



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

**N.º 88 /2018 – SFCONST/PGR**  
**Sistema Único n.º 67.445/2018**

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.659/DF**

**REQUERENTE:** Confederação Nacional de Serviços – CNS

**INTERESSADOS:** Presidente da República e Congresso Nacional

**RELATOR:** Ministro Dias Toffoli

**CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROGRAMA DE COMPUTADOR. ICMS OU ISS. “SOFTWARE DE PRATELEIRA” E “SOFTWARE DE ENCOMENDA”. COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTO INCORPÓREO POR MEIO FÍSICO OU POR MEIO DIGITAL (TRANSFERÊNCIA ELETRÔNICA DE DADOS – DOWNLOAD). IRRELEVÂNCIA. INEXISTÊNCIA DE BITRIBUTAÇÃO.**

1. Os Decretos 43.080/12 e 46.887/15 não instituíram ICMS sobre operações com programas de computador (software). O art. 43, XV, do Decreto 43.080/12, revogado pelo Decreto 46.887/15, concedia redução da base de cálculo do ICMS nessas operações. Não há afronta aos arts. 146, III, e 150, I, da Constituição.

2. O Supremo Tribunal Federal possui firme 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 (customizados).

3. É irrelevante, para fins de incidência de ICMS em operações de comercialização de software, o fato deste ser adquirido por meio físico ou por meio digital (transferência eletrônica de dados – download ou streaming). Precedente: ADI 1.945-MC.

4. Incidência do ISS exclusiva ao software de encomenda, criado para atender necessidade específica do usuário (customizado), por caracterizar típica prestação de serviço, nos moldes do art. 156, III, da CF. Não ocorrência de bitributação.

**Parecer pela improcedência do pedido.**

## I

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta pela Confederação Nacional de Serviços (CNS), tendo por objeto o Decreto 46.877, de 3 de novembro de 2015; o art. 5º da Lei 6.763, de 26 de dezembro de 1975, e o art. 1º, I e II, do Decreto 43.080, de 13 de dezembro de 2002, todos do Estado de Minas Gerais, e do art. 2º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõem acerca do imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) naquela Unidade da Federação, inclusive em operações envolvendo programas de computador (software).

Este é o teor das normas impugnadas:

### **Decreto 46.877/2015**

Art. 1º - Fica revogado o inciso XV do art. 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

Art. 2º - Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos após decorridos noventa dias da sua publicação.

### **Decreto 6.763/1975**

Art. 5º - O imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior.

§ 1º - O imposto incide sobre:

- 1) a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação e de bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar;
- 2) o fornecimento de mercadoria com prestação de serviço:
  - a - não compreendido na competência tributária dos Municípios;
  - b - compreendido na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto estadual, como definido em lei complementar;
- 3) a saída de mercadoria em hasta pública;
- 4) a entrada, em território mineiro, decorrente de operações interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;
- 5) a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior e a aquisição, em licitação promovida pelo Poder Público, por ser pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribu-

inte regular do imposto, de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados, qualquer que seja sua destinação;

6) a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado;

7) a prestação de serviço de transporte ou de comunicação prestado a pessoa física ou jurídica no exterior, ou cuja prestação tenha iniciado no exterior;

8) a prestação de serviço de comunicação de qualquer natureza, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação;

9) o serviço de transporte ou de comunicação prestado a pessoa física ou jurídica no exterior, ou cuja prestação tenha iniciado no exterior;

10) a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação tenha se iniciado em outra unidade da Federação e não seja vinculada a operação ou prestação subsequentes;

11) a operação interestadual que destine mercadoria ou bem ao consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre alíquota interna estabelecida para mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

12) a prestação interestadual de serviço destinada a este Estado, tomada por consumidor final não contribuinte do imposto, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a prestação do serviço neste Estado e a alíquota interestadual.

§ 2º - O imposto poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, conforme dispuser a lei.

### **Decreto 43.080/2002**

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) incide sobre:

I - a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação ou de bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar;

II - o fornecimento de mercadoria com prestação de serviço;

a - não compreendido na competência tributária dos Municípios;

b - compreendido na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto estadual, como definido em lei complementar.

### **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;

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 ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

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 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.

A requerente afirma que com a revogação do art. 43, XV, do Decreto 43.080/2002, o qual previa incidência do ICMS sobre operações com programas de computador (software), “*as empresas que realizam operações com software no Estado de Minas Gerais passaram a ser submetidas ao recolhimento do ICMS sobre a totalidade das operações com programas de computador*”. Aponta afronta aos arts. 155, II, e 156, III, da CF, ao argumento de que “*ao exigir o ICMS sobre operações com software, sejam as realizadas por meio de transferência eletrônica de dados ou não, o Estado de Minas Gerais, além de incorrer em nítida bitributação, criou nova hipótese de incidência do imposto*”. Diz que operações com software sofrem incidência de imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS (itens 1.01, 1.02, 1.04, 1.05, 1.07 e 1.08, da lista de serviço anexa à LC 116/2003) e, dessa forma, não estão sujeitas à tributação pelo ICMS. Assevera que “*tanto a elaboração de programas de computador, quanto seu licenciamento e cessão de direito de uso são serviços e, como tais, pertencem ao campo da incidência do ISS, cuja competência para arrecadação é única e exclusiva dos Municípios e do Distrito Federal*”. Alega não ocorrer circulação de mercadoria em operações de compra e venda de software, mas somente licença de uso a terceiro (cessão de direito de uso). Pontua que software é direito autoral/propriedade intelectual e não mercadoria. Pondera ser necessário declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, mediante interpretação conforme a Constituição, do art. 5º da Lei 6.763/1975, do art. 1º, I e II, do Decreto 43.080/2002, do Estado de Minas Gerais, e do art. 2º da LC 87/1996, “*a fim de excluir das hipóteses de incidência do ICMS neles previstas as operações com programas de computador – software*”.

Adotou-se o rito do art. 12 da Lei 9.868/1999 (peça 14 do processo eletrônico).

Em informações, o Governador de Minas Gerais alegou, inicialmente, que o Decreto 46.877/2015 limitou-se a revogar benefício fiscal de redução da base de cálculo do ICMS nas operações com software e não estabeleceu incidência do tributo nessas operações. No mérito, defendeu a constitucionalidade da incidência do ICMS sobre o “software de prateleira”, seja por meio físico ou por transferência digital (peça 17).

A Assembleia Legislativa de Minas Gerais asseverou que o objeto da ação direta de inconstitucionalidade seria, em realidade, apenas o art. 5º da Lei estadual 6.763/1975, o qual é reprodução do art. 155, II, da Constituição. Aduziu que a ausência de impugnação específica de todo o art. 5º, a confusão entre fato gerador e hipótese de incidência tributária e a idêntica redação da norma estadual com seu paradigma constitucional conduziriam à improcedência do pedido. No mérito, defende a constitucionalidade das normas (peças 33 e 35).

O relator, por se tratar de ação que envolve pedido de interpretação conforme a Constituição de norma federal (art. 2º da LC 87/1996), solicitou informações da Presidência da República e do Congresso Nacional (peças 19 e 24).

O Congresso Nacional apontou ausência de fundamentação dirigida contra o art. 2º da LC 87/1996 e defendeu a constitucionalidade da incidência do ICMS sobre operações com software, nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (peça 29).

A Presidência da República consignou que softwares, ainda que qualificados como bens incorpóreos e adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, são alcançados pelo conceito de mercadoria, quando produzidos em série, pois configuram operações de circulação de mercadoria, sendo, portanto, passíveis de incidência por ICMS (peça 52).

A Advocacia-Geral da União manifestou-se pela improcedência do pedido, ao fundamento de que “as normas questionadas não instituem o tributo indicado pela requerente” e o entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido da possibilidade de incidência do ICMS sobre programas de computador (peças 20 e 52).

A BRASSCOM – Associação Brasileira de Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação requereu ingresso como *amicus curiae* (peça 38).

É o relatório.

## II

A incidência do ICMS sobre operações relativas a compra e venda de programas de computador (software) em Minas Gerais decorre do art. 5º da Lei estadual 6.763/1975 e do art. 2º da LC 87/1996. O art. 43, XV, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto estadual 43.080/2002, concedia redução da base de cálculo do ICMS incidente sobre software, a qual correspondia ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático. O benefício fiscal foi revogado pelo Decreto 46.877/2015 e o ICMS passou a incidir sobre o total da operação. Logo, descabidas as alegações de ofensa aos arts. 146, III, e 150, I, da CF, uma vez que os decretos não instituíram o ICMS sobre operações com software em Minas Gerais. A incidência do tributo decorre do art. 5º da Lei estadual 6.763/1975 e do art. 2º da LC 87/1996.

De outro lado, o Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento do RE 176.626, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 11.12.98, 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. A propósito, vejam-se as ementas de julgados de ambas as Turmas do Supremo Tribunal Federal:

### 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 (Primeira Turma, RE 199.464, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 30.4.99; RTJ 169/376).

### 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 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 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 (Segunda Turma, RE 285.870-AgR, Rel. Min. Eros Grau, DJe de 1º.8.2008 – destaques do original).

Tendo em conta o avanço de tecnologias e a possibilidade de aquisição de programas de computador por transferência eletrônica de dados (download ou streaming), o STF 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 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, Rel. Min. Eros Grau, DJe de 14.3.2011;RTJ 220/50).

A conclusão a que chegou o STF não é contraditória com sua orientação anterior. Se o software é posto para venda no comércio (seja por meio físico ou digital), incide ICMS. Se for desenvolvido por encomenda do adquirente, incide o ISS. A legislação mineira questionada, ao tratar de ICMS em operações com software não afasta essa conclusão.

Em relação à incidência do ISS, os itens 1.01 a 1.08 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003, com redação dada pela Lei Complementar 157/2016, apenas o item 1.05 cuida de programas de computador e se refere a licenciamento ou cessão de uso. Deve este ser compreendido, na esteira da jurisprudência do STF, como licenciamento ou cessão de uso de software de encomenda. Pelo sistema constitucional, operações envolvendo aquisição de softwares disponibilizados a consumidores em geral (por meio físico ou por transferência eletrônica de dados) se faz por ICMS e não por ISS. Logo, não há invasão de competência municipal por parte do Estado de Minas Gerais. É, por conseguinte, infundada a alegação de bitributação do mesmo fato gerador por ISS e ICMS.

A 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 e, por conseguinte, o conteúdo econômico da obrigação de fazer. O item 1.05 da lista de serviço anexa à LC 116/2003, com redação dada pela LC 157/2016, deve ser limitada a programa de computador desenvolvido por encomenda, de acordo com necessidades do usuário (software customizado). Nesse caso, há típica prestação de serviço, obrigação de fazer cujo conteúdo econômico permite configuração do aspecto material da hipótese de incidência do ISS e não do ICMS. Este incide sobre operações com programas de computador postos à disposição dos consumidores em geral (software de prateleira).

Descabidas, portanto, as alegações de afronta aos arts. 146, III, 150, I, 155, II, e 156, III, da Constituição da República.

Ante o exposto, opina a Procuradora-Geral da República pela improcedência do pedido.

### III

Pelo exposto, opina a Procuradora-Geral da República pela improcedência do pedido.

Brasília, 19 de março de 2018.

**Raquel Elias Ferreira Dodge**  
Procuradora-Geral da República

pc