

VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):

Encontra-se em discussão saber se pode o ISS incidir sobre contrato de licenciamento ou de cessão de **softwares** desenvolvidos para clientes de forma personalizada.

Como se sabe, a Corte, recentemente, enfrentou essa questão no julgamento da ADI nº 1.945/MT, Relatora a Ministra **Cármen Lúcia** e redator do acórdão o Ministro **Dias Toffoli**, e da ADI nº 5.659/MG, Relator o Ministro **Dias Toffoli**. A maioria dos Ministros assentou que o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação, **sejam esses de qualquer tipo**, estão sujeitos ao ISS, nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03, e não ao ICMS.

Em síntese, naquela ocasião, o Tribunal Pleno consignou que a tradicional distinção entre **software** de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades.

Também aduziu o Tribunal que o legislador complementar, adotando critério objetivo, buscou dirimir conflitos de competências em matéria tributária envolvendo **softwares**, estabelecendo, no mencionado subitem 1.05, que estão sujeitos ao ISS o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. Lembrou-se, ademais, de que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença.

Ainda na mesma oportunidade, a Corte consignou que, associado a isso, não se pode desconsiderar o fato de que é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de programas de computação, sejam eles de qualquer tipo, a configurar obrigação de fazer, a qual também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como no **help desk**, nas atualizações etc. Outrossim, asseverou haver prestação de serviço no modelo denominado **Software-as-a-Service** (SaaS).

Como se nota, a mesma orientação deve guiar a resolução do presente tema de repercussão geral.

Reproduzo alguns argumentos dos quais me utilizei, no julgamento da ADI nº 5.659/MG, para chegar àquele entendimento:

“[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).

(...)

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.

(...)

A Constituição Federal de 1988 estabelece competir aos estados e ao Distrito Federal o ICMS e aos municípios, o ISS. Não há dúvida de que os fatos geradores desses impostos dão margem a inúmeros conflitos. Ciente dessa possibilidade, o legislador constituinte estabeleceu que os conflitos de competência devem ser resolvidos por lei complementar de normas gerais, a cargo da União (art. 146, I).

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

(...)

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

(...)

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 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 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** 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 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 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 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 nº 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 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 **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, concordo com o entendimento de Sua Excelência.

(...)

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.

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”.

Por ser esclarecedora, transcrevo a ementa do julgamento da ADI nº 5.659/MG:

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

Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão.

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

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

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

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

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

6. Ação direta julgada parcialmente prejudicada, nos termos da fundamentação, e, quanto à parte subsistente, julgada procedente, dando-se ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº

43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

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

Registro que, no julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade em alusão, houve a modulação dos efeitos das decisões, atribuindo-se a elas eficácia **ex nunc**, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito (que se deu em 3/3/21), de modo a, no tocante aos pontos comuns de ambas as ações:

“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 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”.

Em suma, aplicando, no presente tema de repercussão geral, a orientação firmada no julgamento das ADI nºs 1.945/MT e 5.659/MG, a conclusão é que é constitucional a incidência do ISS no licenciamento ou na cessão de direito de uso de **softwares** desenvolvidos para clientes de forma personalizada, nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03.

Passo a analisar o caso concreto.

Da aplicação da orientação firmada no julgamento das adi nº 1.945/MT e 5.659/MG no caso concreto

Como se viu no julgamento das ADI nºs 1.945/MT e 5.659/MG, para fins de incidência do ISS a que se refere o subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03, não interessa se o **software** é personalizado ou padronizado. Isso é, existindo o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programa de computação, deve incidir o imposto municipal, independentemente de o **software** ser de um ou de outro tipo.

Na espécie, o Tribunal de origem, soberano na apreciação do conjunto fático-probatório constante dos autos, assentou que a ora recorrente adquire licença de uso de programa de computador desenvolvido de maneira personalizada, sendo o licenciamento tributado à luz do mencionado subitem:

“É de se observar que já na exordial do mandado de segurança o impetrante descreve que firma contratos com empresas estrangeiras a fim de obter ‘ **licença não exclusiva, pessoa, intransferível e não-sublicenciável**’ . Explica, em seguida, que ‘torna-se inconcebível, desde a época do surgimento da telefonia móvel celular, a possibilidade de se prestar a atividade fim sem a interligação e gerenciamento de antenas de recepção de sinais emitidos pelos telefones móveis celular – o que é feito pelo software em questão – que fazem a interconexão entre os aparelhos envolvidos na ligação’.

Resta claro, da descrição dada pelo próprio impetrante, que o **licenciamento do software em questão é pessoal (personalizado)** e necessário para o serviço de comunicação que presta aos usuários da telefonia móvel. (...)

(...)

Desinfluyente a alegação de que, por se tratar de um ‘**contrato de licença**’, não poderia sofrer a tributação pelo ISS. O artigo 9º da lei nº 9.609/98, a chamada ‘Lei de software’, ao dispor que ‘o uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença’, apenas indica que, na relação jurídica de licença de uso de programas de computador, haverá a permissão do uso do software por meio de contrato de licença, sem a transferência da propriedade intelectual em si. (...) E, nos termos da jurisprudência acima colacionada, em se tratando de programa desenvolvido de maneira pessoa, com a finalidade de suprir as necessidades específicas do cliente, amolda-se à hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços, conforme previsto no item 1.05 da LC 116/2003” (grifo nosso).

A Corte **a quo** , ao cancelar a incidência do ISS no licenciamento de programa de computador desenvolvido para a recorrente nos termos do

subitem 1.05 da lista a anexa à LC nº 116/03, não diverge da orientação do Supremo Tribunal Federal.

Ademais, não cabe, aqui, invocar o art. 155, § 3º, da Constituição Federal para se afastar a incidência do imposto municipal. Esse dispositivo estabelece que não pode incidir qualquer outro imposto sobre as operações de comunicação que não o ICMS, o II e o IE.

Com efeito, ainda de acordo com o Tribunal **a quo**, o serviço relacionado ao licenciamento do **software** personalizado, adquirido pela ora recorrente, embora seja essencial para suas atividades, não se confunde com o próprio serviço de telecomunicação prestada por ela nem pode ser considerado como atividade-meio desse serviço.

Nesse ponto, esclareceu a Corte de origem que o serviço relacionado ao próprio licenciamento do **software** personalizado é prestado pela empresa estrangeira, e não pela recorrente. Essa, na verdade, presta apenas o serviço de telecomunicação:

“Ocorre que as operações ora discutidas referem-se ao licenciamento ou cessão de uso de software. Não é relativa ao serviço de telecomunicações em si.

Tanto é assim, que o impetrante nem mesmo faz parte, diretamente, da relação obrigacional tributária. É mero responsável tributário, como ele mesmo afirmou na exordial do **mandamus**. É responsável em razão do que dispõe o art. 6º, § 2º, inciso I da LC 116/2003 já que é ‘o tomador de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País’. Não tivesse a lei lhe atribuído a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, pagaria o valor correspondente ao ISS de forma embutida no preço repassado pelo fornecedor do programa.

Sendo assim, impossível estender-se ao licenciamento ou cessão de uso de software a imunidade do artigo 155, § 3º da Constituição Federal. Tal serviço é prestado por empresa autônoma que possui como atividade fim exatamente este serviço. Não pode ser considerado, portanto, atividade meio do serviço de telecomunicações. Não se discute a sua essencialidade. Apenas destaca-se que não pode ser atingido pela imunidade, principalmente tendo em conta que a relação tributária se dá entre o prestador do serviço e o Município.

Poder-se-ia discutir a imunidade nas atividades-meio da prestadora do serviço de telecomunicação. Porém não é este o caso, pois como já exposto, apesar do software ser elemento essencial para a

prestação do serviço, não se trata de atividade-meio desenvolvida pelo impetrante ”.

Por fim, não merece ser acolhida a alegação de que o ISS não poderia incidir no caso, em razão de o contrato de licenciamento em tela ser firmado com empresa estrangeira.

Como disse o Desembargador Relator, o **software** produz efeitos no Brasil, sendo que a tributação questionada não ocorre “porque o serviço entrou no País, e sim a partir do momento em que entrou no País”. Não obstante a elaboração do programa tenha se dado no exterior, a operação tributada é o licenciamento ou a cessão do direito de uso do **software**, que concretiza o serviço.

Na mesma direção, o Procurador-Geral da República consigna que “ **o uso decorrente do ato de licenciamento, que culmina o serviço, aconteceu no país ”.**

Como se isso não fosse suficiente, anote-se que é plenamente válida a incidência do ISS sobre serviço proveniente do exterior do País ou sobre serviço cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País, nos termos do art. 1º, § 1º, da LC nº 116/03.

Esse dispositivo, em harmonia com o texto constitucional, prestigia o princípio da tributação no destino.

A propósito, note-se que, a teor do art. 156, § 3º, da Constituição Federal, cumpre a lei complementar excluir da incidência do imposto em questão exportações de serviços para o exterior, justamente em atenção ao referido princípio.

A ideia é que, a partir do mencionado preceito, a tributação dos bens ou serviços exportados ocorram no País em que são eles consumidos. Nessa toada, o país exportador deixa de os tributar e o País importador exerce, sobre os bens ou serviços importados, a competência tributária pertinente.

É disso que se trata no referido dispositivo constitucional e na disciplina presente na LC nº 116/03.

Como bem consignou o Ministro **Gilmar Mendes** no julgamento das citadas ações diretas:

“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 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”.

Em suma, não vislumbro inconstitucionalidade na cobrança do ISS em questão, ainda que a avença citada nos autos tenha sido firmada com empresa sediada no exterior.

Dispositivo

Ante o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário.

Proponho a fixação da seguinte tese de repercussão geral:

“É constitucional a incidência do ISS no licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos

para clientes de forma personalizada, nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03.”

É como voto.

Da proposta de modulação dos efeitos da decisão

Como registrado nesse voto, a Corte, recentemente, julgou as ADI nºs 1.945/MT e 5.659/MG, excluindo das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador (de qualquer tipo, isso é, sejam eles padronizados, personalizados ou mesmo adaptados).

O julgamento desses dois casos revelou a existência de normas estaduais e federais (art. 2º da LC nº 87/96) que ensejavam a tributação pelo imposto estadual de licenciamentos ou cessões de direito de uso de **softwares**. Isso leva a crer, portanto, que é possível haver, ao menos em tese, licenciamentos ou cessões de direito de uso de **softwares** personalizados que tenham sido tributados pelo ICMS, e não pelo ISS, o que não se coaduna com o entendimento ora esposado (nem com a orientação firmada pela Corte na apreciação daquelas ações diretas).

Também aqui podem ser levantadas outras questões surgidas quando do exame da modulação dos efeitos da decisão daquelas duas ações, como a existência de casos de comprovada bitributação, de contribuintes que não recolheram nenhum dos tributos e de contribuintes que ajuizaram ação contestando a tributação.

Ante esse quadro, tenho, para mim, ser importante se adotar, aqui, a mesma modulação de efeitos adotada pela Corte no julgamento daquelas ações diretas. Na mesma direção, **vide** o julgamento da ADI nº 5.576/SP, Relator o Ministro **Roberto Barroso**, sessão virtual de 25/6/21 a 2/8/21.

Desse modo, proponho a atribuição de eficácia **ex nunc**, a contar de 3/3/21, data na qual foi publicada a ata de julgamento das citadas ações diretas, para:

a) impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com **softwares** em favor de quem recolheu esse imposto até 2/3/21, 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 2/3/21.

Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais em curso em 2/3/21, inclusive as de repetição de indébito e as execuções fiscais em que se discutam a incidência do ICMS, e (ii) as hipóteses de comprovada tributação relativas a fatos geradores ocorridos até 2/3/21, casos em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS, respeitado o prazo prescricional, independentemente da propositura de ação judicial até aquela data. No caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS, incide o ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até 2/3/21.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/11/2021 - 09:00