

27/04/2020

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

RELATORA : **MIN. CÁRMEN LÚCIA**
REQTE.(S) : **PARTIDO DO MOVIMENTO DEMOCRÁTICO
BRASILEIRO - PMDB**
ADV.(A/S) : **VANIA KIRZNER**
ADV.(A/S) : **RENATO OLIVEIRA RAMOS**
INTDO.(A/S) : **GOVERNADOR DO ESTADO DE MATO GROSSO**
INTDO.(A/S) : **ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO
GROSSO**
AM. CURIAE. : **DISTRITO FEDERAL**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL**
AM. CURIAE. : **CONFEDERACAO NACIONAL DE SERVICOS - CNS**
AM. CURIAE. : **ABES - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRAS DAS EMPRESAS
DE SOFTWARE**
AM. CURIAE. : **SINDICATO DAS EMPRESAS DE PROCESSAMENTO
DE DADOS E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA DO
ESTADO DE SÃO PAULO - SEPROSP**
ADV.(A/S) : **RICARDO OLIVEIRA GODOI E OUTRO(A/S)**
AM. CURIAE. : **ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE
FINANÇAS DAS CAPITALIS - ABRASF**
ADV.(A/S) : **RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA**
AM. CURIAE. : **FEDERAÇÃO DAS INDUSTRIAS NO ESTADO DO
MATO GROSSO - FIEMT**
ADV.(A/S) : **VICTOR HUMBERTO MAIZMAN**
AM. CURIAE. : **FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES DAS EMPRESAS
BRASILEIRAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO -
ASSESPRO NACIONAL**
ADV.(A/S) : **ALESSANDRO SPILLER**

V O T O

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN: Trata-se ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB) em face da Lei 7.098/1998 editada pelo Estado do Mato Grosso.

ADI 1945 / MT

Sustentam-se os seguintes argumentos referentes a vícios de inconstitucionalidade:

“1) A Lei nº 7.098/98, como um todo, por ser, formalmente, uma lei ordinária, quando, conforme se provará adiante, teria que revestir-se da forma de uma Lei Complementar.

2) o inciso VI do artigo 2º e o §6º do artigo 6º; (Bitributação)

3) os §§2º e 3º do artigo 2º; (competência da União)

4) o §4º do artigo 3º; (tratamento diferenciado)

5) o §4º do artigo 13; (matéria de lei por regulamento)

6) o §2º do artigo 16; (interpretação extensiva)

7) o parágrafo único do artigo 22 (inconstitucionalidade por omissão);”

Com sessão plenária inicial em 19.04.1999 e findo o julgamento em 26.05.2010, o Tribunal Pleno do STF indeferiu a medida liminar conforme consta no acórdão, ao passo que na ementa há assertiva no sentido do deferimento parcial dessa medida para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento” constante no art. 13, §4º, e o inteiro teor do art. 22, parágrafo único, da lei em questão:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o

ADI 1945 / MT

cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de *fumus boni iuris*. 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6. Previsão de incidência do ICMS sobre “prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio” (art. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação “iniciado fora do território mato-grossense” (arts. 16, § 2º, e 2º, § 3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências. 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso.” (ADI 1945 MC, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, Rel. p/ Ac. Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, DJe 14.03.2011)

Quanto ao mais, irmano-me ao relatório efetuado de forma diligente pela E. Ministra Cármen Lúcia.

São os fatos de interesse ao presente voto.

Inicialmente, convém enfrentar as preliminares suscitadas no curso do processo, tendo em vista o largo período desde o ajuizamento da ação.

Segundo o Advogado-Geral da União, *“conclui-se pela prejudicialidade da presente ação direta quanto à suposta inconstitucionalidade dos artigos 2º, § 2º, e 3º, § 3º, ambos da Lei nº 7.098/98, do Estado de Mato Grosso.”* Ademais, *“[v]ê-se, pois, que o Partido do Movimento Democrático Brasileiro fundamenta seu pleito, no que se refere aos mencionados artigos 13, § 4º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da Lei estadual nº 7.098/98, em suposta ocorrência de ofensa reflexa ao Texto Constitucional.”*

Por sua vez, o Procurador-Geral da República concorda com a prejudicialidade do art. 3º, §3º, da lei impugnada, porém afirma a *“manutenção da essência do ato normativo originariamente impugnado e necessidade de observância ao princípio do pedido”*, devendo persistir a análise sobre o art. 2º, §2º, do diploma.

Além disso, segundo o *Parquet*, *“[a] ação não deve ser conhecida quanto aos arts. 13, §4º; e 22, parágrafo único, ambos da Lei estadual 7.098/1998”*, por consistirem em ofensa indireta à Constituição da República.

Nesses termos, não há mais objeto quanto à alegação de criação de tratamento diferenciado ente contribuintes, ao estabelecer o pagamento antecipado do ICMS excluindo o setor industrial, a partir da Lei estadual 8.628/2006, que apresenta faculdade de pagamento antecipado do imposto. Portanto, não deve ser conhecido o art. 3º, §3º, da lei impugnada.

No tocante ao art. 2º, §2º, da Lei 7.098/1998, a redação original era:

“§2º. Nas hipóteses elencadas no inciso III do 'caput', o imposto incide ainda sobre os serviços adicionais tais como os cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura, utilização, serviços suplementares e outras facilidades que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.”

ADI 1945 / MT

Por sua vez, a redação conferida pela Lei 9.226/2009 é a seguinte:

“§ 2º Para fins do disposto no inciso III do caput consideram-se, também, como prestações onerosas de serviços de comunicação:

I - serviços de provimento de acesso à Internet, de transmissão de dados e de informações, adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura, facilidades, bem como os demais serviços de valor adicionado, ou quaisquer outros que aperfeiçoem ou acrescentem novas utilidades ao serviço de comunicação, ou que sejam exigidos como condição à sua prestação, ainda que preparatórios, independentemente da tecnologia utilizada ou da denominação que lhes seja dada;

II - serviços prestados em regime de concorrência econômica por empresas públicas e sociedades de economia mista, bem como o serviço de telegramas, telefax e outros serviços, ainda que prestados pelos correios, suas agências franqueadas e congêneres;

III - serviços relativos à ligação telefônica internacional, quando o tomador estiver no território nacional;

IV - serviços de comunicação visual ou sonora;

V - serviços a destinatário no exterior, desde que o resultado ocorra no território nacional;

VI - serviços de disponibilização a outros prestadores de serviço de comunicação ou a usuário final, de redes, de infraestrutura de meios de comunicação e de equipamentos inerentes ao. Serviço;

VII - serviços de rastreamento ou localização de bens ou pessoas.”

Nesse contexto, a agremiação Autora sustenta que “[a] Lei Estadual ^o 7.098/98, entretanto, extrapolando sua competência legislativa, interpretou extensivamente o disposto no inciso III do art. 2º da Lei Complementar 87/1996, acrescentando os §§2ºe 3º, legislando sobre matéria de competência privativa da

ADI 1945 / MT

União.”

Por conseguinte, independentemente do ângulo que se visualize a questão, caso ainda persista o objeto, trata-se de ofensa indireta ao Texto Constitucional não cognoscível em sede de ADI. Essa conclusão não retira de modo algum a imperatividade de observância dos precedentes vertidos no RE 572.020, de relatoria do Ministro Marco Aurélio e com acórdão redigido pelo Ministro Luiz Fux, e RE 912.888, de relatoria do saudoso Ministro Teori Zavascki, acerca do conceito de serviço de comunicação extraído dos Convênio ICMS 69/1998, Lei federal 9.472/1997 e Lei Complementar 87/1996 por parte da Administração Tributária. **Sendo assim, não conheço do art. 2º, §2º, da lei impugnada.**

No tocante aos arts. 13, § 4º; 16, §2º; e 22, parágrafo único, da Lei estadual 7.098/98, versa-se sobre os dispositivos enfrentados e até suspensos na medida cautelar, nos termos do voto do Relator originário Octávio Galotti:

“Quanto ao § 4º do art. 13 da lei atacada, penso que excede os limites da regulamentação permissível ao Poder Executivo o estabelecimento de critérios de cálculo, em adição aos prescritos em lei.

Volta-se, também, o autor, contra o § 2º do art. 16 da lei matogrossense, por não haver, na Constituição nem na Lei Complementar nº 87-96, alusão à incidência do ICMS, quando se inicie a operação fora do território do Estado.

Cabe, todavia, aqui, a mesma observação tecida a propósito da impugnação ao § 3º do art. 2º da mesma lei, com apoio no art. 11, III, d, da Lei Complementar nº 87-96, nada conduzindo a admitir a imunidade a que, em última análise, aspira o requerente.

Embora atacando, a título de inconstitucionalidade por omissão, o parágrafo único do art. 22 da lei matogrossense, o vício argüido pelo requerente é, em substância, de inconstitucionalidade positiva, consistente em relegar, ao regulamento, a disciplina da prova que, também a meu juízo, está sob o manto da garantida da reserva legal.”

Restou acompanhado neste ponto pelo voto condutor da divergência proferido pelo I. Ministro Nelson Jobim:

“Também em relação às preliminares levantadas pelas informações e acerca da alegação da inconstitucionalidade dos art. 2º, §§ 2º, 3º; art. 3º, § 3º; art. 13, § 4º; art. 16, § 2º; e art. 22, parágrafo único da L. 7.098/98, acompanho o relator.

Nesse sentido, defiro parcialmente a cautelar para suspender, até a decisão final da presente ação, os efeitos da expressão ‘observados os demais critérios determinados’ constante do art. 13, § 4º e o parágrafo único do art. 22 da lei estadual.”

Por isso, conheço dos dispositivos supracitados, prestigiando a deliberação anterior deste E. Plenário.

Enfim, conheço parcialmente da ação direta de inconstitucionalidade, excluídos os arts. 2º, §2º, e 3º, §3º, da lei hostilizada.

Quanto ao mérito da demanda, confirmo, de saída, a medida liminar deferida quanto aos arts. 13, § 4º, e 22, parágrafo único, da Lei estadual 7.098/98, por ofensa ao princípio da legalidade tributária, nos termos do voto do E. Ministro Octávio Galotti. Igualmente, considero não arrostar a ordem constitucional o disposto nos §3º e art. 2º e §2º do art. 16 da lei em questão, porquanto há coincidência ao positivado no art. 2º da LC 87/1996, não havendo conflito entre as normas ou extravasamento do diploma estadual.

No tocante ao vício formal de inconstitucionalidade da lei hostilizada, verifica-se que o STF bem examinou, ao rejeitar a alegação, conforme extrai-se do voto do Ministro Relator originária da ADI-MC 1.945, Rel. Min. Octávio Gallotti, nos seguintes termos:

“Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (artigos 146, III e 155, § 2º, XII), como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de

direito local.

Preenche, atualmente, esse papel a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.”

No que diz respeito à inconstitucionalidade por bitributação e invasão de competência municipal, a meu ver, a matéria não coincide integralmente com o Tema 590 da sistemática da repercussão geral, cujo caso líder é o RE 688.223 em que se discute a incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (*software*) desenvolvidos para clientes de forma personalizada, em consonância ao argumentado em voto-vista pelo Ministro Ricardo Lewandowski:

“Pesquisando acerca do tema em debate, constatei que a orientação jurisprudencial desta Suprema Corte não destoia 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.

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

(...)

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.”

ADI 1945 / MT

Observa-se, a propósito, o raciocínio jurídico desenvolvido pelo STF em relação aos “*softwares de prateleira*”, de modo a reputá-lo mercadoria sujeita à comercialização na economia de mercado, pois se trata de criação de acesso amplo disponibilizada ao público em geral.

A despeito de reconhecer o relevante papel de interpretação constitucional conferido ao STF na definição de diretrizes jurisprudenciais para compatibilizar a tributação e a economia digital, entendo que a distinção de *softwares* segundo o grau de customização remanesce válida e essencial para a definição da competência tributária, além de restar expressamente prevista na legislação de regência.

A esse respeito, entende-se que o objeto do presente julgamento cinge-se aos *softwares off the shelf*, à luz da taxonomia proposta pelo E. Ministro Sepúlveda Pertence no caso líder desse entendimento pretoriano, o RE 176.626, de relatoria de Sua Excelência, Primeira Turma, DJ 11.12.1998, assim ementado:

“I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual “não foram opostos embargos declaratórios”. Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador (‘software’): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” matéria exclusiva da lide, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se

ADI 1945 / MT

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."

Verifica-se que essa diretriz jurisprudencial e distinção classificatória entre os tipos de programas de computador remanescem seguidas por ambas as Turmas do STF. Confirmam-se os seguintes precedentes: RE 199.464, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 30.04.1999; e RE-AgR 285.870, de relatoria do Ministro Eros Grau, Segunda Turma, DJe 1º.08.2008.

Com o tempo, a compreensão sobre o que são os "softwares de prateleira" sofreu mudanças. É inegável que há novas maneiras de comercializar, pagar transações, encomendar e consumir bens, o que faz com que o crescimento da economia digital a transforme na própria economia.

Em consequência disso, materiais didáticos e programas de computador não são mais adquiridos da mesma forma, visto que podem ser manuseados por meio de mídias eletrônicas. A transmissão eletrônica de dados sem a existência de um suporte físico tornou-se, portanto, uma realidade ao que não subsiste a compreensão do *tipo mercadoria* como algo corpóreo.

Nesse sentido, parte do sentido dos *softwares off the shelf*, relativamente a ser um programa já acabado, bem definido, estável e concebido para desempenhar uma mesma função a uma pluralidade de usuários permanece. Além disso, sabe-se que o *software* é correlato aos direitos do autor, na qualidade de criação artística, literária e conexas, logo, albergado no âmbito de proteção da propriedade intelectual, nos termos do art. 2º, VIII, do Decreto 75.541/1975, que internalizou a convenção de instituição da Organização Mundial da Propriedade Intelectual (OMPI).

ADI 1945 / MT

Todavia, se antes programas de computador, quando produzidos em série e destinados à comercialização, deviam ser físicos, materializando-se o “*corpus mechanicum*” da criação intelectual, isso hoje não é mais necessário, conforme mostra a ementa abaixo:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Imunidade objetiva constante do art. 150, VI, d, da CF/88. Teleologia multifacetada. Aplicabilidade. Livro eletrônico ou digital. Suportes. Interpretação evolutiva. Avanços tecnológicos, sociais e culturais. Projeção. Aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers). (...) 4. O art. 150, VI, d, da Constituição não se refere apenas ao método gutenberguiano de produção de livros, jornais e periódicos. O vocábulo “papel” não é, do mesmo modo, essencial ao conceito desses bens finais. O suporte das publicações é apenas o continente (*corpus mechanicum*) que abrange o conteúdo (*corpus misticum*) das obras. O corpo mecânico não é o essencial ou o condicionante para o gozo da imunidade, pois a variedade de tipos de suporte (tangível ou intangível) que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento acidental no conceito de livro. A imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da Constituição, portanto, alcança o livro digital (e-book). (...) 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 330.817, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 30 ago. 2017).

Nessa perspectiva, a transmissão eletrônica de dados pode acontecer tanto mediante a aquisição material em lojas quanto por meio de *download* ou *streaming*. A partir dessa premissa Lucas Bevilacqua e Carlos Almeida entendem que, independentemente do modo de comercialização, “os Estados detêm poder de tributar *softwares* através do ICMS ((BEVILACQUA & ALMEIDA, Lucas e Carlos Otávio. *In: FARIA, SILVEIRA E MONTEIRO, Renato, Ricardo e Alexandre. Tributação da Economia Digital- desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018, p.339-357, p.351).

ADI 1945 / MT

Portanto, reputo constitucional a incidência de ICMS sobre *softwares* de prateleira, ainda que a circulação da mercadoria ocorra apenas de forma digital e virtual.

Ante o exposto, conheço parcialmente esta ação direta de inconstitucionalidade, excluindo da cognoscibilidade os arts. 2º, §2º, e 3º, §3º, da lei atacada e, na parte conhecida, dou parcial procedência, apenas, de modo a confirmar a liminar concedida previamente quanto aos arts. 13, § 4º, e 22, parágrafo único, da Lei estadual 7.098/98.

Cópia