



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
Procuradoria-Geral da República

Nº 238.462/2017-AsJConst/SAJ/PGR

Ação direta de inconstitucionalidade 5.576/SP

Relator: Ministro **Roberto Barroso**
Requerente: Confederação Nacional dos Serviços (CNS)
Interessados: Governador do Estado de São Paulo
Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DISSOCIAÇÃO ENTRE CAUSA DE PEDIR E PEDIDO. INÉPCIA DA PETIÇÃO INICIAL. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. ICMS OU ISS. “SOFTWARE DE PRATELEIRA” E “SOFTWARE DE ENCOMENDA”. COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTO INCORPÓREO POR MEIO FÍSICO OU DIGITAL (TRANSFERÊNCIA DE DADOS). IRRELEVÂNCIA. BITRIBUTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

1. É inepta petição inicial quando dissociados o pedido e a causa de pedir. É o que se passa diante da articulação de não incidência de imposto sobre circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) sobre operações com programas de computador (*software*), em relação a legislação tributária paulista que se limita a conceder benefício fiscal nessas operações.
2. O Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento do recurso extraordinário 176.626/SP, firmou jurisprudência no sentido da incidência do ICMS em operações com o chamado “*software* de prateleira” (vendido em série), e do imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS) nos *softwares* desenvolvidos por encomenda (personalizados).
3. É irrelevante, para fins de incidência de ICMS em operações de comercialização de *software*, o fato de este ser adquirido por meio físico ou digital (transferência eletrônica de dados – *download* ou *streaming*). Precedente: medida cautelar na ADI 1.945/MT.
4. Incidência do ISS exclusiva para *softwares* de encomenda, criados para atender a necessidade específica do usuário (personalizado),

por caracterizar prestação de serviço, nos moldes do art. 156, III, da CR. Inocorrência de bitributação.

5. Parecer por não conhecimento da ação e, no mérito, por improcedência do pedido.

1 RELATÓRIO

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida liminar, proposta pela Confederação Nacional de Serviços (CNS) em face do art. 3º, II, da Lei 8.198, de 15 de setembro de 1992; do Decreto 61.522, de 29 de setembro de 2015; e do Decreto 61.791, de 11 de janeiro de 2016, todos do Estado de São Paulo, que dispõem sobre o imposto sobre circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) em operações envolvendo programas de computador (*software*).

Este é o teor das normas impugnadas:

Lei 8.198/1992

Art. 3º 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 de Comunicação – ICMS em relação a operações ocorridas até a data da publicação desta lei, com: [...]

II – programa para computador (“software”), personalizado ou não.

DECRETO 61.522/2015

Art. 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 Mercadori-

as e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS em operações com programas de computador.

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

DECRETO 61.791/2016

Art. 1º Ficam acrescentados os dispositivos adiantes indicados ao Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas a 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:

Art. 37 (DDTI) – 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.

II – o artigo 73 ao Anexo II:

Art. 73 (SOFTWARE) – Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas operações com software, programas, aplicativos e arquivos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, de forma que a carga tributária resulte do percentual de 5% ([...]) (Convênio ICMS-181/15).

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

Aponta violação aos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição da República, com o argumento de que, ao exigir o ICMS sobre operações com *software* – realizadas por transferência eletrônica de dados ou não – a Lei 8.198/1992 e os Decretos 61.522/2015 e 61.791/2016, incorreram em bitributação e criaram hipótese de inci-

dência do imposto. Diz que operações com *software* sofrem incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS ou ISSQN – itens 1.01, 1.02, 1.04, 1.05, 1.07 e 1.08 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003) e, dessa forma, não estão sujeitas a tributação pelo ICMS. Destaca que 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 exclusiva dos municípios e do Distrito Federal. Afirma inexistir circulação de mercadoria em operações de compra e venda de *software*, mas somente licença de uso a terceiro (cessão de direito de uso). Ressalta que *software* é direito autoral/propriedade intelectual e não mercadoria. Alega que o Estado de São Paulo, ao exigir ICMS sobre operações com *software*, por transferência eletrônica de dados ou não, tributou, com ICMS, situação que não dá ensejo a seu fato gerador.

Pondera ser necessário interpretar conforme a Constituição a Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, e a Lei paulista 6.347/1989, para afastar da incidência do ICMS as operações envolvendo licença de uso de *software*. Argumenta que a Lei 8.198/1992 e os Decretos 61.522/2015 e 61.791/2016, do Estado de São Paulo, ao instituírem cobrança do ICMS sobre operações com *software*, criaram hipótese de incidência do tributo. Diz ser necessária previsão em lei complementar para criação do ICMS sobre *software*, nos termos do art. 146, III, da CR, e não ter a Lei Complementar 87/1996 estabelecido essa hipótese de incidência. Argui que a alteração promovida na base de cálculo do ICMS, para alcançar todas operações

com programas, criou, por via transversa, imposto por decreto, em violação ao princípio da legalidade tributária (CR, art. 150, I, e Código Tributário Nacional, art. 97).

O relator, Ministro ROBERTO BARROSO, adotou o rito do art. 12 da Lei 9.868, de 10 de novembro de 1999, e solicitou informações das autoridades requeridas e manifestação da Advocacia-Geral da União e da Procuradoria-Geral da República (peça 13).

A Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo defende a constitucionalidade das normas estaduais. Afirma que a Lei 8.198/1992 é norma temporária, restrita a regime tributário das microempresas, com eficácia exaurida. Alega que a pretensão de interpretação conforme a Constituição de dispositivo da Lei Complementar 87/1996 constitui declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto, pois visa a impedir que dispositivos da lei federal possam abranger incidência do ICMS nas vendas de *software* (peça 25).

O Governador do Estado aponta, preliminarmente, ilegitimidade ativa, por falta de demonstração de representação da requerente em mais de nove estados da federação e por falta de pertinência temática. Esclarece que as normas questionadas não tratam de exigência do ICMS, mas de remissão de dívida e de benefícios fiscais a fornecedores de programas para computadores. Ressalta que a norma impugnada não criou imposto nem o exigiu sobre serviços de processamento de dados e de informática, que remissão e benefício fiscal não instituem imposto e que a exigência tributária não se dá em virtude das normas impugnadas. Destaca que a autora não consegue

disfarçar sua verdadeira pretensão de, apontando para normas remissivas de crédito tributário ou concessão de benefícios fiscais, obter interpretação da Lei Complementar 87/1996 e da Lei 6.347/1989 que afaste do núcleo de incidência do ICMS operações indeterminadas com programas de computador. Sustenta que o verdadeiro intento da ação é obter provimento que exclua da hipótese de incidência do ICMS operações quaisquer com programas de computadores ou *softwares*, sem redução do texto do art. 2º, I, da Lei Complementar 87/1996 e do art. 1º, I, da Lei 6.374/1989. Cita jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e decisão proferida no sentido de incidência do ICMS sobre *software*, em suporte físico ou por transferência eletrônica (peça 30).

A Advocacia-Geral da União manifestou-se por improcedência do pedido (peça 32).

A Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (BRASSCOM) e o Município de São Paulo solicitaram ingresso como *amici curiae* (peças 16 e 34).

É o relatório.

2 DISSOCIAÇÃO ENTRE PEDIDO E CAUSA DE PEDIR

O art. 3º, II, da Lei 8.198, de 15 de setembro de 1992, e os Decretos 61.522, de 29 de setembro de 2015, e 61.791, de 11 de janeiro de 2016, não criam hipótese de incidência 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 (*software*). Sua incidência sobre operações relativas a compra e venda de programas de computador no Estado de São Paulo decorre do art. 1º da Lei estadual 6.374, de 1º de março de 1989,¹ e do art. 2º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996,² que estabelecem operações sujeitas ao tributo, entre elas as relativas à circulação de mercadoria.

1 “Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS –, tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. O imposto incide também sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda que se trate de bem destinado a consumo ou a ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre o serviço prestado no exterior”.

2 “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;

III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

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

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

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lei Complementar 114, de 16.12.2002)

II – sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de

O Decreto 35.674, de 15 de setembro de 1992, mantido pelo Decreto 51.619, de 27 de fevereiro de 2007, estabelecia base de cálculo do ICMS como o dobro do valor de mercado de seu suporte informático, com exceção dos jogos eletrônicos (videogames). Este último decreto foi revogado pelo Decreto 61.522, de 29 de setembro de 2015. Editou-se o Decreto 61.791, de 11 de janeiro de 2016, que, com amparo no Convênio ICMS 181, de 28 de janeiro de 2015,³ dispensou exigência do ICMS sobre *softwares* disponibilizados por transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*), até que seja definido o estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto, e reduziu a base de cálculo nas demais operações com programas de computador à carga tributária correspondente a 5% do valor da operação.

O art. 3º, II, da Lei paulista 8.198/1992, dispensa pagamento do ICMS sobre operações com programa de computador (*software*), personalizados ou não, ocorridas até a data de sua publicação. Concede, como o Decreto 61.791/2016, benefício fiscal do ICMS em opera-

energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua”.

- 3 “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% ([...]) 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”.

ções envolvendo programas de computador. A Lei paulista 8.198/1992 e o Decreto 61.791/2015 não instituem o ICMS em operações com programas de computador (*software*).

Toda a argumentação desenvolvida na petição inicial é por inconstitucionalidade da incidência do ICMS em operações com *software*. As normas questionadas, no entanto, não instituem o imposto em operações com *softwares* no Estado de São Paulo. Por conseguinte, não há correlação lógica entre causa de pedir e pedido. É, portanto, inepta a petição inicial desta ação direta (Código de Processo Civil, art. 330, I e § 1º, III).⁴

3 MÉRITO

O Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento do recurso extraordinário 176.626/SP,⁵ firmou jurisprudência no sentido da incidência do ICMS em operações com o chamado “*software* de prateleira” (vendido em série), e do ISS nos *softwares* desenvolvidos por encomenda direta do adquirente. Vejam-se, por exemplo, ementas de julgados de ambas as turmas do Supremo Tribunal Federal:

TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (*SOFTWARE*). COMERCIALIZAÇÃO.

4 “Art. 330. A petição inicial será indeferida quando:

I – for inepta; [...].

§ 1º Considera-se inepta a petição inicial quando: [...]

III – da narração dos fatos não decorrer logicamente a conclusão; [...]”.

5 Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso extraordinário 176.626/SP. Relator: Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE. 10/11/1998, unânime. *Diário da Justiça*, 11 dez. 1998; *Revista trimestral de jurisprudência*, vol. 168, p. 305.

No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre 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 de obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS.

Recurso conhecido e provido.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 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 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.⁷

6 STF. Primeira Turma. RE 199.464/SP. Rel.: Min. ILMAR GALVÃO. 2/3/1999, un. DJ, 30 abr. 1999; RTJ, vol. 169, p. 376. Destaques do original.

7 STF. Segunda Turma. Agravo regimental no RE 285.870/SP. Rel.: Min. EROS GRAU. 17/6/2008, un. DJe 142, 1º ago. 2008. Destaques no original.

Tendo em conta o avanço das tecnologias e a possibilidade de aquisição de programas de computador por transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*), sem necessidade de suporte físico específico para o produto (CD-ROMs, disquetes, fitas e outros que se usaram no passado), o Supremo Tribunal Federal entendeu incidir ICMS sobre *softwares* adquiridos por meio eletrônico:

[...] 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 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. [...].⁸

Nesse julgado, a maioria dos ministros, seguindo divergência inaugurada pelo Min. NELSON JOBIM, entendeu ser irrelevante, para incidência do ICMS sobre *softwares*, o fato de este não ser bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Veja-se passagem do voto-vista do Min. JOBIM:

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 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”.

8 STF. Plenário. Medida cautelar na ADI 1.945/MT. Rel.: Min. OCTÁVIO GALLOTTI. Redator para acórdão: Min. EROS GRAU. 26/5/2010, maioria. *DJe* 47, 14 mar. 2011; *RTJ*, vol. 220, p. 50.

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

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

A conclusão a que chegou o tribunal não é contraditória com a orientação anterior. Se o programa é posto a venda no comércio (por meio físico ou digital), como produto massificado, incide ICMS. Se for desenvolvido por encomenda do adquirente, de forma específica, personalizada (“customizada”, como no anglicismo que por vezes se usa), incide o ISS. A legislação paulista impugnada, ao tratar de benefício fiscal do ICMS em operações com *software*, não afasta essa conclusão.

Em relação à incidência do ISS, dos itens 1.01 a 1.08 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, com redação da Lei Complementar 157, de 29 de dezembro de 2016, apenas o item 1.05 cuida de programas de computador e se refere a licenciamento ou cessão de uso. Deve ser compreendido, na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como licenciamento ou cessão de uso de *software* de encomenda. Pelo sistema constitucional, operações envolvendo aquisição de programas oferecidos a consumidores em geral (por meio físico ou transferência eletrônica de dados) submetem-se ao ICMS e não ao ISS. Logo, não há invasão de competência municipal por parte do Estado de São Paulo.

O aspecto material da hipótese de incidência do ISS, nos termos do art. 156, III, da CR, envolve prestação de serviço que abranja o negócio jurídico entre tomador e prestador e, por conseguinte, o conteúdo econômico da obrigação de fazer. O item 1.05 da lista de serviço anexa à Lei Complementar 116/2003, na redação da Lei Complementar 157/2016, deve limitar-se a programas de computador desenvolvidos por encomenda do usuário, segundo suas necessidades (*software* personalizado). Nesse caso, há típica prestação de serviço, obrigação de fazer cujo conteúdo econômico permite configuração do aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre serviço de qualquer natureza.

Descabe, portanto, a tese de violação aos arts. 146, III, 150, I, 155, II, e 156, III, da Constituição da República.

4 CONCLUSÃO

Ante o exposto, opina o Procurador-Geral da República por não conhecimento da ação direta e, no mérito, por improcedência do pedido.

Brasília (DF), 15 de setembro de 2017.

Rodrigo Janot Monteiro de Barros

Procurador-Geral da República