

26/05/2010

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

V O T O

(VISTA)

O Sr. Ministro **RICARDO LEWANDOWSKI**: Senhor Presidente, trata-se de ação direta com pedido de medida cautelar, proposta pelo Partido do Movimento Democrático Brasileiro - PMDB, com o objetivo de obter a declaração de inconstitucionalidade do texto integral e de dispositivos específicos da Lei 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso, que consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS (fls. 85v-91v).

Na inicial, o PMDB aponta, em síntese, as seguintes inconstitucionalidades na Lei 7.098/1998: [i] vício formal, por dispor sobre matéria de lei complementar (arts. 59, II, parágrafo único; 146, III, **a** e **b**; 155, II, § 2º, XII, **a**, **b**, **c** e **d**; 34, § 8º, do ADCT, todos da Constituição); [ii] do inciso VI do art. 2º, e do § 6º, do art. 6º, em razão da invasão da competência municipal e da bitributação (art. 155, II, § 2º, IX, **b**; 156, III, todos da

Constituição); [iii] dos §§ 2º e 3º, do art. 2º, por invasão da competência legislativa privativa da União (art. 22, IV, da Constituição); [iv] do § 3º do art. 3º, por instituir tratamento desigual entre os contribuintes (art. 150, II, da Constituição); [v] do § 4º, do art. 13, por autorizar ato regulamentar que disponha sobre critérios que devem ser fixados por lei (art. 8º, § 4º, da LC 87/1996), [vi] do § 2º, do art. 16, por conferir interpretação extensiva a questão da competência territorial; e [vii] do parágrafo único do art. 22, inconstitucionalidade por omissão, "*pois torna de eficácia contida uma norma da LC 87/1996, que é de eficácia plena*" (fl. 29).

Registro que foram prestadas as informações pelo Governador do Estado de Mato Grosso (fls. 128-184) e pela Assembleia Legislativa daquele Estado (fls. 186-195).

Na sessão plenária de 19/4/1999, o Ministro Octavio Gallotti, Relator originário do feito, submeteu a matéria a julgamento e conheceu a ação para deferir em parte o pedido de medida cautelar.

Na ocasião, o Tribunal, ao julgar o pedido de medida cautelar, por votação unânime: [i] **rejeitou** a preliminar de incompetência desta Corte, suscitada pelo Governador do Estado; [ii] **indeferiu** o pedido de suspensão

cautelar de eficácia integral da referida lei estadual, quanto à alegação de que seria exigível lei complementar para o tratamento normativo da matéria; [iii] **indeferiu** o pedido de medida cautelar relativamente aos §§ 2º e 3º do art. 2º, ao § 3º do art. 3º, e à cláusula final "*fora do território mato-grossense*", inscrita no § 2º do art. 16, da mencionada lei; [iv] **deferiu** o pedido de medida cautelar, para suspender a eficácia da expressão "*observados os demais critérios determinados pelo regulamento*", constante do § 4º do art. 13, bem como para suspender a execução e a aplicabilidade do parágrafo único do art. 22, ambos da lei estadual impugnada.

O Ministro Nelson Jobim, então, pediu vista para melhor examinar o voto do Ministro Relator no ponto em que este deferia, em parte, a medida cautelar para: [i] suspender a expressão "*ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados*", do inciso VI do § 1º do art. 2º da norma contestada; [ii] conferir à primeira parte desse mesmo dispositivo, interpretação conforme à Constituição, para, sem redução de texto, fixar exegese no sentido de restringir a incidência do ICMS às operações de circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, não abrangendo, porém, o licenciamento ou cessão de uso dos ditos programas; e [iii] indeferir, em face da

interpretação conforme acima referida, o pedido de medida cautelar quanto ao § 6º do art. 6º, da Lei 7.098/1998, do Estado de Mato Grosso.

Em 29/3/2006, o Ministro Nelson Jobim, em voto-vista, divergiu do Relator para entender que o ICMS pode incidir sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados. Assim, para os fins desta cautelar, julgou constitucionais os arts. 2º, § 1º, VI, e 6º, § 6º, ambos da Lei 7.098/1998.

Nessa ocasião, pedi vista dos autos para melhor exame do tema.

Como se viu, quanto ao pedido de medida cautelar, ficou ainda pendente a decisão sobre a constitucionalidade dos artigos 2º, § 1º, VI, e 6º, § 6º, ambos da Lei mato-grossense, que tratam especificamente da incidência do ICMS nas operações com programa de computador (*software*) e de sua base de cálculo.

A matéria ora submetida à apreciação do Plenário, convém recordar, não é nova nesta Suprema Corte. Em caso semelhante, nos autos do RE 176.626/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que julgou precedente

ação declaratória ajuizada pela recorrida com o objetivo de que seja reconhecida a incidência do ICMS sobre operações de "licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador", a Primeira Turma assentou que

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

À ocasião, acolheu-se a distinção proposta por Rui Saavedra entre os denominados programas *standard* destinados a uma pluralidade de usuários, fabricados em massa e comercializados em prateleiras de estabelecimentos comerciais e os programas destinados ao atendimento das necessidades de determinado usuário, preparados a pedido e de acordo com as solicitações deste. <sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> SAAVEDRA, Rui. *A proteção jurídica do software e a internet*. Don Quixote, Lisboa: 1998. pp. 106-107.

Nesse sentido, o Ministro Sepúlveda Pertence concluiu o seguinte:

*"De fato. O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o corpus mechanicum de obra intelectual que nele se materializa. Tampouco, a fortiori, a assume o consumidor final, se adquire um exemplar do programa para dar de presente a outra pessoa. E é sobre essa operação que cabe plausivelmente cogitar da incidência do imposto questionado.*

*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 o meu voto".*

Noutra ocasião, no julgamento do RE 199.464/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, o Tribunal deu provimento ao recurso interposto contra acórdão do TJ/SP, que exonerou comerciante de disquetes contendo programas para computadores (*software*) da obrigação de recolher ICMS, por considerar a operação sujeita apenas ao ISS, nos termos da seguinte ementa:

*"TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO.*

No julgamento do RE 176.626/SP, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado 'de prateleira', e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software.

A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS.

*Recurso conhecido e provido".*

Pesquisando acerca do tema em debate, constatei que a orientação jurisprudencial desta Suprema Corte não destoa da conclusão a que chegou o XLII Congresso Internacional de Direito Financeiro e Fiscal, promovido pela *Internacional Fiscal Association - IFA*, em Amsterdã, dedicado ao tema "*tax treatment of computer software*".

À ocasião, após um exame do Direito Comparado, John B. Jones e Robert N. Mattron lançaram no relatório geral a conclusão de que a venda de *software de prateleira, packaged software, off the shelf, canned, standard program*, equivale a uma transferência de bens (mercadorias), enquanto que o *customized software* desenvolvido para as necessidades específicas de um particular, equivale a uma prestação de serviço. <sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Cf. *General report: Tax treatment of computer software. Cahiers de Droit Fiscal International*. V. 73, b, p. 32, 1988.

Estabelecidas as balizas jurisprudenciais e doutrinárias do tema, passo ao exame preliminar da constitucionalidade das normas impugnadas.

Dispõe o art. 2º, § 1º, VI, da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso, que o ICMS incide "*sobre as operações com programa de computador - software -, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados*" (fl. 84v).

Por sua vez, o art. 6º, § 6º, da referida lei estadual estabelece que "*integra a base de cálculo do ICMS, nas operações realizadas com programa de computador - software - qualquer outra parcela debitada ao destinatário, inclusive o suporte informático, independentemente de sua denominação*" (fl. 86 v.).

Na sequência, recorro ao ponto central que remanesce analisar quanto à medida cautelar consiste saber se as operações econômicas que envolvem o programa de computador ou *software*, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados, estão compreendidas no campo de incidência do ICMS.



Em sede doutrinária, Ives Gandra Martins sustenta a impossibilidade de incidência do ICMS nas operações de licenciamento e sub-licenciamento de programas de *software* em razão do nítido exercício de direito autoral que ostentam. Nesse sentido, sustenta o autor o seguinte:

*"Nem se argumente que o 'software', muitas vezes, é apenas locado, nem que, em outras, os programas são cedidos em série, posto que, nas duas hipóteses, a densidade econômica da mercadoria é sempre inferior à da criação intelectual nele expressa e a locação não é uma prestação de serviços, como não é venda de mercadoria a alienação de tais programas constituídos de bens imateriais".*<sup>3</sup>

Em estudo pontual sobre a matéria, Edvaldo Brito conclui que o *software* não sofre a incidência do ICMS porque está submetido ao regime jurídico da imunidade que o afasta do campo de incidência do imposto. Para o autor, o "*'software'* é uma atividade intelectual que, em si mesma como *'know how'* ou veiculada no disquete, está afastada, pela Constituição, da tributação porque opera as funções daquele objeto que, tradicionalmente, denomina-se livro".<sup>4</sup>

Desse entendimento compartilham, *inter alia*, Guilherme

---

<sup>3</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Licenciamento e o sub-licenciamento de programas de software não se confundem com circulação de mercadorias impossibilidade de incidirem sobre as respectivas operações ICMS*. Revista de Imposto de Renda, n. 270, jan., São Paulo: CERFIR, 1990, p. 24.

<sup>4</sup> BRITO, Edvaldo. *'Software': ICMS, ISS ou imunidade tributária?*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 5, fev., 1996, p. 19-28.

Pereira das Neves,<sup>5</sup> Clélio Chiesa<sup>6</sup> e Marcello Martins Motta Filho.<sup>7</sup>

Ainda nessa linha, destaco a tese da imunidade tributária do *software*, equiparado ao livro eletrônico, defendida por Hugo de Brito Machado,<sup>8</sup> Roque Antônio Carrazza,<sup>9</sup> entre outros.

Para Carrazza, essa interpretação "é a única que atende a ratio constitutionis de salvaguardar a cultura, a liberdade de imprensa, a livre difusão do pensamento e, por extensão, o próprio regime democrático".

10

Portanto, assentar a possibilidade de incidência - de maneira genérica - do ICMS sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados em razão de sua natureza encontra dificuldades materiais, bem

---

<sup>5</sup> NEVES, Guilherme Pereira das. *ICMS - Comercialização de conteúdos digitais na internet - imunidade*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 74, nov., 2001, p. 50-57.

<sup>6</sup> CHIESA, Clélio. *A tributação da comercialização de programas de computador: incidência do ICMS, ISS ou fato atípico?*. Revista Fórum de Direito Tributário, nº 2, Belo Horizonte: Editora Fórum, mar/abr, 2003, p. 127-143.

<sup>7</sup> MOTTA FILHO, Marcello Martins. *Software de prateleira e o ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 35, ago., 1998. p. 64-70.

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Imunidade tributária do livro eletrônico*. Revista Opinião Jurídica, v. 5, Fortaleza, 2005, pp. 111-135.

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Livro eletrônico - Imunidade Tributária - Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição*. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, pp. 254-272.

<sup>10</sup> Ob. cit., p. 272.

como uma série de obstáculos de ordem técnica, inerentes ao próprio comércio eletrônico, conforme observou André Portella, veiculando os seguintes exemplos: [i] a classificação dos produtos telemáticos em bens ou serviços, para fins de determinação do seu regime jurídico; [ii] a determinação da natureza jurídica do *software* como obra de arte, científica ou técnica (imunidade do livro eletrônico); [iii] o estabelecimento da natureza jurídica da Internet enquanto serviço de comunicação ou de informação, para fins de incidência de ICMS ou ISS, respectivamente; e [iv] a identificação do estabelecimento onde ocorreu o fato gerador e do consumidor final. 11

Acrescento, ainda, a esse rol, o problema da eventual repartição de receitas nas vendas interestaduais de mercadorias (art. 155, § 2º, VII e VIII, da Constituição).

O voto divergente, ademais, apoia-se em questões que estão a merecer uma reflexão mais aprofundada por parte desta Corte, a qual, a meu ver, deve ficar reservada ao exame do mérito desta ação direta de inconstitucionalidade, com destaque para as seguintes

---

<sup>11</sup> Cf. PORTELLA, André Alves. *Facturas electrónicas y declaraciones telemáticas: la liquidación de los tributos por internet*. Impuestos - Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia, MADRI, v. 21, 2003. p. 16-58; PORTELLA, André Alves. *Controle Tributário do Comércio Eletrônico*. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2007, p. 60-106.

questões: [i] saber se o programa de computador adquirido por meio de transferência eletrônica de dados enquadra-se no conceito de bem incorpóreo ou de mercadoria, para fins de incidência do ICMS; e [ii] determinar se é possível, no caso de optar-se pela primeira alternativa, a incidência do referido imposto sobre bens incorpóreos.

Desse modo, não obstante os ponderáveis e inovadores argumentos lançados no voto divergente, como estamos ainda em sede de cognição sumária, concluo, com amparo na doutrina e na orientação jurisprudencial desta Suprema Corte,<sup>12</sup> que existem fundamentos aptos a solucionar a questão, *in limine*, nos termos propostos pelo Ministro Relator.

Isso posto, acompanho o Relator para, na questão suscitada no voto-vista, também **deferir em parte** o pedido de cautelar de modo a suspender a eficácia da expressão "*ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados*", do inciso VI do § 1º do art. 2º do diploma impugnado, e conferir, à primeira parte desse mesmo dispositivo, interpretação conforme a Constituição, sem redução de texto, fixando exegese no sentido de restringir a incidência do ICMS às operações de circulação de cópias

---

<sup>12</sup> REs 176.626/SP, 191.454/SP, 191.732/SP, todos de relatoria do Min. Sepúlveda Pertence; RE 199.464/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão; RE 285.870-AgR/SP, Rel. Min. Eros Grau.

ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, não abrangendo, porém, o licenciamento ou cessão de uso dos ditos programas, e **indefiro** o pedido quanto ao § 6º do art. 6º, da Lei 7.098/1998, do Estado de Mato Grosso, sem prejuízo de melhor refletir sobre o tema constitucional de fundo quando do julgamento de mérito desta ação.

É como voto.