

**EXMA. SRA. MINISTRA CÁRMEN LÚCIA, PRESIDENTE DO EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

**BRASSCOM – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO**, associação civil sem fins lucrativos, inscrita no CNPJ sob o nº 06.244.855/0001-44 (**Doc. 01**), com sede em São Paulo – SP, na Rua Funchal, nº 263, Conjuntos 151 e 152, Vila Olímpia, CEP 04.551-060, vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., por seus procuradores que a presente subscrevem (**Doc. 02**), com fundamento nos artigos 102, I, alínea “a” e 103, IX da Constituição Federal e no artigo 2º, IX, da Lei nº 9.868/99, propor a presente

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE**  
**com pedido de concessão de MEDIDA CAUTELAR**

visando declarar a inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017 (DOU de 05/10/2017), que disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, bem como declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do artigo 2º, I da Lei Complementar nº 87/96, para afastar qualquer possibilidade de incidência do ICMS sobre operações com *software*.

## I - DA LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM DA AUTORA E DA PERTINÊNCIA TEMÁTICA

1. Como sabido, o inciso IX do artigo 103 da Constituição Federal<sup>1</sup> admite a proposição da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Confederação Sindical ou Entidade de Classe de Âmbito Nacional. Por seu turno, a jurisprudência deste Egrégio Supremo Tribunal Federal estabeleceu o cumprimento de alguns requisitos para o processamento das ações propostas por tais entidades.

2. Especificamente no que se refere às entidades de classe, são vários os acórdãos desta Corte que exigem, para a admissão da impetração da ação direta, que a entidade comprove ter representatividade e atuação nacionais, bem assim que as normas impugnadas nesta sede de controle concentrado guardam pertinência temática com os seus objetivos sociais/institucionais.

3. Conforme se depreende dos documentos de representação acostados à presente, a Autora é uma associação civil sem fins lucrativos que, atuando desde 2004 (**Doc. 01**), representa os interesses das empresas do Setor de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) e tem como finalidade promover amplamente o desenvolvimento do Setor no Brasil. É o que se depreende a partir do artigo 3º do seu Estatuto Social, conforme demonstra a anexa Ata da Assembleia Geral realizada em 23.02.2018 (**Doc. 03**):

“Artigo 3º - A finalidade da Associação é propugnar e promover o desenvolvimento do setor de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), no Brasil, englobando seus subsetores produtivos, **tais como, produção ou licenciamento de software (programas de computador)**, prestação de serviços especializados de TIC, produção de hardware (equipamentos e dispositivos), disponibilização de serviços na nuvem, e disponibilização de plataformas digitais de redes sociais ou de colaboração, entre outros, que, em sua cadeia de formação de bens e serviços utilizem, de maneira intensiva, bens e

---

<sup>1</sup> **Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade:**

I - o Presidente da República;

II - a Mesa do Senado Federal;

III - a Mesa da Câmara dos Deputados;

IV - a Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal;

V - o Governador de Estado ou do Distrito Federal;

VI - o Procurador-Geral da República;

VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

VIII - partido político com representação no Congresso Nacional;

**IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.**

(grifou-se)

serviços de base tecnológica de informação e comunicações." (grifou-se)<sup>2</sup>

4. De igual modo, além de deter poderes para representar judicialmente os seus Associados em Juízo, nos termos de seu Estatuto<sup>3</sup>, encontra-se, dentre os objetivos da Autora, **a promoção e o fomento de todo o setor de tecnologia da informação e comunicação, incluindo o subsetor de software**, bem assim a contribuição para a formulação de políticas públicas, com o objetivo de fomentar tais atividades **em âmbito nacional**, inclusive por meio da interação com todas as esferas de Governo, inclusive formulando propostas para elaboração de novas normas legislativas pertinentes ao setor, tal como se verifica do artigo 4º do seu Estatuto, alíneas "a", "b" e "j":

"Artigo 4º - Tendo em vista a sua finalidade, a Associação atuará de modo a promover, dentre outras, as seguintes atividades: [...]

a) elaboração de estudos, pesquisas e análises econômicas, estratégias comerciais ou quaisquer outros planos que visem fomentar o desenvolvimento econômico nacional, **por meio da ampliação da indústria brasileira de software e serviços de tecnologia da informação e comunicação** e que identifiquem as oportunidades internacionais nos mercados de tecnologia da informação e comunicação, bem como as formas de acesso comercial a tais mercados;

b) **elaboração de estudos, análises e pesquisas sobre o estado da arte dos diversos segmentos industriais no tocante a softwares e serviços de tecnologia da informação e comunicação brasileiros**, promovendo a divulgação das informações armazenadas em seus bancos de dados, preferencialmente, aos seus Associados;  
(...)

(j) **manutenção de uma forte interação com o todas as esferas de governo, no Brasil, com o objetivo de contribuir para a formulação de políticas públicas de tecnologia da informação e comunicação, com objetivo específico de fomentar as atividades e serviços de tecnologia da informação e software**, inclusive propondo novas leis relacionadas ao propósito da Associação; (...)"  
(grifou-se)

5. Assim, a notória representatividade da Autora e a sua atuação transregional são oriundas tanto dos seus objetivos sociais estatutários, quanto do seu quadro associativo,

---

<sup>2</sup> Observe-se que a dicção anterior do referido dispositivo estatutário já consagrava a representatividade da Brasscom quanto ao Setor de TIC. Todavia, em face ao avanço das tecnologias e a sua crescente diversificação, aprovou à Assembleia Geral aperfeiçoá-la de modo a conferir maior especificidade, visando fortalecer, de forma inequívoca, sua finalidade e representatividade.

<sup>3</sup> Art. 4º

(r) representação dos interesses dos Associados, relacionados ao objeto da Associação, por meio de acesso ao poder judiciário ou perante à Administração Pública, às Agências Reguladoras e a outros órgãos do Poder Público, reconhecidos como de natureza coletiva, mediante aprovação pelo Conselho de Administração.

que reúne atualmente 62 (sessenta e dois) grupos empresariais, que abarcam 366 (trezentos e sessenta e seis) empresas (CNPJs) – com sedes em 10 (dez) Unidades Federadas e presença em todo território nacional – dentre os quais figuram as principais marcas partícipes do Setor de Tecnologia da Informação e Comunicação atuantes no Brasil e no exterior, compondo uma cadeia produtiva dinâmica, incluindo hardware, software e serviços – envolvendo, respectivamente, comercialização de equipamentos, licenciamento de direitos autorais e prestação de serviços – com alto grau de interdependência nas atividades e relevante impacto social e econômico **(Doc. 04)**.

6. No mesmo sentido e a corroborar a plena representatividade da Autora em um setor cada vez mais importante para o desenvolvimento da economia nacional, a simples leitura do quadro associativo acostado à presente **(Doc. 05)** demonstra que a Autora conta com associados atuando em todas as Unidades da Federação, de tal sorte que não há qualquer dúvida de que a Autora é, de fato, entidade de classe de âmbito nacional, por aplicação analógica do artigo 7º, § 1º, da Lei nº 9.096/95, na forma do que sempre exigiu a jurisprudência deste Tribunal, haja vista possuir representação em, pelo menos, 9 (nove) Unidades da Federação.

7. Demonstrada inequivocamente a sua representatividade nacional, apta a caracterizá-la como entidade de classe de âmbito nacional, nos termos da Constituição, da Lei nº 9.868 e da jurisprudência do Plenário deste Tribunal, também é nítida a relação de pertinência entre a questão de fundo a ser debatida nos presentes autos e as atribuições institucionais da Autora.

8. Isto porque, ao pretender estabelecer, com fundamento no artigo 2º, I, da Lei Complementar nº 87/96, os procedimentos para a cobrança do ICMS **nas operações com bens e mercadorias digitais (softwares) comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados (download)**, o Convênio ICMS nº 106/2017 atinge frontalmente as operações das associadas à Autora, uma vez que, tal como será demonstrado, há nítida invasão de competência constitucional destinada à Lei Complementar, além de, por se apoiar no inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, representar ofensa à repartição de competências constitucionais em matéria tributária, haja vista que as operações com *software* são, por definição do legislador complementar, objeto de tributação pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de tal sorte que a materialização da cobrança do ICMS sobre tais operações implicará clara bitributação, em absoluto desacordo com as normas da Carta da República.

9. Assim, considerando que as normas impugnadas na presente Ação Direta tratam justamente de incidência de imposto (ICMS) sobre *software* e tendo sido demonstrado que a Autora representa amplamente o Setor de Tecnologia da Informação e Comunicação e que, dentre os seus objetivos institucionais, está precisamente o fomento e desenvolvimento deste Setor, em geral, e do Subsetor de Software, em particular, resta demonstrada a existência da pertinência temática no presente caso, uma vez que há clara referibilidade entre as normas contestadas na presente ação e o objeto social da Autora<sup>4</sup>.

10. É fundamental ressaltar, ainda, que a legitimidade e representatividade da Autora já foram inclusive reconhecidas por este Egrégio Supremo Tribunal Federal quando da apreciação dos pedidos de habilitação formulados pela Entidade, na condição de *Amicus Curiae*, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659/MG (Relator Exmo. Ministro Dias Toffoli), na qual se discute normas Estaduais que pretendem disciplinar a tributação das operações com *software*, bem como na ADPF nº 449 (Rel. Exmo. Ministro Dias Toffoli) e no ARE nº 791.932 (Rel. Exmo. Ministro Alexandre de Moraes), que cuidam de outros assuntos de interesse do Setor (Doc. 06).

11. Diante do até aqui exposto, conclui-se, sem esforço, (i) que a Autora possui ampla e legítima representatividade no Setor de Software e de Tecnologia da Informação e Comunicação e (ii) que cumpre os requisitos exigidos por este Colendo Tribunal para propor a presente Ação, o que evidencia sua legitimidade ativa *ad causam* e a pertinência temática.

## **II – DOS ATOS NORMATIVOS IMPUGNADOS**

12. Como já mencionado, em 29 de setembro de 2017, o Conselho Nacional de Política Fazendária ("CONFAZ") editou o Convênio ICMS nº 106 (Publicado no DOU de 05.10.17) (Doc.07)<sup>5</sup>, com o qual, em arrepio à Constituição Federal, pretendeu disciplinar os procedimentos de cobrança do ICMS – supostamente - incidente nas operações com "bens e mercadorias digitais", comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, além de conceder isenção nas "saídas" anteriores àquela destinada ao consumidor final.

---

<sup>4</sup> ADI 4.400, redator para acórdão Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJe de 2/10/2013

<sup>5</sup> Vide despacho nº 139/17 (DOU 05/10/2017). Ratificação nacional da norma por intermédio do Ato Declaratório 21/17 (DOU de 26.10.17) (vide sequência do Doc. 07).

13. De mais relevante, o Convênio ICMS nº 106/2017, **que passou a produzir efeitos em 1º de abril de 2018**, pretendeu estabelecer: (i) a competência para arrecadar o ICMS incidente nas operações com consumidor final, que foi atribuída ao Estado de domicílio do adquirente ("Estado de destino"), de acordo com a Cláusula Terceira, e (ii) fixou a sujeição passiva da obrigação tributária na pessoa jurídica que realiza a "venda" dos "bens e mercadorias digitais", via transferência eletrônica de dados (download), na forma do *caput* da Cláusula Quarta.

14. Vale dizer, como será demonstrado posteriormente, o Convênio ICMS nº 106/2017 pretende estabelecer uma forma de repartição da arrecadação incidente sobre a comercialização dos softwares pela via eletrônica, conferindo-a integralmente ao "Estado de destino", como se inexistisse a figura da transferência interestadual do bem/mercadoria, em desacordo com o que preveem os incisos IV e VII do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição. Além disso, ao pretender fixar os contribuintes e responsáveis pelo recolhimento do ICMS, o Convênio também viola os artigos 146, III e 155, XII, "d" da Constituição Federal.

15. **Assim, busca-se, com a presente ação, primeiramente, impugnar o Convênio ICMS nº 106/2017** (na íntegra, por arrastamento, ou, ao menos, as cláusulas terceira, quarta, quinta e sexta, que violam frontalmente as normas constitucionais acima apontadas), **a seguir transcrito:**

#### **"CONVÊNIO ICMS 106, DE 29 DE SETEMBRO DE 2017**

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.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 166ª Reunião Ordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 29 de setembro de 2017, tendo em vista o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), bem como na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e nos arts. 2º, I, 6º, 11, § 3º e 12, I, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, resolve celebrar o seguinte

C O N V Ê N I O

**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, 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 de 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 de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador;

II - ao intermediador financeiro, inclusive a 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;

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."

16. Há de se ressaltar, ainda, que o Convênio acima mencionado, pelo que diz seu preâmbulo, assume-se editado com base no artigo 2º, I da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (**Doc. 08**), que dispõe sobre o imposto, de competência dos Estados e do Distrito Federal, sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Tal artigo consigna que:

"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; (...)**  
(grifou-se)

17. No entanto, como também se verá no decorrer destas razões, a redação do comando normativo inserto no artigo 2º, I da Lei Complementar nº 87/96, definitivamente, não comporta uma interpretação que queira fundamentar, por si própria, a tributação de *software*, seja ele comercializado mediante transferência eletrônica de dados (*download*) ou não, eis que, em tal operação, não se fazem presentes os elementos "circulação" e "mercadoria", indispensáveis à exigência tributária.

18. Com efeito, o criativo contorcionismo vernacular estampado na expressão "bens e mercadorias digitais", em associação à enumeração de suas espécies como "softwares, programas, [...] e congêneres", além de representar uma *contradictio in terminis*, consubstancia, claramente, definição de fato gerador por meio de ato administrativo convenial – instrumento com total e cabal carência de competência jurídica para tanto – a partir de equivocada pressuposição de autorização a partir de lei complementar. Trata-se, na prática, de disposição inconstitucional e ilegal de hipótese de incidência tributária.

19. À guisa de explicitação, é perfeitamente plausível referir-se a um relógio que informa o horário por meio de números, sem o recurso a ponteiros, como um bem ou



mercadoria digital. Todavia, como será demonstrado, tal conceito não se coaduna com a natureza jurídica dos programas de computador, software.

20. Por isso, busca-se também, com a presente ação, a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do artigo 2º, I da Lei Complementar nº 87/96<sup>6</sup>, a fim de compatibilizá-lo com o inciso II do artigo 155 e o inciso III do artigo 156, ambos da Constituição, e afastar qualquer possível interpretação que permita a incidência do ICMS sobre operações com softwares.

### **III - DO CABIMENTO DA PRESENTE AÇÃO DIRETA QUANTO À NATUREZA DAS NORMAS ATACADAS**

21. Sabe-se que o artigo 102, inciso I, alínea “a”, da CF/88, fixa a competência desta Corte Suprema para processar e julgar ação direta fundada em inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual. Nesta ação, o controle abstrato de constitucionalidade haverá de recair sobre um Convênio editado pelo CONFAZ e um dispositivo da Lei Kandir.

22. No exercício da competência que lhe foi constitucionalmente conferida, o Plenário desta Corte, por algumas vezes, já se deparou com o ataque a Convênios editados pelo CONFAZ, em controle concentrado de constitucionalidade, oportunidades em que adotou – e pacificou – o entendimento de que tais normas estão sujeitas ao controle abstrato de compatibilidade com a Carta da República, sempre quando dotadas de efeitos normativos gerais e abstratos.

23. No caso presente, não há qualquer dúvida de que o Convênio ICMS nº 106/2017, **que já produz efeitos desde o dia 1º de abril de 2018**, possui nítido caráter normativo geral, impessoal e abstrato ao pretender estabelecer regras gerais de sujeição passiva e de repartição da arrecadação do ICMS. Não obstante proclame-se norma meramente regulamentar, motivo pelo qual, inclusive, invade competência reservada à Lei Complementar, o mero exame de seus dispositivos demonstra o inequívoco caráter normativo, ensejando, pois, a sua impugnação mediante a propositura da presente Ação Direta para expurgá-lo do ordenamento.

---

<sup>6</sup> Também referida como Lei Kandir.

24. Já quanto ao pedido de declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do inciso I do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96, dispensáveis maiores digressões quanto ao cabimento da Ação Direta, eis que uma Lei Nacional, como é a Lei Kandir, emanada do Congresso Nacional, se amolda formal e materialmente ao conceito de *lei ou ato normativo federal*.

#### **IV – DOS PRECEDENTES DESTA CORTE QUE TANGENCIARAM A TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE TRANSFERIDO POR MEIO ELETRÔNICO**

25. Antes de adentrar a questão da patente inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 106/2017 e da pretendida incidência de ICMS sobre a comercialização eletrônica de softwares, é necessário traçar um brevíssimo histórico acerca das manifestações anteriores desta Corte acerca da tributação dos softwares, tanto para fixar algumas premissas que serão exploradas ao longo destas razões iniciais, quanto para evidenciar que não há qualquer precedente do STF que legitime a exigência do ICMS sobre a comercialização eletrônica de softwares.<sup>7</sup>

26. Com efeito, o assunto começou a ser discutido no âmbito deste Supremo Tribunal Federal quando do julgamento, pela Primeira Turma, do Recurso Extraordinário nº 176.626<sup>8</sup>, em 1998 - anteriormente à edição da Lei Complementar 116/03. Naquela ocasião, a discussão pautou-se na diferenciação entre software *customizável*, produzido com uma finalidade específica e para atender determinado usuário, e o *não customizável*, que ficou conhecido como "software de prateleira", licenciado em larga escala, de maneira uniformizada e sem qualquer grau de diferenciação ou personalização para o usuário.

27. Com base nessa diferenciação, aquele r. Órgão fracionário, **além de ter condicionado a incidência do ICMS sobre software à existência de suporte físico (*corpus mechanicum*)**, estipulou ainda que o imposto estadual poderia gravar apenas os softwares produzidos sem qualquer grau de customização e passíveis de comercialização a todo e qualquer cliente do detentor da licença. Ainda de acordo com o referido acórdão, o software customizável (que não evidenciasse tais características), de seu lado, teria natureza de serviço, sujeito, portanto, à incidência do ISS. É o que se infere do seguinte trecho do aludido precedente:

---

<sup>7</sup> Discussão complementar sobre controvérsias atinentes à tributação de software em GALLINDO, Sergio Paulo G. Marco Civil da Internet e Tributação sobre Serviços na Nuvem. Hermenêutica jurídica como indutores de inovação tecnológica. São Paulo : LiberArs, 2018; pp 83-178.

<sup>8</sup> RE 176626/SP, Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, data do julgamento: 10/11/1998.

“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.”  
(grifou-se)

28. Contudo, embora historicamente relevante para a *quaestio iuris*, particularmente quanto à ressalva feita de que - na Ordem Constitucional vigente - se faz necessário o *bem corpóreo* para fazer incidir o ICMS, cumpre destacar que não se poderia querer aplicar aqui o entendimento então firmado no RE nº 176.626, eis que, *data venia*, além da diferenciação feita em 1998 não se mostrar adequada do ponto de vista legislativo, é certo que, com os avanços sociais na era digital, a mera diferenciação entre software customizável ou de prateleira não é mais suficiente para solucionar os novos desafios jurídicos surgidos do desenvolvimento tecnológico.

29. Já no ano seguinte ao do julgamento do RE nº 176.626, chegou a esta Corte a Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 1.945, na qual se combate a Lei nº 7.098/98, do Estado do Mato Grosso, que prevê a incidência de ICMS sobre operações de venda de *software* padronizado transferido via *download* (sem suporte físico), adotando por base de cálculo o valor da operação. **A ADI ainda pende de julgamento, não sendo conhecidos os votos (quanto ao mérito da tributação) dos integrantes desta Corte Constitucional.**

30. Não se desconhece que, em 2010, o Plenário desta Corte, por maioria de votos, houve por indeferir a medida liminar que pretendia a suspensão do preceito autorizativo da

tributação (artigo 2º, §1º, VI, e do artigo 6º, §6º, da Lei nº 7.098/1998, do Estado do Mato Grosso). No entanto, dois fatores precisam ser muito bem valorados neste particular: (i) primeiramente, não se pode olvidar que, como revela a íntegra do acórdão, a rejeição do pedido liminar se deu, fundamentalmente, sob o entendimento de que, passados 12 (doze) anos desde a edição da norma estadual, já não se fazia presente o requisito do *periculum in mora*; (ii) ademais, não menos relevante é a constatação de que, dos seis Ministros que participaram daquele julgamento e votaram pelo indeferimento da liminar, quatro já não integram a Corte.

31. Desta forma, a despeito de haver manifestações anteriores de Órgão Fracionário da Corte (cujo acórdão já completa o seu vigésimo aniversário) e do Plenário (com uma formação bastante modificada), mas apenas em sede de cognição sumária, tangenciando a discussão de fundo que se tem aqui, evidencia-se que a pretendida sujeição das operações de transferência eletrônica de softwares (e afins) à incidência do ICMS ainda carece de análise no seio desta Suprema Corte, que, decerto, ao compreender as particularidades inerentes à espécie, proclamará sua incompatibilidade com o Texto Constitucional vigente.

32. Os fundamentos jurídicos para que se firme tal entendimento passam a ser explorados nos tópicos seguintes.

## **V - DO DIREITO**

### **V.A – DAS MÚLTIPLAS INCONSTITUCIONALIDADES DE QUE PADECE O CONVÊNIO ICMS Nº 106/2017**

#### **V.A.1 - DA VIOLAÇÃO AO ARTIGO 155, § 2º, INCISOS VII E VIII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

33. Ao estabelecer a competência dos Estados para criar imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), a Carta Magna expressamente consignou, em seu artigo 155, 2º, incisos VII e VIII, as regras de recolhimento do referido imposto nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, estabelecendo, de igual forma, que cabe ao Estado de origem a alíquota interestadual e ao Estado do destinatário do bem a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Eis o teor dos referidos dispositivos:

“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;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional no 87, de 2015) (Produção de efeito)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (...).”

34. Ocorre que o Convênio ICMS nº 106/2017, com o intuito de estabelecer procedimento de cobrança nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, criou uma inválida exceção à regra constitucional, ao prever que, em operações que envolvam “bens e mercadorias digitais” comercializados por meio de transferência eletrônica de dados, o recolhimento do imposto estadual caberá integralmente ao Estado de destino, conforme se observa em sua cláusula terceira:

“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, **na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.**”

(grifou-se)

35. A partir da transcrição da cláusula é possível entender que o Convênio claramente estabeleceu uma regra de arrecadação de ICMS diversa da disposta no inciso VII do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição, ao conferir integralmente ao Estado destinatário o ICMS supostamente incidente na operação, tratando indistintamente como

“saídas internas” operações que podem se realizar entre diferentes Estados da Federação, casos nos quais a Constituição Federal impõe expressamente a adoção da alíquota interestadual, com o seu conseqüente recolhimento ao Estado de origem; de igual modo, por conseqüência, ofende-se o inciso VIII do mesmo preceito constitucional, na medida em que altera a regra de recolhimento do ICMS no que se refere à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

36. Como se vê, portanto, a Cláusula Terceira acima mencionada cria uma ficção jurídica sem qualquer respaldo constitucional, por pretender instituir um conceito uno de incidência para o ICMS nas hipóteses por ela tratadas, ignorando a regra constitucional que determina a adoção da alíquota interestadual para operações desta natureza.

37. Neste ponto, cabe recordar que iniciativa parecida já fora adotada pelo CONFAZ, em relação às regras de recolhimento e arrecadação provenientes das operações com comércio eletrônico, quando da edição do Protocolo ICMS 21/2011, procedimento que foi repellido em uníssono por esta Corte por ocasião do julgamento das ADIs 4.628<sup>9</sup> e 4.713<sup>10</sup> e do RE 680.089<sup>11</sup>.

38. Vale destacar parte da ementa da ADI 4.628, a qual, ainda que analisando o dispositivo constitucional anterior à edição da Emenda Constitucional nº 87/2015, estabeleceu entendimento de que diplomas de caráter regulamentar não podem, por óbvio, pretender alterar a regra constitucional pertinente ao recolhimento do ICMS nas operações interestaduais:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL (ICMS). PRELIMINAR. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. PRESENÇA DE RELAÇÃO LÓGICA ENTRE OS FINS INSTITUCIONAIS DAS REQUERENTES E A QUESTÃO DE FUNDO VERSADA NOS AUTOS. PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011. ATO NORMATIVO DOTADO DE GENERALIDADE, ABSTRAÇÃO E AUTONOMIA. MÉRITO. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO NAS HIPÓTESES EM QUE OS CONSUMIDORES FINAIS NÃO SE AFIGUREM COMO CONTRIBUINTES DO TRIBUTO. INCONSTITUCIONALIDADE. HIPÓTESE DE BITRIBUTAÇÃO (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VII, B). OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO (CRFB/88, ART. 150, IV). ULTRAJE À LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (CRFB/88, ART. 150, V). VEDAÇÃO À COGNOMINADA GUERRA FISCAL

<sup>9</sup> ADI 4628 /DF, Relator: Min. Luiz Fux. Data do julgamento: 17/09/2014

<sup>10</sup> ADI 4713 /DF, Relator: Min. Luiz Fux. Data do julgamento: 17/09/2014

<sup>11</sup> RE 680089/SE, Relator: Ministro Gilmar Medes, data do julgamento: 17/09/2014

(CRFB/88, ART. 155, § 2º, VI). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS A PARTIR DO DEFERIMENTO DA CONCESSÃO DA MEDIDA LIMINAR, RESSALVADAS AS AÇÕES JÁ AJUIZADAS.

(...) 4. Os Protocolos são adotados para regulamentar a prestação de assistência mútua no campo da fiscalização de tributos e permuta de informações, na forma do artigo 199 do Código Tributário Nacional, e explicitado pelo artigo 38 do Regimento Interno do CONFAZ (Convênio nº 138/1997). Aos Convênios atribuiu-se competência para delimitar hipóteses de concessões de isenções, benefícios e incentivos fiscais, nos moldes do artigo 155, § 2º, XII, g, da CRFB/1988 e da Lei Complementar nº 21/1975, hipóteses inaplicáveis in casu. 5. O ICMS incidente na aquisição decorrente de operação interestadual e por meio não presencial (internet, telemarketing, showroom) por consumidor final não contribuinte do tributo não pode ter regime jurídico fixado por Estados-membros não favorecidos, sob pena de contrariar o arquétipo constitucional delineado pelos arts. 155, § 2º, inciso VII, b, e 150, IV e V, da CRFB/88. 6. A alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, é devida à unidade federada de origem, e não à destinatária, máxime porque regime tributário diverso enseja odiosa hipótese de bitributação, em que os signatários do protocolo invadem competência própria daquelas unidades federadas (de origem da mercadoria ou bem) que constitucionalmente têm o direito de constar como sujeitos ativos da relação tributária quando da venda de bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade da Federação.

11. A engenharia tributária do ICMS foi chancelada por esta Suprema Corte na ADI 4565/PI-MC, da qual foi relator o Ministro Joaquim Barbosa, assim sintetizada: a) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final contribuinte do imposto: o estado de origem aplica a alíquota interestadual, e o estado de destino aplica a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, propiciando, portanto, tributação concomitante, ou partilha simultânea do tributo; Vale dizer: ambos os Estados cobram o tributo, nas proporções já indicadas; b) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final não-contribuinte: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interna; c) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a quem não é consumidor final: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interestadual; d) Operação envolvendo combustíveis e lubrificantes, há inversão: a competência para cobrança é do estado de destino da mercadoria, e não do estado de origem. 12. A Constituição, diversamente do que fora estabelecido no Protocolo ICMS nº 21/2011, dispõe categoricamente que a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, a teor do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea g, da CRFB/88. É dizer: outorga-se ao Estado de origem, via de regra, a cobrança da exação nas operações interestaduais, excetuando os casos em que as operações envolverem combustíveis e lubrificantes que ficarão a cargo do Estado de destino. 13. Os imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõem como instrumentos de preservação da higidez do pacto federativo, et pour cause, o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir,

**sponte sua, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional.**

(...)

15. Ação direta de inconstitucionalidade julgada PROCEDENTE. Modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas.

(grifou-se)

39. Muito pertinentes são as observações extraídas do voto do Exmo. Ministro Luiz Fux, integralmente aplicáveis ao presente caso, *in verbis*:

“A controvérsia dos autos gira em torno da (in)constitucionalidade da cobrança do ICMS pelo Estado de destino nas operações interestaduais, quando o consumidor final não adquire o bem ou mercadoria de forma não presencial, mas por meio de internet, telemarketing ou showroom.

(...)

No caso sub examine, o que se discute é exatamente saber se podem **os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, instituir novas regras de cobrança de ICMS, a despeito da repartição estabelecida anteriormente pelo texto constitucional? A resposta é negativa.**

**O Protocolo trata de matéria cuja competência não lhe foi atribuída, porquanto em nosso ordenamento os Protocolos e Convênios firmados entre os Estados têm limites constitucionais e legais delimitados pela CRFB/88 e legislação correlata.**

(...)

**Por outro lado, a estrita observância dos imperativos constitucionais relativos aos ICMS se impõe como instrumento de preservação da higidez do pacto federativo. O fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança deste tributo, desconsiderando o altiplano constitucional.**

**Precisamente por não ostentar legitimidade democrática da Assembleia Constituinte ou do constituinte derivado, descabe ao CONFAZ ou a qualquer das unidades da Federação de forma isolada, estipular um novo modelo de cobrança de ICMS nos casos de operações interestaduais quando o destinatário final das mercadorias não for contribuinte.**

Justamente por isso, o afastamento dessa premissa, além de comprometer a integridade nacional ínsita à Federação, gera um ambiente de anarquia normativa, dentro da qual cada unidade federada irá se arvorar da competência de proceder aos ajustes que entenderem necessários para o melhor funcionamento da Federação.

Daí por que a correção da engenharia constitucional de repartição de competências tributárias somente pode ocorrer legitimamente mediante manifestação do constituinte reformador, por meio da promulgação de emendas constitucionais, e não pela edição de outras espécies normativas (e.g., Protocolos, Resoluções etc.)”

(grifou-se)



40. Assim, segundo o entendimento adotado por esta Corte no julgamento da ADI 4.628, normas meramente regulamentares e complementares, tais como Protocolos e Convênios (o que interessa para a presente demanda), possuem limites materiais e formais constitucionalmente estabelecidos, não sendo veículos normativos adequados para promover qualquer alteração no regime base do ICMS estabelecido pela Constituição Federal.

41. É certo que a fundamentação da pronúncia de inconstitucionalidade da Ação Direta acima citada é integralmente aplicável ao caso, eis que, ao pretender conferir ao Estado do destinatário do bem o fruto do recolhimento do ICMS incidente nas operações de transferência de software por via eletrônica, o Convênio ICMS nº 106/2017, tal como aquele inconstitucional Protocolo já o fizera, pretendeu modificar a sistemática de arrecadação estabelecida pela Constituição Federal, em seu artigo 155, 2º, VII e VIII.

42. Também oportunas foram as ponderações do Exmo. Ministro Joaquim Barbosa no julgamento da ADI 4.565/PI-MC, quando afirmou que a criação de ficções jurídicas pelos Estados para fugirem à aplicação das regras constitucionais de recolhimento do ICMS pertinentes às operações interestaduais viola os artigos 1º, *caput*, 2º e 155, VII da Constituição, *in verbis*:

“(…)

De modo semelhante, as ficções concatenadas pelo Estado do Piauí para forçar a aplicação da regra-matriz relativa à operação interna são incompatíveis com os arts. 1º, *caput*, 2º e 155, VII da Constituição. **A facilidade de comunicação criada pela internet evidentemente é incapaz de deslocar fisicamente estabelecimentos comerciais ou industriais à porta dos consumidores, assim como as antigas vendas por correio a partir de catálogos postados ou vendidos em bancas de jornal também não criavam um entreposto comercial no território de cada estado ou município consumidor. (...)**”

(grifou-se)

43. Portanto, resta demonstrado que, ao atribuir integralmente ao Estado de destino a arrecadação do ICMS supostamente devido em todas as operações nele mencionadas, indistintamente, bem como ao obrigar que as empresas que comercializem software por meio de transferência eletrônica se inscrevam nos Estados em que possuam clientes, o Convênio ICMS nº 106/2017 violou o disposto no artigo 155, § 2º, IV e VII da Constituição Federal, razão pela qual se faz necessária a declaração de sua inconstitucionalidade.

**V.A.2 - DA VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 146, III E 155, § 2º, XII “a” e “d” e XII, “g” DA  
CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

44. Como cediço, o artigo 146 da Carta Magna estabelece as funções precípuas da Lei Complementar em matéria tributária, cabendo a esta espécie normativa (i) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

45. De igual modo, o inciso III do artigo 146 da Carta confere ao Legislador Complementar a competência de estabelecer as denominadas normas gerais em matéria de legislação tributária, especificamente no que se refere a:

“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.

(grifou-se)

46. Ora, como já reconheceu inúmeras vezes o Plenário desta Corte, é papel exclusivo da Lei Complementar estabelecer as regras gerais de instituição e cobrança de cada tributo de competência dos diversos Entes federativos. No que tange especificamente ao ICMS, o Texto Constitucional, em seu artigo 155, §2º, XII, reforça o comando do artigo 146, III, *a*, determinando ser de competência da Lei Complementar a determinação do contribuinte e do responsável pelo pagamento do tributo, *in verbis*:

“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;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

**XII - cabe à lei complementar:**

**a) definir seus contribuintes;**

(...)

**d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; (...)**

(grifou-se).

47. Conforme se infere da simples leitura do comando constitucional acima transcrito, é de competência privativa de Lei Complementar, repita-se, o estabelecimento das regras gerais, tais como a eleição do contribuinte e do responsável pelo recolhimento do ICMS.

48. Muito embora os textos dos dispositivos constitucionais do artigo 146, III, "a", bem como do 155, § 2º, XII da Constituição não deixem margem a interpretação, pretendeu o CONFAZ, por meio da edição de uma norma de caráter mera e evidentemente regulamentar (Convênio), disciplinar matéria reservada ao Poder Legislativo, na estreita via da Legislação Complementar, eis que, em sua Cláusula Quarta, o Convênio ICMS nº 106/2017 procurou fixar o contribuinte do ICMS nas operações com "bens e mercadorias digitais" comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados. É o que se infere da simples leitura do comando normativo, *in litteris*:

**"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:(...)"**  
(grifou-se)

49. Ainda, para sustentar a nova forma de cobrança do imposto disposta no Convênio, a Cláusula Quarta trouxe a obrigatoriedade de o suposto contribuinte (a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização dos bens e mercadorias digitais) inscrever-se em cada uma das Unidades Federadas dos adquirentes dos "bens", a fim de operacionalizar o recolhimento do imposto estadual.

50. Denota-se da compreensão do dispositivo que a intenção da norma é criar clara hipótese não prevista no ordenamento constitucional, com o objetivo de sempre justificar a aplicação indiscriminada da alíquota interna, independentemente da real natureza da operação, ainda que ela se materialize entre partes localizadas em Estados distintos da Federação.

51. Nesse sentido, é de clareza solar a tentativa do Convênio ICMS nº 106 de usurpar a competência da Lei Complementar, diploma normativo competente para definir as normas gerais quanto às competências tributárias constitucionalmente previstas, uma vez que não há qualquer dúvida de que a Cláusula Quarta do Convênio procurou inovar no ordenamento ao estabelecer quem seriam os contribuintes nestas operações. Ao assim proceder, ofendeu direta e frontalmente os artigos 146, III, "a", e 155, § 2º, XII da Constituição, merecendo, pois, ter sua aplicação e eficácia cassadas por este Egrégio Tribunal Constitucional.

52. E não é só. A mesma Cláusula Quarta afirma ainda que 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, (...) deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final"*; ao fazê-lo, o Convênio viola também, a uma só vez, a liberdade de estabelecimento (corolário dos princípios da Livre Iniciativa e do Livre Exercício da Atividade Econômica, extraídos do caput e parágrafo único do artigo 170<sup>12</sup> da Constituição) e a vedação constitucional à criação de discrimine tributário fundado na origem ou destino das mercadorias (artigo 152<sup>13</sup> da Carta Política), eis que impõe restrição à comercialização de "bens" com consumidores de outros Estados.

53. Prosseguindo, é certo que melhor sorte não assiste à Cláusula Quinta do mesmo Convênio, a qual determina que os Estados Federados **poderão atribuir a terceiros a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS nas operações nele referenciadas**, *in litteris*:

<sup>12</sup> "Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei."

<sup>13</sup> "Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino."

**“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 de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador;

II - ao intermediador financeiro, inclusive a 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;

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

(grifou-se).

54. Aqui, novamente, a inconstitucionalidade é flagrante, ante a violação do mesmo artigo 155, §2º, XII, “d”, da Carta da República, que, como se viu, é expresso ao conferir à Lei Complementar a competência para determinar a responsabilidade pelo pagamento do tributo, o que, por evidente, impede que um Convênio CONFAZ (norma de natureza estritamente complementar, nos termos do artigo 100 do CTN) venha delegar tal competência às legislações estaduais, tal como se pretendeu com a Cláusula Quinta.

55. Importante mencionar que a tentativa de mitigar as regras constitucionais de atribuição de competências legislativas em matéria tributária, por intermédio da edição de Convênios, não é fato novo. Em oportunidade anterior, o assunto já foi objeto de análise por este STF, que concluiu, no julgamento da Medida Cautelar na ADI 5.464<sup>14</sup>, que “(...) a Constituição dispõe caber a lei complementar – e não a convênio interestadual – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (...)”.

56. Destaque-se, por fundamental, a recentíssima e judiciosa decisão prolatada pela Exma. Ministra Carmen Lucia, no exercício da Presidência desta Corte, quando da apreciação da Medida Cautelar pleiteada na ADI nº 5866, deferindo parcialmente o pedido formulado para suspender os efeitos de várias das cláusulas do Convênio ICMS nº 52/2017, exatamente em razão da constatação de invasão de competência – e conseqüente ofensa – da competência legislativa delimitada pelos artigos 146, III e 155, § 2º, XII da CF/88. Os fundamentos então invocados pela Exma. Presidente se encaixam com perfeição à presente hipótese:

<sup>14</sup> STF, ADI 5.464, Relator: Ministro Dias Toffoli, data do julgamento: 12.02.2016

“(…) Nos autos agora examinados, revela-se pertinente o argumento central desenvolvido pela Autora de não obediência, na edição do Convênio ICMS n. 52/2017, da cláusula constitucional de reserva de lei, prevista nos arts. 146, inc. III, 150, § 7º, e 155, § 2º, inc. XII, notadamente no que concerne às cláusulas 8a, 9a, 10a, 11a, 12a, 13a, 14a, 16a, 24a e 26a do ato normativo impugnado.

As determinações dos arts. 146, inc. III, e 155, § 2º, inc. XII, da Constituição da República direcionam-se à lei complementar nacional, na qual devem ser estabelecidas diretrizes básicas para regulamentação geral do imposto discutido na espécie vertente, que, repita-se, a despeito de sua instituição reservada à competência estadual é de configuração nacional (…)”

(grifou-se)

57. Dessa forma, demonstrado que somente a Lei Complementar é apta a estabelecer regras gerais de Direito Tributário, é certo que as Clausulas Quarta e Quinta do Convênio ICMS n° 106/2017 inconstitucionalmente usurparam tal competência, violando, assim, os artigos 146, III e 155, § 2º, XII “a” e “d” da Constituição Federal.

58. Como se não bastasse, não se ignore também que a norma atacada viola, ainda que de forma indireta, o artigo 155, § 2º, IV, da Constituição Federal<sup>15</sup>, que confere competência ao Senado Federal para definir as alíquotas de ICMS incidentes nas operações interestaduais com mercadorias (bem como as alíquotas mínima e máxima aplicáveis às operações internas).

59. Afinal, ao criar a inusitada ficção jurídica de que todas as operações com “bens e mercadorias” digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica serão consideradas indistintamente como se internas fossem, o Convênio ICMS n° 106/2017 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, o que, *data venia*, deve ser repellido firmemente por esta Corte.

60. Sobre o tema, aliás, são lapidares as observações do Exmo. Ministro Joaquim Barbosa quando do julgamento da ADI 4.565: “*de fato, é importante lembrar que os estados e o Distrito Federal têm representação na vontade política nacional, por meio do Senado*

<sup>15</sup> 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; (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

Federal". Com efeito, não poderia o CONFAZ, órgão que não possui qualquer legitimidade democrática, pretender usurpar a competência daquela respeitável Casa Legislativa.

61. A despeito de todas as considerações efetuadas neste item, as quais são mais que suficientes para que esta Egrégia Corte declare a inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 106/2017, sequer seria preciso dizer que, ao pretensamente disciplinar os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com "bens e mercadorias" digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, é evidente que o Convênio ICMS nº 106/2017 extrapolou a competência material que lhe foi atribuída pelo artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal:

"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;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

XII - cabe à lei complementar: (...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (...)"

62. **Segundo a regra constitucional, compete aos Convênios editados no âmbito do CONFAZ tão somente a delimitação das hipóteses de concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais.** Ainda, não é demais lembrar que, exatamente por possuir caráter de norma complementar, nos moldes do já citado artigo 100, IV do CTN<sup>16</sup>, o Convênio ICMS nº 106/2017 jamais poderia estabelecer normas gerais de cobrança de imposto em contrariedade às competências e normas gerais constitucionalmente previstas. Assim, ao pretender definir sistemática de recolhimento, contribuinte da exação e responsável pelo pagamento do tributo, o Convênio acima mencionado contrariou também o artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal, sendo, também por isso, manifestamente inconstitucional.

63. Ainda sobre o papel constitucional reservado aos Convênios, esta Corte manifestou, em definitivo, o seguinte entendimento:

"(...)

Os Protocolos são adotados para regulamentar a prestação de assistência mútua no campo da fiscalização de tributos e permuta de

<sup>16</sup> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...) IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

informações, na forma do artigo 199 do Código Tributário Nacional, e explicitado pelo artigo 38 do Regimento Interno do CONFAZ (Convênio no 138/1997). Aos Convênios atribuiu-se competência para delimitar hipóteses de concessões de isenções, benefícios e incentivos fiscais, nos moldes do artigo 155, § 2o, XII, g, da CRFB/1988 e da Lei Complementar no 21/1975, hipóteses inaplicáveis in casu. (...)" (grifou-se)

64. Diante de todo o exposto, este Egrégio Tribunal Constitucional, em proteção à Carta da República, haverá de declarar a inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 106/2017.

**V.A.3 - DA INCONSTITUCIONALIDADE POR ARRASTAMENTO DAS DEMAIS CLÁUSULAS DO  
CONVÊNIO ICMS Nº 106/2017**

65. Tal como se demonstrou, o Convênio ICMS nº 106/2017 é flagrantemente inconstitucional, seja por tratar de matérias reservadas à Lei Complementar ou mesmo por extrapolar a competência constitucionalmente reservada aos Convênios, inconstitucionalidades estas que maculam de forma irremediável as suas cláusulas terceira, quarta e quinta.

66. Ocorre que as demais Cláusulas do Convênio, carentes de qualquer autonomia normativa, limitam-se a prever instrumentos de operacionalização das disposições inconstitucionais de cunho normativo editadas pelo CONFAZ. Assim, uma vez declaradas inconstitucionais as cláusulas expressamente indicadas, as demais cláusulas do convênio, esvaziadas do ponto de vista material, não terão qualquer utilidade normativa. Sendo clara a relação de dependência entre as normas inconstitucionais de cunho normativo e as que lhes são meramente acessórias, a aplicação da teoria da inconstitucionalidade sequencial impõe sejam estas últimas também declaradas inconstitucionais, por arrastamento.

67. É importante mencionar que a declaração de inconstitucionalidade por arrastamento possui sustentação na jurisprudência deste Supremo Tribunal, sendo ilustrativas as decisões proferidas na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 96 e na Questão de Ordem erigida na ADI nº 2982, cujas ementas a Autora pede vênias para transcrever:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRELIMINARES. LEI ESTADUAL. ICMS. PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. CÁLCULO. VALOR ADICIONADO. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. VÍCIO FORMAL INSANÁVEL. (...)3. ICMS. Distribuição da parcela de



arrecadação que pertence aos Municípios. Lei estadual que disciplina a forma de cálculo do valor adicionado para apuração do montante fixado no inciso I do parágrafo único do artigo 158 da Constituição Federal. Matéria expressamente reservada à lei complementar (CF, artigo 161, I). Vício formal insanável que precede a análise de eventual ilegalidade em face da Lei Complementar federal 63/90. Violação direta e imediata ao Texto Constitucional. 4. Cuidando-se de defeito de forma que, pelas mesmas razões, atinge outros dispositivos não impugnados na inicial, impõe-se a aplicação da teoria da inconstitucionalidade consequencial. 5. Parcela relativa a um quarto da participação dos Municípios no produto da arrecadação do ICMS (CF, artigo 158, parágrafo único, inciso II). Matéria reservada à lei estadual. Afronta formal não configurada. Inexistência de desrespeito ao princípio da isonomia. Ação procedente em parte.”<sup>17</sup>

\* \* \*

“Questão de ordem. 2. Extensão da declaração de inconstitucionalidade a dispositivos não impugnados expressamente na inicial. 3. Inconstitucionalidade por arrastamento. 4. Explicitação no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade alcança os seguintes dispositivos: no art. 5o, a expressão "acrescida e calculada juntamente com a Taxa Judiciária e quotas para a Associação Cearense dos Magistrados, para a Associação Cearense do Ministério Público e para a Caixa de Assistência dos Advogados"; o art. 22; no art. 25, a expressão "outra para o recolhimento dos valores destinados aos órgãos de classe especificados no Art. 5o desta Lei"; e o art. 28 da Lei no 12.381, de 9 de dezembro de 1994, do Estado do Ceará.”<sup>18</sup>

68. Diante do que já se expôs ao longo da presente exordial, a declaração de inconstitucionalidade da totalidade do Convênio ICMS nº 106/2017 é medida que se impõe.

**V.B – DA IMPOSSIBILIDADE DA INCIDÊNCIA DE ICMS EM OPERAÇÕES COM SOFTWARES  
(E OPERAÇÕES AFINS) TRANSFERIDOS POR MEIO ELETRÔNICO  
DA NECESSÁRIA DECLARAÇÃO PARCIAL DE INCONSTITUCIONALIDADE, SEM REDUÇÃO DE  
TEXTO, DO ARTIGO 2º, I DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96**

69. Além da patente inconstitucionalidade de que padece o Convênio ICMS nº 106/2017, convém demonstrar que as operações de cessão e/ou disponibilização de programas de computador (softwares) e operações afins, tais como programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos, conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto e congêneres (doravante denominados genericamente de “softwares”, para assegurar a fluidez da narrativa), transferidos por meio eletrônico e/ou via internet, independentemente de serem customizáveis ou do modo de comercialização, em razão da natureza jurídica das

<sup>17</sup> ADI 2728, Relator: Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 28/05/2003, DJ de 20/02/2004.

<sup>18</sup> ADI 2982 QO, Relator: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/2004, DJ de 12/11/2004.

transações, não podem ser objeto de tributação pelo ICMS, por ressentirem-se dos elementos “circulação” e “mercadoria”.

70. Como sabido, em seu artigo 155, II, a Constituição Federal estabeleceu a competência para os Estados e o Distrito Federal instituírem imposto sobre as operações de circulação de mercadoria, *in verbis*:

“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; “

71. No exercício da competência fixada no artigo 146, III da Constituição, o Poder Legislativo editou a Lei Complementar nº 87/96, que determina o seguinte em seu artigo 2º, inciso I:

“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;(...)”

72. Entretanto, a despeito da edição do Convênio atacado às primeiras páginas desta inicial, entendem os Estados que a autorização para se exigir o ICMS na transferência eletrônica de softwares não adviria do Convênio, em si próprio, uma vez que, supostamente, teria se limitado a disciplinar os procedimentos de cobrança do imposto nas referidas operações, estabelecendo parâmetros de harmonização na forma como o imposto seria cobrado pelas Fazendas Estaduais, particularmente quanto a sujeições ativas e passivas, responsáveis tributários etc.

73. A autorização para se exigir o ICMS em tais operações, ainda segundo as Fazendas Estaduais, teria origem em uma interpretação – deturpada – da Lei Kandir.

74. Prova indubitosa deste fato pode ser extraída do preâmbulo da norma do CONFAZ, em que se afirma que referido ato normativo estaria sendo editado “*tendo em vista o disposto (...) nos arts. 2º, I, 6º, 11, § 3º e 12, I, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro*

de 1996”<sup>19</sup>. Isto é, do que se extrai do dispositivo preambular do Convênio ICMS nº 106/2017, os Estados entendem que a autorização para exigir o ICMS nas operações em questão adviria não do Convênio (que apenas disciplinaria os procedimentos de cobrança), mas sim do próprio artigo 2º, I, da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir).

75. Entretanto, tal interpretação da LC 87/96 se revela absolutamente incompatível com o Texto Constitucional, razão pela qual haverá de ser reprimida por esta Egrégia Corte, através da declaração parcial de inconstitucionalidade, **sem redução de texto**, do artigo 2º, I da Lei Complementar Nº 87/96, conforme será demonstrado nos tópicos subsequentes (cujos fundamentos jurídicos, apesar de referirem genericamente a softwares, aplicam-se indistintamente a todas as operações afins que os Estados pretendem tributar sob as regras do Convênio ICMS nº 106/2017, ao arrepio da Constituição).

#### **V.B.1 – DA INEXISTÊNCIA DO ELEMENTO “MERCADORIA” NA TRANSFERÊNCIA ELETRÔNICA DE SOFTWARES E OPERAÇÕES AFINS – AUSÊNCIA DE BEM CORPÓREO**

76. Conforme supra citado, é indene de dúvida que, a partir da redação literal tanto da Constituição Federal quanto da Lei Complementar nº 87/96, para que haja a incidência do ICMS sobre determinado negócio jurídico, é necessária a presença concomitante de três elementos indispensáveis: “operação”, “circulação” e “mercadoria”. Ocorre que, nas operações que envolvem a transferência eletrônica de softwares e afins (batizadas convenientemente pelos Estados Federados de *bens e mercadorias digitais*), os dois últimos elementos não se fazem presentes.

77. Primeiramente, cumpre tratar da ausência de uma “mercadoria” na hipótese.

78. Como é sabido, a Constituição Federal não explicitou em seu texto o significado e alcance do termo “mercadoria”. Entretanto, é certo que, quando da edição da

---

<sup>19</sup> 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; (...)

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (...)

Carta Magna, o conceito já era bastante utilizado dentro do então direito comercial, que, desde 1850, ligava “mercadoria” à ideia **de bem móvel e corpóreo, comprado ou vendido em atos de mercancia**, conforme se extrai do artigo 191 do antigo Código Comercial:

“Art. 191 - O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam **na coisa**, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito senão depois de verificada a condição (artigo nº. 127).”

79. Insta destacar que, muito embora não haja menção expressa à necessidade de o bem transacionado ser corpóreo, é isto que se pode entender quando o texto legal utilizava o vocábulo coisa, eis que, conforme pontuam Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho: *“Preferimos, na linha do Direito alemão, identificar a coisa sob o aspecto de sua materialidade, reservando o vocábulo aos objetos corpóreos. Os bens, por sua vez, compreenderiam os objetos corpóreos ou materiais (coisas) e os ideais (bens imateriais).”*<sup>20</sup>

80. Ainda que a Parte Primeira do Código Comercial tenha sido revogada pelo advento do Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406/2002), é certo que o diploma se encontrava em plena vigência quando a Constituição Federal foi idealizada e durante os seus primeiros 14 (catorze) anos de vigência. Sendo assim, incontornável a ilação de que os institutos disciplinados àquele tempo pelo Codex foram encampados implicitamente pelo Texto Constitucional e, pois, devem ser levados em consideração na interpretação da Carta da República e compreensão do conceito constitucional de mercadoria.

81. Nesse sentido, vale relembrar o que preleciona o artigo 110 do Código Tributário Nacional:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a **definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal**, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”  
(grifou-se)

<sup>20</sup> GAGLIANO, Pablo Stolze; FILHO, Rodolfo Pamplona, Novo Curso de Direito Civil, Parte Geral, Volume 1. São Paulo: Saraiva, 217, p. 332.

82. Assim, de acordo com o artigo supramencionado, a legislação tributária não pode desconsiderar os institutos e conceitos consagrados em outro ramo do Direito para definir ou limitar competências tributárias. Esta própria Corte já se manifestou por inúmeras vezes nesse sentido. A título ilustrativo, traz-se em destaque um dos precedentes de maior repercussão na seara constitucional-tributária nas últimas décadas (quando esta Suprema Corte impediu a deturpação do termo “faturamento”, lapidado pelo direito privado, para o fim de alargar a base de incidência constitucionalmente autorizada para o PIS/COFINS):

“CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. **TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.**

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. **É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.**<sup>21</sup>

(grifou-se)

83. Não se pode negar que o direito privado possui um conceito de *mercadoria* já consolidado e, sendo assim, de acordo com o artigo 110 do CTN, e sob as rédeas firmes deste STF, o legislador tributário não pode querer alterá-lo com o intuito de alargar a incidência de um tributo ou de atrair para si uma competência tributária que não lhe compete.

84. **Portanto, estando o conceito de mercadoria intrinsecamente relacionado à ideia de um bem corpóreo, é certo que o ICMS somente poderá alcançar as operações com bens que ostentem tal característica.**

<sup>21</sup> RE 390840 / MG, Relator: Relator: Min. MARCO AURÉLIO, data do julgamento: 09.11.2005. No mesmo sentido, RE 357950-9, 358273-9, 346084. Data do julgamento: 09/11/2005 .

85. Tanto isto é verdade que a 1ª Turma desta Corte, ao admitir, no ano de 1998, a incidência do ICMS nas operações envolvendo o que se denominou de "software de prateleira", **consignou expressamente que somente se poderia considerar como mercadoria um bem corpóreo**. É o que se depreende das palavras do Exmo. Ministro Sepúlveda Pertence, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP:

"(...) o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo."

86. Isto para se compreender que, de acordo com o próprio entendimento desta Corte manifestado naquele precedente, a incidência do ICMS sobre a venda de "software de prateleira" sempre esteve condicionada à existência de um *corpus mechanicum* - que, é claro, não se verifica na transferência eletrônica que os Estados agora pretendem tributar.

87. No entanto, muito ao contrário, o software corresponde a um bem intangível, não alcançável pelo ICMS.

88. Veja-se, nesse sentido, que a "Lei do Software" (Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998), em seu artigo 2º<sup>22</sup>, assevera que os softwares estão sujeitos ao regime de proteção das obras literárias previsto na legislação de direitos autorais, na medida em que a criação de um programa de computador, tal como a criação da obra intelectual artística ou literária, confere ao seu criador a autoria e a propriedade do bem imaterial em que se traduz.

89. Já a Lei nº 9.610/98, que dispõe sobre os direitos autorais, inclui o programa de computador (software) entre as obras intelectuais a serem protegidas pela norma, como se observa:

"Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

(...)

XII - **os programas de computador;**"

(grifou-se)

---

<sup>22</sup> Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

90. **Conclui-se assim que o software recebeu o mesmo tratamento conferido a outros bens também intangíveis, o que conduz à única conclusão de que o software somente pode ser compreendido como um bem incorpóreo, independentemente de possuir suporte físico, o que já é suficiente, por si só, para afastar a incidência do imposto estadual.**

91. Além disso, é possível verificar que a legislação que regulamenta os programas de computador não prevê qualquer diferenciação a respeito de o mesmo ser customizável ou não, ou ainda em razão da sua forma de comercialização. Ressalta-se, a norma trata **TODO E QUALQUER TIPO DE SOFTWARE COMO BEM INCORPÓREO**, alheio, portanto, ao conceito de mercadoria, delimitado pelo Direito Privado, encampado pela Constituição Federal e adotado corretamente pelo órgão fracionário desta Corte quando do julgamento do Recurso Extraordinário antes mencionado.

92. Desta forma, ante a ausência de corporeidade nas operações de transferência eletrônica dos chamados “bens e mercadorias digitais”, acrescida ao fato de que os softwares recebem o mesmo tratamento legal dispensado a outros bens intangíveis (gênero do qual são espécie), resta demonstrado afinal que o ICMS jamais poderia alcançar as operações que envolvam os programas de computador e operações afins.

#### **V.B.2 – DA INEXISTÊNCIA DO ELEMENTO “CIRCULAÇÃO” NA TRANSFERÊNCIA ELETRÔNICA DE SOFTWARES E OPERAÇÕES AFINS – DA AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE**

93. Atentos aos elementos exigidos pela Constituição para se fazer possível a incidência do ICMS, verifica-se que também não se faz presente nas operações com softwares (e congêneres) o elemento “circulação”, na medida em que, para que haja a circulação de uma “mercadoria”, faz-se necessária a transferência de titularidade do bem objeto do negócio jurídico (operação), em favor do adquirente, o que, *venia concessa*, incorre no caso posto em debate.

94. Sobre a definição de transferência, novamente é preciso lançar mão de conceito trazido pelo Direito Privado, mais especificamente no Código Civil, em seu artigo 1.267, *in verbis*:

**“Art. 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição.**

Parágrafo único. Subentende-se a tradição quando o transmitente continua a possuir pelo constituto possessório; quando cede ao

adquirente o direito à restituição da coisa, que se encontra em poder de terceiro; ou quando o adquirente já está na posse da coisa, por ocasião do negócio jurídico."  
(grifou-se)

95. Sendo assim, é certo que o conceito de **transferência** demanda uma alternância plena da propriedade exercida sobre a "mercadoria", conferindo ao novo titular uma **disponibilidade absoluta, irrestrita e perene sobre o bem adquirido**.

96. Importante destacar que o STF já se debruçou sobre o tema quando, no recente julgamento do **RE nº 540.829**<sup>23</sup>, discutiu a possibilidade de o ICMS incidir sobre operações de arrendamento mercantil internacional ("leasing") de aeronaves. **A decisão proferida por esta Corte, em sede de repercussão geral, confirmou que, para haver incidência de ICMS em uma operação, é necessário que haja a efetiva transferência de titularidade sobre o bem**. Confira-se:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. O ICMS tem fundamento no artigo 155, II, da CF/88, e incide sobre 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.

2. A alínea "a" do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da EC 33/2001, faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda).

3. Precedente: RE 461968, Rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, Dje 23/08/2007, onde restou assentado que o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias.

**4. Deveras, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Conseqüentemente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica.**

5. In casu, nos termos do acórdão recorrido, o contrato de arrendamento mercantil internacional trata de bem suscetível de devolução, sem opção de compra.

**6. Os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN, à luz da interpretação**

<sup>23</sup> RE nº 540.829/SP – Relator do Acórdão: Min. LUIZ FUX, data do julgamento: 11.09.2014.



**conjunta do art. 146, III, combinado com o art. 155, inciso II e § 2º, IX, “a”, da CF/88. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”**  
(grifou-se)

97. Ainda, vale trazer à tona trecho do voto vencedor naquela assentada, da lavra do Eminentíssimo Ministro Luiz FUX:

**“Como é de sabença, a Constituição Federal delegou à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária. E o Código Tributário, nesse afã, estabeleceu como regra de exegese que, na aplicação do Direito Tributário, são obedecidos os conceitos de Direito privado. Ora, o artigo 155 da Constituição Federal, em seu inciso 2º, estabelece que o ICMS é um imposto devido, derivado de uma operação de circulação de mercadoria, e que pressupõe, evidentemente, uma compra e venda. À luz desses preceitos, que não é possível desnaturar os vínculos de Direito privado, é absolutamente impossível nós equipararmos o leasing à compra e venda. (...) Esse é o recurso representativo do Superior Tribunal de Justiça, Senhor Presidente. E eu ainda adjuntaria talvez um outro elemento que se aplica na hermenêutica do Direito Tributário: não são só os conceitos de Direito privado que não podem ser desnaturados; por analogia, não se pode criar isenções, nem exonerações tributárias, mas, por analogia, também não se pode criar um tributo que inexistente.”**  
(grifou-se)

98. Com efeito, do acórdão emblemático do caso de “ICMS-*leasing*” é possível extrair duas importantes lições a serem aplicadas no presente caso, quais sejam: (i) para incidência do ICMS, é necessária a transferência do bem; e, como já mencionado no tópico anterior destas razões, (ii) os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, especialmente para permitir incidência tributária onde a Constituição não autoriza.

99. Trazendo tais ensinamentos para o caso em apreço, verifica-se que não há que se falar em *transferência* - e, conseqüentemente, em *circulação* - nas operações com software. Isso porque, em tais operações, o que se tem é uma mera licença ou cessão de uso, em que o adquirente da licença de uso (seja por suporte físico ou via transferência eletrônica de dados) não se torna proprietário do programa, mas apenas assegura o direito de aproveitá-lo por um determinado espaço de tempo.

100. Salienta-se que somente seria possível falar em transferência de propriedade de um software por meio da alienação de seu código-fonte, o que permitiria ao adquirente dispor do programa da forma que lhe fosse conveniente; entretanto, não é isto o que se

verifica nas operações que os Estados pretendem tributar com o ICMS, nas quais a única prerrogativa concedida ao adquirente/cessionário é a própria utilização do programa.

101. No que importa ao objeto da presente Ação Direta (em que se analisa a pretendida incidência do ICMS nas operações de transferência eletrônica de softwares e afins aos consumidores finais<sup>24</sup>), importante ressaltar que a própria “Lei do Software” cuidou de estabelecer a forma em que se daria a comercialização e transferência do conteúdo dos programas de computador<sup>25</sup>. A Lei nº 9.609/98, atenta à proteção da propriedade intelectual dos desenvolvedores, estabeleceu expressamente que as operações em questão se dariam através de contratos de licença de uso, *in verbis*:

“CAPÍTULO IV – DOS CONTRATOS DE LICENÇA DE USO, DE  
COMERCIALIZAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA

**Art.9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.**

Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no caput deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.”

(grifou-se)

102. **Como se constata da legislação que disciplina as operações do setor, sendo o software - ainda que padronizado - um bem incorpóreo que representa um direito em favor de seu desenvolvedor ou proprietário da licença, as operações de transferência de programas de computador aos usuários finais só podem configurar uma mera cessão de direito de uso, mas nunca uma “circulação de mercadoria”.**

103. Neste passo, se faz útil o comentário de Sergio Paulo Gallindo:

“(…)

Tanto o hardware computacional quanto o software são algo relativamente novo e sem paralelo na história do desenvolvimento humano. **A natureza do hardware é mais facilmente assimilável pela sua tangibilidade**, como um produto industrial, e, em termos de sua funcionalidade, percebido como sucessor eletrônico dos ábacos e das réguas de cálculo. Não há dúvida tratar-se de um bem móvel, nos termos do Código Civil Art. 82. Já **o software, por ser intangível**, visto que **só se materializa no universo da microeletrônica**, mercê dos grandes avanços tecnológico, é de difícil apreensão quanto à própria

<sup>24</sup> Isto é, sendo desimportante tratar das operações envolvendo licenças de direitos de comercialização e de transferência de tecnologia.

<sup>25</sup> O Capítulo IV da Lei nº 9.609/98 também regula os contratos de comercialização e licença de uso e de transferência de tecnologia, em seus artigos 10 e 11.

natureza. Daí ter sido muito **feliz o legislador ao perfilá-lo**, em função de ser fruto da criação humana, **como um direito real, erga omnes, a saber, o direito de autor**, conforme disposto na Lei nº 9.610/ 1998, Lei dos Direitos Autorais, Art. 7º, XII. Este mesmo diploma, dispõe, no seu Art. 3º, que: “Os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis”. Decorre, portanto, desta disposição da lei específica, o seu enquadramento no disposto nos Art. 83, III, do Código Civil, na qualidade de “direitos pessoais de carácter patrimonial. (...)” (grifou-se)<sup>26</sup>

104. Em arremate, apenas para uma melhor compreensão da questão, sempre útil o socorro a hipóteses exemplificativas. Tome-se como exemplo, dentre os mais conhecidos e consumidos mundialmente, um pacote de softwares e aplicativos que, depois de instalado, permita ao usuário utilizar diversas funcionalidades em seu computador, editando textos, elaborando planilhas etc. Como sabem os usuários de tais aplicativos, ao “adquirente” do software – mesmo quando ainda era disponibilizado em suporte físico – somente é outorgada a licença para uso (e gozo) nos termos do contrato de licenciamento, conforme disposto no art. 9º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998; em momento algum lhe é fornecido o código-fonte,<sup>27</sup> que só então permitiria ao usuário dispor plenamente do programa de computador, inclusive alienando a titularidade em favor de outrem.

105. De igual modo, não se pode ignorar que boa parte dos softwares atuais é disponibilizada aos usuários em um ambiente virtual, comumente denominado “em nuvem”<sup>28</sup>, isto é, mediante acesso remoto, normalmente por meio da rede mundial de computadores, a um ou mais recursos do programa, sem que o mesmo seja instalado na máquina pessoal do usuário. Nestes casos, o usuário remunera o detentor da licença mediante pagamentos periódicos, em regime de assinatura por tempo de utilização da licença de uso, razão pela qual não há que se falar, em hipótese alguma, de circulação de mercadoria.

106. Semelhante racional deve ser aplicado ao que comumente se denomina *streaming*, tecnologia que se caracteriza pela disponibilização por uma ou mais fontes emissoras e transmissão, por intermédio de redes de computadores, especialmente pela rede internet, de conteúdos multimídia ao vivo ou *off-line*.

<sup>26</sup> GALLINDO op. cit. p. 140.

<sup>27</sup> Conforme a Lei nº 9.609, de 1998, Art. 2º “O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei”. O direito de autor recai sobre código-fonte, que, de regra, não é distribuído nas operações de licenciamento de uso (e gozo). O direito uso (e gozo) é fruído pela disponibilização do código-executável.

<sup>28</sup> Modelo utilizado, por exemplo no que se denomina SAAS (software as a service).

107. Como é da própria natureza desta espécie de tecnologia, que tem por objetivo tornar as conexões de dados mais rápidas, a disponibilização dos conteúdos de áudio, vídeo ou texto é sempre realizada sem cessão definitiva, o que, *data venia*, tão somente confirma que sobre tais operações jamais pode se cogitar da incidência do imposto estadual, conquanto absolutamente inexistente o *animus* de definitividade na disponibilização do conteúdo.

108. Nesse sentido e exatamente por considerar que a ausência do elemento “transferência/circulação” afasta esta situação jurídica da incidência do ICMS, é que o próprio legislador complementar tratou de, repita-se, dirimir o aparente conflito de competência entre os Entes Federados, na medida em que, quando da edição da Lei Complementar nº 157/2017, tratou de incluir tal modalidade na lista de serviços anexa à Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, deixando expressa a incidência do ISS sobre tais atividades.

109. Dessa forma, não havendo que se falar em “circulação”, eis que não se configura uma transferência efetiva de titularidade do software e afins em favor dos adquirentes/cessionários, mas apenas uma mera e precária cessão de uso, tais operações jamais poderiam estar sujeitas à incidência do ICMS, sob pena de desnaturação da hipótese prevista em abstrato pelo artigo 155, II da Constituição, e que restringe o exercício da competência tributária dos Estados.

110. Aliás, não é por outro motivo que tais operações já estão submetidas à incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS), de competência dos Municípios, na forma do artigo 156, III da Constituição Federal. É o que se passa a expor.

### **V.B.3 – DO (APARENTE) CONFLITO DE COMPETÊNCIA JÁ SOLUCIONADO PELO CONGRESSO NACIONAL – RISCO IMINENTE DE BITRIBUTAÇÃO DO SETOR**

111. Como demonstrado até o momento, os Estados, por meio do Convênio ICMS nº 106/17, baseados em uma interpretação equivocada da Lei Complementar 87/96, buscam colocar as operações com software no campo de incidência do ICMS. Com isso, cria-se um suposto conflito de competência e uma iminente bitributação, eis que sobre tais operações já incide ISS.

112. Insta esclarecer que o conflito de competência é apenas aparente, uma vez que o Poder Legislativo, quando da edição da Lei Complementar 116/03, estabeleceu que o imposto municipal incidiria sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

113. Como se não bastasse, recentemente o Poder Legislativo, por intermédio da edição da Lei Complementar nº 157/16, alterou a Lei Complementar nº 116/03, para que passasse a gravar pelo ISS outras atividades desenvolvidas pelo setor de tecnologia da informação, tais como (i) armazenamento de dados e de páginas eletrônicas, além de seu processamento; (ii) elaboração de programas de computador e de jogos eletrônicos, independente da arquitetura construtiva da máquina em que será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres; e, (iii) **disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet.**

114. Com a recente alteração, ficou ainda mais evidente que as operações com software estão sujeitas à incidência de ISS. Isso porque, como já explicitado nos itens anteriores, nessas operações não há cessão definitiva, mas sim uma mera cessão de uso, em que não se configura uma transferência definitiva de titularidade, requisito fundamental do conceito constitucional de circulação de mercadoria, que deve necessariamente pautar a interpretação da LC 87/96.

115. Não é demais lembrar que o artigo 146, I da Constituição Federal estabelece que é papel da Lei Complementar - tal como a 116/03 e a 157/17 - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

116. Rememore-se que esta Corte Constitucional, em caso que discutia o conflito de competência entre ICMS e ISS nos casos de produção de embalagens sob encomenda para posterior industrialização (serviços gráficos)<sup>29</sup>, ressaltou a importância da Lei Complementar para dirimir tal conflito. Do voto do Ministro Relator Joaquim Barbosa é possível extrair importante lição:

---

<sup>29</sup> ADI 4.389 MC, Relator MIN. JOAQUIM BARBOSA, data do julgamento: 03/02/2011

**“(…) De fato, o Supremo Tribunal Federal tem sido constantemente provocado a manifestar-se sobre a repartição da competência tributária como salvaguarda imanente à autonomia dos entes federados, a evolução social e técnica que coloca em cheque a tributação fundada em conceitos arraigados de industrialização, comércio e serviços e, por fim, sobre o perigoso entrave causado pela incerteza excêntrica ao desenvolvimento econômico e pessoal.** Ao invés de adotar modelo harmônico de tributação pelo valor agregado, o sistema tributário atribuiu distintamente a cada ente federado competência para cobrar impostos com base nos aspectos industrial (União), comercial (estados e Distrito Federal) e de prestação de serviços (municípios e Distrito Federal) da atividade econômica. Trata-se de concepção fortemente arraigada nas noções mercantilistas e industriais que dividem a atividade econômica em setores primário, secundário, terciário e quaternário. Esse modelo dá margem a diversos conflitos por sobreposição de âmbitos de incidência. **Para manter a coesão entre os entes federados e dar alguma certeza ao contribuinte, a Constituição estabelece que os conflitos de competência sejam resolvidos por lei complementar de normas gerais, a cargo da União (art. 146).** (...)”  
(grifou-se)

117. Ainda, não se pode perder de vista que o Poder Legislativo, exercendo sua competência constitucionalmente estabelecida e com o objetivo de dirimir conflitos de competência eventualmente existentes, exerceu juízo político que lhe cabe para, através de Lei Complementar, mediante quórum qualificado, normatizar a incidência do ISS nas operações em foco, afastando-as, por consequência, da incidência do imposto previsto no artigo 155, II, da Constituição Federal.

118. Assim, não há margem para dúvida de que a iniciativa de gravar as operações com software pela incidência do imposto estadual, além de não encontrar respaldo na legislação, implicará bitributação, o que deve ser rechaçado de plano por este Egrégio Supremo Tribunal Federal.

#### **V.B.4 - DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL E SEM REDUÇÃO DE TEXTO DO ARTIGO 2º, I DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96**

119. Por todo exposto até o momento, além da declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 106/2017, em razão da evidente violação aos artigos 146, III e 155, 2º, IV e VII da Constituição Federal (tratada nos primeiros tópicos desta exordial), faz-se necessária também a declaração de inconstitucionalidade, sem redução do texto, do artigo 2º, I da Lei Complementar nº 87/96, a fim de afastar e reprimir a “conveniente”

interpretação adotadas 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.

120. Vale ressaltar que a adoção de tal técnica de controle de constitucionalidade é cabível quando, em razão da generalidade da norma, é possível admitir sua aplicação a várias hipóteses, sendo uma ou mais delas contrária ao Texto Constitucional. Nesses casos, a declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto consiste em excluir determinada interpretação que se queira imprimir à norma, mantendo-se incólume o texto normativo. Sobre o tema, a Autora colhe os ensinamentos do Eminentíssimo Ministro Gilmar Mendes<sup>30</sup>:

“Finalmente, menciona-se os casos de Declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto, nos quais se explicita que um dado significado normativo é inconstitucional sem que a expressão literal sofra qualquer alteração.”

121. Assim, no exercício do seu papel de guardião, caberá a esta E. Corte Constitucional afastar qualquer interpretação normativa que possa ofender a Carta da República, ainda que, a princípio, o texto “puro” da norma não sofra de qualquer inconstitucionalidade. Saliente-se que a técnica de declaração de inconstitucionalidade ora invocada tem previsão expressa no ordenamento jurídico<sup>31</sup> e já foi utilizado por este Tribunal em inúmeros casos, como se observa das decisões abaixo transcritas, apenas a título ilustrativo:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS. TAXAS. CUSTAS E EMOLUMENTOS JUDICIAIS. LEI COMPLEMENTAR 156/97 DO ESTADO DE SANTA CATARINA. DIREITO DE PETIÇÃO. OBTENÇÃO DE CERTIDÕES EM REPARTIÇÕES PÚBLICAS, PARA DEFESA DE DIREITOS OU ESCLARECIMENTO DE SITUAÇÕES DE INTERESSE PESSOAL. ART. 5º, XXXIV, “B”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NULIDADE PARCIAL SEM REDUÇÃO DE TEXTO. 1. Viola o direito de petição previsto no art. 5º, XXXIV, “b”, da Constituição Federal, a exigência de recolhimento de taxa para emissão de certidão em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal, porquanto essa atividade estatal está

<sup>30</sup> Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco. Curso de Direito Constitucional. 11 ed. P.1420

<sup>31</sup> Art. 28. Dentro do prazo de dez dias após o trânsito em julgado da decisão, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão.

Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

abarcada por regra imunizante de natureza objetiva e política. Precedente: ADI 2.969, de relatoria do Ministro Carlos Britto, DJe 22.06.2007. 2. A imunidade refere-se tão somente a certidões solicitadas objetivando a defesa de direitos ou o esclarecimento de situação de interesse pessoal, uma vez que a expedição de certidões voltadas à prestação de informações de interesse coletivo ou geral (art. 5º, XXXIII) não recebe o mesmo tratamento tributário na Carta Constitucional. 3. **Ação direta de inconstitucionalidade a que se dá parcial procedência, para fins de declarar a nulidade do dispositivo, sem redução de texto, de toda e qualquer interpretação do item 02 da Tabela VI da Lei Complementar 156/97, do Estado de Santa Catarina, a qual insira no âmbito de incidência material da hipótese de incidência da taxa em questão a atividade estatal de extração e fornecimento de certidões administrativas para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoa**<sup>32</sup>.

\* \* \*

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Princípio da legalidade. Contribuições. Jurisprudência da Corte. Legalidade suficiente. Lei nº 11.000/04. Delegação aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas do poder de fixar e majorar, sem parâmetro legal, o valor das anuidades. Inconstitucionalidade. 1. Na jurisprudência da Corte, a ideia de legalidade, no tocante às contribuições instituídas no interesse de categorias profissionais ou econômicas, é de fim ou de resultado, notadamente em razão de a Constituição não ter traçado as linhas de seus pressupostos de fato ou o fato gerador. Como nessas contribuições existe um quê de atividade estatal prestada em benefício direto ao contribuinte ou a grupo, seria imprescindível uma faixa de indeterminação e de complementação administrativa de seus elementos configuradores, dificilmente apreendidos pela legalidade fechada. Precedentes. 2. Respeita o princípio da legalidade a lei que disciplina os elementos essenciais determinantes para o reconhecimento da contribuição de interesse de categoria econômica como tal e deixa um espaço de complementação para o regulamento. A lei autorizadora, em todo caso, deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade 3. A Lei nº 11.000/04 que autoriza os Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a fixar as anuidades devidas por pessoas físicas ou jurídicas não estabeleceu expectativas, criando uma situação de instabilidade institucional ao deixar ao puro arbítrio do administrador o estabelecimento do valor da exação – afinal, não há previsão legal de qualquer limite máximo para a fixação do valor da anuidade. **4. O grau de indeterminação com que os dispositivos da Lei nº 11.000/2000 operaram provocou a degradação da reserva legal (art. 150, I, da CF/88). Isso porque a remessa ao ato infralegal não pode resultar em desapoderamento do legislador para tratar de elementos tributários essenciais. Para o respeito do princípio da legalidade, seria essencial que a lei (em sentido estrito) prescrevesse o limite máximo do valor da exação, ou os critérios para encontrá-lo, o que não ocorreu.** 5. Não

<sup>32</sup> STF. ADI 3278, Relator: Min. EDSON FACHIN. Data do Julgamento: 03/03/2016



cabe aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas realizar atualização monetária em patamares superiores aos permitidos em lei, sob pena de ofensa ao art. 150, I, da CF/88. **6. Declaração de inconstitucionalidade material sem redução de texto, por ofensa ao art. 150, I, da Constituição Federal, do art. 2º da Lei nº 11.000, de 15 de dezembro de 2004, de forma a excluir de sua incidência a autorização dada aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas para fixar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas, e, por arrastamento, da integralidade do seu § 1º. 7. Na esteira do que assentado no RE nº 838.284/SC e nas ADI nºs 4.697/DF e 4.762/DF, as inconstitucionalidades presentes na Lei nº 11.000/04 não se estendem às Leis nºs 6.994/82 e 12.514/11. Essas duas leis são constitucionais no tocante às anuidades devidas aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas, haja vista que elas, além de prescreverem o teto da exação, realizam o diálogo com o ato normativo infralegal em termos de subordinação, de desenvolvimento e de complementariedade.** 8. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco, motivo pelo qual é o caso de se indeferir o pleito. 9. Negado provimento ao recurso extraordinário."<sup>33</sup>

(grifou-se)

122. Dessa forma, tem-se por plenamente possível a declaração de inconstitucionalidade de uma determinada norma, apenas em relação a uma possível interpretação que se queira extrair do texto legal. É precisamente o que deve ocorrer no presente caso.

123. **Afinal, como visto linhas acima, o artigo 2º, I da Lei Complementar 87/96, definitivamente não pode ser objeto de uma exegese com a qual se pretenda dar suporte a uma sujeição das operações com softwares à incidência do ICMS, eis que, para além de não estarem presentes em tais operações os elementos “circulação” e “mercadoria” (exigidos pelo artigo 155, II da CF), as mesmas configuram fato gerador do ISS, de acordo com as Leis Complementares nº 116/03 e 157/2016.**

124. Assim, desde já se requer seja declarada a inconstitucionalidade parcial do artigo 2º, I da Lei Complementar nº 87/96, sem redução de texto, para compatibilizá-lo com o inciso II do artigo 155 e o inciso III do artigo 156, ambos da Constituição, a fim de afastar qualquer passível interpretação de tal preceito que permita a incidência de ICMS sobre operações com *softwares* e afins.

<sup>33</sup> STF. RE 704292. Relator: Min. DIAS TOFFOLI. Data do Julgamento: 19/10/2016

## VI - DA CONCESSÃO DE MEDIDA CAUTELAR AD REFERENDUM DO PLENÁRIO

125. A Lei nº 9.868/1999 prevê, em seus artigos 10 e seguintes, a possibilidade de concessão de medida cautelar nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade. No presente caso, tendo em vista toda a argumentação exposta no decorrer desta petição inicial, bem como o fato de o Convênio ICMS nº 106/2017 ter iniciado sua produção de efeitos **em 1º de abril de 2018**, é certo que se fazem presentes os requisitos necessários à concessão da medida, conforme entendimento inúmeras vezes adotado por este Corte Suprema, como demonstra a título exemplificativo a decisão tomada da ADI nº 96-9/RO<sup>34</sup>, a saber:

A suspensão liminar da execução de leis e atos normativos, inclusive preceitos inscritos em Constituições estaduais – cuja validade é questionada em face da Constituição Federal, mediante adequada instauração do controle jurisdicional concentrado -, traduz provimento cautelar, de caráter excepcional, cujo provimento pressupõe a necessária e cumulativa satisfação de certos requisitos, que se expressam (a) na plausibilidade jurídica da tese exposta pelo Autor (*fumus boni iuris*), (b) na possibilidade de prejuízo decorrente do retardamento da decisão postulada (*periculum in mora*), (c) na irreparabilidade ou insuportabilidade dos danos emergentes dos próprios atos impugnados e (d) na necessidade de garantir a ulterior eficácia da decisão a ser proferida na causa.

126. O *fumus boni iuris* é inequívoco. Conforme exaustivamente demonstrado nos itens anteriores, o Convênio 106/2017 é manifestamente inconstitucional, tendo em vista que ofende diversos dispositivos constitucionais, tais como os incisos, VII, VIII, do §2º, do artigo 155, que tratam das regras de recolhimento de ICMS aplicáveis às operações interestaduais, bem assim os artigos 146, III e 155, § 2º, XII, “a” e “d”, que atribuem à Lei Complementar a competência para dispor sobre as normas gerais em matéria tributária e no âmbito do ICMS e, ainda, o artigo 155, §2º, XII, “g”, o qual dispõe sobre a competência constitucional atribuídas aos Convênios, todos evidenciando, inequivocamente, que o Convênio ICMS nº 106/2017 é inconstitucional.

127. Como se não bastasse a inconstitucionalidade do referido Convênio, também restou demonstrado que o artigo 2º, I da Lei Complementar nº 87 não serve ao propósito de sustentar a tributação de operações com software pelo ICMS, eis que ausentes, em tais operações, os elementos “circulação” e “mercadoria”, eleitos pelo artigo 155, II da CF para

<sup>34</sup> STF, ADI 96-9/RO, Tribunal Pleno, Min. Rel. Celso de Mello, DJ de 10/11/89

restringir a competência dos Estados, razão pela qual se haverá de declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do artigo 2º, I da Lei Complementar nº 87/96, a fim de afastar qualquer possível interpretação que vise assegurar a incidência do ICMS nas operações com softwares.

128. **Já o periculum in mora é mesmo evidente, uma vez que o Convênio ICMS nº 106/2017 passou a produzir efeitos em 1º de abril de 2018.**

129. Sendo assim, a partir de tal data, todas as empresas que praticam operações com software ou realizam operações afins, através de transferência eletrônica, passaram a estar sujeitas à exigência do recolhimento do ICMS por parte das Fazendas Estaduais, não obstante seja patente, *data venia*, a inconstitucionalidade do referido Convênio<sup>35</sup>. Além disso, considerando que essas mesmas operações estão, de fato, sujeitas à incidência do ISS, a vigência do Convênio ICMS nº 106/2017 acarretará inevitavelmente a bitributação destas operações, podendo inviabilizar as atividades das empresas do Setor representado pela Autora.

130. Neste ponto, fundamental trazer ao conhecimento desta Corte o monumental impacto econômico para o Setor acaso se ultime a produção de efeitos do Convênio ICMS nº 106/2017.

131. O subsetor de software movimentou R\$ 26 bilhões em 2017. Nesse sentido, na hipótese de o Convênio ICMS nº 106/2017 vir a produzir efeitos, a arrecadação adicional, à guisa de bitributação, poderia variar entre R\$ 1,3 bilhões, caso todos os Estados internalizassem o Convênio ICMS nº 181/2015 optando por uma alíquota de ICMS de 5% (cinco por cento), até R\$ 4,5 bilhões, caso os Estados adotassem a alíquota típica de ICMS de 18% (dezoito por cento), como já o fez o Estado de Minas Gerais. Este acréscimo injustificável de carga tributária atingirá empresas e usuários, reduzindo a demanda na medida do repasse da onerosidade para os preços.

---

<sup>35</sup> Some-se a isto o fato de as empresas do setor estarem ainda obrigadas, de forma absurda e por força da Cláusula Quarta do Convênio, a criar e manter inscrições estaduais em todas as Unidades da Federação em que tenham clientes (para viabilizar a ficção dos Estados de qualificar todas as operações como "internas"), impondo-lhes assim, de pronto, um irrazoável, expressivo e irrecuperável custo operacional (capaz, inclusive, de inviabilizar ou restringir severamente as operações de empresas de pequeno e médio porte).

132. Software é o principal instrumento da era digital, na medida em que estará presente em tudo que usamos e nas facilidades proporcionadas por aplicações e sistemas. O desestímulo à sua adoção por parte da sociedade em função de gravame inconstitucional não é do melhor interesse do País. Por outro lado, o afastamento da improcedente pretensão tributante dos Estados estimulará o mercado e o uso de novas tecnologias, inserindo o Brasil na 4ª Revolução Industrial.

133. Portanto, a materialização da produção de efeitos do inconstitucional Convênio ICMS nº 106/2017 poderá representar um aumento da carga tributária entre impressionantes 67% até ultrajantes 500%, sendo até desnecessário dizer que esta captura inconstitucional de recursos certamente provocará impactos na geração de empregos e na própria conformação do ambiente da denominada "economia digital" nos Estados da Federação.

134. A situação de exasperação é reforçada pela edição de novos decretos pelos Estados internalizando as disposições do Convênio ICMS nº 106/17. Até a conclusão da presente petição inicial de ADI, nove Unidades da Federação já haviam publicado suas normas ratificando o citado Convênio **(Doc. 09)**<sup>36</sup>.

135. Diante deste quadro, a iminente bitributação trará consequências absolutamente nefastas para o Setor de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), notadamente no momento econômico vivenciado atualmente pelo país, razão pela qual é patente a presença do **periculum in mora**.

136. A irreparabilidade ou insuportabilidade dos danos emergentes dos próprios atos impugnados também salta aos olhos; isso porque as empresas do Setor representado pela Autora ou sofrerão o dano do desembolso indevido de ICMS em razão do convênio claramente inconstitucional, ou sofrerão os perniciosos efeitos da inadimplência fiscal como a possibilidade de negativa das indispensáveis certidões de regularidade fiscal necessárias para a consecução de suas atividades, eventuais inscrições em cadastros de restrição ao

---

<sup>36</sup> Os Estados que editaram decretos e que se movem para tributar à alíquota de 5% são: Amazonas (Decreto nº 38.370/17); Ceará (Decreto nº 32.475/17); Piauí (Decreto nº 17.572/17); São Paulo (Decreto nº 63.099/17) e Mato Grosso do Sul (Decreto nº 598/18). Por sua vez, estes são os Estados que objetivam tributar à alíquota de 18%: Goiás (Decreto nº 9.128/17); Paraíba (Decreto nº 37.764/17); Rondônia (Decreto nº 22.439); e Tocantins (Decreto nº 5.737/17). Há, ainda, Estados apenas signatários do Convênio ICMS nº 181/15 e que, portanto, encaminham-se para tributar as operações com software a uma carga tributária de 5%, tais como Rio Grande do Norte e Rio Grande do Sul.

crédito (CADIN etc.), bem como eventual constrição patrimonial que poderá advir de futuras execuções fiscal intentadas pelos Estados para a cobrança dos créditos que entendem devidos.

137. Por último, a necessidade de garantir a ulterior eficácia da decisão a ser proferida na causa é requisito que se verifica no presente caso, pois, caso não seja deferida a medida liminar, restarão configurados o perecimento do direito e a inutilidade do provimento final. Isso porque, se a Autora vier a ser vencedora na presente ação, as suas associadas dificilmente serão ressarcidas dos pagamentos indevidamente efetuados a título do imposto objeto da presente ação.

138. Por outro lado, é certo que a concessão da medida liminar não causaria mácula alguma aos Estados, haja vista que, na hipótese de eventual revogação do provimento, as Fazendas Estaduais possuem meios legais hábeis para a cobrança dos seus créditos, por intermédio do ajuizamento de execuções fiscais, com todos os privilégios a elas inerentes.

139. Neste particular, não é demais lembrar a brilhante consideração aduzida pelo Eminentíssimo Ministro Joaquim Barbosa, quando do julgamento do referendo à medida cautelar, concedida por unanimidade, nos autos da ADI 4.705/DF<sup>37</sup>:

“(…)

**A falta de prestação jurisdicional oportuna sobre as várias ramificações da guerra fiscal tende a consolidar quadros de difícil reversão**, ao estimular a retaliação unilateral ao mesmo tempo em que desacredita as instituições constituídas para resolver esses impasses.”

(grifou-se)

140. Dessa forma, estando presentes todos os requisitos exigidos por este C. Supremo Tribunal Federal e considerando-se as circunstâncias do caso concreto, é medida de rigor a concessão da medida cautelar ora pleiteada por este Eminentíssimo Relator, *ad referendum* do Plenário.

---

<sup>37</sup> STF, ADI 4705 MC-REF, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data do Julgamento: 23/02/2012.

**VII – DO PEDIDO**

141. Por todo exposto, a Autora requer:

(i) Liminarmente, com fundamento no artigo 10, § 3º, da Lei nº 9.868/99, a concessão de **MEDIDA CAUTELAR**, *ad referendum* do Plenário e antes da audiência do Sr. Presidente do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, da Presidência da República e do Congresso Nacional, bem como da manifestação da AGU e da PGR, a fim de que seja suspensa integralmente a eficácia do Convênio ICMS nº 106/2017 (ou, ao menos, de suas Cláusulas Terceira, Quarta e Quinta), que disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, em razão da ofensa flagrante a múltiplos dispositivos constitucionais apontados ao longo da presente exordial;

(ii) Nos termos do artigo 6º da Lei nº 9.868/99, sejam oficiados o Sr. Presidente do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, o Sr. Presidente da República e o Sr. Presidente do Congresso Nacional, para prestarem informações acerca das normas impugnadas na presente ação, no prazo legal;

(iii) Transcorrido o prazo das informações, nos termos do artigo 8º da Lei 9.868/99 e do artigo 103, §§ 1º e 3º da Constituição Federal, sejam ouvidos o Advogado-Geral da União e o Procurador-Geral da República; e

(iv) Ao final, seja **JULGADA PROCEDENTE** a presente ação, com a ratificação da medida cautelar anteriormente concedida, a fim de que seja declarada a inconstitucionalidade total, por arrastamento, do Convênio ICMS nº 106/2017 (ou, ao menos, de suas Cláusulas Terceira, Quarta e Quinta), e, ainda, a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº

87/96, a fim de compatibilizá-lo com o inciso II do artigo 155 e inciso III do artigo 156, ambos da Constituição, afastando-se qualquer possível interpretação que permita a incidência do ICMS sobre operações de transferência eletrônica de *softwares* e congêneres, classificados erradamente pelos Estados como "bens e mercadorias digitais" (Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 106/2017).

142. Ademais, a Autora protesta pela realização de sustentação oral na sessão de julgamento, com fundamento no artigo 131 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, requerendo a intimação dos seus patronos para tal finalidade.

143. Por fim, requer que todas as intimações relativas ao presente feito sejam publicadas, exclusivamente, em nome do subscritor da presente, inscrito na OAB/SP sob o nº 169.017 e com escritório na Rua Fidêncio Ramos, nº 160, 15º andar, São Paulo – SP, CEP 04551010, sob pena de nulidade, nos termos do artigo 272, §5º, do Código de Processo Civil.

Termos em que,  
Pede deferimento.

Distrito Federal, 08 de junho de 2018.

**ENZO ALFREDO PELEGRINA MEGOZZI**  
**OAB/SP Nº 169.017**

**ALEXANDRE C. F. MOURA**  
**OAB/RJ 149.967**

## DOCUMENTOS

Doc. 01 – Cartão do CNPJ da Autora.

Doc. 02 – Procuração.

Doc. 03 – Estatuto Social Consolidado da Autora.

Doc. 04 – Apresentação Institucional da Autora.

Doc. 05 – Declaração/Quadro Associativo da Autora.

Doc. 06 – Decisões do Supremo Tribunal Federal admitindo a Autora como *amicus curiae* em processos que tramitam na Corte.

Doc. 07 – Convênio ICMS nº 106 de 05.10.17, editado pelo o Conselho Nacional de Política Fazendária ("CONFAZ"). Despacho nº 139/17 (DOU 05/10/2017) e Ratificação nacional da norma por intermédio do Ato Declaratório 21/17 (DOU de 26.10.17).

Doc. 08 - Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Doc. 09 – Decretos Estaduais que internalizam as disposições do Convênio ICMS nº 106 de 05.10.17.