



**PREFEITURA DE
SÃO PAULO**
PROCURADORIA GERAL
DO MUNICÍPIO

1

EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO LUIS ROBERTO BARROSO -
RELATOR DA ADI nº 5576 - DO COLENO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

ADI nº 5576

O MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, representado pelos procuradores abaixo assinados, nos autos em epígrafe, vem, respeitosamente, à presença de Vossa Excelência, requerer o deferimento de sua intervenção na qualidade de AMICUS CURIAE, pelas razões abaixo expostas.

1. BREVE SÍNTESE DA LIDE

Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) com pedido de medida cautelar ajuizada pela Confederação Nacional de Serviços - CNS, na qual se busca a declaração de 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



**PREFEITURA DE
SÃO PAULO**
PROCURADORIA GERAL
DO MUNICÍPIO

2

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*.

Até 1º de janeiro de 2016, as empresas prestadoras de serviços de processamentos de dados e serviços de informática, envolvendo operações de *softwares*, eram tributadas pelo ICMS com base no art. 3º, II, da Lei nº 8.198/1992, mas tinham a base de cálculo reduzida ao dobro do valor do suporte informático (mídia), conforme estabelecido no Decreto nº 35.674/92, e mantido pelo Decreto nº 51.619/07.

Ocorre que, por meio dos Decretos nº 61.522/2015 e 61.791/2016, ambos vigentes a partir de 1º de janeiro de 2016, o Estado de São Paulo alterou a base de cálculo do ICMS, que agora engloba não só o suporte físico, mas todo o valor da operação com programas de computador – *softwares*, sejam eles disponibilizados por meio físico ou por transferência eletrônica de dados – *downloads*.

Entretanto, ao assim dispor, o Estado de São Paulo ofendeu o pacto federativo, invadindo a competência do Município outorgada pelo art. 156, III, da Constituição Federal, e violou o art. 146, I, da Constituição Federal, ao não obedecer ao disposto no art. 1º, §2º, da Lei Complementar nº 116/03 e art. 3º, V, da Lei Complementar nº 87/96, acabando por afrontar, também, o princípio da segurança jurídica.

2. DA INTERVENÇÃO DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO NA QUALIDADE DE AMICUS CURIAE

Bem entendida, a figura do *amicus curiae*, ou amigo da corte, revela um autêntico auxiliar do juízo. Por meio dele, busca-se aprimorar e democratizar a tarefa hermenêutica, municiando o órgão julgador de elementos fáticos e jurídicos que se revelem importantes para a melhor aplicação do direito ao caso concreto.

Trata-se, em última análise, de uma pluralização do debate jurídico que busca revestir a atividade jurisdicional de legitimidade democrática. Neste sentido, a figura do "amigo da corte" enseja a possibilidade de o Tribunal decidir as causas submetidas a sua apreciação com pleno conhecimento de todas as suas implicações e repercussões.

Nas palavras de Gilmar Ferreira Mendes: "*Trata-se de providência que confere caráter pluralista e democrático (CF/88, art. 1º, parágrafo único) ao processo (...)*".¹

De acordo com Antonio do Passo Cabral, a possibilidade de prolação de uma decisão, enquanto expressão do poder estatal, sem a intervenção participativa dos entes que poderão sofrer seus efeitos, não se coaduna com o ideal de um Estado Democrático de Direito. Assim, seria corolário do contraditório colaborativo a mais ampla possibilidade de intervenção do amigo da corte nos processos cujas repercussões transcendam as esferas jurídicas das próprias partes.²

Com essa inspiração, o Novo Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015) regulamentou de forma abrangente a figura do *amicus curiae* permitindo sua intervenção, a juízo do relator, em todo e qualquer processo desde que presentes os seguintes requisitos: i) a relevância da matéria, especificidade do tema objeto da demanda ou a repercussão social da controvérsia; e ii) a representatividade daquele que se pretende amigo da Corte.

Com efeito, assim dispõe o art. 138 da Lei nº 13.105/2015:

Art. 138. O juiz ou o relator, considerando a relevância da matéria, a especificidade do tema objeto da demanda ou a repercussão social da controvérsia, poderá, por decisão irrecorrível, de ofício ou a requerimento das

¹ MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 7ª ed. São Paulo: Saraiva. 2012.

² CABRAL, Antonio do Passo. Pelas Asas de Hermes: A intervenção do Amicus Curiae, um Terceiro Especial. Revista de Direito Administrativo. n. 234. 2003.



**PREFEITURA DE
SÃO PAULO**
PROCURADORIA GERAL
DO MUNICÍPIO

4

partes ou de quem pretenda manifestar-se, solicitar ou admitir a participação de pessoa natural ou jurídica, órgão ou entidade especializada, com representatividade adequada, no prazo de 15 (quinze) dias de sua intimação.

Pois bem. Em primeiro lugar, revela-se patente a representatividade do requerente, na qualidade de maior Município do Brasil, em termos populacionais e econômicos. Não há dúvida, pois, de que a Fazenda Municipal Paulistana é o órgão mais representativo em matéria de impostos municipais no Brasil, tendo um papel de liderança e suma importância na construção da jurisprudência tributária juntos aos Tribunais Superiores, sendo igualmente relevante sua contribuição para o deslinde da controvérsia objeto da presente ADI é inequívoca, como adiante se demonstrará.

Ademais, não se pode perder de vista que as normas impugnadas na presente ação invadem de forma flagrante a competência do Município de São Paulo, pois estabelecem a cobrança de ICMS sobre serviços de informática previstos no item 1 da lista anexa à LC 116/2003, e no item 1, do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/2003.

Para se ter noção da importância do tema para a municipalidade paulistana, basta destacar que, de acordo com dados da Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico, a arrecadação anual de ISS sobre serviços de informática gira em torno de um bilhão de reais. Em 2014, a receita tributária dessa fonte foi de R\$ 1.016.929.494,87, e em 2015, foi de R\$ 1.056.714.311,88.

Se formos levar em consideração apenas os itens de produção, cessão ou licenciamento de uso de *softwares*, ainda assim, tais fontes geram receita tributária de aproximadamente trezentos milhões de reais por ano (R\$ 283.467.863,21, em 2014, e R\$ 311.653.800,75, em 2015).

Dessa forma, a invasão de competência perpetrada pelo Estado de São Paulo repercutirá diretamente no exercício pleno da competência tributária do Município, assim como nas finanças públicas e no orçamento de todos os entes

4

Pr.

municipais Brasil afora. Além disso, as normas impugnadas põem em xeque o próprio pacto federativo, distorcendo por completo o modelo de federalismo delineado pelo Constituinte de 1988.

Verifica-se, do exposto, que os requisitos para o deferimento do ingresso do Município de São Paulo neste processo na qualidade de amigo da corte estão devidamente preenchidos, sendo certo que a ampliação e a pluralização do debate jurídico apenas trará benefícios ao julgamento da causa.

Portanto, de rigor o deferimento do presente pedido de ingresso como *amicus curiae* nos autos da ADI 5576.

3. DO MÉRITO

3.1. DA INEXISTÊNCIA DE CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE O ISS E O ICMS NAS OPERAÇÕES LIGADAS A SERVIÇOS DE SOFTWARES. SOLUÇÃO JÁ ESTABELECIDADA EM LEI COMPLEMENTAR.

A Constituição Federal de 1988 repartiu a competência tributária entre a União, Estados, e Municípios, com base nos diferentes aspectos da atividade econômica do País. Com isso, em suma, coube à União a tributação sobre as atividades ligadas à indústria, aos Estados e ao Distrito Federal, a tributação sobre o comércio, e aos Municípios, a tributação sobre serviços.

Neste sentido, a Constituição Federal conferiu aos Estados a competência para instituir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, nos termos do art. 155, II, da CF:



**PREFEITURA DE
SÃO PAULO**
PROCURADORIA GERAL
DO MUNICÍPIO

6

"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;"

Por sua vez, aos Municípios coube a competência para instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no art. 156, III, da Constituição:

"Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

Ocorre que, como salientou o Min. Joaquim Barbosa na ADI 4389/DF, *"Esse modelo dá margem a diversos conflitos por sobreposição de âmbitos de incidência."*

Assim, a fim de evitar conflitos entre o ICMS e o ISS, a própria Constituição, no art. 155, §2º, IX, "b", assim estabeleceu:

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

(...)

X - incidirá também:

(...)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;"



**PREFEITURA DE
SÃO PAULO**
PROCURADORIA GERAL
DO MUNICÍPIO

7

Além disso, para tentar harmonizar esse modelo altamente sujeito a conflitos de competência, que podem gerar violações ao pacto federativo e situações de completa insegurança jurídica para o contribuinte, a Constituição Federal estabeleceu que cabe à lei complementar dirimir tais problemas, conforme se observa no art. 146, I, abaixo transcrito:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

Como bem observa Sacha Calmon:

"O primeiro objeto genérico da lei complementar tributária é o de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre as pessoas políticas. A sua função na espécie é tutelar do sistema e objetiva controlar, após a promulgação da Lei Maior, o sistema de repartição de competências tributárias, resguardando-o." ³

O Min. Joaquim Barbosa já teve oportunidade de analisar a importância da lei complementar para manter a harmonia do sistema tributário nacional, e assim se manifestou:

"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). Lembro que tanto os estados como a população dos municípios fazem-se representar na formação da vontade política da Nação e que, portanto, a lei

³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 89.



**PREFEITURA DE
SÃO PAULO**
PROCURADORIA GERAL
DO MUNICÍPIO

8

complementar de normas gerais goza de legitimidade social, além de jurídica.”⁴

Observa-se que a Constituição outorgou à lei complementar a competência para dirimir os conflitos de competência justamente pelo fato de o seu processo legislativo ser mais rigoroso e correr no âmbito do Congresso Nacional, de modo que as questões sejam debatidas entre representantes de todos os entes federativos, e seja encontrada uma solução uniforme para todo o País.

Além disso, num Estado democrático, uma lei que dê tratamento uniforme, estabelecendo regras gerais, a tributos de competência dos Estados e Municípios, é necessária para garantir a segurança jurídica dos contribuintes, evitando a bitributação e o *bis in idem*, bem como possíveis arbitrariedades por parte dos membros da Federação.

Assim, exercendo sua competência constitucional, o Congresso Nacional editou a Lei Complementar nº 87/96, que disciplina a tributação do ICMS, nos termos do art. 155, §2º, XII.

Desde 1996, a LC nº 87/96 já dispunha que o ICMS não incidiria sobre os serviços de qualquer natureza definidos na lei complementar do ISS, com exceção das hipóteses expressamente nela previstas. Vale transcrever o disposto no art. 3º, V, da LC nº 87/96:

“Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar

⁴ Medida Cautelar na ADI nº 4389/DF.



**PREFEITURA DE
SÃO PAULO**
PROCURADORIA GERAL
DO MUNICÍPIO

9

como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar.” (grifamos)

Por sua vez, a Lei Complementar disciplinadora do ISS, qual seja a LC nº 116/03, confirma o previsto no art. 3º, V, da LC nº 87/96:

“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.

(...)

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.”

Diante do exposto, vê-se que as leis complementares do ICMS e do ISS, em total consonância, dispõem que não incidirá o ICMS sobre os serviços listados na LC nº 116/03, ainda que envolvam mercadorias, exceto se nela expressamente ressalvado.

Em outras palavras, o critério adotado pelas leis complementares competentes para disciplinar os conflitos aparentes entre o ICMS e o ISS, é o de que todos os serviços listados na LC nº 116/03 não serão objeto de tributação pelo ICMS, ainda que envolvam mercadorias, exceto quando a própria LC nº 116/03 expressamente determinar a incidência do imposto estadual sobre a mercadoria.



**PREFEITURA DE
SÃO PAULO**
PROCURADORIA GERAL
DO MUNICÍPIO

10

Essa hipótese de exceção ocorre, por exemplo, na previsão do subitem 7.02 da lista anexa de serviços da LC nº 116/03:

“7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
“(grifamos)

Entretanto, na lista anexa de serviços tributáveis pelo ISS, a LC nº 116/03, logo no item 1, previu-se expressamente a tributação sobre os serviços de informática e congêneres, especificados em vários subitens, dentre os quais se destacam os subitens 1.04 e 1.05:

“1 – Serviços de informática e congêneres.

(...)

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. (...)”

Como se vê, a LC nº 116/03, nos subitens 1.04 e 1.05 da lista anexa, não faz qualquer ressalva em relação à incidência do ICMS sobre os serviços de “elaboração de programas de computadores” e “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”, de modo que, de acordo com o critério previsto nas



**PREFEITURA DE
SÃO PAULO**
PROCURADORIA GERAL
DO MUNICÍPIO

11

leis complementares competentes, não haverá sujeição ao ICMS na prestação desses serviços, ainda que envolvam mercadoria.

Assim, a partir da previsão expressa desses subitens na lista de serviços da LC nº 116/03, ficaram afastadas quaisquer dúvidas a respeito de um suposto conflito de competência entre o ICMS e o ISS sobre as operações com softwares. Se havia um conflito aparente, ele foi completamente solucionado pela LC nº 116/03.

Neste ponto, vale ressaltar, que, sem dúvida alguma, a adoção desse critério pelo legislador complementar gera maior segurança jurídica às empresas que exploram esse ramo da atividade econômica, uma vez que se trata de regra objetiva e que, por estar prevista em lei complementar, deve ser observada pelas legislações locais.

Ocorre que, apesar de todo esse cenário normativo, o Estado de São Paulo não só manteve a previsão de incidência do ICMS sobre operações com *softwares*, existente no art. 3º, II, da Lei Estadual nº 8.198/92, como alterou a base de cálculo por meio dos Decretos nºs 61.522/2015 e 61.791/2016, ambos vigentes a partir de 1º de janeiro de 2016, para que incluía não só o suporte físico, mas todo o valor da operação com programas de computador – *softwares*, sejam eles disponibilizados por meio físico ou por transferência eletrônica de dados.

Dessa forma, torna-se evidente a invasão de competência promovida pelo Estado de São Paulo através do art. 3º, II, da Lei nº 8.198/92 e dos Decretos nºs 61.522/15 e 61.791/16, pois são normas estaduais que flagrantemente desrespeitam o disposto no art. 155, §2º, IX, “b”, da Constituição, bem como o critério estabelecido pelas leis complementares nacionais que regem a matéria.



**PREFEITURA DE
SÃO PAULO**
PROCURADORIA GERAL
DO MUNICÍPIO

12

De fato, não poderia o Estado de São Paulo, a seu talante, estabelecer a incidência de ICMS sobre uma prestação de serviços tributada exclusivamente pelo ISS, sob pena de invasão à competência municipal, e violação à Constituição Federal e às Leis Complementares nºs 87/96 e 116/03, bem como à segurança jurídica dos contribuintes. Como leciona Eurico Diniz de Santi:

*"Nenhum exercício de competência pode apresentar-se como uma carta em branco ao legislador complementar ou ordinário, pois toda competência legislativa, administrativa ou judicial já nasce limitada pelo influxo dos princípios constitucionais que informam o Sistema Tributário Nacional."*⁵

Sendo assim, ante a flagrante inconstitucionalidade do art. 3º, II, da Lei Estadual nº 8.198/92 e dos Decretos nos 61.522/15 e 61.791/16, do Estado de São Paulo, a presente ação direta de inconstitucionalidade deve ser julgada procedente.

**3.2. DA NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO ICMS NAS
OPERAÇÕES DE LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE USO DE
PROGRAMAS DE COMPUTADOR - SOFTWARES**

Conforme já mencionado, o fato gerador do ICMS está previsto no art. 155, II, da CF:

"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

⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz. O Código Tributário Nacional e as normas gerais de Direito Tributário in Direito Tributário e Finanças Públicas, Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). São Paulo: Saraiva, 2008.



**PREFEITURA DE
SÃO PAULO**
PROCURADORIA GERAL
DO MUNICÍPIO

13

de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;" (grifamos).

Ao analisar a materialidade do tributo estadual, o tributarista Roque Antônio Carrazza⁶ concluiu que a operação tributada pelo ICMS deve ser negócio jurídico mercantil, regido pelo direito comercial, praticado num contexto empresarial, que vise o lucro e tenha por objeto uma mercadoria. Além disso, destacou que ela deve, necessariamente, envolver a circulação de uma mercadoria. Circulação esta que não é meramente física, mas jurídica, o que pressupõe a transferência de titularidade do bem móvel.

Ou seja, para verificar a ocorrência do fato gerador do ICMS, imprescindível se faz observar a presença de 3 elementos do núcleo da materialidade do imposto: (1) operação; (2) circulação, e (3) mercadoria.

Quanto ao primeiro pressuposto, de acordo com Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, o conceito de operações, em seu sentido jurídico, pode ser compreendido como:

*"Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes; circulação e mercadorias são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações."*⁷

⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 17a edição. São Paulo: Malheiros, 2015.

⁷ ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição Constitucional do ICM, Revista de Direito Tributário vols. 25/26, p. 104 *apud* MELO, José Eduardo Soares de. ICMS Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 2012, p. 13.



**PREFEITURA DE
SÃO PAULO**
PROCURADORIA GERAL
DO MUNICÍPIO

14

Bem observaram os autores ao dispor que, para fins de ICMS, o conceito de operações é restringido pelos adjetivos “circulação” e “mercadoria”, que também precisam estar presentes para que se configure a materialidade desse imposto.

Em outras palavras, operação que não gere a circulação de mercadorias, isto é, a transferência de titularidade da mercadoria, não é fato gerador do ICMS. Nesta linha, Sacha Calmon destaca que há “tese doutrinária unânime e juridicamente adequada que entende não haver circulação sem a transferência de propriedade das mercadorias. É compartilhada, entre outros, por Souto Maior Borges, Aliomar Baleeiro, Geraldo Ataliba, Fernando Brockstedt, Paulo de Barros Carvalho, José Eduardo Soares de Melo, Roque Antônio Carraza, Alberto Xavier, Hugo de Brito Machado, entre outros.”⁸

O mesmo autor arremata que:

“Por tais razões, a circulação de mercadoria será sempre movimentação como forma de transferir o domínio, como mudança de patrimônio, como execução de um contrato translativo de titularidade da mercadoria.”

⁹ (grifamos).

É por esse motivo que a mera saída de mercadoria de um estabelecimento matriz para uma de suas filiais não constitui fato gerador do ICMS, uma vez que não há alteração da titularidade do bem. Este Egrégio Supremo Tribunal Federal, há mais de 3 décadas, já ressaltava a necessidade de transferência de propriedade da mercadoria para a configuração da materialidade do ICMS, como se observa no Agravo de Instrumento nº 131.941 (AG RG – SP, veja-se:

⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 465.

⁹ Idem.



**PREFEITURA DE
SÃO PAULO**
PROCURADORIA GERAL
DO MUNICÍPIO

15

EMENTA: - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - DESLOCAMENTO DE COISAS - INCIDÊNCIA - ARTIGO 23, INCISO II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL ANTERIOR. O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICM. O emprego da expressão "operações", bem como a designação do imposto, no que consagrado o vocábulo "mercadoria", são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e este não ocorre quando o produtor simplesmente movimenta frangos, de um estabelecimento a outro, para simples pesagem.

(AI 131941 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 09/04/1991, DJ 19-04-1991 PP-00932 EMENT VOL-01616-04 PP-00682)

Além disso, como acima mencionado, o bem móvel objeto da operação de circulação deve ser uma mercadoria, entendida esta como aquele bem destinado à atividade de mercancia. Ou seja, somente será passível de tributação a operação com bem móvel originado da atividade empresarial do produtor, industrial, e do comerciante, destinado à prática de negócios jurídicos mercantis.

Vale ressaltar que, de acordo com a doutrina majoritária, apenas bens corpóreos podem ser considerados mercadoria, para fins de incidência tributária.¹⁰ Esta Corte Constitucional também adotou esse posicionamento, como se observa no trecho abaixo, extraído do voto do Min. Sepúlveda Pertence, no julgamento do RE 176.626:

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 28; MELO, José Eduardo Soares de. *ISS — Aspectos teóricos e práticos*, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 37.



**PREFEITURA DE
SÃO PAULO**
PROCURADORIA GERAL
DO MUNICÍPIO

16

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

Diante de todo o exposto, é necessário analisar se operações com programas de computador - *softwares* podem constituir fato gerador de ICMS, isto é, se se tratam de (1) operações de caráter mercantil, que (2) têm por objeto a circulação, com transferência de titularidade, de (3) um bem móvel que se caracterize como mercadoria.

Para verificar os pressupostos acima apontados, primeiramente, é importante observar que a Lei Federal nº 9.609/98 define programa de computador da seguinte maneira:

"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"

No art. 2º da mesma lei, o legislador atribuiu o regime de proteção à propriedade intelectual aos programas de computador:

"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."



**PREFEITURA DE
SÃO PAULO**
PROCURADORIA GERAL
DO MUNICÍPIO

17

E, para finalizar a análise da natureza jurídica do programa de computador, é importante verificar o disposto no art. 9º, da Lei 9.609/98, que estabelece a utilização de “contrato de licença de uso” nas operações com esses bens digitais:

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

Ante tais regramentos, é possível concluir que os programas de computador possuem natureza jurídica de direito autoral, e sua exploração econômica se dá por meio de um contrato em que não há a transferência de propriedade, mas apenas um licenciamento do direito de uso daquele bem intelectual.

O Superior Tribunal de Justiça, à luz da Lei nº 9.609/98, reconheceu a natureza jurídica de direito intelectual dos programas de computador, no Recurso Especial nº 443.119/RJ. Vale conferir a ementa abaixo:

“Direito civil. Recurso especial. Ação de conhecimento sob o rito ordinário. Programa de computador (software). Natureza jurídica. Direito autoral (propriedade intelectual). Regime jurídico aplicável. Contrafação e comercialização não autorizada. Indenização. Danos materiais. Fixação do quantum. Lei especial (9610/98, art. 103). Danos morais. Dissídio jurisprudencial. Não demonstração.

- O programa de computador (software) possui natureza jurídica de direito autoral (obra intelectual), e não de propriedade industrial, sendo-lhe aplicável o regime jurídico atinente às obras literárias.

- Constatada a contrafação e a comercialização não autorizada do software, é cabível a indenização por danos materiais conforme dispõe a lei especial, que a fixa em 3.000 exemplares, somados aos



**PREFEITURA DE
SÃO PAULO**
PROCURADORIA GERAL
DO MUNICÍPIO

18

que foram apreendidos, se não for possível conhecer a exata dimensão da edição fraudulenta.

- É inadmissível o recurso especial interposto com fulcro na alínea 'c' do permissivo constitucional se não restou demonstrado o dissídio jurisprudencial apontado.

- Recurso especial parcialmente provido.”

(REsp 443.119/RJ, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 08/05/2003, DJ 30/06/2003, p. 240) (grifamos)

Dessa forma, o consumidor que adquire um *software*, seja por meio físico ou por *download*, na verdade, não passa a ser proprietário daquele bem intelectual, pois apenas adquire o direito de uso por meio de contrato de cessão de uso ou licenciamento. Ou seja, a propriedade do “programa de computador”, continua sendo do contratado, o qual, inclusive, faz jus ao regime de proteção à propriedade intelectual.

Em suma, a disponibilidade jurídica do software conservar-se com o cedente, somente sendo permitido ao consumidor utilizar o programa de computador, mas sem qualquer poder de disposição sobre ele.

Para melhor enxergar a forma de contratação de *softwares*, vale trazer, abaixo, trecho de contrato padrão do contrato de licença de uso do “Outlook 2010”, da *Microsoft*, que expressamente limita os poderes do consumidor:

“(…). ESCOPO DA LICENÇA . O software é licenciado, não vendido. Este contrato concede a você apenas alguns direitos de uso dos recursos incluídos na edição do software que você licenciou. A Microsoft se reserva todos os outros direitos. Salvo quando a lei aplicável conferir outros direitos, não obstante a presente limitação,



**PREFEITURA DE
SÃO PAULO**
PROCURADORIA GERAL
DO MUNICÍPIO

19

you will be able to use the software only in the expressly permitted manner in this contract. To do this, you must respect all technical limitations of the software that allow its use only in certain forms. It is prohibited: • to circumvent any technical limitations of the software; • to apply reverse engineering, decompile or disassemble the software, except and only to the extent that this activity is expressly permitted by applicable law, notwithstanding this limitation; • to make more copies of the software than specified in this contract or permitted by applicable law, notwithstanding this limitation; • to publish the software so that other people can copy it; • to use the software in any way that is illegal; • to lease, rent or lend the software; or • to use the software for software hosting services.¹¹(grifamos).

Diante disso, não há como visualizar, nesse caso, a circulação desse software, uma vez que todos os direitos de propriedade permanecem com o cedente, não havendo transmissão de titularidade para o consumidor.

Outrossim, a natureza de bem intelectual, objeto de contrato de licenciamento, retira do *software* as características de “mercadoria”, tendo em vista que o programa de computador (a informação nele contida), não nasce destinado ao comércio, mas, sim, ao serviço. Como leciona José Eduardo Soares de Melo:

“Os bens negociados ou transmitidos por particulares, prestadores de serviço, financeiras, etc., sem implicar mercancia, ou não sendo transacionados com habitualidade, não são qualificados como mercadoria.”¹²

¹¹ file:///C:/Users/PC-cliente/Downloads/Outlook_2010_Portuguese%20(Brazil)_09b995a4-cae1-4a87-ab37-4347cadf3cbc.pdf

¹² MELO, José Eduardo Soares de. ICMS Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 2012.

Especificamente sobre programas de computador, o mesmo autor afirma que eles não podem ser considerados mercadorias para fins de ICMS:

"Este bem 'digital' não consubstancia as características de âmbito legal e constitucional (art. 155, II, e §3º), de mercadoria, além do que o respectivo 'software' representa um produto intelectual, objeto de cessão de direitos, de distinta natureza jurídica, o que tornaria imprescindível alteração normativa." ¹³

Ainda mais infundada, é a previsão de incidência do ICMS sobre programas de computador adquiridos via *download*. Ora, como já ressaltado, não se pode considerar o *software* adquirido por meio de *download* como mercadoria, uma vez que se trata de bem incorpóreo, que não é objeto de mercancia.

No precedente emblemático do RE nº 176.626, julgado em 10/11/1998, ainda sob a égide do DL 406/68, o STF reconheceu que o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador – *softwares* é operação que tem por objeto um direito de uso de bem incorpóreo, insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria e, conseqüentemente, de sofrer a incidência do ICMS.

Em síntese, naquela ocasião, esta Egrégia Corte entendeu que o programa de computador – *software*, de modo geral, não é uma mercadoria, nos termos exigidos para a composição da materialidade do ICMS. Por outro lado, entendeu-se que o "*software* de prateleira", ou seja, aquele que seria produzido em larga escala, e materializado numa mídia para ser comercializado no varejo, poderia ser tributado pelo ICMS, pois estes, sim, seriam mercadorias.

Ocorre que, o precedente em questão não foi julgado à luz da Lei Federal nº 9.609/98, tampouco da LC nº 116/03, que alteraram completamente o

¹³ Op. Cit., p. 20.



**PREFEITURA DE
SÃO PAULO**
PROCURADORIA GERAL
DO MUNICÍPIO

21

arcabouço normativo sobre a matéria, adaptando a legislação brasileira às novas tecnologias no campo da informática.

O novo tratamento dado ao “programa de computador” como objeto de contrato de licenciamento ou cessão de direito de uso, indubitavelmente, retira-lhe as características de operação de circulação de mercadoria, essenciais para a configuração da materialidade do ICMS, como já mencionado.

Ora, sendo o *software* produzido de forma genérica ou específica, o fato é que a legislação atual determina que ele seja objeto de contrato de licenciamento de uso, no qual não há transferência de titularidade, pressuposto básico para a incidência do ICMS.

Assim, mesmo no chamado “*software* de prateleira”, o único bem que pode ser considerado “mercadoria” a ser revendida pelo lojista, e transferido para o consumidor, é a mídia, ou o suporte físico do programa de computador, uma vez que do início ao fim da cadeia produtiva desse tipo de *software*, a propriedade se mantém com o produtor (cedente).

Ademais, como alerta Sommerville:

“No entanto, a distinção entre esses tipos de produtos de software (Produtos Genéricos e Produtos Sob Encomenda) está se tornando cada vez mais obscura. Mais e mais sistemas vêm sendo construídos tendo por base um produto genérico, que é então adaptado para atender aos requisitos de um cliente.”¹⁴

Por todo o exposto, nota-se que a exploração econômica de softwares, seja por via física ou download, não é fato gerador do ICMS, uma vez que

¹⁴ SOMMERVILLE, I. Engenharia de Software. 9.ed. São Paulo : Pearson, 2011. 5p. *apud* <https://juridicocerto.com/artigos/ulissesneto/nao-incidencia-de-icms-sobre-a-comercializacao-de-softwares-433>



**PREFEITURA DE
SÃO PAULO**
PROCURADORIA GERAL
DO MUNICÍPIO

22

não são verificados os núcleos da materialidade do imposto estadual, quais sejam: (1) operação; (2) circulação, e (3) mercadoria.

Sendo assim, a cessão ou licenciamento de uso de programa de computador - *software*, nos termos da legislação atual, jamais poderia ser tributada por ICMS, pois não há um negócio jurídico mercantil que envolva a efetiva circulação de uma mercadoria.

Ante o exposto, conclui-se que as normas editadas pelo Estado de São Paulo, quais sejam, o art. 3º, II, da Lei nº 8.198/92 e os Decretos nºs 61.522/15 e 61.791/16, desnaturaram por completo a regra-matriz de incidência do ICMS prevista na Constituição.

Neste ponto, cumpre lembrar a lição de Eurico Diniz de Santi, acima citada, no sentido de que a competência tributária não é ilimitada, de modo que o legislador ordinário não pode criar ficções que violem os direitos constitucionais dos contribuintes de somente serem tributados por ICMS quando praticarem operações mercantis, as quais, necessariamente, envolvem transferência de titularidade de uma mercadoria a terceiros, como já ressaltado.

Tais normas estaduais, portanto, são eivadas de inconstitucionalidade desde a origem, pois além violar o pacto federativo ao invadir a competência municipal, instituíram tributo em total desacordo com as normas constitucionais.

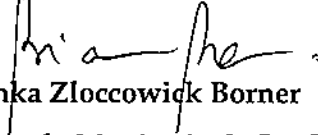
Sendo assim, a presente ação direta de inconstitucionalidade deve ser julgada procedente para excluir do mundo jurídico o art. 3º, II, da Lei Estadual nº 8.198/92, bem como os Decretos nºs 61.522/15 e 61.791/16, do Estado de São Paulo, ante as flagrantes inconstitucionalidades acima demonstradas.

4. DA CONCLUSÃO

Ante o exposto, o Município de São Paulo aguarda seja deferido seu ingresso no feito em epígrafe, na condição de *amicus curiae*, requerendo sejam apreciados os fundamentos jurídicos aqui apresentados.

Nestes termos,
pede deferimento.

São Paulo, 20 de dezembro de 2016.


Bianka Złocowick Borner

Procuradora do Município de São Paulo

OAB/SP 352.959


Eduardo Vanashiro Yoshikai

Procurador do Município de São Paulo

Diretor do Departamento Fiscal

OAB/SP 228.261


Ricardo Ferrari Nogueira

Procurador Geral do Município de São Paulo

OAB/SP 175.805