



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Registro: 2019.0000862030

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1019249-28.2018.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante FEDERAÇÃO DE SERVIÇOS DO ESTADO DE SÃO PAULO- FESESP, é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em 3ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Deram provimento ao recurso. V. U.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores ENCINAS MANFRÉ (Presidente sem voto), JOSÉ LUIZ GAVIÃO DE ALMEIDA E MARREY UINT.

São Paulo, 15 de outubro de 2019.

PAOLA LORENA
RELATOR
Assinatura Eletrônica



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

Apelação Cível nº 1019249-28.2018.8.26.0053
Apelante: Federação de Serviços do Estado de São Paulo- FESESP
Apelado: Estado de São Paulo
Interessados: Diretor da Diretoria Executiva da Administração Tributária - Deat, Diretor da Diretoria de Arrecadação - da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo e Coordenador da Coordenadoria da Administração Tributária - Cat
Comarca: São Paulo
Voto nº 2049

Apelação. Mandado de segurança coletivo preventivo. Tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS sobre as operações de licenciamento de software por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming). Alegação de inconstitucionalidade e ilegalidade do Decreto 63.099/17 e do Convênio ICMS 106/17.

Normatividade do writ e ilegitimidade ativa da entidade sindical reconhecida por sentença. Inocorrência. Hipótese na qual a impetrante não se insurge diretamente contra a lei em tese, mas busca que as empresas filiadas aos sindicatos a ela vinculados não sofram os efeitos de sua aplicação. Inaplicabilidade da Súmula 266 do STF. Legitimidade da entidade sindical de grau superior, que agrupa as entidades de classe representativas de empresas prestadoras de serviços. Correlação entre os objetivos institucionais da impetrante e o objeto da ação mandamental.

Aplicação da Teoria da Causa Madura. Pretensão de não incidência do ICMS em relação às operações de licenciamento de software por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming). Acolhimento. Precedentes deste TJSP. Violação a direito líquido e certo assegurado pela Constituição Federal evidenciado. Sentença reformada. Recurso provido.

A Federação de Serviços do Estado de São Paulo — FESESP, entidade sindical, impetrou mandado de segurança coletivo/preventivo contra ato coator a ser praticado pelo Diretor da Diretoria Executiva da Administração Tributária - DEAT da Secretaria



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

da Fazenda do Estado de São Paulo, pelo Coordenador da Coordenadoria da Administração Tributária - CAT da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo e pelo Diretor da Diretoria de Arrecadação da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, para reconhecimento da não-incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS sobre as operações de licenciamento de *software* por meio de transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*), por entender haver vício de ilegalidade e inconstitucionalidade no Decreto nº 63.099/17 e no Convênio ICMS 106/17.

Para tanto, alegou a impetrante: **(I)** ausência de efetiva circulação de mercadorias em tais operações; **(II)** falta de competência para instituição de mencionados tributos para modificar a hipótese de incidência do imposto; **(III)** impossibilidade de Decreto Estadual inovar e criar nova hipótese de incidência do ICMS e seus aspectos, em razão da inexistência de Lei Complementar instituindo tal cobrança de forma direta, em nítida ofensa aos arts. 146, III, a e 150, I, ambos da Constituição Federal e ao art. 97, do CTN; **(IV)** bitributação e invasão de competência municipal, na medida em que as referidas operações já são tributadas pelo ISS, conforme previsão contida nos itens 1.03, 1.04, 1.05 e 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Concedida em parte medida liminar para suspender, até ulterior decisão judicial em sentido contrário, os efeitos do Decreto Estadual nº 63.099/17, de modo que os substituídos pela impetrante não fossem compelidos ao recolhimento de ICMS sobre as operações com *software* realizadas por transferência eletrônica de dados (fls. 121/125), as informações foram prestadas às fls. 132/247. Por sentença de fls. 278/290, reconhecendo-se a ilegitimidade ativa e normatividade do pedido, foi julgado extinto o feito com fundamento no art. 485, inciso VI, do CPC.

Irresignada, apela a impetrante (fls. 313/344) para seja reformada a sentença, repisando seus argumentos anteriores;



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

asseverando ter legitimidade ativa para a propositura do presente *mandamus* e sustentando a inexistência de caráter normativo do pedido. Aduz que o art. 3º, de seu Estatuto Social a autoriza a defender os interesses e os direitos de todos os membros da categoria que representa, podendo atuar em nome das empresas filiadas aos sindicatos que lhe são vinculados, por força do disposto no art. 5º, inciso LXX e art. 8º, inciso III, ambos da Constituição Federal. Afirma que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 883.642/AL, realizado sob o regime da repercussão geral, pacificou o entendimento pela desnecessidade de autorização para a defesa coletiva e representação de interesses de determinada categoria. Ressalta que a sentença de procedência não teria caráter normativo, mas asseguraria às empresas que realizarem operações com software mediante transferência eletrônica de dados o não recolhimento do ICMS (a ser verificado pelas autoridades impetradas),

Contrarrazões às fls. 359/391.

É o necessário.

A sentença prolatada em primeiro grau merece reparo.

Pretende-se, aqui, o reconhecimento da não incidência do ICMS sobre as operações de licenciamento de software por meio de transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*), porque tanto o Decreto nº 63.099/17 quanto o Convênio ICMS nº 106/17 não possuem força de substituir lei complementar na função de definir o local de ocorrência do fato gerador do ICMS, ou o contribuinte do imposto. A pretensão foi formulada em sede de mandado de segurança preventivo, impetrado por entidade sindical de grau superior, que representa, na base territorial do Estado de São Paulo, a categoria das empresas prestadoras de serviços. Dentre as atividades exercidas por parte das empresas filiadas a sindicatos vinculados à impetrante, estão as de



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

licenciamento e cessão de direito de programas de computador (*software*), disponibilizados por qualquer meio, seja por mídia física, seja por transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*).

De início, em que pese o entendimento do MM. Juízo de primeiro grau, tem-se pela **inaplicabilidade da Súmula 266 do STF, que veda mandado de segurança contra lei em tese**. A impetrante não se insurge, especificamente, contra o Decreto nº 63.099/17 do Estado de São Paulo em tese, mas procura assegurar o direito dos afiliados às entidades sindicais a ela vinculadas, de que não sofram sanções em razão da sua aplicação. Em outras palavras, o objetivo da ação mandamental não é a retirada do texto legal do mundo jurídico, mas, apenas, sejam as empresas filiadas desobrigadas do seu cumprimento, em razão de aspectos ligados à legalidade e à constitucionalidade do ato normativo atacado.

No que concerne à **legitimidade ativa, o artigo 8º, inciso III, da Constituição da República, confere legitimidade extraordinária aos sindicatos para defender, em juízo, os direitos e interesses coletivos ou individuais dos integrantes da categoria que representam**. Por força dessa previsão, há entendimento firmado, na jurisprudência, reconhecendo a legitimação da entidade sindical de grau superior, que congregue as federações que agrupam as entidades de classe representativas das diversas categorias por ela representada, sempre que há correlação entre os objetivos institucionais da entidade sindical de grau superior e o objeto do mandado de segurança coletivo. Neste sentido, MS 15.272/DF, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 29/09/2010, DJE 07/02/2011.

No caso concreto destes autos, a autora é entidade de representação sindical de grau superior, autorizada a representar e defender os direitos e interesses dos Sindicatos Patronais da categoria por ela representada – categoria econômica de empresas de serviços discriminadas em seu estatuto – c.f. fls. 30/66, daí porque tem legitimidade ativa para, independentemente de autorização



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

específica dos substituídos, impetrar mandado de segurança coletivo em busca de tutela de interesse dos integrantes da categoria que representa.

Nesse cenário, impõe-se o afastamento das preliminares que levaram à extinção do feito em primeiro grau.

Afastadas as preliminares, tem-se que a questão objeto do mandado de segurança comporta imediato enfrentamento, por aplicação do disposto no §3º, do artigo 1.013, do Código de Processo Civil/2015, a *teoria da causa madura* (permissão de decisão do mérito quando em condições de julgamento imediato).

Trata-se, aqui, de mandado de segurança pelo qual se busca o reconhecimento de direito à não-incidência do ICMS em relação às operações de licenciamento de *software* por meio de transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*).

O Decreto Estadual nº 63.099/17, que introduziu 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, assim dispõe:

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

I - o inciso IV ao artigo 16:

"IV - o site ou a plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados (Lei 6.374/89, artigo 12)." (NR);

II - o inciso XV-A ao artigo 19:

"XV-A - o detentor de site ou a plataforma eletrônica que realize a venda, a disponibilização, a oferta ou a



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

entrega de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, ainda que por intermédio de pagamento periódico e mesmo que em razão de contrato firmado com o comercializador (Lei 6.374/89, artigo 16)." (NR);

III - o inciso VI ao artigo 23:

"VI - o detentor de site ou a plataforma eletrônica que realize exclusivamente operações com mercadorias digitais isentas ou não tributadas (Lei 6.374/89, artigo 16)." (NR);

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

"CAPÍTULO XV

DAS OPERAÇÕES COM BENS E MERCADORIAS DIGITAIS

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

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

V - o artigo 172 ao Anexo I:

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

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

[...]

Com a alteração, o decreto passa a prever a incidência de ICMS nos casos de transferências eletrônicas de dados. Conforme prescrição da Constituição Federal, todavia, é reservada à lei complementar a criação de hipótese de incidência dos impostos (artigo 146, inciso III, alínea a). Sob essa ótica, o Decreto nº 63.099/17, na medida em que cria efetiva hipótese de incidência



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

tributária do ICMS, afronta o princípio da legalidade tributária, porquanto referida alteração se realizou por meio de decreto e não por lei, conforme exige a Constituição Federal e determinação legal expressa (arts. 146, III, a e 150, I, ambos da Constituição Federal e art. 97, inc. II, § 1º, do Código Tributário Nacional). Nesse sentido tem sido o entendimento perfilhado por esta E. Corte Bandeirante, conforme arestos que seguem transcritos:

I. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO PREVENTIVO – LIMINAR – ICMS – OPERAÇÕES SOBRE PROGRAMAS DE COMPUTADOR OU SOFTWARES POR MEIO DE TRANSFERÊNCIA ELETRÔNICA DE DADOS – AMPLIAÇÃO DAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA POR DECRETO – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA ESTRITA – CONCORRÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. 1. Para concessão de liminar em mandado de segurança é necessária a concorrência dos requisitos da relevância da fundamentação e da irreparabilidade do dano (art. 7º, III, da Lei nº 12.016/09). 2. Mandado de segurança coletivo contra a ameaça de cobrança de ICMS sobre programas de computador com base em decreto que incluiu as operações com softwares por meio de transmissão eletrônica de dados entre as hipóteses de incidência do tributo. Ofensa ao princípio da legalidade estrita, do qual deriva o princípio da tipicidade tributária. Concorrência dos requisitos legais. Liminar indeferida. Inadmissibilidade. Decisão reformada. Recurso provido. (TJSP; Agravo de Instrumento 2199170-89.2018.8.26.0000; Relator (a): Décio Notarangeli; Órgão Julgador: 9ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 2ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 11/10/2018; Data de Registro: 11/10/2018)

II. RECURSO DE APELAÇÃO EM AÇÃO DE PROCEDIMENTO COMUM. ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. ICMS. INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES COM SOFTWARE. Hipótese em que se verifica ilegalidade de regulamentação de ICMS pelo Decreto Estadual nº 63.099/17, ampliando e hipótese de incidência tributária não contida expressamente na Lei Estadual 6.374/89. Violação do princípio da reserva legal. Sentença de improcedência reformada. Recurso provido. (TJSP; Apelação Cível 1015243-75.2018.8.26.0053; Relator (a): Marcelo Berthe; Órgão Julgador: 5ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 15ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 22/07/2019; Data de Registro: 23/07/2019)



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Destarte, por estar reservada à lei a fixação da base de cálculo do tributo e das hipóteses de incidência tributária, resulta evidente a ofensa ao princípio da reserva legal pelo Decreto referido.

Vale acrescentar que não foram conhecidos, pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, os **Incidentes de Arguição de Inconstitucionalidade**, registrados sob os números **0047908-29.2018.8.26.0000** e **0021491-05.2019.8.26.0000**, respectivamente, suscitado pela 13ª Câmara de Direito Público na Apelação nº 1035280-26.2018.8.26.0053 e suscitado pela 13ª Câmara de Direito Público na Apelação/Remessa Necessária nº 1042552-71.2018.8.26.0053, nos quais se buscou discutir a constitucionalidade – ou não – do Decreto nº 63.0099/17 e do Convênio ICMS nº 106/2017 como instrumentos aptos a definir critério de tributação de ICMS, nos casos de transferências eletrônicas de dados, *in verbis*:

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - CONVÊNIO ICMS Nº 106/2017 E DECRETO ESTADUAL Nº 63.099/2017 - ATOS NORMATIVOS SECUNDÁRIOS - NORMAS REGULAMENTARES QUE EXTRAEM SUA VALIDADE DA LEI, SENDO VIÁVEL SOMENTE COGITAR DE ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE REFLEXA - MATÉRIA A SER DIRIMIDA PELO ÓRGÃO FRACIONÁRIO - CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO - INAPLICABILIDADE - INCIDENTE NÃO CONHECIDO. O confronto de validade dos atos normativos impugnados, que estariam em tese eivados de inconstitucionalidade, faz-se frente às Leis Complementares Federais nos 24/1975 e 87/1996 e à Lei Estadual nº 6.374/1989, de natureza, portanto, infraconstitucional, não havendo parâmetro para o controle de constitucionalidade da norma. Suposta ilegalidade do Convênio nº 106/2017 e do Decreto Estadual nº 63.099/2017, e a consequente recusa de sua aplicação no caso concreto, deverá ter lugar ao ensejo do julgamento pelo órgão fracionário, não se sujeitando à cláusula de reserva de plenário (artigos 97 da Constituição Federal e 949, inciso II, do CPC), afastando-se, ipso facto, a incidência da Súmula Vinculante nº 10 do E. Supremo Tribunal Federal.

(TJSP; Incidente De Arguição de Inconstitucionalidade Cível 0047908-29.2018.8.26.0000; Relator (a): Renato Sartorelli; Órgão Julgador: Órgão Especial; Foro Central -



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Fazenda Pública/Acidentes - 7ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 14/08/2019; Data de Registro: 15/08/2019)

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - CONVÊNIO ICMS Nº 106/2017 E DECRETO ESTADUAL Nº 63.099/2017 - ATOS NORMATIVOS SECUNDÁRIOS - NORMAS REGULAMENTARES QUE EXTRAEM SUA VALIDADE DA LEI, SENDO VIÁVEL SOMENTE COGITAR DE ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE REFLEXA - MATÉRIA A SER DIRIMIDA PELO ÓRGÃO FRACIONÁRIO - CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO - INAPLICABILIDADE - INCIDENTE NÃO CONHECIDO. O confronto de validade dos atos normativos impugnados, que estariam em tese eivados de inconstitucionalidade, faz-se frente às Leis Complementares Federais nos 24/1975 e 87/1996 e à Lei Estadual nº 6.374/1989, de natureza, portanto, infraconstitucional, não havendo parâmetro para o controle de constitucionalidade da norma. Suposta ilegalidade do Convênio nº 106/2017 e do Decreto Estadual nº 63.099/2017, e a consequente recusa de sua aplicação no caso concreto, deverá ter lugar ao ensejo do julgamento pelo órgão fracionário, não se sujeitando à cláusula de reserva de plenário (artigos 97 da Constituição Federal e 949, inciso II, do CPC), afastando-se, ipso facto, a incidência da Súmula Vinculante nº 10 do E. Supremo Tribunal Federal.

(TJSP; Incidente De Arguição de Inconstitucionalidade Cível 0021491-05.2019.8.26.0000; Relator (a): Renato Sartorelli; Órgão Julgador: Órgão Especial; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 7ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 14/08/2019; Data de Registro: 15/08/2019)

Assim é que, caracterizado o direito líquido e certo invocado, impõe-se a concessão da segurança.

Invertida a sucumbência, fica atribuída à parte apelada a responsabilidade pelo pagamento/reembolso das custas e das despesas processuais.

Não é caso de condenação em honorários advocatícios (Súmulas 512/STF e 105/STJ; artigo 25 da Lei nº 12.016/2009).

Ante do exposto, **dou provimento ao recurso, para**



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

conceder a segurança postulada, a fim de reconhecer, em favor dos filiados das entidades ligadas à impetrante, a não incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS sobre as operações de licenciamento de software por meio de transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*), instituída pelo Decreto Estadual nº 63.099/17.

PAOLA LORENA
Relatora