



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.958/DF

REQUERENTE: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE TECNOLOGIA
DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO – BRASSCOM

INTERESSADO: PRESIDENTE DO CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA
FAZENDÁRIA – CONFAZ

RELATORA: MINISTRA CÁRMEN LÚCIA

PARECER SFCONST Nº 380736/2019

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. CONVÊNIO ICMS 106/2017 E ART. 2º, I, DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996. MERCADORIAS DIGITAIS PADRONIZADAS ADQUIRIDAS MEDIANTE TRANSFERÊNCIA ELETRÔNICA DE DADOS. ISENÇÃO DE OPERAÇÕES ANTERIORES À VENDA DO PRODUTO DIGITAL. TRIBUTAÇÃO APENAS DA OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO PELO CONSUMIDOR FINAL. OPERAÇÃO INTERNA QUE SE REALIZA ONDE É DOMICILIADO OU ESTABELECIDO O ADQUIRENTE. VALIDADE DA CONSIDERAÇÃO DE OPERAÇÕES REALIZADAS EM AMBIENTE VIRTUAL COMO INTERNAS. CONVÊNIO INTERESTADUAL. FUNÇÃO DE UNIFORMIZAÇÃO E HARMONIZAÇÃO DE DEVERES INSTRUMENTAIS DO ICMS ENTRE OS DIVERSOS ESTADOS DA FEDERAÇÃO. COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTO INCORPÓREO POR MEIO FÍSICO OU DIGITAL (TRANSFERÊNCIA DE DADOS). IRRELEVÂNCIA PARA FIM DE DEFINIÇÃO DO TRIBUTO INCIDENTE SOBRE A OPERAÇÃO DE VENDA. NÃO OCORRÊNCIA DE BITRIBUTAÇÃO.

1. O Convênio de ICMS é mecanismo vocacionado a dirimir conflitos de interesses entre entes federativos acerca da administração do ICMS. Presta-se para estabelecer disciplina uniforme e harmônica dos deveres que instrumentalizam a incidência do ICMS.



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

2. O art. 11, § 3º, I, da Lei Complementar 87/1996 dispensa a identificação do estabelecimento para a caracterização do aspecto espacial do ICMS. Estabelecimento virtual pode validamente ser considerado como local da ocorrência do fato gerador do ICMS. Doutrina.
3. As operações de aquisição de mercadorias digitais em ambiente virtual por transferência eletrônica de dados podem ser consideradas internas (realizadas na unidade da federação onde domiciliado ou estabelecido o adquirente).
4. A cláusula terceira do Convênio ICMS 106/2017 **não desbordou** do aspecto espacial de incidência do ICMS traçado pela LC 87/1996. As demais cláusulas do Convênio disciplinam aspectos instrumentais do ICMS e, dessa forma, ajustam-se ao campo de conformação dos convênios.
5. O Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento do RE 176.626, firmou jurisprudência no sentido da incidência do ICMS em operações com *software* de prateleira (vendido em série), e do ISSQN nos *softwares* desenvolvidos por encomenda (personalizados ou customizados).
6. É irrelevante, para fins de incidência do ICMS sobre operações de comercialização de mercadorias digitais, o fato de estas serem adquiridas por meio físico ou digital (transferência eletrônica de dados). Precedente: ADI 1.945-MC, Relator Ministro Gilmar Mendes, RTJ 220/50.
7. Incidência exclusiva do ISSQN para mercadorias digitais criadas para atender a necessidade específica do usuário, por caracterizar prestação de serviço que se ajusta ao art. 156, III, da CF. Inocorrência de bitributação.
8. Parecer pela improcedência dos pedidos.



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

1. RELATÓRIO

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, ajuizada pela Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia de Informação e Comunicação – BRASSCOM, contra o Convênio ICMS 106, de 29.9.2017, do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, que “*disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final*”, e contra o art. 2º, I, da Lei Complementar 87, de 13.9.1996, que estabelece a circulação de mercadorias como hipótese de incidência do ICMS.

CONVÊNIO ICMS 106/2017

Cláusula primeira

As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.

Cláusula segunda

As operações com os bens e mercadorias digitais de que trata este convênio, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados anteriores à saída destinada ao consumidor final ficam isentas do ICMS.

Cláusula terceira

O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados,



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.

Cláusula quarta

A pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação e deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final, sendo facultada, a critério de cada unidade federada:

I - a indicação do endereço e CNPJ de sua sede, para fins de inscrição;

II - a escrituração fiscal e a manutenção de livros e documentos no estabelecimento referido no inciso I;

III - a exigência de indicação de representante legal domiciliado em seu território.

§ 1º A inscrição de que trata o caput será realizada, preferencialmente, por meio da internet, mediante procedimento simplificado estabelecido por cada unidade federada.

§ 2º A critério da unidade federada, poderá ser dispensada a inscrição de que trata esta cláusula, devendo o imposto, neste caso, ser recolhido por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE, ou documento de arrecadação estadual previsto na legislação da respectiva unidade.

Cláusula quinta

Nas operações de que trata este convênio, as unidades federadas poderão atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto:

I - àquele que realizar a oferta, venda ou entrega do bem ou mercadoria digital ao consumidor, por meio da transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador;

II - ao intermediador financeiro, inclusive administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento;

III - ao adquirente do bem ou mercadoria digital, na hipótese de o contribuinte ou os responsáveis descritos nos incisos anteriores não serem inscritos na unidade federada de que trata a cláusula quarta;



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

IV - à administradora de cartão de crédito ou débito ou à intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação.

Cláusula sexta

A pessoa jurídica que der saída do bem ou mercadoria digital na forma de que trata este convênio deverá emitir Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, modelo 55.

Cláusula sétima

Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do sexto mês subsequente ao da sua publicação.

LEI COMPLEMENTAR 87/1996

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; [...].

A requerente afirma que a cláusula do Convênio ICMS 106/2017 teria criado, para operações de comercialização de bens e mercadorias digitais por meio de transferência eletrônica de dados, uma regra de arrecadação de ICMS diversa da estabelecida pelo art. 155, § 2º, VII e VIII, da Constituição Federal.

Assevera, nesse sentido, que as normas questionadas teriam conferido “integralmente ao Estado destinatário o ICMS supostamente incidente na operação, tratando indistintamente como ‘saídas internas’ operações que podem ser realizadas entre diferentes Estados da Federação, casos nos quais a Constituição Federal impõe expressamente a adoção da alíquota interestadual, com seu consequente recolhimento ao



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

Estado de origem; de igual modo, ofende-se o inciso VIII do mesmo preceito constitucional, na medida em que altera a regra de recolhimento de ICMS no que se refere à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”.

Sustenta que a disciplina do Convênio ICMS 106/2017 afronta a reserva de lei complementar para estabelecer regras gerais de direito tributário, contida nos arts. 146, III, “a”; e 155, § 2º, XII, “a” e “d”, da CF, pois “*inova o ordenamento ao estabelecer quem seriam os contribuintes nestas operações*” (cláusula quarta), e “*determinar responsabilidade pelo pagamento do tributo*” (cláusula quinta).

Alega que o Convênio 106/2017 ofende o art. 155, § 2º, IV, da CF, que confere competência ao Senado Federal para definir alíquotas de ICMS incidentes nas operações interestaduais com mercadorias, pois “*cria ficção jurídica de que todas as operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados são consideradas indistintamente como se internas fossem*”. Diz que, ao assim estabelecer, “*acabou por desprezar e suprimir o exercício da competência senatorial para tratar da matéria, eis que, segundo a dicção da norma acima, jamais haverá aplicação da alíquota interestadual nas operações nele previstas*”.

Ressalta que o Convênio ICMS 106/2017 extrapola a competência material que lhe fora atribuída pelo art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF, porquanto “*compete aos Convênios editados no âmbito do CONFAZ tão somente a delimitação das hipóteses de concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais*”.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

Argumenta, por outro lado, que as operações com programas de computador não caracterizam efetiva circulação de mercadorias — que se reduz à transferência de propriedade de bens corpóreos —, de modo que seria indevida a incidência do ICMS. Aponta, nesses termos, que as operações com programas de computador já estão submetidas à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, nos termos da Lei Complementar 116/2003, com alterações da Lei Complementar 157/2016, de modo que a exigência de ICMS sobre tais operações implicaria bitributação.

Entende ser *“necessária também a declaração de inconstitucionalidade, sem redução de texto, do art. 2º, I, da Lei Complementar 87/96, a fim de afastar e reprimir a ‘conveniente’ interpretação adotada pelos Estados da Federação, no sentido de que o artigo 2º, I, da LC 87/96, tal como hoje vigente, seria suficiente à cobrança do ICMS nas operações com software”*.

Requer, nesses termos, o deferimento da medida cautelar para suspender a eficácia do Convênio ICMS 106/2017 (ou, ao menos, de suas cláusulas terceira, quarta e quinta). Ao final, postula a declaração de inconstitucionalidade total, por arrastamento, do Convênio ICMS 106/2017, ou de suas cláusulas terceira, quarta e quinta, e a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 2º, I, da LC 87/1996, para afastar *“qualquer interpretação que permita a incidência do ICMS sobre operações de transferência eletrônica de softwares e congêneres”*.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

A Relatora, Ministra Cármen Lúcia, adotou o rito do art. 12 da Lei 9.868/1999, solicitou informações aos órgãos requeridos, com intimação dos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal para prestarem os necessários esclarecimentos, bem como a manifestação da Advocacia-Geral da União e o parecer da Procuradoria-Geral da República (peça 13).

A Câmara dos Deputados limitou-se a informar que “o *Projeto de Lei Complementar n. 95/1996, que deu origem a Lei Complementar 87/1996, foi processado dentro dos estreitos trâmites constitucionais e regimentais inerentes à espécie*” (peça 51).

A Presidência da República e o Senado Federal defenderam a constitucionalidade do ICMS sobre *softwares*, ainda quando classificados como bens incorpóreos. Porém, não se pronunciaram sobre a constitucionalidade do Convênio ICMS 106/2017 (peças 92 e 118).

O Ministério da Fazenda (integrado à atual estrutura do Ministério da Economia) não realizou a defesa do Convênio ICMS 106/2017, ao fundamento de que “a *posição do representante da União no CONFAZ é neutra, sem direito de voto, limitando-se a presidir e coordenar as reuniões deliberatórias, por se tratar de matéria constitucionalmente reservada aos Estados e ao Distrito Federal*” (peça 55).



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

A Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de São Paulo (peça 52), do Rio Grande do Sul (peça 59), de Mato Grosso (peça 60), de Santa Catarina (peça 61), do Rio Grande do Norte (peça 62), de Alagoas (peça 63), da Bahia (peça 70), de Mato Grosso do Sul (peça 80), do Rio de Janeiro (peça 85), do Maranhão (peça 87), do Distrito Federal (peça 90), do Ceará (peça 94), de Minas Gerais (peça 96), de Roraima (peça 100), do Pará (peça 112), de Goiás (peça 116), e do Amazonas **defenderam a constitucionalidade das normas.**

A Advocacia-Geral da União manifestou-se pela improcedência do pedido ao argumento de que: (i) “o Convênio impugnado detalha procedimentos a serem observados nas operações com bens e mercadorias digitais quando comercializados via download, sem modificar ou acrescentar elementos substanciais à configuração dos aspectos básicos do ICMS, já estabelecidos na LC 87/1996”, e (ii) o entendimento do STF é no sentido da possibilidade da incidência do ICMS sobre programas de computador e de não ocorrência, nesse caso, de bitributação (peça 114).

Solicitaram admissão como *amici curiae*: o Distrito Federal (peça 108), a Confederação Nacional de Serviços – CNS (peça 126) e a Associação Comercial do Rio de Janeiro (peça 135). A Relatora deferiu o ingresso do Distrito Federal (peça 125), e ainda não se pronunciou quanto os demais solicitantes.

É o relatório.



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

2. MÉRITO

2.1 *Limites dos Convênios de ICMS*

O espaço de disciplina dos convênios de ICMS não se confunde com o da lei complementar. Cláusulas de convênios subordinam-se à lei complementar e às demais normas jurídicas superiores. O art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF reserva aos convênios dispor, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS, cuja implementação depende de lei de cada ente federativo (CF, art. 150, § 6º).

Essa reserva constitucional de convênio não impede que a União, os Estados e o Distrito Federal celebrem tais instrumentos para execução de suas leis, serviços ou decisões, a fim de prestarem assistência uns aos outros, seja para fiscalização ou para permuta de informações (CTN, art. 199).¹

Os convênios interestaduais são acordos de vontade firmados por pessoas políticas de direito público interno para consecução de objetivos comuns. Sua utilização, portanto, não se reduz a deliberações sobre a concessão de isenção, de incentivos ou de benefícios fiscais e financeiro-fiscais de ICMS.

1 “Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.”



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

É o Convênio de ICMS mecanismo vocacionado a dirimir conflitos de interesses entre entes federativos acerca da administração do ICMS. Trata-se de instrumento de harmonização da legislação nacional em relação ao ICMS, conforme esclarece Luciano Garcia Miguel, ao discorrer a função do CONFAZ, de acordo com o art. 199 do Código Tributário Nacional:

[...] há outros atos, convênios e protocolos, celebrados no âmbito do CONFAZ, estes com base no art. 199 do CTN, segundo o qual as Fazendas Públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações. Esses atos são utilizados, como foi exposto, para disciplinar a nível nacional, os deveres instrumentais do ICMS. Uma vez que esse imposto, em regra, incide nas operações interestaduais e que, em observância ao princípio da não cumulatividade, impõe-se a aceitação recíproca dos créditos entre os Estados de origem e de destino, há necessidade natural de estabelecer, de forma harmônica entre as pessoas políticas participantes das relações, deveres que instrumentalizam a incidência do imposto nesta hipótese.² [Grifo nosso.]

Pode o CONFAZ, mediante deliberação dos estados-membros e do Distrito Federal, celebrar convênio para dirimir conflitos e uniformizar deveres instrumentais do ICMS. Isso porque o ICMS, embora tributo estadual, tem uma **conformação constitucional nacional**, pois repercute financeiramente em relação às demais unidades da Federação.

2 MIGUEL, Luciano Garcia. A função do Conselho Nacional de Política Fiscal (CONFAZ) como instrumento de harmonização da legislação nacional do ICMS. *Revista de Estudos Tributários*, n. 86, p. 78-91, jul./ago. 2012.



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

O Convênio ICMS 106/2017 confere tratamento uniforme ao comércio eletrônico de bens e mercadorias digitais padronizadas (*softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres), por meio de transferência de dados (*download* ou *streaming*).

O Convênio autoriza os entes federativos a isentar as operações anteriores à saída destinada ao consumidor final (cláusula segunda).³ Desse modo, apenas a última operação — aquisição da mercadoria pelo destinatário final — poderá ser tributada (caso lei estadual ou distrital isente operações anteriores – CF, art. 150, § 6º). Por tal motivo, a cláusula terceira prevê que o ICMS será recolhido na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.

O art. 11, I, “a” e “d”, da Lei Complementar 87/1996 (“Lei Kandir”) estabelece como local de cobrança do ICMS, tratando-se de bem ou mercadoria, “o do estabelecimento onde se encontre, **no momento da ocorrência, o fato gerador**” ou, no caso de importação do exterior, “o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física” ou “o do domicílio do adquirente, **quando não estabelecido**”. Já o § 3º, I,

3 A concessão de isenção, incentivo ou benefício fiscal ou financeiro-fiscal de ICMS pressupõe não apenas autorização prévia em convênio celebrado no CONFAZ, como também a edição de lei específica por cada um dos entes tributantes, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição Federal (ADI 1.247-MC, Relator Ministro Celso de Mello, DJ de 8 set. 1995; RE 586.560-AgR, Relator Ministro Luiz Fux, DJe de 21 set. 2012; RE 579.630-AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, DJe de 28 set. 2016, entre outros julgados).



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

desse dispositivo estabelece que, *“na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tiver sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação”*.

A cláusula terceira do Convênio ICMS 106/2017 **não desbordou** do aspecto espacial de incidência do ICMS traçado pela LC 87/1996. Isso porque, *“considerando que o art. 11, parágrafo 3º, I, da Lei Complementar 87/1996 dispensa a identificação do estabelecimento para a caracterização do aspecto espacial do ICMS, o site pode ser considerado como local da ocorrência do fato gerador do imposto”*.⁴

Para Marco Aurélio Greco, o estabelecimento virtual (*site*) que hospeda e disponibiliza para *download* mercadorias digitais a destinatários finais pode ser qualificado como estabelecimento para fins de incidência do ICMS:

[...] De fato, um site pode ser formado não apenas pela página de abertura em que são dadas instruções etc. ao internauta, mas nele pode estar “armazenado” um software do qual o interessado pode fazer um download mediante pagamento de determinada quantia. Este software tanto pode ser um aplicativo, como um jogo etc. [...]

*Uma vez que o fato gerador do ICMS é o negócio jurídico mercantil, sendo a saída da mercadoria do estabelecimento mero momento de sua ocorrência [...], não se pode negar que a operação foi efetuada no site. Além disso, no caso de software disponibilizado para download mediante pagamento, no site é que esta “mercadoria” pode ser encontrada.*⁵

4 CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no comércio eletrônico*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 145.

5 GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 148-154.



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

Portanto, operações de aquisição de mercadorias digitais padronizadas por meio de transferência eletrônica de dados podem validamente ser consideradas internas (realizadas na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital) para fins de incidência do ICMS.

Por conseguinte, não há de prosperar a alegação de ofensa ao art. 155, § 2º, VII e VIII, da CF, alterados pela Emenda Constitucional 87/2015, que estabelecem regras para a repartição equânime do ICMS nas operações interestaduais de bens e serviços destinados a consumidor final.

Primeiro, porque o Convênio ICMS 106/2017 autoriza a isenção das operações interestaduais que antecedem a venda da mercadoria digital por transferência eletrônica de dados. Segundo, porquanto a cláusula terceira do Convênio ICMS 106/2017 não extrapolou a LC 87/1996 ao considerar como internas as operações com bens e mercadorias digitais, sendo devido o tributo à *“unidade federada onde está domiciliado ou estabelecido o adquirente”*.

As demais cláusulas do Convênio ICMS 106/2017 disciplinam aspectos instrumentais do ICMS e, dessa forma, ajustam-se ao campo de conformação dos convênios interestaduais de estabelecer disciplina uniforme e harmônica dos **deveres que instrumentalizam** a incidência do ICMS, no caso, sobre bens e mercadorias digitais adquiridos por transferência eletrônica de dados.



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

2.2 Incidência de ICMS sobre mercadorias digitais

O Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento do RE 176.626, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 11 dez. 1998, firmou jurisprudência no sentido da incidência do ICMS em operações com o chamado “*software de prateleira*” ou “*standard*” (produto acabado vendido em série), e do ISS sobre os *softwares* desenvolvidos por encomenda direta do adquirente.

Vejam-se, a propósito, as ementas dos seguintes julgados:

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

No julgamento do RE 176.626, Rel. 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 de direito de uso de **software**.

A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares de **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 (RE 199.464, Primeira Turma, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ de 30 abr. 1999).

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, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 11.12.98, fixou jurisprudência no sentido de que “[n]ão tendo por objeto uma



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

*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 possibilidade, 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 produzido em série e comercializados no varejo — como o chamado “software de prateleira” (off the shelf) —os quais, materializando o **corpus mechanicum** da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio. Precedentes. [...]. (RE 285.870-AgR, Relator Ministro Eros Grau, DJe de 1º ago. 2018.)*

Com o avanço tecnológico que possibilita aquisição de mercadorias digitais padronizadas por transferência eletrônica de dados (via *download* ou *streaming*), o Supremo Tribunal Federal entendeu incidir o ICMS sobre *software* adquirido por meio eletrônico:

[...] 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 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 no 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 [...]. Não há nessas operações a referência ao corpóreo, ao tateável, mas simplesmente pedidos, entregas e objetos que são, em realidade, linguagem matemática binária (ADI 1.945-MC, Relator Ministro Eros Grau, DJe de 14 mar. 2011).



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

A conclusão a que chegou o STF não é contraditória com a orientação anterior. Se o bem ou mercadoria digital (*softwares*, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres) é posto para venda no comércio (seja por meio físico ou digital), incidirá o ICMS. Todavia, se esses produtos digitais forem desenvolvidos por encomenda do adquirente, incidirá o ISS.

Quanto à incidência do ISS, dos itens 1.01 a 1.09 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003, com redação dada pela Lei Complementar 157/2016, apenas os itens 1.04 e 1.05 cuidam de mercadorias digitais.⁶ Os aludidos itens merecem ser interpretados de acordo com a jurisprudência do STF, de modo que as operações que envolvam a aquisição de mercadorias digitais padronizadas por transferência eletrônica de dados são tributadas por ICMS.

O aspecto material da hipótese de incidência do ISS, nos termos do art. 156, III, da CF, envolve prestação de serviço que abrange o negócio jurídico firmado entre o tomador e o prestador. Os itens 1.04 e 1.05 da Lista de Serviço Anexa à LC 116/2003 limitam-se aos *softwares* e jogos eletrônicos desenvolvidos por encomenda e de acordo com necessidades do usuário (customizado). Nesse

6 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo *tablets*, *smartphones* e congêneres.
1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

caso, há típica prestação de serviço cujo conteúdo econômico é tributado por ISS e não por ICMS. Portanto, não há que se falar em bitributação.

3. CONCLUSÃO

Em face do exposto, opina o PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA pela improcedência dos pedidos.

Brasília, data da assinatura digital.

Augusto Aras
Procurador-Geral da República
Assinado digitalmente

PC