



EXMO. SR. DR. MINISTRO PRESIDENTE DO EGRÉGIO SUPREMO  
TRIBUNAL FEDERAL

**CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SERVIÇOS – CNS**, entidade sindical, com sede na ST SRTVS Quadra 701, Conjunto E, Bloco 1, sala 507, s/n, Edifício Palácio do Rádio I, Brasília/DF, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 07.127.560/0001-50 (doc. 02), por seu advogado que esta subscreve (docs. 01 e 03 – procuração e estatuto social), vem respeitosamente à presença de V. Exa., com fulcro nos arts. 102, I, alínea “a” e 103, IX da Constituição Federal e no art. 2º, IX, da Lei nº 9.868/99, propor a presente

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

visando a declarar a inconstitucionalidade da incidência de ICMS sobre programas de computador - *software*, com base na interpretação conforme a Constituição da Lei Complementar 87/96 e da Lei 6.374/89 do Estado de São Paulo – nos termos do art. 28, parágrafo único da Lei 9.868/99, e suspender a eficácia e declarar a inconstitucionalidade do artigo 3º, II, da Lei 8.198, de 15 de setembro de 1992, do Decreto nº 61.522, de 29 de setembro de 2015 e do Decreto nº 61.791, de 11 de janeiro de 2016, todos do Estado de São Paulo, que instituem a incidência do ICMS sobre as operações com programas de computador – *software*.



## I. PRELIMINARMENTE

### I.1. A legitimidade ativa da autora.

1. A autora, Confederação Nacional de Serviços – CNS, é confederação sindical devidamente reconhecida pelo Ministério do Trabalho e Emprego e, portanto, integra o rol de legitimados para propor ação direta de inconstitucionalidade, conforme previsto no art. 103 da Constituição Federal de 1988 e do art. 2º da Lei 9.868/99, a saber:

Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade:

(...)

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

Lei 9.868, de 10 de novembro de 1999

Art. 2º. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade:

(...)

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

2. A autora foi fundada em fevereiro de 1999 para representar, no âmbito nacional, os direitos e interesses das empresas do **setor de serviços vinculadas às** Federações a ela filiadas, organizando o sistema confederativo de representação sindical desse setor, sendo, portanto, a entidade máxima em tal sistema (doc. 03).



3. Sua abrangência nacional no setor de serviços foi reconhecida por meio de despacho publicado no DOU em 08/12/08, conforme atesta a anexa Certidão no Cadastro Nacional de Entidades Sindicais expedida pelo Ministério do Trabalho e Emprego (doc. 04).

4. Neste diapasão, é indubitável que a autora possui registro sindical no referido órgão como representante sindical das empresas do setor de serviços, com abrangência e base territorial nacional, de modo que, nos termos de seu Estatuto Social (art. 1º, § 2º, I – doc. 03), a autora tem legitimidade para representar judicialmente a categoria econômica das empresas de prestação de serviços em âmbito nacional.

5. Diante disso, resta comprovada a legitimidade da autora para propor a presente ação direta de inconstitucionalidade.

## **I.2. A pertinência temática.**

6. Nos termos do art. 30 da Lei nº 9.868/99, que alterou o §3º do art. 8º da Lei nº 8.185/91, para que as entidades sindicais ou de classe, como a autora, estejam legitimadas a propor ação direta de inconstitucionalidade, necessário se faz demonstrar que a pretensão por elas deduzida guarda relação de pertinência direta com os seus objetivos institucionais.

7. Com efeito, para que haja essa pertinência temática, é necessário que a norma legal impugnada se aplique, direta ou indiretamente, à classe representada pela entidade sindical autora.



8. E a pretensão aduzida com a presente ação guarda evidente relação de pertinência com os objetivos institucionais da autora, na medida em que propugna pela declaração de inconstitucionalidade da incidência de ICMS sobre programas de computador - *software*.

9. Isto, pois o objeto da presente ação é a declaração de inconstitucionalidade da Lei 8.198, de 15 de setembro de 1992, do Estado de São Paulo, que institui a exigibilidade do ICMS sobre as operações com programas de computador - *software*, com base em pressuposto da referida incidência do ICMS a partir de interpretação da Lei Complementar 87/96 e da Lei 6.374/89, do Estado de São Paulo, do Decreto nº 61.522, de 29 de setembro de 2015, também do Estado de São Paulo que, ao revogar o Decreto nº 51.619/07, majorou a base de cálculo do imposto para a totalidade das referidas operações, bem como do Decreto nº 61.791, de 11 de janeiro de 2016, do mesmo Estado, que reduziu a base de cálculo do imposto nas operações com *software* para o percentual de 5% (cinco por cento) sobre o total da operação e suspendeu a exigência do imposto quando da aquisição do *software* por transferência eletrônica de dados.

10. Esta hipótese de incidência do imposto estadual sobre operações com *software*, instituída pelo Estado de São Paulo, que resulta em flagrantes inconstitucionalidades, conforme restará demonstrado detalhadamente a seguir, atinge diretamente os interesses de grande parte das empresas filiadas às Federações vinculadas à autora.

11. Dentre as diversas empresas e Sindicatos filiados às Federações vinculadas à autora, encontram-se os de prestação de serviços técnicos de informática e similares, que praticam operações com programas de computador - *software*, realizadas ou não por transferência eletrônica de dados.



12. Evidente que a matéria a ser debatida na presente ação direta de inconstitucionalidade, conseqüentemente, é de grande relevância para a autora, pois grande parte das empresas filiadas às Federações a ela vinculadas estão submetidas à indevida pretensão do recolhimento do ICMS nos termos da Lei 8.198/92 e dos Decretos nºs 61.522/15 e 61.791/16, todos do Estado de São Paulo ou, ainda, das normas de outros Estados da Federação com determinações no mesmo sentido, supostamente autorizadas pelo Convênio ICMS nº 181/15 do CONFAZ, mesmo diante de suas nítidas inconstitucionalidades.

13. Desse modo, as empresas estão atualmente sujeitas à ilegítima imposição de exigibilidade do recolhimento do ICMS sobre as operações com programas de computador – *software*, seja por meio físico, sejam as realizadas por transferência eletrônica de dados, **bem como** submetidas ao âmbito de incidência tributária da Lei Complementar nº 116/03, que prescreve o recolhimento do ISS aos Municípios, sobre a mesma operação o que, conforme restará demonstrado a seguir, majorou de forma brutal e injustificada a carga tributária desta categoria econômica, instituindo, na prática, a bitributação por parte de distintos entes federados, o que é ab-rogado pelo Sistema Tributário Constitucional.

14. Evidente, portanto, que as normas legais impugnadas (Lei 8.198/92 e Decretos nºs 61.522/15 e 61.791/16, todos do Estado de São Paulo) se aplicam, **diretamente**, à classe representada pela autora.

15. E, conforme demonstrado no tópico anterior, a autora possui, como objetivo institucional, nos termos do art. 1º, §2º de seu estatuto social, “*representar, no plano nacional, os direitos e interesses dos setores de serviços representados pelas Federações a ela filiados*”, entre outros (doc. 03).



16. Resta claro que, com a propositura da presente ação, a autora atenderá diretamente seu objeto institucional, representando os interesses das empresas vinculadas às Federações a ela filiadas, as quais vem arcando com o recolhimento de valores nitidamente indevidos, diante da inconstitucionalidade da exigência do ICMS paulista pela Lei 8.198/92 e Decretos Estaduais nºs 61.522/15 e 61.791/16.

### **I.3. Os Atos Normativos impugnados.**

17. Em 15 de dezembro de 1992, foi promulgada a Lei nº 8.198, pelo Estado de São Paulo (doc. 05), *in verbis*:

*LEI Nº 8.198, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1992*

*Altera a Lei nº 6267 de 15/12/1988, que dispõe sobre o regime tributário das microempresas, acrescenta dispositivo à Lei nº 6374 de 01/03/1989, que institui o ICMS e sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e dá outras providências*

O GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO:  
*Faço saber que a Assembléia Legislativa decreta e eu promulgo a seguinte lei:*

*(...)*

***Artigo 3.º - Fica dispensado o pagamento do Imposto de Circulação de Mercadorias - ICM e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em relação à***



**operações ocorridas até a data da publicação desta lei, com:**

*I - alimentação fornecida em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares;*

***II - programa para computador ("software"), personalizado ou não.***

*Parágrafo único - O disposto neste artigo não se aplica ao fornecimento e à saída de bebidas nem autoriza a restituição de tributos já recolhidos.*

*(...)*

*Palácio dos Bandeirantes, 15 de dezembro de 1992.*

*LUIZ ANTONIO FLEURY FILHO*

*Eduardo Maia de Castro Ferraz*

*Secretário da Fazenda*

*Cláudio Ferraz de Alvarenga*

*Secretário do Governo*

*Publicada na Assessoria Técnico-Legislativa, aos 15 de dezembro de 1992.*

18. A partir da publicação da referida lei ora impugnada, as empresas prestadoras de serviços de processamento de dados e serviços de informática, como as filiadas aos Sindicatos e Federações vinculadas à autora, passaram a ser submetidas ao recolhimento do ICMS sobre as operações com programas de computador – *software*.

19. Ao dispor sobre a base de cálculo do ICMS para as operações com programas de computador, o Estado de São Paulo estabeleceu, por meio do Decreto nº 35.674/92, que tal montante corresponderia ao dobro do valor do suporte informático (mídia), previsão esta mantida pelo Decreto nº 51.619/07.



20. Ocorre que, em 29 de setembro de 2015, foi promulgado o Decreto nº 61.522 pelo Estado de São Paulo (doc. 06), que revogou o Decreto nº 51.619/07, *in verbis*:

*DECRETO Nº 61.522, DE 29 DE SETEMBRO DE 2015*

*Revoga o Decreto nº 51.619, de 2007, que introduz cálculo específico da base de tributação do ICMS em operações com programas de computador.*

*GERALDO ALCKMIN, Governador do Estado de São Paulo, no uso de suas atribuições legais e tendo em vista o disposto no artigo 170, IV, da Constituição Federal, no artigo 47, III, da Constituição Estadual e no artigo 24, I, da Lei 6.374, de 1º de março de 1989,*

*Decreta:*

***Artigo 1º - Fica revogado o Decreto 51.619, de 27 de fevereiro de 2007, que introduz cálculo específico da base de tributação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em operações com programas de computador.***

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

*Palácio dos Bandeirantes, 29 de setembro de 2015*

*GERALDO ALCKMIN*

*Renato Villela*

*Secretário da Fazenda*

*Marcos Antonio Monteiro*

*Secretário de Planejamento e Gestão*



*Márcio Luiz França Gomes*

*Secretário de Desenvolvimento Econômico, Ciência,  
Tecnologia e Inovação*

*Edson Aparecido dos Santos*

*Secretário-Chefe da Casa Civil*

*Saulo de Castro Abreu Filho*

*Secretário de Governo*

*Publicado na Secretaria de Governo, aos 29 de setembro de  
2015.*

21. Com a promulgação do referido Decreto ora impugnado, as empresas prestadoras de serviços de processamento de dados e serviços de informática, como as filiadas aos Sindicatos e Federações vinculadas à autora, passaram a ser submetidas aos riscos do recolhimento do ICMS sobre a totalidade das operações com programas de computador – *software*.

22. Com isso, a base de cálculo das referidas operações, até então correspondente tão somente ao suporte físico do *software*, nos termos dos Decretos nºs 35.674/92 e 51.619/07 do Estado de São Paulo, passou a ser o valor total da operação, incluindo o valor do programa, do suporte informático e quaisquer outros valores cobrados do adquirente do *software*, independentemente da forma de aquisição do mesmo, seja por meio de mídia, seja por meio de transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*).

23. Posteriormente, em 11 de janeiro p.p., foi promulgado o Decreto nº 61.791 pelo Estado de São Paulo (doc. 07), que introduziu alterações no Regulamento do ICMS do Estado, *in verbis*:



DECRETO Nº 61.791, DE 11 DE JANEIRO DE 2016

*Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS*

GERALDO ALCKMIN, Governador do Estado de São Paulo, no uso de suas atribuições legais e tendo em vista o disposto no Convênio ICMS-181/2015, de 28 de dezembro de 2015,  
Decreta:

*Artigo 1º - Ficam acrescentados 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, com a seguinte redação:*

*I - o artigo 37 às Disposições Transitórias:*

*“Artigo 37 (DDTT) - Não será exigido o imposto em relação às operações com softwares, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, quando disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming), até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto.” (NR);*

**II - o artigo 73 ao Anexo II:**

**“Artigo 73 (SOFTWARES) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas operações com softwares, programas, aplicativos e arquivos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, de**



***forma que a carga tributária resulte no percentual de 5% (cinco por cento) (Convênio ICMS-181/15).***

*Parágrafo único - O disposto no “caput” não se aplica aos jogos eletrônicos, ainda que educativos, independentemente da natureza do seu suporte físico e do equipamento no qual sejam empregados.” (NR).*

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

*Palácio dos Bandeirantes, 11 de janeiro de 2016*

*GERALDO ALCKMIN*

*Renato Villela*

*Secretário da Fazenda*

*Edson Aparecido dos Santos*

*Secretário-Chefe da Casa Civil*

*Saulo de Castro Abreu Filho*

*Secretário de Governo*

*Publicado na Secretaria de Governo, aos 11 de janeiro de 2016.*

24. Com a promulgação do referido Decreto, apesar de desobrigadas ao recolhimento do imposto quando os *softwares* forem disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*), tão somente até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador do mesmo, as empresas prestadoras de serviços de processamento de dados e informática, no âmbito do Estado de São Paulo, permaneceram submetidas aos riscos do recolhimento do ICMS sobre a totalidade das operações com programas de computador – *software* à alíquota de 5% (cinco por cento).



25. Ocorre que, ao exigir o ICMS sobre as operações com *software*, sejam as realizadas por meio de transferência eletrônica de dados ou não, a Lei nº 8.198/92 e os Decretos Estaduais nºs 61.522/15 e 61.791/16, além de incorrerem em nítida bitributação, criaram nova hipótese de incidência do imposto, conforme restará demonstrado a seguir.

26. Dessa forma, comprovado o cabimento da presente ação, bem como demonstrados os atos normativos que se busca combater, a autora passa a expor os motivos que demonstram a necessidade de que seja declarada a inconstitucionalidade da incidência de ICMS sobre programas de computador – *software* e, conseqüentemente, da Lei nº 8.198/92 e dos Decretos nºs 61.522/15 e 61.791/16 do Estado de São Paulo.

## II. O DIREITO

### **II.1. A bitributação das operações com programas de computador - *softwares* - decorrente da Lei nº 8.198/92 e dos Decretos nºs 61.522/15 e 61.791/16, todos do Estado de São Paulo.**

27. Inicialmente, cumpre demonstrar que as operações com programas de computador - *software* - jamais poderiam ser tributadas pelo ICMS, sobretudo em razão de tais operações já estarem arroladas no âmbito de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, conforme definido pela Lei Complementar nº 116/03.



28. Nesse sentido, é evidente o conflito entre os retro mencionados atos normativos do Estado de São Paulo, normas emanadas pelo Poder Executivo Estadual de caráter estritamente regulamentador, e a Lei Complementar nº 116/03, norma de cunho nacional, emanada a partir do Congresso Nacional, que dá os contornos constitucionais à exigência do ISS, tributo de competência municipal, na medida em que as operações com programas de computador - *softwares* já estão previstas nos itens 1.01, 1.02, 1.04, 1.05, 1.07 e 1.08 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, a saber:

*Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003*

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

1 – Serviços de informática e congêneres.

1.01 – Análise e **desenvolvimento de sistemas.**

1.02 – **Programação.**

1.04 – **Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.**

1.05 – **Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.**

1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e **manutenção de programas de computação** e bancos de dados.

1.08 – Planejamento, **confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.**

(*g.n.*)



29. De acordo com a referida Lei Complementar, tanto a elaboração de programas de computador, quanto seu licenciamento ou cessão de direito de uso são **serviços** e, como tais, pertencem ao campo de incidência do ISS, cuja competência para arrecadação é **única e exclusiva** dos Municípios e do Distrito Federal.

30. Neste sentido, vale reproduzir trechos do brilhante voto proferido pelo **ex-Ministro deste C. Supremo Tribunal Federal**, o **Exmo. Sr. Sepúlveda Pertence**, quando do julgamento do RE nº 176.626/SP que, categoricamente, reconheceu que o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador - *softwares* se trata de operação que tem por objeto um direito de uso, bem incorpóreo, insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria e, conseqüentemente, de sofrer a incidência do ICMS, a saber:

“(…). Estou, de logo, em que o conceito de mercadoria efetivamente não incluiu os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo.

Ora, no caso, o que se pretende é a declaração de inexistência de relação jurídica de natureza tributária entre a autora e o Estado, relativamente, às operações de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador”:  
**trata-se, pois de operações que têm como objeto um direito de uso, bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria e, conseqüentemente, de sofrer a incidência do ICMS.**

(...)

A distinção é, no entanto, questão estranha ao objeto desta ação declaratória. **Reduzido ao licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador, bem incorpóreo, sobre o qual, não se cuidando de mercadoria,**



**efetivamente não pode incidir o ICMS**; por isso, não conheço do recurso: é meu voto<sup>1</sup>. (g.n.)

31. Evidente a invasão de competência promovida pelo Estado de São Paulo por intermédio da Lei nº 8.198/92 e dos Decretos nºs 61.522/15 e 61.791/16, tendo em vista que a Constituição Federal, ao definir as regras para o ICMS, excluiu do seu campo de incidência os serviços eleitos categoricamente em Lei Complementar como suscetíveis de exigência do ISS pelos Municípios.

32. Ora, como é sabido, a **bitributação** é expressamente **vedada** por nossa Constituição Federal, que não permite a mais de um ente político tributar o mesmo fato gerador.

33. Observe-se, ainda, que o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966, recepcionada pela Constituição de 1988 com status de Lei Complementar) dispõe, em seu art. 7º, que a competência tributária é indelegável. Destarte, muito menos tolerável é que qualquer competência tributária seja usurpada por pessoa política diversa daquela para a qual foi constitucionalmente estatuída.

34. Tanto é que, ao delimitar as competências do poder de tributar aos Estados e Municípios, a Constituição Federal não deixou margem de dúvidas quanto à impossibilidade dos serviços tributados pelo ISS serem tributados pelo ICMS, e vice-versa, *in verbis*:

*Constituição Federal*

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

---

<sup>1</sup> (STF, RE 176.626/SP, Ministro Relator Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, DJ de 11/12/1998).



(...) 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...) III - serviços de qualquer natureza, **não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.**

35. Desta forma, tendo em vista que a Lei Complementar nº 116/2003 encontra-se válida e vigente, e tributando pelo ISS a produção, o licenciamento e a cessão de direito de uso dos programas de computador - *softwares*, resta claro que não pode o Estado de São Paulo instituir a cobrança do ICMS sobre os mesmos fatos geradores dispostos na Lei Complementar publicada em total e completa sintonia com a Constituição Federal.

36. Não restam dúvidas, portanto, que as operações com *software*, por qualquer meio de transferência, estão enquadradas nos referidos itens da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 estando, portanto, no âmbito de exigência do imposto municipal e, em razão disso, não poderiam a Lei nº 8.198/92 e os Decretos nºs 61.522/15 e 61.791/16 do Estado de São Paulo tributar as mesmas operações pelo ICMS.

37. Vale ressaltar, ainda, que o Decreto nº 61.791/16 do Estado de São Paulo suspendeu a exigência do ICMS em relação apenas às operações com programas de computador disponibilizados por transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*), mantida, portanto, a exigência lato sensu sobre o software.



## II.2. A natureza jurídica do programa de computador (*software*).

38. A presunção de incidência de ICMS sobre *software*, esposada pelo Estado de São Paulo, decorre do entendimento de que o *software* tem natureza de mercadoria. Todavia, tal percepção não encontra abrigo na exegese dos diplomas legais atinentes ao tema. Impende-nos demonstrá-lo.

39. Em linhas gerais, o *software* pode ser definido como um conjunto de informações e procedimentos que permite o processamento de dados no computador e comandam o seu funcionamento, segundo os objetivos do usuário.

40. O programa de computador - *software* encontra-se previsto na lei de direitos autorais – Lei nº 9.610/98, dentre as obras intelectuais protegidas, a saber:

*Lei 9.610, de 19 de fevereiro de 1998*

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:

I - os textos de obras literárias, artísticas ou científicas;

II - as conferências, alocuções, sermões e outras obras da mesma natureza;

III - as obras dramáticas e dramático-musicais;

IV - as obras coreográficas e pantomímicas, cuja execução cênica se fixe por escrito ou por outra qualquer forma;

V - as composições musicais, tenham ou não letra;

VI - as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas;



VII - as obras fotográficas e as produzidas por qualquer processo análogo ao da fotografia;

VIII - as obras de desenho, pintura, gravura, escultura, litografia e arte cinética;

IX - as ilustrações, cartas geográficas e outras obras da mesma natureza;

X - os projetos, esboços e obras plásticas concernentes à geografia, engenharia, topografia, arquitetura, paisagismo, cenografia e ciência;

XI - as adaptações, traduções e outras transformações de obras originais, apresentadas como criação intelectual nova;

**XII - os programas de computador;**

XIII - as coletâneas ou compilações, antologias, enciclopédias, dicionários, bases de dados e outras obras, que, por sua seleção, organização ou disposição de seu conteúdo, constituam uma criação intelectual.

**§ 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.**

(...) (g.n.)

41. Além de dispositivo contido na própria lei de direitos autorais, o *software* possui uma legislação específica, qual seja, a Lei nº 9.609/98, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no país.

42. A referida lei traz a seguinte definição acerca do *software* e da proteção aos direitos do autor e registro, *in verbis*:

*Lei 9.609, de 19 de fevereiro de 1998*

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza,



de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

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.

43. Conforme se verifica nos termos do art. 2º da Lei nº 9.609/98, ao *software* é garantido o regime de proteção da propriedade intelectual conferido às obras literárias, sendo que sua aquisição deve se dar por meio de um contrato de licença de direito de uso.

44. Assim, seja por suas características próprias, seja por definição legal contida nas leis do *software* e dos direitos autorais, **os programas de computador - softwares possuem natureza jurídica de direito autoral/propriedade intelectual**, no qual seu criador aparece como titular moral e, em regra, patrimonial.

45. Na estratificação realizada por Marcos Wachowicz, chega-se a esta mesma conclusão:

“A princípio deve-se ter claro que o programa de computador pode ser categorizado em programa fonte e programa executável. O primeiro, é a parte do *software* que é licenciado o uso para o usuário inteligível pelo computador em linguagem binária [...] O segundo é um programa em linguagem simbólica, ou seja, o programa escrito em linguagem de programação que cria *software* executável. [...]



**Nesta perspectiva entende-se que o *software* em sua integralidade (executável e fonte) é um bem jurídico de tutela do direito autoral.”<sup>2</sup>**

46. Por tratar-se de uma expressão criativa do trabalho intelectual e pessoal de quem o prepara, o *software* é um bem intangível, que pode ou não se apresentar por meio de suporte físico<sup>3</sup>.

47. Além de intangível, o *software* também é um bem incorpóreo. E, conforme observa Silvio Venosa “as coisas corpóreas podem ser objeto de compra e venda, enquanto **as incorpóreas prestam-se à cessão. As coisas incorpóreas não podem ser objeto** de usucapião nem **de transferência pela tradição, que requer a entrega material da coisa.**”<sup>4</sup>

48. Sobre a natureza jurídica do *software*, leciona Roque Antônio Carraza da seguinte forma:

“*Software* (também conhecido como programa de computador) é o conjunto de comandos, vertidos em linguagem codificada, que, uma vez dados ao computador, possibilitam que esta máquina funcione e, assim possa processar informações.

(...) Em compêndio: **o software é um bem imaterial (de existência abstrata)**, fruto do trabalho intelectual de pessoas altamente especializadas – ou seja, da criação da inteligência humana.

---

<sup>2</sup> (g.n.) (WACHOWICS, Marcos. “O Programa de computador como objeto do direito. Disponível em meio eletrônico em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/27504-27514-1-PB.htm>. Acesso em: 18 de fevereiro de 2016).

<sup>3</sup> (Gomes, Orlando. “A proteção dos programas de computador”, in A proteção jurídica do ‘software’, 1ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1985, p. 2.)

<sup>4</sup> (g.n.) (VENOSA, Silvio de Salvo. Direito Civil – Parte Geral. Volume 1. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 305.)



(...) Sempre estamos mais a perceber que **o software é um bem intangível e, nesse sentido, tipifica modalidade de direito intelectual.**

(...) **Portanto, o direito positivo pátrio confere ao software a proteção jurídica dispensada aos direitos autorais – que, como se sabe, são propriedades imateriais,** passíveis de exploração econômica. E, andou bem ao fazê-lo, porque o *software* também é um bem incorpóreo, passível de avaliação econômica.”<sup>5</sup>

49. Conforme brilhantemente esclarecido pelos citados doutrinadores, o *software* é um bem imaterial, abstrato e intangível, fruto de trabalho intelectual e, como tal, passível de avaliação econômica.

50. Entretanto, quando o *software* é adquirido por um terceiro, não caracteriza uma operação de compra e venda (obrigação de dar), tampouco uma prestação de serviço (obrigação de fazer), mas tão somente uma licença de uso do mesmo.

51. Desta forma, não pode o *software* ser considerado mercadoria, uma vez que ele jamais passa a pertencer ao seu adquirente. O adquirente passa a ter, tão somente, o direito de uso sobre o mesmo, por meio de uma licença/cessão concedida por seu criador, que é (e sempre será) o seu real proprietário.

52. E a forma extrínseca do *software* não modifica a sua natureza jurídica, que é de direito autoral/propriedade intelectual. Assim, só estaríamos diante de uma “venda” de *software*, caso fosse transferida a sua propriedade, o que jamais acontece.

---

<sup>5</sup> (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. Ed. Malheiros Editores. 17ª Edição. p.190-192).



53. Neste sentido, vale reproduzir trechos do brilhante voto proferido pelo Ministro deste C. Supremo Tribunal Federal, o **Exmo. Sr. Sepúlveda Pertence**, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626/SP que, categoricamente, reconheceu que o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador - *softwares* se trata de operação que tem por objeto um direito de uso, bem incorpóreo, insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria, a saber:

“(…). Estou, de logo, em que o conceito de mercadoria efetivamente não incluiu os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo.

Ora, no caso, o que se pretende é a declaração de inexistência de relação jurídica de natureza tributária entre a autora e o Estado, relativamente, às operações de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador”: **trata-se, pois de operações que têm como objeto um direito de uso, bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria e, conseqüentemente, de sofrer a incidência do ICMS.**

(...)

A distinção é, no entanto, questão estranha ao objeto desta ação declaratória. **Reduzido ao licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador, bem incorpóreo, sobre o qual, não se cuidando de mercadoria, efetivamente não pode incidir o ICMS;** por isso, não conheço do recurso: é meu voto<sup>6</sup>. (g.n.)

54. No mesmo sentido, o Acórdão proferido no RE nº 199.464-9/SP, de relatoria do Min. Ilmar Galvão (DJ de 30/04/99).

---

<sup>6</sup> (STF, RE 176.626/SP, Ministro Relator Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, DJ de 11/12/1998).



55. Resta claro, portanto, que a natureza jurídica do *software* pode ser definida como **direito autoral/propriedade intelectual**, cuja propriedade não se transfere, mas tão somente o seu direito de uso é cedido a outrem, conforme restou reconhecido, inclusive, por este C. Supremo Tribunal Federal.

56. Assim, conforme será exaustivamente demonstrado nos itens a seguir, nas operações realizadas com *software*, apesar da inegável natureza jurídica de cessão de direito de uso que não se confunde com comercialização de mercadorias, não se pode perder de vista que já há, nos termos da Lei Complementar 116/03, a incidência do Imposto Sobre Serviços de competência municipal (ISS), bem como não existe a transmissão da titularidade do bem ao adquirente - elemento essencial para que reste configurada a hipótese de incidência do ICMS.

### **II.3. A inconstitucional exigência do ICMS sobre programas de computador (*software*) promovida pela Lei nº 8.198/92 e Decretos nºs 61.522/15 e 61.791/16, do Estado de São Paulo – Interpretação da Lei Complementar 87/96 e da Lei nº 6.374/89 do Estado de São Paulo conforme a Constituição.**

57. A partir da publicação da Lei nº 8.198/92, pelo Estado de São Paulo, as empresas prestadoras de serviços de processamento de dados e serviços de informática passaram a ser submetidas ao recolhimento do ICMS sobre as operações com programas de computador – *softwares*, *in verbis*:

*LEI Nº 8.198, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1992*

*Artigo 3.º - Fica dispensado o pagamento do Imposto de Circulação de Mercadorias - ICM e do Imposto sobre Operações*



*Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em relação à operações ocorridas até a data da publicação desta lei, com:*

*I - alimentação fornecida em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares;*

*II - **programa para computador ("software"), personalizado ou não.***

*Parágrafo único - O disposto neste artigo não se aplica ao fornecimento e à saída de bebidas nem autoriza a restituição de tributos já recolhidos.*

58. Ao dispor sobre a base de cálculo do ICMS para as operações com programas de computador, o Estado de São Paulo estabeleceu, por meio do Decreto nº 35.674/92, que tal montante corresponderia ao dobro do valor do **suporte informático** (mídia), previsão esta mantida pelo Decreto nº 51.619/07, *in verbis*:

*Decreto nº 51.619, de 27 de fevereiro de 2007*

*Artigo 1º - **Na operação realizada com programa para computador ("software"), personalizado ou não, o ICMS será calculado sobre uma base de cálculo que corresponderá ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático. (g.n.)***

59. A utilização do suporte informático como base para a cobrança do imposto nas operações com programas de computador já era bastante discutível do ponto de vista jurídico. Aparentemente foi uma tentativa do Estado de São Paulo de enquadrar a tributação do *software* às hipóteses de incidência do ICMS previstas na Lei Complementar nº 87/96. Todavia, tal abordagem jamais logrou ocultar o pressuposto não explícito da pretensão de exigibilidade do ICMS sobre as operações com *software*.



60. Ocorre que, em 29 de setembro p.p., foi promulgado o Decreto nº 61.522 pelo Estado de São Paulo, que revogou o Decreto nº 51.619/07, *in verbis*:

*Decreto nº 61.522, de 29 de setembro de 2015*

Art. 1º **Fica revogado o Decreto 51.619, de 27 de fevereiro de 2007** (LGL 2007\4809), que introduz cálculo específico da base de tributação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em operações com programas de computador. (*g.n.*)

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

61. Com a promulgação do Decreto nº 61.522/15 pelo Estado de São Paulo, as empresas prestadoras de serviços de processamento de dados e de informática, como as filiadas aos Sindicatos e Federações vinculadas à autora, estariam submetidas à exigibilidade do recolhimento do ICMS sobre a totalidade das operações com programas de computador - *softwares*, independentemente de terem ou não suporte físico para sua cobrança e com a aplicação da alíquota padrão do imposto, conforme disposto no Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo.

62. Vale dizer, a base de cálculo das referidas operações, até então correspondente tão somente ao **suporte físico** do *software*, passou a ser o valor total da operação, incluindo o valor do programa, do suporte informático e quaisquer outros valores cobrados do seu adquirente, independentemente da sua forma de aquisição, isto é, se por meio de mídia ou por transferência eletrônica de dados.



63. Em seguida à publicação do referido Decreto, houve a publicação do Convênio ICMS nº 181, de 28 de dezembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

64. Tal Convênio autorizou aos Estados dele signatários, à concessão de redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) sobre operações com *softwares*, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados.

65. Em decorrência do Convênio ICMS nº 181/15 do CONFAZ, bem como dos diversos questionamentos dos contribuintes decorrentes das alterações advindas do Decreto nº 61.522/15, viu por bem o Estado de São Paulo, em 11 de janeiro p.p., promulgar o Decreto nº 61.791, introduzindo alterações no Regulamento do ICMS do Estado, quanto às operações com *software*, a saber:

Decreto nº 61.791, de 11 de janeiro de 2016

Artigo 1º - Ficam acrescentados 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, com a seguinte redação:

I - o artigo 37 às Disposições Transitórias:

“Artigo 37 (DDTT) - **Não será exigido o imposto em relação às operações com softwares**, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, **quando**



**disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming), até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto.” (NR);**

II - o artigo 73 ao Anexo II:

“Artigo 73 (SOFTWARES) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas operações com softwares, programas, aplicativos e arquivos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 5% (cinco por cento) (Convênio ICMS-181/15).

Parágrafo único - O disposto no “caput” não se aplica aos jogos eletrônicos, ainda que educativos, independentemente da natureza do seu suporte físico e do equipamento no qual sejam empregados.” (NR).

66. Como se verifica, com a promulgação do referido diploma infralegal estadual, apesar de temporariamente desobrigadas ao recolhimento do imposto quando os *softwares* forem disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*), até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador do mesmo, as empresas prestadoras de serviços de processamento de dados e informática permaneceram submetidas à exigência do recolhimento do ICMS por parte do Estado de São Paulo sobre a totalidade das operações com programas de computador – *software*, com modificação da base de cálculo de modo a que a carga tributária incidente seja de 5% (cinco por cento).



67. Contudo, ao exigir o ICMS sobre as operações com *software*, seja por transferência eletrônica de dados ou não, a Lei nº 8.198/92 e os Decretos Estaduais nºs 61.522/15 e 61.791/16 ousam exigir imposto sobre situação que não dá ensejo à ocorrência do seu fato gerador, tendo em vista que sobre tais operações **não há a efetiva circulação de mercadoria.**

68. E, uma vez que a circulação de mercadoria configura hipótese de incidência do ICMS prevista na Constituição Federal, no que interessa ao presente caso, **necessário se faz interpretar a Lei Complementar 87/96** (doc. 08) **conforme a Constituição**, interpretação que é extensiva à **Lei 6.347/89 do Estado de São Paulo** (doc. 09), por consequência da necessária harmonia do arcabouço legal ao Sistema Tributário Constitucional.

69. A interpretação conforme à Constituição, usualmente adotada por este C. Supremo Tribunal Federal, é muito bem definida pelo Exmo. Ministro Gilmar Mendes, nos seguintes termos:

“Há muito vale-se o STF da interpretação conforme a Constituição, passando a ser utilizada também no âmbito do controle abstrato de normas.

Consoante entendimento ordinário, limita-se o Tribunal a declarar a legitimidade do ato questionado desde que interpretado em conformidade com a Constituição. O resultado da interpretação, normalmente, é incorporado, de forma resumida, na parte dispositiva da decisão.

Segundo a jurisprudência do STF, a interpretação conforme à Constituição conhece limites. Eles resultam tanto da expressão literal da lei quanto da chamada “vontade do legislador”. A interpretação conforme à Constituição é, por isso, apenas admissível se não configurar violência contra a expressão literal do texto e não alterar o significado do texto



normativo, com mudança radical da própria concepção original do legislador.”<sup>7</sup>

70. Trata-se, portanto, de tornar compatível com a Constituição Federal uma norma legal a qual a ela deve obediência, garantindo, assim, o equilíbrio do ordenamento jurídico e a própria presunção de constitucionalidade da lei.

71. Por meio da técnica de interpretação conforme a Constituição, portanto, confere-se orientação constitucionalmente adequada a uma norma - no presente caso a Lei Complementar 87/96 e a Lei 6.347/89 do Estado de São Paulo, esclarecendo-se qual a interpretação a elas conferida de forma a torná-las compatíveis com a Constituição, no que se refere à presente ação, quanto às hipóteses de incidência do ICMS, que jamais poderiam abranger as operações com *software*, conforme será demonstrado a seguir.

72. Pois bem. O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS encontra previsão no art. 155, II da Constituição Federal, nos seguintes termos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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

---

<sup>7</sup> (MENDES, Gilmar F. Ação Direta de Inconstitucionalidade e Ação Declaratória de Constitucionalidade. Material da 3ª aula da Disciplina Controle de Constitucionalidade, ministrada no curso de Especialização Telepresencial e Virtual em Direito Constitucional – UNISUL-IDP-REDE LFG, p. 37).



as prestações se iniciem no exterior;

(...)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) **sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;** (*g.n.*)

73. Assim, atendendo ao disposto no art. 146, inciso III, alínea 'a', da Constituição Federal, que estipula que a regra matriz de incidência dos tributos deverá ser estabelecida mediante Lei Complementar, foi editada a Lei Complementar nº 87/96, que em seu art. 2, dispõe:

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;

(...)

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

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



74. No mesmo sentido dispõe a Lei 6.347/89 do Estado de São Paulo, que regula o ICMS no Estado, *in verbis*:

Artigo 1º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS -, **tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias** e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.  
Parágrafo único - O imposto incide também sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda que se trate de bem destinado a consumo ou a ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre o serviço prestado no exterior.

75. Extrai-se do texto constitucional, bem como da Lei Complementar nº 87/1996 e da Lei 6.347/89 do Estado de São Paulo, que regulam o ICMS, no que interessa ao presente caso, que a hipótese de incidência do imposto é a **circulação da mercadoria**, que pode abranger, por consequência, o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

76. E, por circulação de mercadoria, entende-se aquela em que há a transferência do domínio e/ou da titularidade jurídica de determinado bem, material e tangível, entre pessoas jurídicas distintas.



77. Assim, a hipótese de incidência do ICMS, qual seja, operações relativas à circulação de mercadorias, encontra-se atrelada à caracterização de uma operação mercantil, que possui por escopo, necessariamente, a transferência de propriedade de determinada mercadoria.

78. Por tais razões, a Lei Complementar 87/96, que estipulou a regra matriz de incidência do referido imposto, em seu art. 2º, conforme determinação contida na CF/88, bem como o art. 1º da Lei 6.347/89, que tratou dos fatos geradores do ICMS no Estado de São Paulo, em momento algum dispuseram sobre a incidência do tributo estadual sobre o *software*. Caso o fizessem, se tornariam normas incompatíveis com a Constituição.

79. Isto, pois nas operações com programas de computador - *softwares*, sejam as disponibilizadas por meio de mídia física, sejam as disponibilizadas por transferência eletrônica de dados (que são as realizadas por *download* ou *streaming*), **inexiste** qualquer característica capaz de materializar a sua efetiva “circulação” (leia-se, transferência de propriedade e, por consequência, a incidência do ICMS).

80. Conforme detalhadamente exposto no capítulo II.2, nas operações realizadas com *software*, não existe a transmissão da titularidade do bem ao adquirente - elemento essencial para que reste configurada a hipótese de incidência do ICMS, mas tão somente o licenciamento/cessão de direito de uso, por meio do qual o titular dos direitos autorais do bem intelectual cede a autorização de uso do programa, conservando, contudo, a propriedade intelectual sob o domínio de seu desenvolvedor.



81. Em outras palavras, uma vez que não há a transferência da titularidade do bem (que no caso do *software* é imaterial e intangível), passível de caracterizar a efetiva circulação de mercadoria, evidente que, **interpretando-se a LC 87/96 e a Lei 6.347/89 do Estado de São Paulo conforme a Constituição – como instrumento de controle de constitucionalidade** – qualquer dispositivo normativo que viesse a prever a incidência do ICMS sobre o *software* já nasceria inconstitucional, sendo este, precisamente, o caso da Lei 8.198/92 do Estado de São Paulo.

82. Similarmente, qualquer interpretação de diploma legal ou infralegal que implique, sugira ou pressuponha a incidência do ICMS sobre o *software* é incompatível com o Sistema Tributário Constitucional, sendo, portanto, tal interpretação inconstitucional por desconformidade com a Constituição.

83. Resta evidente, portanto, que a Lei 8.198/92 e os Decretos nºs 61.522/15 e 61.791/16 do Estado de São Paulo, ao instituírem a cobrança de ICMS sobre as operações com *software*, criaram nova hipótese de incidência do ICMS, em desconformidade com a Constituição Federal e os arts. 2º da Lei Complementar 87/96 e 1º da Lei 6.347/89 do Estado de São Paulo, **que ora se interpretam conforme a Constituição.**

84. Denota-se, assim, que a pretensão do Estado de São Paulo em alterar a base de cálculo do ICMS em relação às operações com programas de computadores - *softwares*, é manifestamente **inconstitucional**, na medida em que não é configurada nessas situações a ocorrência do fato gerador do mencionado imposto, e, ainda, por acarretar a criação de nova hipótese de incidência do ICMS, sem que exista previsão legal específica para tanto, seja em sede de lei complementar, seja em sede de lei estadual.



85. Para que fosse possível exigir o ICMS sobre operações com programas de computador - *softwares*, seria imprescindível existir tal previsão em Lei Complementar, tal como estabelecido pelo art. 146, III, “a” da Constituição Federal<sup>8</sup>, dispondo sobre (i) o seu fato gerador, (ii) base de cálculo e (iii) contribuintes sujeitos a tal recolhimento, o que não ocorreu na Lei Complementar 87/96.

86. No caso em comento, é evidente que as operações descritas não configuram a ocorrência do fato gerador do ICMS como pretendido pelo Estado de São Paulo. Pelo contrário, a intenção do Estado Paulista é, justamente, criar nova hipótese de incidência do imposto, sem a necessária previsão em Lei Complementar!

87. Verifica-se, claramente, que a Lei 8.198/92 e os Decretos nºs 61.522/15 e 61.791/16 do Estado de São Paulo instituíram nova hipótese de incidência do ICMS, **em evidente ofensa ao art. 146, III, “a” da Constituição Federal.**

88. E mais, a alteração promovida na base de cálculo do ICMS pretendendo alcançar todas as operações com programas de computador - *softwares*, ofende flagrantemente também o **princípio da legalidade tributária** (art. 150, I também da Constituição Federal e art. 97 do Código Tributário Nacional), na medida em que acabou por instituir, por via transversa, imposto por intermédio de Decreto e não por lei, o que é **inaceitável!**

---

<sup>8</sup> 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;



89. Ora, como é notório, no Sistema Tributário Brasileiro somente é válida a exigência que decorra de lei (princípio da legalidade) e que defina de forma completa os elementos que produzem o surgimento da obrigação tributária (princípio da tipicidade).

90. Tais pressupostos têm o objetivo de garantir aos contribuintes a **segurança jurídica** de saber de antemão quais as obrigações tributárias que podem lhes ser exigidas e a forma de cálculo do montante a ser recolhido, vinculando a atividade das autoridades estatais aos limites instituídos pelo legislador.

91. Assim, seja pela ofensa aos arts. 146, III, 150, I, 155, II e 156, III da Constituição Federal, seja pela interpretação conforme a Constituição dos arts. 2º da Lei Complementar 87/96 e 1º da Lei 6.347/89 do Estado de São Paulo, que em momento algum dispuseram sobre a incidência do ICMS sobre operações com programas de computador - *softwares*, resta patente a flagrante inconstitucionalidade da Lei nº 8.198/92 e dos Decretos nºs 61.522/15 e 61.791/16, todos do Estado de São Paulo.

92. Por todo o exposto, é medida de rigor a declaração de inconstitucionalidade da incidência de ICMS sobre *software* e, por consequência, da Lei nº 8.198/92 e dos Decretos nºs 61.522/15 e 61.791/16, todos do Estado de São Paulo.



### III. A CONCESSÃO DE MEDIDA CAUTELAR

93. Tendo em vista toda a argumentação acima exposta, que, sem dúvidas, deixa clara a inconstitucionalidade da incidência de ICMS sobre programas de computador - *software*, e da Lei nº 8.198/92 e Decretos paulistas nºs 61.522/15 e 61.791/16, faz-se necessária a concessão da medida cautelar para o fim de suspender, de plano, a eficácia dos atos normativos questionados, a fim de que as empresas do setor de informática, representadas pela autora, não sofram os inúmeros prejuízos decorrentes da sua vigência.

94. Para tanto, a autora demonstra que estão presentes todos os requisitos que este C. Supremo Tribunal Federal considera necessários para a concessão de medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade, conforme restou definido por ocasião do julgamento da ADI nº 96-9/RO, 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.”<sup>9</sup>

---

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



95. O *fumus boni iuris* fora exaustivamente demonstrado nos tópicos anteriores.

96. O *periculum in mora* tem como fundamento a certeza de que, caso as empresas do setor de serviços de informática, representadas pelos Sindicatos vinculadas às Federações filiadas à autora, deixem de recolher o ICMS sobre a totalidade das operações com *software*, independentemente do amparo do Poder Judiciário, sofrerão todos os malefícios decorrentes da atuação por parte das autoridades fiscais que, por dever funcional, fatalmente procederão desta forma.

97. Com efeito, se simplesmente tais empresas deixarem de efetuar o recolhimento do referido imposto, estarão sujeitas à severas imposições fiscais em decorrência de sua inadimplência, tais como a impossibilidade de obtenção de certidão negativa (ou positiva com efeitos de negativa) de tributos estaduais, a constrição de seu patrimônio em decorrência de execuções fiscais a serem ajuizadas contra elas, inscrição do seus nomes no rol de devedores, etc.

98. O entendimento do Pleno deste **Colendo Supremo Tribunal Federal** é preciso neste aspecto, conforme se pode verificar da ementa abaixo transcrita, *in verbis*:

“AÇÃO CAUTELAR. INSCRIÇÃO DE ESTADO-MEMBRO NO SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO GOVERNO FEDERAL – SIAFI, NO CADASTRO INFORMATIVO DE CRÉDITOS NÃO QUITADOS DO SETOR PÚBLICO FEDERAL – CADIN E NO CADASTRO ÚNICO DE SAÚDE – CAUC. ÓBICE À CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIOS E À REALIZAÇÃO DE OPERAÇÃO DE CRÉDITO. PROJETO DE FORTALECIMENTO DA GESTÃO FISCAL - PROFIS E



PROGRAMA EMERGENCIAL DE FINANCIAMENTO AOS ESTADOS E AO DISTRITO FEDERAL - PEF/BNDES 2. SUSPENSÃO DO REGISTRO DE INADIMPLÊNCIA. MEDIDA LIMINAR DEFERIDA. REFERENDO. 1. O Supremo Tribunal Federal tem reconhecido a ocorrência de conflito federativo em situações nas quais a União, valendo-se de registros de supostas inadimplências dos Estados no Sistema Integrado da Administração Financeira do Governo Federal – Siafi, no Cadastro Único de Convênios – Cauc e no Cadastro de Créditos não Quitados do Setor Público Federal - Cadin, impossibilita sejam firmados acordos de cooperação, convênios e operações de crédito entre Estados e entidades federais.

**2. O registro da entidade federada, por suposta inadimplência, nesses cadastros federais pode sujeitá-la a efeitos gravosos, com desdobramentos para a transferência de recursos.**

3. Em cognição primária e precária, **estão presentes o *fumus boni juris* e o *periculum in mora*.**

4. Medida liminar referendada.”<sup>10</sup>

99. Caso não seja concedida a medida cautelar pleiteada, as empresas representadas pelos Sindicatos vinculados às Federações filiadas à autora serão obrigadas a efetuar o recolhimento de imposto manifestamente indevido e inconstitucional e, posteriormente, caso seja declarada sua inconstitucionalidade, só lhes restará a morosa e indesejável via da repetição do indébito junto ao Estado de São Paulo, para recuperar os valores indevidamente recolhidos.

---

<sup>10</sup> (g.n.) (STF, AC 2657 MC-REF / MA, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJ de 06/12/10).



100. O terceiro requisito exigido para concessão da medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade é o da irreparabilidade ou insuportabilidade dos danos emergentes dos próprios atos impugnados.

101. Tal requisito também se encontra presente neste caso, uma vez que, caso o imposto instituído pela Lei nº 8.198/92 e Decretos nºs 61.522/15 e 61.791/16 venha a ser afastado somente ao final da tramitação da presente ação, os contribuintes já terão sofrido os danos emergentes decorrentes do seu indevido recolhimento, tendo em vista que já arcam com o recolhimento do ISS aos Municípios.

102. E, mesmo que os contribuintes consigam reaver os valores indevidamente recolhidos pela via da repetição de indébito, os danos emergentes decorrentes de tal recolhimento indevido já terão ocorrido.

103. Como se sabe, dano emergente é o prejuízo material ou moral, efetivo, concreto e provado, causado a alguém. No momento em que o contribuinte desembolsa o valor referente ao ICMS incidente sobre as operações com *software* instituídas pela Lei nº 8.198/92 e Decretos Estaduais nºs 61.522/15 e 61.791/16, ele já está sofrendo um prejuízo efetivo, concreto e comprovado, já que está retirando determinado montante de seu passivo, que poderia ser utilizado para cobrir outras despesas, empregados para outros fins que não o pagamento de tributo indevido e inconstitucional.



104. Além disso, mesmo que o contribuinte venha a se valer da repetição de indébito para tentar reaver os valores indevidamente recolhidos, não é garantido que ele consiga de fato reaver tais valores, muito menos no montante integral indevidamente recolhido, em razão de prazo prescricional e outros fatores.

105. Por fim, a necessidade de garantir a ulterior eficácia da decisão a ser proferida na causa é requisito que também se faz presente, revelado, mais uma vez, pela ausência de meios efetivos para que os contribuintes venham a ser ressarcidos dos pagamentos indevidamente efetuados a título do imposto objeto da presente ação.

106. Assim, caso ao final seja declarada a constitucionalidade da referida Lei e dos referidos Decretos, nada obstará que o Estado de São Paulo dê prosseguimento à cobrança dos valores em questão, por meio do ajuizamento de execuções fiscais.

107. E, como é sabido, a propositura de execução fiscal é meio altamente eficaz para cobrança dos valores discutidos na presente ação, o que deixa claro que a concessão da medida cautelar no presente caso não possui caráter irreversível.

108. Portanto, uma vez demonstrado que **todos** os requisitos exigidos por este C. Supremo Tribunal Federal estão presentes, é medida de rigor a concessão da medida cautelar ora pleiteada.



#### IV. O PEDIDO

109. Ante o exposto, a Confederação Nacional de Serviços requer:

- (i) a concessão de **MEDIDA CAUTELAR** com efeitos *ex tunc*, ou sucessivamente *ex nunc*, a fim de que seja suspensa a eficácia do art. 3º, II, da Lei nº 8.198/92 e dos Decretos nºs 61.522/15 e 61.791/16, todos do Estado de São Paulo, que instituíram a incidência do ICMS sobre a as operações com programas de computador - *software*, **até final julgamento do mérito, em razão da ofensa aos artigos 146, III, 150, I, 155, II e 156, III, todos da CF/88;**
- (ii) requer ainda, nos termos do art. 6º da Lei 9.868/99, sejam oficiados o Sr. Governador do Estado de São Paulo (com endereço na Av. Morumbi, 4.500, Portão 2, Morumbi, São Paulo/SP), o Sr. Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo (com endereço na Av. Rangel Pestana, 300, Centro, São Paulo/SP), bem como o Sr. Presidente da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo (com endereço na Av. Pedro Álvares Cabral, 201, Parque Ibirapuera, São Paulo/SP), para prestarem informações acerca dos Decretos impugnados na presente ação;



- (iii) transcorrido o prazo das informações, nos termos do art. 8º da Lei 9.868/99 e do art. 103, §§ 1º e 3º da Constituição Federal, sejam ouvidos o Advogado-Geral da União (com endereço no Setor de Autarquias Sul, Quadra 3, Lote 5/6, Ed. Multi Brasil Corporate, Brasília/DF) e o Procurador-Geral da República (com endereço na SAF Sul, Quadra 4, Conjunto C, Asa Sul, Brasília/DF);
- (iv) posteriormente, seja **JULGADA PROCEDENTE** a presente ação, com a ratificação da medida cautelar anteriormente concedida, **a fim de que seja declarada a inconstitucionalidade da incidência de ICMS sobre programas de computador – software, e por conseguinte, do art. 3º, II, da Lei nº 8.198/92 e dos Decretos nºs 61.522/15 e 61.791/16 do Estado de São Paulo, em razão da ofensa aos artigos 146, III, 150, I, 155, II e 156, III, todos da CF/88 e, ainda, interpretando-se conforme a Constituição o artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 e o artigo 1º da Lei nº 6.374/89 do Estado de São Paulo.**

110. Requer, ainda, sejam as intimações realizadas por meio de publicação no Diário Oficial, **exclusivamente** em nome dos advogados **Ricardo Oliveira Godoi, OAB/SP 143.250** e **Alexander Gustavo Lopes de França, OAB/SP 246.222**, sob pena de nulidade.



111. Por fim, declara a autora a autenticidade de todos os documentos que não se encontram em cópia autenticada, nos termos do art. 425, IV, do Novo Código de Processo Civil.

112. Dá-se à presente causa, exclusivamente para fins de alçada, o valor de R\$ 1.000,00 (mil reais).

Nestes termos,  
Pede deferimento.

Brasília, 17 de agosto de 2016.

Ricardo Oliveira Godoi  
OAB/SP 143.250