

# A TRIBUTAÇÃO DOS PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARES) SEGUNDO O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

*José Antonio Dias Toffoli<sup>1</sup>*

**Sumário:** 1. Introdução – 2. Análise dos primeiros julgados do STF – 3. Da medida cautelar na ADI nº 1.945/MT – 4. Do julgamento do mérito da ADI nº 1.945/MT e da ADI nº 5.659/MG – Conclusão.

## 1. INTRODUÇÃO

Há mais de dois decênios, o Supremo Tribunal Federal vem recebendo demandas acerca da cobrança de impostos (ISSQN e ICMS) sobre negócios jurídicos relativos a programas de computador (**softwares**).

Como sabemos, no cenário da economia digital, a tributação do **software** é alvo de controvérsias no plano nacional e internacional, trazendo importantes questionamentos relacionados tanto à tributação direta quanto à tributação indireta.

---

1. Ministro do Supremo Tribunal Federal, ex-Presidente do Supremo Tribunal Federal e do Conselho Nacional de Justiça; ex-Presidente do Superior Tribunal Eleitoral (2014-2016); ex-Advogado-Geral da União (2007-2009); ex-Subchefe para Assuntos Jurídicos da Casa Civil da Presidência da República (2003-2005).

No âmbito nacional, é tema de inúmeros conflitos de competências tributárias, os quais não são dirimidos, **a priori**, pelo modelo formal de solução pensado na Constituição de 1988, o que tem gerado intermináveis controvérsias judiciais envolvendo os estados e os municípios em matéria de ICMS e ISS, não obstante a definição da materialidade desses impostos nas Leis Complementares n<sup>os</sup> 87/96 e 116/03<sup>2</sup>. Na jurisdição constitucional, o tema envolve, além do conflito federativo e de outros importantes aspectos, o acompanhamento pela Suprema Corte das constantes e rápidas inovações tecnológicas no contexto da economia global. O tema é instigante.

Diante do crescimento exponencial da economia digital, com aplicação de novas tecnologias, como, por exemplo, o **streaming**, estados e municípios têm buscado, cada um de seu modo e de acordo com a sua esfera de competência, regulamentar a incidência de tributos sobre as mais diversas formas de uso da internet, tendo em vista o aumento da arrecadação tributária e o suprimento de déficits orçamentários. Note-se que, dependendo da solução que se dá à controvérsia, quer dizer, se se declara a constitucionalidade da incidência de um ou de outro tributo nas operações com **softwares**, haverá uma canalização de receitas ou para os estados, ou para os municípios.

No fim da década de noventa, a Primeira Turma do STF proferiu acórdão consignando ser constitucional a incidência do ICMS sobre operações com **softwares** gravados em suporte físico comercializados no varejo (os denominados **softwares** de prateleira). O mesmo julgado deu azo ao entendimento de que o imposto municipal poderia ser cobrado caso o programa de computador fosse produzido para determinado cliente<sup>3</sup>.

---

2. Cf. nosso estudo *Jurisdição Constitucional e os Conflitos de Competências em matéria Tributária*, publicado em BRIGAGÃO, Gustavo e MATA, Juselder Cordeiro da (Coord.). *Temas de Direito Tributário*, em homenagem a Gilberto Ulhôa Canto. ABDE, Arraes Editores. v. II, cap. 12, p. 132/143.

3. RE n<sup>o</sup> 176.626/SP, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 11/12/98.

## TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A decisão se mostrou muito engenhosa para aquela época, quando muitos dos programas de computador ainda eram comercializados de modo bastante tradicional. O consumidor tinha de encomendar o produto pelo correio ou se deslocar a um estabelecimento comercial para adquirir o **software** desejado, que estava gravado em uma mídia física, como um disquete ou um CD.

Contudo, com o avanço da tecnologia e o advento de novas formas de disponibilização de bens e serviços envolvendo os programas de computador, especialmente por meio da **internet**, aquela solução inicial precisou ser revisitada.

Foi nesse contexto que, recentemente, se iniciou o julgamento do mérito de duas ações diretas<sup>4</sup> em que se questiona a constitucionalidade da cobrança do ICMS sobre a operação de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, a qual encontra previsão no subitem 1.05 da lista anexa à Lei Complementar n° 116/03. A Suprema Corte, desse modo, volta a enfrentar o tema, desta vez, de uma nova perspectiva.

Embora o julgamento não tenha sido finalizado, a maioria dos Ministros já se manifestou favoravelmente a incidência exclusiva do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) no licenciamento e na cessão de direito de uso de **softwares**, independentemente da forma pela qual o programa é disponibilizado (suporte físico, **download** ou em nuvem), evoluindo, assim, na interpretação do texto constitucional, notadamente do conceito de “serviços de qualquer natureza”.

Registre-se, afora isso, que ainda está para ser iniciado o julgamento de outra ação direta de inconstitucionalidade ajuizada contra o Convênio ICMS n° 106/17 do CONFAZ, o qual também dispõe sobre questões conexas à cobrança do imposto estadual nas operações com programas de computador<sup>5</sup>.

---

4. ADI n° 1.945/MT, Relatora a Ministra Carmen Lúcia, e ADI n° 5.659/MG, Relator o Ministro Dias Toffoli, julgamento dos méritos iniciado em 4/11/20.

5. ADI n° 5.958/DF, Relatora a Ministra Cármen Lúcia.

O presente estudo tem por objetivo expor a evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no que tange à tributação dos programas de computador, a qual demonstra que a Suprema Corte 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 n° 330.817/RJ, de minha relatoria, é exemplo inequívoco da necessidade de uma aproximação entre o que está posto na Constituição de 1988 e a realidade que acompanha a norma ao longo de toda a sua vigência.

## 2. ANÁLISE DOS PRIMEIROS JULGADOS DO STF

Como visto, o primeiro caso de destaque julgado pela Corte, no qual se abordou o tema em análise, foi o RE n° 176.626/SP<sup>6</sup>, julgado na sessão de 10/11/98. Na oportunidade, a Primeira Turma concluiu ser constitucional a incidência do ICMS sobre operações com **softwares** de prateleira, isto é, padronizados e gravados em suporte físico para serem comercializados em escala com uma pluralidade de consumidores.

O Relator, Ministro **Sepúlveda Pertence**, registrou que, de sua óptica, o conceito de mercadoria, para fins de cobrança do imposto estadual, só abrangeria os bens corpóreos objetos de atos de comércio ou destinados a sê-los. Não abarcaria, portanto, os bens incorpóreos ou imateriais, como são os **softwares**, embora tenham eles inegável utilidade.

Ademais, para Sua Excelência, a proteção desses bens imateriais só poderia se dar mediante as normas de direito intelectual, as quais conferem exclusividades aos autores de obras literárias, artísticas e científicas. De todo modo, aduziu ele que “direito de exclusivo” não poderia ser tributado pelo ICMS, na medida em que isso não consistiria em mercadoria nem se alienaria com contratos de licenciamento de uso.

---

6. RE n° 176.626/SP, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 11/12/98.

Em seguida, o Ministro apontou que essas considerações não impediriam a incidência desse imposto na aquisição de cópias ou exemplares dos **softwares** de prateleira. Tal operação seria relativa ao contrato de compra e venda do **corpus mechanicum** da obra intelectual, não se confundindo com o licenciamento ou a cessão do direito de uso dos programas de computador, que estão ligados aos direitos autorais.

O Relator ainda chamou a atenção para o fato de que o **software** de prateleira (isto é, padronizado e gravado em mídia física, para ser comercializado com uma gama de consumidores) se diferenciaria daquele encomendado por determinado cliente.

Tal consideração foi utilizada pelos operadores do direito para chancelar, como não poderia deixar de ser, a incidência do ISS nas operações com esses tipos de programas de computador. Afinal, é inequívoca a existência de esforço humano para a criação de **software** próprio para determinado usuário.

E, de fato, esse serviço podia ser enquadrado nos subitens 22 e 24 da lista de serviços tributáveis pelo imposto municipal anexa ao DL n° 406/68<sup>7</sup>, o qual foi recepcionado pela Constituição Cidadã como lei complementar federal a que alude o inciso III de seu art. 156 (correspondente ao inciso IV da redação originária do mesmo artigo).

Aquele entendimento de que seria válida a incidência do ICMS nas operações com **softwares** de prateleira foi, alguns meses depois, ratificado pela mesma Turma no julgamento de outro caso<sup>8</sup>, de relatoria do Ministro **Ilmar Galvão**. Na oportunidade, Sua Excelência disse que “a produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do **corpus**

---

7. “22. Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros incisos desta lista, organização, programação, planejamento, assessoria, processamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa”; 24. Análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza;” (DL n° 406/68, Lista de serviços, na redação dada pela LC n° 56/87).

8. RE n° 199.464/SP, DJ de 30/4/99.

**mechanicum** da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direito de uso da obra”.

Como se vê, a Corte vinha preconizando ser constitucional a incidência do ICMS em operação com **software** de prateleira, tendo como pressuposto a existência, nessa operação, de circulação do corpo mecânico da obra, isto é, do disquete, do CD etc. no qual ela estava gravada.

Embora não estivesse explícito nesses julgados, essa orientação se apoiou na antiga (hoje, insuficiente) dicotomia civilista entre obrigações de dar e de fazer para se resolver a dúvida quanto à incidência do imposto estadual ou do imposto municipal na operação em tela.

Aquela solução, não obstante muito engenhosa e alinhada com a lista de serviços tributáveis pelo ISS da época, logo precisaria de ser atualizada, em razão dos fenômenos já mencionados. A comercialização de **softwares** sem a necessidade de compra e venda de **corpus mechanicum**, como por meio de **download** pela internet, já era realidade e, em pouco tempo, ganharia maiores proporções.

E, caso prevalecesse, às inteiras, aquela orientação, passaríamos a ter a incidência do ICMS nas operações com **softwares** de prateleira (isto é, programas de computador padronizados e gravados em suporte físico) e a não incidência desse tributo na comercialização dos mesmos **softwares** mediante **download** pela internet. Seria isso condizente com a neutralidade tributária e a não discriminação?

### 3. DA MEDIDA CAUTELAR NA ADI Nº 1.945/MT

A questão da incidência do ICMS nas operações com **softwares** por meio de **download** pela internet foi apreciada pelo STF primeiramente em sede de medida cautelar, ou seja, em sede de cognição sumária, não exauriente (ADI nº 1.945/MT).

Muito em razão do congestionamento da pauta da Corte, dos pedidos de vista e da complexidade da matéria, o

juízo dessa medida cautelar demorou muito: iniciou-se em 1999 e só terminou em 2010. A compreensão desse fato é importante para que entendamos o desenvolvimento da percepção da Suprema Corte sobre o assunto.

No fim de tal julgamento, não houve a suspensão das disposições da lei estadual que previam a mencionada tributação, ficando mantida, assim, a cobrança do imposto estadual nas operações com **softwares** por meio de **download**.

O primeiro a votar nesse sentido foi o Ministro **Nelson Jobim**, para quem o conceito de mercadoria, para fins de cobrança do ICMS, não estaria limitado a bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo.

De acordo com Sua Excelência, com a difusão da internet, a aquisição dos programas de computador passou a se dar, de forma significativa, por meio de **download**, passando-se ao largo do corpóreo. De sua perspectiva, a novidade em relação à forma tradicional de comércio seria “o instrumento de entrega do programa: em vez de se dar por meio de disquete, CD ou DVD, passou a se dar por meio da gravação de arquivo transmitido via internet.

Sua Excelência também registrou que não poderia o Supremo Tribunal Federal “se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não [seriam] mais totalmente corretas”.

O Ministro **Gilmar Mendes**, indo no mesmo sentido, disse 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**, que também integrou a corrente vencedora, “a internetização da vida leva à proliferação dos negócios via **on-line**”. O Ministro **Eros Grau**, por seu turno, aduziu que “a realidade altera o significado dos textos”.

O resultado do julgamento da medida cautelar passou a ser interpretado pelos operadores do direito da seguinte forma: se a operação era com **software** padronizado, via mídia

física ou download pela internet, poderia incidir o ICMS. Na hipótese de a operação envolver **software** personalizado, sobre ela poderia incidir o ISS, quer a comercialização se desse com mídias físicas, quer por meio de **download**.

Nota-se que, nesse julgado, houve um avanço importante a respeito da tributação no comércio eletrônico. A Corte sinalizou a possibilidade de o ICMS incidir sobre bens incorpóreos, inclusive se comercializados pela **internet**.

Contudo, não se pode deixar de registrar que a Suprema Corte sempre exigiu, para a cobrança do ICMS, a existência de transferência de titularidade de mercadoria, sob pena de não se configurar a “circulação”, um dos pressupostos de incidência do imposto estadual. Existiria esse pressuposto nos contratos de licenciamento de **softwares** comercializados indiscriminadamente com uma pluralidade de consumidores, quer por meio de mídia física, quer por meio de download pela internet? Creio que esse questionamento não foi resolvido no julgamento da medida cautelar referida.

De mais a mais, naquele longo período de julgamento da medida cautelar e também no ínterim (igualmente longo) entre a finalização do exame da medida cautelar e o início do julgamento do mérito da ação direta, houve, além do advento de novos bens e prestação de serviços digitais, relevantes modificações não só na lista de serviços tributáveis pelo ISS, mas também na própria jurisprudência da Suprema Corte, fenômenos que viriam a influenciar profundamente a análise da tributação do **software** no julgamento do mérito da ADI nº 1.945/MT.

#### **4. DO JULGAMENTO DO MÉRITO DA ADI Nº 1.945/MT E DA ADI Nº 5.659/MG**

A ADI nº 5.659/MG, de minha relatoria, tem por objeto o Decreto 46.877/2015 de Minas Gerais e outros diplomas legais. Na ADI 1945, sustenta-se a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei 7.098/1998 de Mato Grosso. O julgamento é recentíssimo e envolveu um amplo debate.



Embora o julgamento não tenha sido finalizado, a tese da constitucionalidade da incidência exclusivamente do ISS sobre o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computador já foi agasalhada pela maioria dos Ministros da Suprema Corte, nos termos do voto por mim proferido em ambas as ações diretas. A proposta é para dar ao art. 2º da Lei Complementar 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.

Ao menos cinco pontos importantes e imbrincados foram levados em conta para se chegar ao entendimento prevalecente até o momento: 1) os princípios usualmente empregados no direito comparado no tema da tributação do comércio eletrônico; 2) a forma pela qual o STF tradicionalmente resolve as ambiguidades entre o ICMS e o ISS; 3) o advento da LC nº 116/03, por meio da qual o legislador complementar optou pela incidência do imposto municipal sobre as atividades acima mencionadas; 4) o fato de a característica essencial do **software** ser produto do engenho humano; 5) a insuficiência, para solucionar a controvérsia, da distinção entre **softwares** padronizados e encomendados.

No que diz respeito ao direito comparado, ganhou especial relevo na análise do tema, as diretrizes lançadas pela comunidade europeia nos idos de 1997 e pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) na Conferência de Ottawa de 1998. Em linhas gerais, consignou-se serem necessários para o desenvolvimento da economia digital, da perspectiva do fornecimento de bens e serviços por meio eletrônico, (i) a segurança jurídica, a qual se conecta com a existência de obrigações tributárias claras, transparentes e previsíveis; (ii) a neutralidade fiscal, a qual se liga à ideia de se imporem as mesmas consequências fiscais a todas as formas de disponibilização comercialização de **softwares**; (iii) a simplicidade.

Ademais, ao se mencionar a Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), sinalizou-se que o princípio da neutralidade tributária teria de ser observado na adaptação

das legislações para a tributação dos bens e serviços disponibilizados por meio eletrônico, devendo a análise tributária focar na “real natureza do bem transmitido”, como se disse em estudo da própria associação.

Com efeito, no contexto do complexo sistema tributário nacional, em que as distorções foram gradativamente se acentuando ao longo dos anos sem que os desafios e as dificuldades para a realização de uma ampla Reforma Tributária no Brasil sejam superados, surge, com especial relevância na jurisdição constitucional, a observância de princípios abstratos adotados globalmente - como os da neutralidade, da equidade e da simplicidade - na solução dos conflitos de competências entre os estados e os municípios, com vistas a orientar o tratamento tributário dos bens e serviços intangíveis negociados na internet.

Na Constituição Federal, realmente não existe disposição expressa no sentido de que o ICMS-mercadoria abrange apenas bens corpóreos nem no de que toda operação com bens incorpóreos deve ser considerada serviço. Em razão disso, a Suprema Corte passou a se questionar como as ambiguidades entre o ICMS e o ISS poderiam ser solucionadas pelo direito nacional. Ato contínuo, deparou-se, como já se deparara, com o critério objetivo da previsão em lei complementar.

Esse critério se depreende do processo histórico de construção do sistema tributário e da própria interpretação do texto constitucional.

Nesse contexto, cabe destacar que a Carta Magna reza caber a lei complementar federal dispor sobre conflitos de competências entre as unidades federadas em matéria tributária.

Ademais, ela estabelece a possibilidade da incidência do ISS, de competência dos municípios, sobre serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar. Cabe a essa espécie normativa tratar do assunto, embora não possa dizer que é serviço aquilo que, ontologicamente, não o seja<sup>9</sup>.

---

9. RE nº 361.829/RJ, Segunda Turma, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 24/2/06;

Quanto ao ICMS, a Carta Federal preconiza que sua materialidade recai sobre as operações de circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal. Ela também explicita, no art. 155, § 2º, IX, b, que tal imposto incide sobre o valor total da operação quando as mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios.

À luz dessas disciplinas, nota-se, em princípio, que, se a atividade que envolve fornecimento de mercadorias estiver definida em lei complementar como tributável pelo ISS, apenas esse imposto deve incidir. Não estando, pode ser ela objeto de tributação pelo imposto estadual.

Essa regra surgiu de emenda apresentada na Assembleia Constituinte de 1987-1988, em que se buscava constitucionalizar sistemática já existente na legislação ordinária. Ademais, a emenda tinha por objetivos afastar interpretação que impedisse os estados e o Distrito Federal de cobrar o imposto “sobre a parcela do preço das operações mistas correspondente ao valor dos serviços simultaneamente prestados” e resolver os milhares de litígios no Judiciário, o qual constantemente era provocado para definir a incidência tributária sobre operações mistas.

A adoção dessa linha de interpretação ganhou especial relevo em razão da LC nº 116/03 estabelecer, no subitem 1.05 de sua lista anexa, como serviços tributáveis pelo ISS o licenciamento e a cessão de direito de uso de **softwares**. Na época, vigia (e hoje continua vigendo) a Lei nº 9.609/98, a qual dispõe que o uso de programa de computador será objeto de contrato de licença.

Com a citada lei complementar, o que buscou o legislador, dentro de seu poder de conformação constitucional, foi justamente dirimir os conflitos de competências em matéria tributária envolvendo **softwares**. E o fez sem se valer da distinção entre programas padronizados e personalizados.

Com o mesmo espírito e atento às inovações tecnológicas, o legislador complementar, nos idos de 2016, ou seja, após o

exame da medida cautelar na ADI nº 1.945/MT, mas antes do início do julgamento de seu mérito, editou a LC nº 157/16, alterando os subitens 1.03, 1.04 e 1.09 da citada lista.

Aliás, na justificativa do PLS nº 386/12, que culminou nessa última lei complementar, se aduziu serem 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”. Destacou-se, ademais, 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”.

**Vide**, que na visão da maioria dos Ministros da Suprema Corte, essa solução está alinhada com as diretrizes estabelecidas no direito comparado. Afinal, com ela: a) não se cria novo tributo, mas apenas se usa um já existente, o ISS; b) atende-se à neutralidade e à não discriminação, pois a LC nº 116/03 não distingue se a comercialização e a entrega do **software** 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.

No julgamento em comento, se associou também ao critério objetivo o entendimento de que a elaboração de um programa de computador sempre envolve serviço resultante do esforço humano, independentemente do tipo de **software** e do meio pelo qual é ele transferido.

No caso de programas de computador personalizado, a existência de serviço já era incontroversa, consistindo no próprio trabalho do especialista em computação para a elaboração do **software** para determinado cliente.

Quanto aos demais tipos de programas de computador, também neles existem, ontologicamente, serviços. Nas manifestações lançadas ao longo do julgamento levou-se em consideração também que, no licenciamento e na cessão de uso de

**softwares**, é imprescindível a existência de trabalho humano direcionado para o desenvolvimento de um programa de computador. E isso não pode ser desconsiderado, ainda que se esteja diante de **software** que é replicado para ser comercializado em escala com uma pluralidade de consumidores.

Mesmo que se considere que, na operação com software padronizado, existe a transferência de um bem digital, substanciado, usualmente, no arquivo digital ou no conjunto de arquivos digitais, analisando-se a questão dessa perspectiva, afigura-se presente 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, as atualizações tecnológicas e as outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento ou de cessão de uso. Nas palavras do Ministro **Alexandre de Moraes**, o consumidor, quando adquire um **software**, está, na realidade, adquirindo um pacote de serviços, os quais são contínua e dinamicamente prestados.

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

As considerações lançadas evidenciam que a tradicional distinção entre programas padronizados e sob medida não é mais suficiente para a resolução de conflitos de competências, bem como que a clássica dicotomia civilista entre obrigações de dar e de fazer é, em variados casos – especialmente por força da complexidade de diversas figuras negociais hodiernas – insuficiente para solucionar a questão da validade da cobrança de ISS relativamente a determinadas operações.

O caso paradigmático da incidência do imposto municipal sobre **leasing** financeiro, que foi julgado quando ainda não tinha sido finalizada a apreciação da medida cautelar referida no item anterior deste artigo, bem revela isso. O mesmo

se pode dizer dos casos do ISS sobre franquias<sup>10</sup>; atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos de saúde<sup>11</sup>; serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios e prêmios<sup>12</sup>; locação, sublocação etc. de ferrovias, rodovias, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza<sup>13</sup>.

Todos esses casos, que foram apreciados após o exame da medida cautelar na ADI nº 1.945/MT mas antes do início do julgamento de seu mérito, apontam para a compreensão de que, havendo obrigação mista ou complexa na qual não seja possível claramente diferenciar obrigações de dar e de fazer e estando essa obrigação enquadrada na lista de serviços tributáveis pelo ISS, somente esse imposto incidirá sobre ela, ficando afastado, assim, o ICMS.

Essa orientação, como não pode deixar de ser, também foi aplicada no contexto do contrato de licenciamento ou cessão de uso de **softwares** padronizados ou customizados ou sob encomenda, independentemente da forma pelo qual ele é transmitido.

Um outro ponto também relevante foi tratado nos primeiros votos proferidos no julgamento das ADI nºs 1.945/MT e 5.659/MG. Trata-se da questão da possibilidade de o ISS também incidir sobre o **Software as a Service** (SaaS), ou sobre o **software** como serviço, que consiste em um dos modelos de serviços enquadráveis no conceito de computação em nuvem, a qual, hodiernamente, tem ganhando cada vez mais espaço.

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

---

10. RE nº 603.136/RJ, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe de 16/6/20.

11. RE nº 651.703/PR, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Luiz Fux, DJe de 26/4/17.

12. RE nº 634.764, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe de 1º/7/20.

13. ADI nº 3.142/DF, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Dias Toffoli, DJe de 9/10/20.

evolução, tem ela cinco características essenciais: a) autoatendimento sob demanda; b) amplo acesso por rede; c) agrupamento de recursos; c) rápida elasticidade; e d) serviço mensurado. O instituto também informa serem três os modelos de serviços: o citado SaaS, a Plataforma como Serviço (PaaS) e a Infraestrutura como Serviço (IaaS); e quatro os modelos de desenvolvimento, isto é, a nuvem privada, a nuvem comunitária, a nuvem pública e a nuvem híbrida.

O SaaS 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.

É certo que as empresas que fornecem **software** como serviço 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 detenham conhecimento especial sobre computação.

## CONCLUSÃO

A Corte constitucional não tem se furtado a resolver litígios tributários relativos a programas de computador que envolvam questões constitucionais e a dimensão fiscal do pacto federativo.

Desde o primeiro precedente do STF tratando da questão até o início do julgamento do mérito das ADI n<sup>os</sup> 1.945/MT e 5.659/MG, muito tempo se passou. A sociedade mudou, novas tecnologias surgiram, a legislação foi alterada, a jurisprudência da Corte se modificou. O olhar do STF sobre a discussão em tela não poderia, assim, ficar preso ao passado, deixando de lado a interpretação evolutiva do direito.

Contemplando as novas realidades e prestigiando o papel do legislador complementar de dispor sobre os conflitos de competências, em matéria tributária, entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, a maioria dos Ministros da Suprema Corte entendeu ser adequado a evolução da orientação jurisprudencial em torno da questão, afastando a incidência do ICMS e assentando a constitucionalidade da incidência do ISS sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso dos **softwares** nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03, sejam eles disponibilizados em suportes físicos, por meio de **download (customizável ou não)**, ou, com o surgimento da infraestrutura em **nuvem**, por acesso direto pela internet.

Com o julgamento das ADI nºs 1.945/MT e 5.659/MG, o Supremo Tribunal Federal solucionará uma disputa entre estados e municípios que tem gerado profunda insegurança jurídica tributária nas operações com licenciamento e cessão de uso de softwares no Brasil. Garantida a segurança jurídica, a qual se conecta com a existência de obrigações tributárias claras, transparentes e previsíveis, estará pavimentado o caminho para novos investimentos na atividade econômica e para a criação de empregos de alta qualificação no país, característicos da Era Digital.

Não obstante, é certo que, em razão da inevitável e rápida evolução da tecnologia, novas discussões sobre o tema surgirão, e a Suprema Corte, cumprindo seu papel constitucional, irá enfrentá-las, tendo sempre em mente o balanço entre o que está posto na Constituição de 1988 e a realidade que acompanha a norma ao longo de toda a sua vigência.