



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2020.0001007414

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1001059-31.2019.8.26.0037, da Comarca de Araraquara, em que é apelante ESTADO DE SÃO PAULO e Recorrente JUÍZO EX OFFICIO, é apelado TECNOMOTOR ELETRONICA DO BRASIL SA.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 10ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Negaram provimento aos recursos. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores PAULO GALIZIA (Presidente sem voto), ANTONIO CARLOS VILLEN E ANTONIO CELSO AGUILAR CORTEZ.

São Paulo, 10 de dezembro de 2020.

TERESA RAMOS MARQUES

Relator

Assinatura Eletrônica

10ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO
APELAÇÃO CÍVEL: 1001059-31.2019.8.26.0037
APELANTE: ESTADO DE SÃO PAULO
APELADO: TECNOMOTOR ELETRONICA DO BRASIL S/A
JUIZ PROLATOR: JOÃO BAPTISTA GALHARDO JÚNIOR
COMARCA: ARARAQUARA

VOTO Nº 26446

EMENTA

TRIBUTÁRIO

ICMS – Software – Transferência eletrônica de dados –
Tributação – Impossibilidade:

– O Decreto Estadual nº 63.099/2017, ao incluir no RICMS novas hipóteses de incidência de tributo sobre operações de licenciamento de software por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming), criou hipótese de incidência tributária não prevista em lei exorbitando o poder regulamentar.

RELATÓRIO

Tecnomotor Eletrônica do Brasil S/A, impetrou mandado de segurança contra o Secretário de Fazenda e Planejamento do Estado De São Paulo, objetivando a concessão da ordem para afastar a incidência de ICMS sobre mercadorias digitais padronizadas (programas de computador) disponibilizados através de transferência eletrônica, sem qualquer suporte físico, reconhecendo a ilegalidade e inconstitucionalidade dos Decretos 63.099/17 e 61.791/16.

Sentença concessiva da ordem para desobrigar a impetrante do pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na forma instituída pelo Decreto nº 63.099/2017 (fls.367/371).

Apela a Fazenda, alegando incompetência absoluta do juízo, nulidade por ausência de notificação da autoridade para prestar informações e inviabilidade do mandado de segurança contra lei em tese. No mérito, operações com mercadorias digitais são tributadas de acordo com a Lei Complementar nº 87/96 e com a Lei Estadual nº 6.374/89, legislação que está em consonância com a Constituição Federal. A circulação de mercadorias, sejam elas corpóreas ou incorpóreas, físicas ou

digitais, é hipótese de incidência do ICMS legal e regularmente prevista no ordenamento jurídico. Nesse sentido é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que já superou, há muito, a imprescindibilidade de corpo material para a caracterização da mercadoria ADI nº 1945/MT). O Convênio ICMS nº 106/17 apenas e tão somente unificou os "procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados", sem alterar a regra matriz constitucional do ICMS e não adentrou à matéria reservada à lei complementar. O fato gerador, o contribuinte e o estabelecimento já estão previstos na LC nº 87/96 e na Lei Estadual nº 6.374/89. As unidades federadas "poderão" atribuir a responsabilidade aos terceiros enumerados na cláusula quinta, o que obviamente depende de previsão em lei estadual. O RICMS, na redação do Decreto Estadual nº 63.099/17, apenas regulamentou a Lei Estadual nº 6.374/89 para viabilizar a exação do ICMS sobre mercadorias digitais, não inovando sobre a "definição do contribuinte e do estabelecimento responsável". A ADI 5576/SP ajuizada em face dos Decretos Estaduais nº 61.522/15 e 61.791/16, que tratam do ICMS em operações com softwares no Estado de São Paulo ainda está pendente de julgamento, mas o Ministério Público Federal já se manifestou pela improcedência do pedido. Não há, como se vê, inconstitucionalidade no Convênio ICMS nº 106/17 ou no Decreto Estadual nº 63.099/17. Pede seja provido o recurso para denegar a ordem (fls.429/456).

Foram oferecidas contrarrazões (fls.469/497).

O Ministério Público não opinou por versar a impetração interesse fiscal (fl.503).

Não consta oposição ao julgamento virtual.

FUNDAMENTOS

1. Rejeito as preliminares.

1.1 Sustenta a Fazenda a incompetência absoluta do juízo da Fazenda Pública da Comarca de Araraquara porque a impetração aponta como autoridade coatora o Secretário da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, que tem foro na Comarca da Capital. Alegou a nulidade na primeira oportunidade em que se manifestou nos autos e também em embargos de declaração. Após a alegação, a

impetrante pleiteou a alteração do polo passivo da demanda, a fim de constar como autoridade coatora o Delegado Regional Tributário de Araraquara, buscando sanar intempestivamente o vício apontado.

A Lei Federal nº 12.016/09 não especifica as regras da competência, aplicando-se, subsidiariamente, o Código de Processo Civil e o entendimento de que a competência para julgamento do mandado de segurança deve, obrigatoriamente, observar a sede funcional da autoridade coatora, não mais prevalece diante do disposto no art.52, par. único, do Código de Processo Civil de 2015, *in verbis*:

“Art. 52. É competente o foro de domicílio do réu para as causas em que seja autor Estado ou o Distrito Federal.

Parágrafo único. Se Estado ou o Distrito Federal for o demandado, a ação poderá ser proposta no foro de domicílio do autor, no de ocorrência do ato ou fato que originou a demanda, no de situação da coisa ou na capital do respectivo ente federado.”

Assim vem decidindo este Tribunal de Justiça, a saber:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPETÊNCIA. Decisão que declinou da competência e determinou a redistribuição ao local da sede funcional de uma das autoridades. Inadmissibilidade. Competência da sede funcional da autoridade que não mais deve prevalecer. Art. 52, parágrafo único, do CPC. RECURSO PROVIDO EM PARTE.” (Agravado de Instrumento 2075234-56.2020.8.26.0000; Relator (a): Alves Braga Junior; Órgão Julgador: 2ª Câmara de Direito Público; Foro de São Caetano do Sul - 5ª. Vara Cível; Data do Julgamento: 30/09/2020; Data de Registro: 30/09/2020)

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. Autoridade coatora. Competência funcional que se afasta. Parágrafo único, do artigo 52, do CPC. Precedente. Decisão mantida. Recurso conhecido e não provido.” (Agravado de Instrumento 3001854-17.2019.8.26.0000; Relator (a): Vera Angrisani; Órgão Julgador: 2ª Câmara de Direito Público; Foro de Cachoeira Paulista - 2ª Vara; Data do Julgamento: 25/07/2019; Data de Registro: 25/07/2019)

“Agravado de Instrumento – Processo Civil – Mandado de Segurança impetrado por empresa contra Inspetor Fiscal DRT III – Decisão de Magistrado que determina a remessa do feito para Comarca da sede funcional da autoridade – Recurso da empresa – Provimento de rigor. 1. Consoante evolução jurisprudencial, em especial no C. STJ, e nova norma inserta no CPC em seu art. 52, resta clara a possibilidade

de a parte optar em impetrar mandado de segurança no foro de seu domicílio, descabendo assim a remessa para outra Comarca – Decisão reformada – Precedentes da Corte. Decisão reformada - Recurso provido.” (Agravado de Instrumento 2095212-53.2019.8.26.0000; Relator (a): Sidney Romano dos Reis; Órgão Julgador: 6ª Câmara de Direito Público; Foro de Guaratinguetá - 4ª Vara; Data do Julgamento: 22/07/2019; Data de Registro: 22/07/2019)

1.2 Alega também a Fazenda nulidade por ausência de notificação da autoridade coatora para prestar informações. O mandado expedido na Primeira Instância (fl. 93) não notificou a autoridade coatora (certidão de fl.155), que nem sequer tomou conhecimento da presente demanda e, conseqüentemente, não prestou as informações devidas acerca dos fatos. A ausência de notificação/citação da autoridade coatora, bem como a conseqüente impossibilidade de prestar informações acerca dos fatos, é uma clara afronta aos princípios de contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal), porquanto não possibilitou ao impetrado a oportunidade de prestar esclarecimentos, nem de justificar os atos que lhe são imputados.

Ao despachar a petição inicial do mandado de segurança o juiz deve ordenar que se notifique o coator do conteúdo da petição inicial, enviando-lhe a segunda via apresentada com as cópias dos documentos, a fim de que, no prazo de dez dias, preste as informações. Além disso, deve dar ciência do feito ao órgão de representação judicial da pessoa jurídica interessada, enviando-lhe cópia da inicial sem documentos, para que, querendo, ingresse no feito (art.7º, incisos I e II, da Lei nº 12.016/09).

Na hipótese, foi expedido ofício de notificação à Secretaria de Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo (fl.93), o qual foi recebido pela Procuradoria Regional de São Carlos – Seccional de Araraquara em 2.4.19 (fl.154), constando certidão de notificação da Fazenda do Estado, na pessoa do seu procurador (fl.155).

Porém, não constam informações (tampouco certidão do decurso de prazo) e, em data anterior, a Fazenda havia requerido seu ingresso como assistente litisconsorcial (fls.129/130), suscitando a incompetência absoluta do juízo (fls.131/132). Admitido seu ingresso no feito seguiu-se “contraditório” sobre a alegada incompetência.

A ausência de notificação da autoridade coatora implicaria nulidade pela falta

de informações, se não tivesse havido a expedição do mandado, cumprido na pessoa do Procurador do Estado, com ciência à Fazenda, que ingressou no feito como assistente litisconsorcial.

Considerando que o interesse discutido em juízo é da própria Fazenda que, até com vantagem, pode se defender do ato e cumprir a ordem, não há prejuízo que justifique declaração de nulidade.

1.3 Por fim, aduz que a via eleita é inadequada por atacar de forma direta e frontal o conteúdo normativo dos Decretos Estaduais nº 63.099/17 e nº 61.791/16, sem que exista qualquer ato comissivo ou omissivo que possa ser atribuído à autoridade apontada como coatora.

Sem razão.

Não há insurgência contra as normas do Decreto Estadual nº 63.099/17 e Convênio CONFAZ 106/17, mas contra os efeitos concretos destas normas sobre programas de computador disponibilizados através de transferência eletrônica.

2. Quanto ao mérito, como decidido no Agravo de Instrumento nº 2059745-13.2019.8.26.0000, o Convênio CONFAZ 106/2017 autorizou os Estados e o Distrito Federal a legislar sobre a incidência do ICMS nas operações com softwares, permitindo, a partir de 1º de abril de 2018, a tributação das operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, desde que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializados por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming).

Por meio do Decreto nº 63.099/17, o Estado de São Paulo introduziu alterações no RICMS, passando a possibilitar a cobrança do tributo sobre a comercialização de software padronizado, no formato físico ou digital, instituindo também o conceito de estabelecimento virtual, a saber:

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

I: o inciso IV ao artigo 16:

“IV - o site ou a 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 (Lei 6.374/89, artigo 12).” (NR);

II: o inciso XV-A ao artigo 19:

“XV-A:- o detentor de site ou a plataforma eletrônica que realize a venda, a disponibilização, a oferta ou a entrega de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, ainda que por intermédio de pagamento periódico e mesmo que em razão de contrato firmado com o comercializador (Lei 6.374/89, artigo 16).

III: o inciso VI ao artigo 23:

“VI - o detentor de site ou a plataforma eletrônica que realize exclusivamente operações com mercadorias digitais isentas ou não tributadas ([Lei 6.374/89](#), artigo 16).”

IV - o Capítulo XV, composto pelos artigos 478-A e 478-B, ao Título I do Livro III:

“CAPÍTULO XV: DAS OPERAÇÕES COM BENS E MERCADORIAS DIGITAIS

Artigo 478-A - Tratando-se de saídas com bens ou mercadorias digitais realizadas pelo estabelecimento a que se refere o inciso IV do artigo 16 deste Regulamento, por meio de transferência eletrônica de dados, destinadas a consumidor final, o imposto deverá ser recolhido, quando da referida transferência, a favor da unidade federada onde estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente, na forma e condições estabelecidas pela Secretaria da Fazenda ([Lei 6.374/89](#), artigos 1º, 2º e 23).

Artigo 478-B: A Secretaria da Fazenda poderá estabelecer procedimento simplificado para a inscrição dos estabelecimentos que comercializem exclusivamente mercadorias digitais, assim como poderá conceder regimes especiais com o objetivo de facilitar ao contribuinte o cumprimento das obrigações fiscais, tais como a emissão de documentos e a escrituração de livros fiscais ([Lei 6.374/89](#), artigo 71).”

V. o artigo 172 ao Anexo I:

“Artigo 172 - (BENS E MERCADORIAS DIGITAIS) - Operações com bens e mercadorias digitais, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, anteriores à saída destinada ao consumidor final (Convênio ICMS 106/17).

Parágrafo único - O disposto neste artigo vigorará enquanto vigorar o Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017.”

Artigo 2º: Fica revogado o artigo 37 das Disposições Transitórias do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000.

Artigo 3º: Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de abril de 2018”

A impetrante alega que o referido Decreto inovou na legislação do tributo,

ultrapassando os limites constitucionais e infraconstitucionais, ao criar “novo ICMS” sobre mercadorias digitais, alterando o conceito de mercadoria, circulação e estabelecimento, matérias que seriam exclusivas à Lei Complementar 87/1996.

3. A Lei nº 9.609/98 equipara o contrato de licença de uso de programa de computador à comercialização de mercadoria (art.7º, 8º e 12).

Em julgado contemporâneo à sua publicação, o Supremo Tribunal Federal decidiu que o conceito de mercadoria abrange somente o bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinados a sê-lo (RExt nº 176626, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, publicado em 10.11.98).

Definiu, na ocasião, que os *softwares* somente tornam-se mercadorias circuláveis quando produzidos em escala industrial e colocados à venda no varejo, a saber:

“I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual “não foram opostos embargos declaratórios”. Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98).

II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário.

III. Programa de computador (“software”): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” - matéria exclusiva da lide - , efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado “software de prateleira” (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio”

Contudo, em 26.5.10, ao apreciar liminar na ADI nº 1.945 MC-MT, o Rel. Min. Gilmar Mendes, proferiu decisão favorável ao Fisco, declarando a constitucionalidade do art.2º, par.1º, item “6” da Lei nº 7.098/98 do Estado do Mato

Grosso do Sul, que assim como o decreto impugnado na presente demanda, possibilitou a incidência de ICMS sobre operações com programa de computador realizadas por transferência eletrônica de dados (*download*):

“Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS.

2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local.

3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro.

*4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de *fumus boni iuris*.*

5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia.

6. Previsão de incidência do ICMS sobre “prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio” (art. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar.

7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação “iniciado fora do território mato-grossense” (arts. 16, § 2º, e 2º, § 3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências.

8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.

9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso.” (ADI nº 1945 MC/MT, Rel para acórdão, Min. GILMAR MENDES, publicado em 14.3.11)

A jurisprudência mais atual, portanto, possibilita a tributação de softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados.

Há recurso extraordinário submetido à sistemática da repercussão geral, ainda

não julgado, no qual se discute a definição da incidência do ISS sobre o contrato envolvendo a cessão ou licenciamento de programas de computador (software) desenvolvidos para clientes de forma personalizada (RExt nº 688223).

E o Superior Tribunal de Justiça já decidiu que o ISS incide apenas sobre os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada (REsp nº 633405, Rel. Min. LUIZ FUX, publicado em 13.12.04).

A jurisprudência majoritária da Seção de Direito Público deste Tribunal de Justiça, no entanto, é no sentido de que Decreto Estadual nº 63.099/17 instituiu nova hipótese de incidência de ICMS, não prevista por lei, para os casos de transferências eletrônicas de dados, afrontando o princípio da legalidade tributária estrita, como mostram as ementas abaixo:

“APELAÇÃO. Mandado de segurança. Pleito da autora de que suas substituídas não se sujeitassem às normas do Decreto Estadual n.º 63.099/17, em razão da sua manifesta inconstitucionalidade e ilegalidade. Sentença que concede a segurança. Manutenção. Inadequação da via eleita e ilegitimidade ativa da impetrante. Inocorrência. Impetrante que é associação legalmente constituída e que preenche os requisitos da pertinência temática. Desnecessidade de autorização especial em se tratando de direitos coletivos em sentido estrito (arts. 21 e 22, da Lei n.º 12.016/09). Precedente do STJ, ademais, no sentido de cabimento de mandado de segurança preventivo para obstar ação concreta do agente arrecadador. Decreto que incluiu no RICMS novas hipóteses de incidência de tributo, sobre operações de licenciamento de software por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming). Ampliação das hipóteses de incidência tributária por meio de decreto. Impossibilidade. Princípio da legalidade tributária estrita. Precedentes deste Tribunal de Justiça. Existência de controvérsia, ademais, quanto à tributação nas operações com transferência eletrônica de dados, com aparente sobreposição de incidência de ISS e ICMS sobre os mesmos fatos geradores. Violação de direito líquido e certo das substituídas pela impetrante. Sentença que concedeu a segurança mantida. Recurso não provido.” (Apelação Cível 1010278-54.2018.8.26.0053; Relator (a): Marcelo Semer; Órgão Julgador: **10ª Câmara de Direito Público**; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 9ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 21/09/2020; Data de Registro: 28/10/2020)

“(…) MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. Incidência sobre operações de transferência de software por download ou streaming, nos termos do Decreto Estadual nº 63.099/2017 e do Convênio ICMS nº 106/17. Inadmissibilidade. Hipótese de incidência tributária não prevista em lei. Aplicação dos artigos 146, inciso III, alínea a, e 155, § 2º, inciso XII da Constituição Federal. Consonância com o princípio da reserva legal. Precedentes. Direito líquido e certo configurado. Sentença reformada, neste aspecto. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. Incidência sobre operações de transferência de software por download ou streaming, nos termos do Decreto Estadual nº 63.099/2017 e do Convênio ICMS nº

106/17. *Compensação dos valores cobrados a este título desde a data da impetração. Inexistência de lei autorizadora do ente federativo para a compensação pretendida. Observância do art. 170 do CTN. Compensação indevida. Recurso não conhecido em parte, e na parte conhecida parcialmente provido.*” (Apelação Cível 1012088-93.2020.8.26.0053; Relator (a): Claudio Augusto Pedrassi; Órgão Julgador: **2ª Câmara de Direito Público**; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 11ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 15/10/2020; Data de Registro: 16/10/2020)

“Apelação e Reexame Necessário - Mandado de Segurança – ICMS - Decreto Estadual paulista nº 63.099/2017, editado com base no Convênio ICMS 106/2017 - Cobrança de ICMS sobre a comercialização de produtos digitais por meio de transferência eletrônica de dados - Decreto que cria hipótese de incidência não prevista na Lei Estadual nº 6.374/89, além de disciplinar matéria reservada à lei complementar – Descabimento – Decreto regulamentador que não poderia inovar em relação à lei – Violação ao princípio da reserva legal – Inadmissibilidade - Existência do direito líquido e certo – Precedentes deste Egrégio Tribunal de Justiça e desta E. 11ª Câmara de Direito Público – Sentença concessiva da segurança mantida - Recursos oficial e voluntário improvidos.” (Apelação / Remessa Necessária 1015768-57.2018.8.26.0053; Relator (a): Marcelo L Theodósio; Órgão Julgador: **11ª Câmara de Direito Público**; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 10ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 08/10/2020; Data de Registro: 13/10/2020)

No julgamento da Apelação Cível 1010278-54.2018.8.26.0053, julgada por esta Décima Câmara de Direito Público cuja ementa é transcrita acima, o relator Desembargador Marcelo Semer, acrescenta que:

“(…) mesmo que tal hipótese de incidência tivesse sido instituída por lei, se mostraria controversa a possibilidade de tributação nas operações com transferência eletrônica de dados, visto que a LC n.º 116/03 - que disciplina a incidência de ISS já trata de tais operações.

*Nessa linha, enquanto a LC n.º 116/03, prevê incidência do ISS sobre “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” (item 1.05) e sobre “**disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet (...)**” (item 1.09, g.n.), o Decreto Estadual n.º 63.099/17 pretende prever a incidência de ICMS sobre “(…) **disponibilização...de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados**” (art. 1º, I, g.n.) e sobre “(…) a venda, a disponibilização, a oferta ou a entrega de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados (...)” (art. 1º, II).*

Não se trata de questionar a possibilidade de circulação de mercadoria no meio digital isso é fora de dúvida e, portanto, não se está a enfrentar diretamente o entendimento (embora não definitivo) do STF, na ADI n.º 1.945 -, mas se alguns desses novos produtos comercializados (como o “streaming”, por exemplo), se tratariam de serviço ou de mercadoria, a se sujeitar à incidência de ISS ou ICMS.

Para além dessa dúvida fundamental quanto à natureza de alguns dos produtos surgidos com inovação tecnológica, a descrição dos fatos geradores pela LC n.º

116/03 e pelo Decreto Estadual n.º 63.099/17, como visto, suscitam dificuldades quanto à circunscrição de seus objetos, vislumbrando-se, assim, risco de bitributação em alguns dos produtos comercializados por meio de transferência eletrônica de dados, o que não se pode admitir.

E como bem alinhavou o Des. Torres de Carvalho, nos debates em sessão: 'Percebe-se que o Convênio e o decreto não foram suficientemente claros; a ambiguidade decorre da amplitude da equiparação 'bem ou mercadoria digital' e, principalmente, quando menciona a 'disponibilização, ainda por intermédio de pagamento periódico, de bens ou mercadorias digitais, mediante transferência eletrônica de dados' (art. 19, inciso XV-A do RICMS). Já não se discute que a 'mercadoria' não exige um suporte físico e pode consubstanciar-se em uma transferência eletrônica; mas o fato gerador do ICMS configura sempre uma transferência jurídica da propriedade da mercadoria mediante doação ou pagamento, nunca uma mera 'disponibilização' com 'pagamento periódico', que claramente não se confunde com as prestações do preço (lembrando que o comerciante arca com o parcelamento do preço, enquanto recolhe o imposto à vista).'

Assim, diante da ilegalidade na criação de nova hipótese de incidência de ICMS, por meio de decreto, é o caso de manutenção da r. sentença que concedeu a segurança, já que os efeitos de tal ato normativo ferem direito líquido e certo dos substituídos pela impetrante."

Destarte, pelo meu voto, nego provimento aos recursos.

TERESA RAMOS MARQUES

RELATORA