



ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 5576

Requerente: Confederação Nacional de Serviços – CNS

Requeridos: Governador e Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo

Relator: Ministro Roberto Barroso

Tributário. Artigo 3º, inciso II, da Lei nº 8.198/92; Decreto nº 61.522/15; e Decreto nº 61.791/16, todos do Estado de São Paulo, que dispõem sobre a incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS sobre as operações com programas de computador. Pedido de interpretação conforme a Constituição ao artigo 2º da Lei Complementar federal nº 87/96 e ao artigo 1º da Lei nº 6.374/89 do Estado de São Paulo. Ausência de violação aos artigos 146, inciso III; 150, inciso I; 155, inciso II; e 156, inciso III, da Constituição da República. As normas questionadas não instituem o tributo indicado pela requerente. O pedido de interpretação conforme contraria o entendimento dessa Suprema Corte no sentido da possibilidade da incidência de ICMS sobre programas de computador (ADI nº 1945). Não ocorrência de bitributação. Distinção entre a criação intelectual e o seu produto. Manifestação pela improcedência do pedido veiculado na petição inicial.

Egrégio Supremo Tribunal Federal,

A Advogada-Geral da União, tendo em vista o disposto no artigo 103, § 3º, da Constituição da República, bem como na Lei nº 9.868/99, vem, respeitosamente, manifestar-se quanto à presente ação direta de inconstitucionalidade.

I – DA AÇÃO DIRETA

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de liminar, ajuizada pela Confederação Nacional de Serviços – CNS, tendo por objeto o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 8.198, de 15 de setembro de 1992; o Decreto nº 61.522, de 29 de setembro de 2015; e o Decreto nº 61.791, de 11 de janeiro de 2016, todos do Estado de São Paulo, que dispõem sobre a incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS sobre operações com programas de computador. Compõem, ainda, o objeto da presente ação direta, para que lhes seja conferida interpretação conforme a Constituição, “o artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 e o artigo 1º da Lei nº 6.374/89 do Estado de São Paulo” (fl. 42 da petição inicial). Eis o teor das normas impugnadas:

Lei nº 8.198/92.

“Artigo 3.º - Fica dispensado o pagamento do Imposto de Circulação de Mercadorias - ICM e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em relação à operações ocorridas até a data da publicação desta lei, com:

(...)

II - programa para computador ('software'), personalizado ou não.”

Decreto nº 61.522/15.

“Artigo 1º Fica revogado o Decreto 51.619, de 27 de fevereiro de 2007, que introduz cálculo específico da base de tributação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS em operações com programas de computador.

Artigo 2º Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.”

Decreto nº 61.791/16.

“Artigo 1º - Ficam acrescentados os dispositivos adiante indicados ao Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, com a seguinte redação:

I - o artigo 37 às Disposições Transitórias:

‘Artigo 37 (DDTT) - Não será exigido o imposto em relação às operações com softwares, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, quando disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming), até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto.’ (NR);

II - o artigo 73 ao Anexo II:

‘Artigo 73 (SOFTWARES) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas operações com softwares, programas, aplicativos e arquivos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 5% (cinco por cento) (Convênio ICMS-181/15).

Parágrafo único - O disposto no ‘caput’ não se aplica aos jogos eletrônicos, ainda que educativos, independentemente da natureza do seu suporte físico e do equipamento no qual sejam empregados.’ (NR).

Artigo 2º - Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.”

Lei nº 6.374/89.

“Artigo 1º - O Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incide sobre: (NR)

I - operação relativa à circulação de mercadorias inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em qualquer estabelecimento; (NR)

II - prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via; (NR)

III - prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; (NR)

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços; (NR)

a) não compreendidos na competência tributária dos municípios; (NR)

b) compreendidos na competência tributária dos municípios, mas que, por indicação expressa de lei complementar, sujeitem-se à incidência do imposto de competência estadual; (NR)

V - entrada de mercadorias ou bem, importados do exterior por pessoa física ou jurídica, qualquer que seja a sua finalidade; (NR)

VI - serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; (NR)

VII - entrada, no território paulista, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando do não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais; (NR)

VIII - a venda do bem ao arrendatário, na operação de arrendamento mercantil. (NR)”

Lei Complementar federal 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;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;”

A requerente afirma que, a partir da publicação da Lei nº 8.198/92, as empresas prestadoras de serviços de processamento de dados e serviços de informática passaram a ser submetidas ao recolhimento do ICMS sobre as operações com programas de computador. Assevera que, *“ao dispor sobre a base de cálculo do ICMS para as operações com programas de computador, o Estado de São Paulo estabeleceu, por meio do Decreto nº 35.674/92, que tal montante corresponderia ao dobro do valor do suporte informático (mídia), previsão esta mantida pelo Decreto nº 51.619/07.”* (fl. 07 da petição inicial).

Segundo a autora, com a revogação do Decreto nº 51.619/07 pelo Decreto nº 61.522/15, *“as empresas prestadoras de serviços de processamento de*

dados e serviços de informática (...) passaram a ser submetidas aos riscos do recolhimento do ICMS sobre a totalidade das operações com programas de computador (...). Com isso, a base de cálculo das referidas operações, até então correspondente tão somente ao suporte físico do software, nos termos dos Decretos n°s 35.674/92 e 51.619/07 do Estado de São Paulo, passou a ser o valor total da operação, incluindo o valor do programa, do suporte informático e quaisquer outros valores cobrados do adquirente do software, independentemente da forma de aquisição do mesmo, seja por meio de mídia, seja por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming)” (fl. 09 da petição inicial).

Acrescenta que, com a promulgação do Decreto n° 61.791/16, “apesar de desobrigadas ao recolhimento do imposto quando os softwares forem disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming), tão somente até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador do mesmo, as empresas prestadoras de serviços de processamento de dados e informática, no âmbito do Estado de São Paulo, permaneceram submetidas aos riscos do recolhimento do ICMS sobre a totalidade das operações com programas de computador – software à alíquota de 5% (cinco por cento)” (fl. 11 da petição inicial).

A requerente sustenta que operações com programas de computador já estariam submetidas à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, nos termos da Lei Complementar federal n° 116/03, e que, portanto, a exigência de ICMS sobre tais operações pelos diplomas atacados implicaria bitributação, além de corresponder a nova hipótese de incidência de imposto por intermédio de decreto, e não por lei complementar. Por tais razões,

entende que haveria ofensa aos artigos 146, inciso III; 150, inciso I; 155, inciso II; e 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988¹.

Nessa linha, aduz que, “*de acordo com a referida Lei Complementar, tanto a elaboração de programas de computador, quanto seu licenciamento ou cessão de direito de uso são serviços e, como tais, pertencem ao campo de incidência do ISS, cuja competência para arrecadação é única e exclusiva dos Municípios e do Distrito Federal*” (fl. 14 da petição inicial).

A autora alega, ainda, que, nas operações com programas de computador, não haveria como se caracterizar a efetiva circulação de mercadoria, assim entendida a transferência de propriedade, de modo que não restaria configurada hipótese de incidência do ICMS. No seu entender, portanto, “*(...) necessário se faz interpretar a Lei Complementar 87/96 (doc. 08) conforme a Constituição, interpretação que é extensiva à Lei 6.347/89 do Estado de São Paulo (doc. 09), por consequência da necessária harmonia do arcabouço legal ao Sistema Tributário Constitucional*” (fl. 28 da petição inicial).

¹ “Art. 146. Cabe à Lei Complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.”

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

“Art. 155 Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”

“Art. 156 Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;”

Por fim, afirma que “(...) a alteração promovida na base de cálculo do ICMS pretendendo alcançar todas as operações com programas de computador - softwares, ofende flagrantemente também o **princípio da legalidade tributária** (art. 150, I também da Constituição Federal e art. 97 do Código Tributário Nacional), na medida em que acabou por instituir, por via transversa, imposto por intermédio de Decreto e não por lei” (fl. 34 da petição inicial).

Com esteio em tais argumentos, a requerente postula a concessão de medida liminar para suspender a eficácia do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 8.198/92; bem como dos Decretos nº 61.522/15 e 61.791/16 do Estado de São Paulo. No mérito, requer a procedência do pedido para que “seja declarada a inconstitucionalidade da incidência de ICMS sobre programas de computador – software, e por conseguinte, do art. 3º, II, da Lei nº 8.198/92 e dos Decretos nºs 61.522/15 e 61.791/16 do Estado de São Paulo (...) e, ainda, interpretando-se conforme a Constituição o artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 e o artigo 1º da Lei nº 6.374/89 do Estado de São Paulo” (fl. 42 da petição inicial).

O processo foi despachado pelo Ministro Roberto Barroso, que, nos termos do rito previsto pelo artigo 12 da Lei nº 9.868/99, solicitou informações às autoridades requeridas, bem como determinou a oitiva da Advogada-Geral da União e do Procurador-Geral da República.

Em atendimento à solicitação, a Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo defendeu a constitucionalidade da lei estadual hostilizada, tendo afirmado que “a norma em questão, restrita ao regime tributário das microempresas, pois alterou a Lei nº 6.267, de 15 de dezembro de 1988 (doc. anexo), possui caráter negativo e lapso temporal específico, cingindo-se às obrigações tributárias ocorridas até a promulgação da lei” (fl. 05 das informações da requerida).

Asseverou, também, que o pedido formulado pela autora, quanto à interpretação conforme a Constituição do artigo 2º da Lei Complementar federal nº 87/96 e do artigo 1º da Lei nº 6.374/89 do Estado de São Paulo, constituiria, na verdade, um pedido de declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto, de modo a impedir que tais disposições possam abranger a incidência do ICMS sobre os programas de computador.

Por sua vez, o Governador do Estado de São Paulo suscitou, preliminarmente, a “*deficiência dos parâmetros de controle*” (fl. 13 das informações prestadas), bem como a ilegitimidade ativa da requerente, considerando que esta não teria demonstrado o atendimento ao requisito da espacialidade e a existência de pertinência temática.

Alegou, ainda, a impossibilidade de conhecimento do pedido, afirmando, a esse respeito, que as normas questionadas não tratariam de exigência de ICMS, mas de remissão de dívida e de benefícios fiscais a fornecedores de programas para computadores. Nesse sentido, asseverou que “*(...) a autora não consegue disfarçar sua verdadeira pretensão de, apontando para normas remissivas de crédito tributário ou concessivas de benefícios fiscais, obter interpretação da lei complementar 87/96 – e, por consequência da Lei estadual nº 6.374/89 – que afaste do núcleo de incidência do ICMS operações indeterminadas com programas de computador, a isso chamando de interpretação conforme*” (fl. 10 das informações do requerido).

No mérito, apresentou julgados dessa Suprema Corte, de modo a demonstrar o seu atual posicionamento a respeito da matéria discutida no presente feito, assim como buscou estabelecer o conceito de *mercadoria*, ressaltando que “*(...) quase todo produto contemporâneo tem em si, de uma forma ou de outra, algum conteúdo de direito autoral (...). Nem por isso cogita-se em separar os*

custos para fins de incidência do ICMS, pois o ICMS, para tristeza da autora, não é imposto que incide sobre a matéria, mas tributo sobre circulação de bens em mercado”. Acrescentou, ainda, que “(...) a alteração que se operou e que aqui se discute, recai sobre os bens que não têm mais corpo físico algum, como os softwares, e não se submetem à forma clássica da compra e venda mercantil, ainda que tenham natureza comercial, desde sempre” (fl. 21 das informações prestadas).

Desse modo, conclui o requerido que a cessão de uso de programas de computador é verdadeira operação de circulação de mercadoria, inclusive com regras de proteção consumerista, razão pela qual não haveria violação ao disposto no artigo 155, inciso II, da Carta Republicana.

Na sequência, vieram os autos para manifestação da Advogada-Geral da União.

II – DO MÉRITO

Conforme relatado, a requerente aduz que o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 8.198/92, assim como os Decretos nº 61.522/15 e 61.791/16 do Estado de São Paulo, ao disporem sobre a incidência do ICMS sobre as operações com programas de computador, violariam os artigos 146, inciso III; 150, inciso I; 155, inciso II; e 156, inciso III, da Constituição da República.

A esse respeito, assevera que os diplomas vergastados implicariam bitributação, uma vez que as operações por eles disciplinadas estariam submetidas ao âmbito de incidência do ISS. Além disso, afirma que haveria ofensa ao princípio da legalidade tributária, considerando que o imposto questionado teria sido instituído por meio de decreto, e não por lei complementar.

Todavia, o inconformismo da autora revela-se insubsistente. Com efeito, da leitura das normas sob invectiva, depreende-se que não houve a suposta criação de imposto por via transversa.

O artigo 3º, inciso II, da Lei nº 8.198/92 dispensa o pagamento do ICMS em relação a operações com programas de computador, personalizados ou não, ocorridas até a data de sua publicação. Assim, tal disposição trata, na verdade, de um benefício fiscal, consistente na dispensa de recolhimento do tributo em exame até a data da publicação da referida norma. Vale dizer, portanto, que o fato de o ICMS sobre operações com *softwares* passar a ser exigível após a edição da regra hostilizada não significa que ele tenha sido instituído nessa oportunidade.

De fato, com a entrada em vigor da Lei nº 8.198/92, o Estado de São Paulo voltou a exigir ICMS sobre operações com programas de computador, o qual era calculado sobre uma base de cálculo que correspondia ao dobro do valor de mercado de seu suporte informático, conforme dispunha o Decreto nº 35.674, de 15 de setembro de 1992², comando este mantido pelo Decreto nº 51.619, de 27 de fevereiro de 2007³, com exceção dos jogos eletrônicos de vídeo (“*videogames*”).

² “Artigo 1.º - Fica acrescentado o artigo 51-A ao Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias e de Prestação de Serviços, aprovado pelo Decreto n.º 33.118, de 14 de março de 1991:

‘Artigo 51-A - Em operação realizada com programa para computador (‘software’), personalizado ou não, o imposto será calculado sobre uma base de cálculo que corresponderá ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático.’

Artigo 2.º - Este decreto entrará em vigor na data de sua publicação.”

³ “Artigo 1º - Na operação realizada com programa para computador (‘software’), personalizado ou não, o ICMS será calculado sobre uma base de cálculo que corresponderá ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático.

Parágrafo único - O disposto no ‘caput’ não se aplica aos jogos eletrônicos de vídeo (‘videogames’), ainda que educativos, independentemente da natureza do seu suporte físico e do equipamento no qual sejam empregados.

Artigo 2º - Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos para fatos geradores que ocorrerem a partir de 1º de fevereiro de 2007.”

Este último ato normativo foi expressamente revogado pelo Decreto nº 61.522/15, objeto da presente ação direta. Conforme consta do Ofício GS nº 771/2015, que apresenta a justificativa do decreto sob análise, “*a revogação proposta tem por objetivo adequar, a partir de 1º de janeiro de 2016, a tributação do ICMS incidente nas referidas operações à adotada em outras Unidades Federadas. Com a revogação, a base de cálculo nas operações com programas de computador passa a ser o valor da operação, que inclui o valor do programa, do suporte informático e outros valores que forem cobrados do adquirente*”.⁴

Por sua vez, o Decreto nº 61.791/16 traz novos benefícios fiscais às operações com *softwares*, pois, por um lado, dispensa a exigência do ICMS quando os programas forem disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*), até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto, e, por outro, reduz a base de cálculo incidente nas demais operações com programas de computador, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 5% (cinco por cento).

Ressalte-se que o citado benefício fiscal foi autorizado pelo Convênio ICMS nº 181, de 28 de dezembro de 2015⁵, que apresenta o seguinte teor:

“CONVÊNIO ICMS 181, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2015

Autoriza as unidades federadas que especifica a conceder redução de base de cálculo nas operações com softwares, programas, jogos

⁴ Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2015/decreto-61522-29.09.2015.html>>. Acesso: 17 nov. 2016.

⁵ Publicado no Diário Oficial da União de 29/12/2015 pelo Despacho nº 244/15; Ratificação Nacional no Diário Oficial da União de 30/12/2015, pelo Ato Declaratório nº 29/15; Retificação no Diário Oficial da União de 20/01/2016. Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv181_15>. Acesso em 17/11/2016.

eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma que especifica.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 255ª Reunião Extraordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 28 de dezembro de 2015, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte

C O N V Ê N I O

Cláusula primeira Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo, Tocantins autorizados a conceder redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, relativo às operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados.

Cláusula segunda O benefício previsto neste convênio será utilizado opcionalmente pelo contribuinte em substituição à sistemática normal de tributação, sendo vedada à apropriação de quaisquer outros créditos ou benefícios fiscais.

Cláusula terceira Ficam as unidades federadas referidas na cláusula primeira autorizadas a não exigir, total ou parcialmente, os débitos fiscais do ICMS, lançados ou não, inclusive juros e multas, relacionados com as operações previstas na cláusula primeira, ocorridas até a data de início da vigência deste convênio.

Parágrafo único. A não exigência de que trata esta cláusula:

I - não autoriza a restituição ou compensação de importâncias já pagas;

II - observará as condições estabelecidas na legislação estadual.

Cláusula quarta Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.”

Em síntese, não merece prosperar a alegação veiculada pela requerente no sentido da suposta existência de vulneração aos artigos 146, inciso III; e 150, inciso I, da Carta Republicana, haja vista que o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 8.198/92, assim como os Decretos nº 61.522/15 e nº 61.791/16 dispõem sobre matéria diversa da instituição de imposto. A exação questionada decorre da

aplicação do artigo 1º Lei nº 6.374/89 e da Lei Complementar federal nº 87/96, que preveem a incidência do ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Da mesma forma, não assiste razão à autora quanto à suposta ausência de circulação de mercadoria nos casos de operações com programas de computador, o que afasta o pedido de interpretação conforme a Constituição ao artigo 2º da Lei Complementar federal nº 87/96 e ao artigo 1º da Lei nº 6.374/89 do Estado de São Paulo.

A esse respeito, é importante destacar o atual entendimento dessa Suprema Corte no sentido da possibilidade da incidência de ICMS sobre *softwares*, mesmo diante da inexistência de bem corpóreo ou de mercadoria em sentido estrito. Observe-se, nesse sentido, a decisão proferida nos autos da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de fumus boni iuris. 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6. Previsão de incidência do ICMS sobre ‘prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio’ (art. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre

serviço de comunicação 'iniciado fora do território mato-grossense' (arts. 16, § 2º, e 2º, § 3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências. 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão 'observados os demais critérios determinados pelo regulamento', presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso."

(ADI nº 1945 MC, Relator: Ministro Octavio Gallotti, Relator para o Acórdão: Ministro Gilmar Mendes, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 26/05/2010, Publicação em 14/03/2011; grifou-se).

Vale pontuar que a jurisprudência dessa Excelsa Corte, a propósito do tema em discussão, começou a ser delineada no ano de 1998, especialmente no julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626, em que restou decidido o seguinte:

"I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual 'não foram opostos embargos declaratórios'. Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ('software'): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de 'licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador' 'matéria exclusiva da lide', efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em

série e comercializados no varejo - como a do chamado 'software de prateleira' (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio."

(RE nº 176626, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, Órgão Julgador: Primeira Turma, Julgamento em 10/11/1998, Publicação em 11/12/1998; grifou-se).

Posteriormente, ao examinar caso semelhante, esse Supremo Tribunal Federal reiterou o entendimento firmado nos autos do referido Recurso Extraordinário nº 176.626, reconhecendo a incidência de ICMS sobre operações com programas de computador quando materializada, fisicamente, a obra intelectual. Confira-se:

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

(RE nº 199464, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Órgão Julgador: Primeira Turma, Julgamento em 02/03/1999, Publicação em 30/04/1999).

Vê-se que essa Suprema Corte decidiu, em momento anterior ao julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945, que a produção para a comercialização e a revenda de programas de computador constituíam operações de circulação de mercadoria sujeitas ao ICMS, ao passo que o licenciamento e a cessão de direitos de uso da obra ensejavam a caracterização de serviço a ser tributado em âmbito municipal, entendimento que

chegou, ainda, a ser reiterado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 285.870⁶.

Todavia, conforme mencionado acima, na apreciação do pedido de medida cautelar formulado na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945, verificou-se significativa evolução no posicionamento dessa Suprema Corte acerca da matéria.

Com efeito, o Ministro Relator Octavio Gallotti adotou, em seu voto, o mesmo entendimento que prevalecera no julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626. No entanto, em voto-vista, o Ministro Nelson Jobim ponderou a respeito da possibilidade de incidência de ICMS mesmo diante da circulação puramente virtual de um programa de computador. Transcreva-se, por pertinente, o seguinte excerto do referido voto-vista (fl. 59 do acórdão):

“(…)

A questão, portanto, é saber se o ICMS pode ser cobrado pelo licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador.

O argumento da atual posição do Tribunal é de que não se trata de bem corpóreo ou mercadoria no sentido estrito e, por isso, não pode ser objeto da incidência do ICMS.

Por outro lado, o Tribunal já confirmou a posição de que o ICMS incide sobre a venda de softwares de prateleira, ou seja, os programas de computador adquiridos materialmente ou por meio de embalagem vendida no mercado varejista.

⁶ “AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS DE INFORMÁTICA. PROGRAMAS [SOFTWARE]. CD-ROM. COMERCIALIZAÇÃO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 176.626, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 11.12.98, fixou jurisprudência no sentido de que ‘[n]ão tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de ‘licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador’ - matéria exclusiva da lide -, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado ‘software de prateleira’ (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio’. Precedentes. 2. Reexame de fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE nº 285870 AgR, Relator: Ministro Eros Grau, Órgão Julgador: Segunda Turma, Julgamento em 17/06/2008, Publicação em 01/08/2008).

A pergunta fundamental, portanto, é essa: é possível a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual?

A resposta, para mim, é afirmativa.

(...)

Existem, basicamente, duas formas, hoje, de aquisição de programa de computador: uma delas se dá pela tradição material, corpórea de um instrumento que armazena o mencionado programa.

Tratava-se da forma usual e a mais comum de aquisição de programa de computador.

Entretanto, a revolução da internet demoliu algumas fronteiras por meio da criação e aprimoramento de um 'mundo digital'.

A época hoje é de realizações de negócios, operações bancárias, compra de mercadorias, acesso a banco de dados de informações, compra de música e vídeos, e aquisição de programa de computador nesse ambiente digital.

Não há nessas operações a referência ao corpóreo, ao tateável, mas simplesmente pedidos, entregas e objetos que são, em realidade, linguagem matemática binária.”

A divergência inaugurada pelo Ministro Nelson Jobim predominou na referida ocasião, especialmente em razão da notória evolução da tecnologia ao longo do tempo. A esse respeito, importa fazer referência ao seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro Dias Toffoli (fl. 83 do acórdão):

“(...)

No pronunciamento feito em Plenário, quando pediu vista, em 19/04/99, o Ministro Nelson Jobim disse exatamente que não haveria distinção entre o fato de uma pessoa ir até uma loja, a uma livraria, e comprar o produto na prateleira e o fato de comprá-lo via download; ele até fez a seguinte menção:

(...)

Em março de 2006, Sua Excelência trouxe ao plenário o seu voto-vista, às vésperas de deixar esta Corte, que muito honrou. Colho do seu pronunciamento naquela oportunidade o seguinte:

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

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

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

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

É que, nesse caso, o que se está adquirindo não é o disquete, o CD, o DVD, a caixa ou o livreto de manual, mas também e

principalmente a mercadoria virtual gravada no instrumento de transmissão.

Portanto, se o argumento é de que bem incorpóreo não pode ser objeto da incidência de ICMS, o argumento valeria também para o caso de bens incorpóreos vendidos por meio de bens materiais.

Haveria uma clara contradição da jurisprudência do STF.

Por todo o exposto, indefiro a cautelar nesse ponto para entender que o ICMS pode incidir sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, julgando assim, em sede liminar, pela constitucionalidade dos art. 2º, § 1º, inciso VI e art. 6º, § 6º, da Constituição.”

Assim, em suma, o atual posicionamento dessa Excelsa Corte é no sentido de que, independentemente da forma de entrega do programa de computador, essa transação é considerada uma operação comercial e, portanto, passível de incidência de ICMS.

Por fim, também não se vislumbra a ocorrência de bitributação, uma vez que não ocorre a cobrança, por dois entes tributantes, de impostos distintos sobre o mesmo fato gerador (na hipótese, o ISS e o ICMS).

Com efeito, uma das alegações do autor da mencionada Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945 consistia, justamente, na suposta invasão de competência sobre a esfera municipal, sob o entendimento de estarem as operações com programas de computador sujeitas, somente, ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

Como visto, naquela oportunidade, esse entendimento restou afastado por esse Supremo Tribunal Federal, que firmou posicionamento no sentido de que tais operações podem ensejar a circulação de uma mercadoria – o programa de computador –, ainda que se realize de forma inteiramente virtual.

Nos debates que precederam o julgado em referência, alertou-se para o risco de esvaziamento de uma base tributária importante para o Estado, o que

ocorreria caso somente se admitisse a incidência de ICMS quando o programa de computador fosse comercializado por algum meio físico. Observe-se:

“O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – (...) Penso que temos realmente que discutir esse tema, porque é extremamente delicado, sob pena de, em algumas áreas, desaparecer inclusive o objeto da cobrança do ICMS, porque é disso que se fala.

(...)

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – E há esse risco, para o qual eu insisto em chamar a atenção, da possibilidade – certamente depois poderemos fazer retratos mais específicos – de que determinado objeto de tributação desapareça por completo, como está acontecendo exatamente nessa área dos CDs, discos e coisas assim, e venha a ser substituído por tipo de transferência eletrônica. Já sabemos disso com a técnica, hoje, de fazer-se o download. Tanto é que já se faz esse tipo de pagamento regular por internet, com cartão de crédito e tudo o mais. Então, corremos o risco, também, de esvaziamento de uma base tributária que é importante para o Estado.”

Cumpra, ainda, transcrever os seguintes excertos do debate realizado ao longo do julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945, que evidenciam a necessidade de distinguir, para efeito de incidência de ICMS, entre a criação intelectual e o seu produto:

“O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – Por isso o Ministro Nelson Jobim falou: ‘Isso também é circulação’. E veja, aqui é um caso notório. Chamo a atenção, de novo, no plano da hermenêutica, em que a mudança na realidade afeta a interpretação do texto constitucional de alguma forma, ou vai afetar ou poderá afetar.

O SENHOR 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.

(...)

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO – Ministro Peluso, a mercadoria é entregue fisicamente em sua casa, mas o software é comercializado via on line, quer dizer, em linha de princípio, com todas as vênias, não afastaria o conceito mercadoria e, portanto, a incidência do ICMS.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUZO (PRESIDENTE) – Em vez de comprar um CD e instalar na máquina; entra na internet, compra e transfere diretamente para a máquina. Em ambos os casos, a operação mercantil está caracterizada.

(...)

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO – O substantivo ‘circulação’ ele é que exige do intérprete um novo olhar hermenêutico. Porque a mercadoria circula, só que circula virtualmente. Não podemos ver a mercadoria circulando. Cuida-se de circulação virtual de mercadoria.

(...)

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUZO (PRESIDENTE) – Vou pedir vênua a todos os brilhantes votos que acompanharam o eminente Relator, para acompanhar a divergência e indeferir a medida liminar, baseado no seguinte. É possível distinguir – não apenas em relação ao tema em pauta, mas a qualquer outro, até quanto aos livros é possível – entre a operação intelectual e os direitos derivados da operação intelectual, como bens incorpóreos, e os produtos resultantes dessas operações intelectuais, tais como livro, programa de computador, etc. São duas coisas absolutamente discerníveis, não apenas do ponto de vista prático, mas do ponto de vista jurídico. Uma coisa é a criação intelectual, o direito intelectual, como bem incorpóreo; outra, são os produtos de certo modo físicos, que alguns chamam de corpos mecânicos, ou coisa semelhante. Estes últimos são susceptíveis de tráfico jurídico como mercadoria, assim como qualquer outro produto. E a ressalva aqui, a única que me parecia adequada ao caso, feita pelo eminente Ministro Relator Octavio Gallotti, já está pressuposta na própria definição de mercadoria: se não há transferência de mercadoria, isto é, se é mera prestação de serviço, não está o ato sujeito a imposto, porque, por definição, não o está.

(...)

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUZO (PRESIDENTE) – O imposto recai sobre aquilo que é, característica e tipicamente, transferência de propriedade de mercadoria. O resto, licenciamento, etc, são serviços que não estão sujeitos a esse imposto.”

Nesses termos, as normas vergastadas são compatíveis com o Texto Constitucional.


III – CONCLUSÃO

Diante do exposto, a Advogada-Geral da União manifesta-se pela improcedência do pedido veiculado pela requerente.

São essas, Excelentíssimo Senhor Relator, as considerações que se tem a fazer em face do artigo 103, § 3º, da Constituição Federal, cuja juntada aos autos ora se requer.

Brasília, 21 de novembro de 2016.


GRACE MARIA FERNANDES MENDONÇA
Advogada-Geral da União


ISADORA MARIA B. R. CARTAXO DE ARRUDA
Advogada da União
Secretária-Geral de Contencioso


CAROLINA SAÚSMIKAT BRUNO DE VASCONCELOS
Advogada da União