

O STF vai definir como o Brasil deve tributar os bens virtuais?

A pauta do último dia 18 de março, no Supremo Tribunal Federal, incluía o julgamento de três casos sobre tributação de bens digitais: ADI 1.945, ADI 5.659 e RE 688.223. Em todos, está em debate a determinação do imposto que deve incidir sobre a comercialização de *softwares* (programas de computador).

Os feitos acabaram excluídos da pauta. Quando retomar os julgamentos, a Corte precisará enfrentar um dos temas mais controvertidos e importantes para definição do futuro da tributação brasileira na Era Digital. São casos diferentes, mas com um eixo central comum.

O RE 688.223, de relatoria do Min. Luiz Fux, processo-paradigma da repercussão geral, discute a incidência de ISSQN sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador desenvolvidos para clientes de forma personalizada. A ADI 5.659, de relatoria do Min. Dias Toffoli, questiona a constitucionalidade da legislação do Estado de Minas Gerais que dá suporte à cobrança de ICMS nas operações com programas de computador. A ADI 1.945, de relatoria da Min. Cármen Lucia, em tramitação no STF desde 1999, questiona a constitucionalidade de lei do Mato Grosso que determina a incidência de ICMS “sobre operações com programas de computador – *software* –, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados”.

A despeito das diferenças de mérito e instrumento processual que os separam, os três feitos levam ao Tribunal uma perplexidade comum, a respeito do tratamento tributário que deve ser conferido aos bens digitais. Para colocar a questão de maneira muito simples, a pergunta é: afinal, devem ser considerados serviços ou mercadoria para fins fiscais no Brasil? Deve ser cobrado ICMS ou ISSQN?

O ponto de partida é, naturalmente, o texto constitucional. Em todos esses casos, a controvérsia jurídico-tributária assume estatura constitucional pela maneira como coloca em xeque os limites das competências tributárias previstas no art. 155, II, (“operações relativas à circulação de mercadorias”) e art. 156, III (“serviços de qualquer natureza”). Programas de computador são mercadorias ou são serviços? Como devem ser considerados para fins tributários?

As implicações práticas dessa classificação, do ponto de vista econômico e tributário, não são pequenas. A definição do conceito repercute na arrecadação e na carga fiscal. Mudam, *e.g.*, o imposto (ICMS x ISSQN), o ente competente para a cobrança (Estado ou Município), a alíquota (em torno 17% ou de 2 a 5%) e o regime jurídico aplicável (não cumulativo ou cumulativo). A indefinição hoje é uma grande fonte de perplexidades e insegurança jurídica.

A rigor, esses não são os únicos casos que aguardam julgamento sobre o tema no Supremo, o que, aliás, pode ter contribuído para o adiamento dos julgamentos. Há, pelo menos, cinco feitos em tramitação no STF que envolvem a tributação dos bens digitais. A tabela abaixo aponta, de modo não exaustivo, os principais casos. A rigidez constitucional do nosso sistema tributário certamente fará com que venham muitos outros.

Caso	Relator	Objeto	Tema	Situação
ADI 1.945	Cármen Lucia	Lei Estadual n. 7.098/1998 (MT)	ICMS sobre operações com <i>software</i> , ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados	Pronta para pauta (08/06/2016) Cautelar indeferida (26/05/2010)
ADI 5.659	Dias Toffoli	Decreto n. 46.877/15 (MG) e outros	Incidência do ICMS as operações com <i>software</i>	Pronta para pauta (11/09/2018)
RE 688.223 (Tema 590)	Luiz Fux	Item 1.05 da LC 116/2006	ISSQN sobre cessão ou licenciamento de <i>software</i> desenvolvidos para clientes de forma personalizada	Pronto para pauta (1º/08/2016) Repercussão Geral reconhecida (20.9.2012)
ADI 5.576	Roberto Barroso	Lei 6.374/89 (SP) e outras	Incidência do ICMS sobre as operações com <i>software</i>	Conclusa ao relator (22.5.2019)
ADI 5.958	Cármen Lucia	Convênio ICMS n. 106/2017 (CONFAZ)	Incidência do ICMS sobre operações com <i>software</i>	Conclusa à relatora (13/01/2020)

O julgamento desses processos não será a primeira oportunidade em que o Tribunal discutirá a tributação dos *softwares*. O STF já tangenciou o tema em, pelo menos, três oportunidades. Os precedentes do Tribunal são conhecidos, embora não ofereçam uma diretriz clara sobre a matéria.

A primeira decisão relevante foi a proferida no RE 176.626, de relatoria do Min. Sepúlveda Pertence. No recurso, julgado pela Primeira Turma em 1998, a Fazenda do Estado de São Paulo insurgiu-se contra decisão do Tribunal de Justiça daquele Estado que afastou a incidência de ICMS sobre operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador. Discutia-se, no caso, o enquadramento dos programas de computador como mercadoria, para fins tributários.

O recurso da Fazenda estadual não foi provido. Mas os fundamentos da decisão até hoje influenciam a discussão do tema no Brasil. O voto do Ministro Sepúlveda Pertence afirmou a impossibilidade de tributação do licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador, pelo Estado, porém admitiu a incidência do ICMS sobre “cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo” – “software de prateleira” (*off the shelf*). O relator assentou ainda em seu voto, à guisa de *obiter dictum*:

“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, e? a mesma do vendedor de livros ou de discos, que na?o 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 e? sobre essa operação que cabe plausivelmente cogitar da incidência do imposto questionado.

A distinção e?, 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: e? o meu voto.”

Controvérsia semelhante foi enfrentada no RE 199.464, de relatoria do Min. Ilmar Galvão, julgado 2.3.1999. Neste caso, também julgado pela Primeira Turma, o recurso da Fazenda do Estado de São Paulo foi provido, tomando como fundamento a orientação firmada no precedente anterior, o RE 176.626. Lê-se na ementa do segundo julgado:

"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."

Ainda em 1999, a tributação dos *softwares* chegou ao Plenário do STF, no julgamento da medida cautelar na ADI 1.945. À época a relatoria era do Ministro Octavio Gallotti. Hoje a ação, que ainda aguarda desfecho, tem como relatora a Ministra Cármen Lucia. Em razão de interrupções e pedidos de

vista, o julgamento da cautelar só foi concluído em 2010 e o mérito, como se sabe, não foi decidido até o momento. O feito constava no calendário de julgamento do dia 18.3.2020.

A decisão da cautelar de 2010 caminhou em sentido diverso das decisões da Primeira Turma de 1998 e 1999. Ficou vencido o relator, Ministro Octavio Gallotti, que pretendia, na linha dos arestos anteriores, fixar a “exegese no sentido de restringir a incidência do ICMS às cópias ou exemplares de programas produzidos em série e comercializados no varejo, sem abranger o licenciamento ou a cessão de uso”. A cautelar requerida foi negada e o Tribunal reconheceu, por maioria, a possibilidade de incidência do imposto (ICMS) sobre operações com *software*, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados, a despeito da “inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito”.

O acórdão, contudo, não pôs termo à controvérsia sobre o tema em questão, tampouco assentou diretrizes claras a respeito do imposto incidente sobre programas de computador. Ainda se espera que o STF defina a tributação aplicável sobre bens digitais para esses e outros casos.

A bem da verdade, os feitos que seriam julgados no dia 18.3.2020 representam apenas uma pequena amostra dos desafios que a economia digital reserva à Administração Tributária e das controvérsias que o STF será chamado a enfrentar. A tecnologia já modificou profundamente a maneira como vivemos, nos comunicamos, trabalhamos, geramos riqueza, consumimos e nos relacionamos. Os impostos, contudo, ainda permanecem praticamente os mesmos no Brasil, despertando perplexidades frequentes para os contribuintes e para os fiscos, que precisam encaixar novos produtos e negócios em estruturas fiscais pensadas para o século passado.[ii](#)

Naturalmente, o esforço para enquadrar os novos negócios e novas manifestações de riqueza nas velhas estruturas de tributação estabelecidas nos anos 1960 configura uma permanente fonte de incertezas e insegurança jurídica para o contribuinte, espremido na disputa fiscal que hoje se estabelece. As controvérsias multiplicam-se e acabam fatalmente galgando o STF.

A dificuldade maior está no fato de as premissas em que se baseia o sistema tributário nacional e que lastreiam a divisão de competências, na Constituição, foram estabelecidas ao tempo em que a economia se concentrava na produção e no comércio de bens físicos e a maior parte dos serviços era relegada apenas à prestação em pequena escala e à esfera local. A realidade econômica hoje é outra. Está mudando profunda e rapidamente.

A dicotomia mercadoria-serviço, critério utilizado para a partilha de competências tributárias na Constituição em vigor, não subsiste no contexto da economia digital. Envelheceu, tornou-se obsoleta: insuficiente para lidar com os desafios que se impõem às administrações tributárias. Muitas atividades que pretendemos encaixar à força no conceito de mercadoria ou serviço não são uma coisa nem outra. São algo diverso e inimaginável ao tempo em que as bases constitucionais (e rígidas) dos nossos tributos foram fincadas. Mas decerto essa não é uma premissa que possa ser confortavelmente assumida pelas Fazendas Públicas, sob pena de erodir ainda mais suas bases tributárias e desonerar integralmente muitas atividades econômicas hoje já muito mal tributadas.

De um lado, no Congresso Nacional, caminha o debate legislativo da reforma da tributação do consumo, pela criação de um imposto sobre bens e serviços, capaz de alcançar amplamente mercadorias, serviços, bens intangíveis, cessão e licenciamento de direitos e locações, para lhes conferir tratamento fiscal uniforme, como proposto na PEC 45/2019, na Câmara dos Deputados, e na PEC 110/2019, no Senado

Federal. De outro, incertezas fiscais de hoje convertem-se em conflitos de competência, que envolvem Estados, Municípios e talvez a própria União, fazendo com que a disputa inevitavelmente chegue até o STF, depositário das esperanças das Fazendas e também dos contribuintes.

Parece bem claro que o sistema tributário brasileiro envelheceu e não está pronto para enfrentar os desafios que a economia digital impõe. Acumulam-se lacunas, inconsistências e sobreposições. O debate em torno da reforma na tributação do consumo é urgente e inadiável.

Bem ou mal, se não forem revistas as bases constitucionais pelo Congresso Nacional, é o STF que precisará decidir com lastro em premissas fixadas no século passado. Atualizará conceitos, definirá o ente competente e o imposto aplicável. Decidirá a respeito dos impostos cobrados sobre *streaming*, economia compartilhada, *Software as a Service* (SaaS), *Infrastructure as a Service* (IaaS) e tudo mais que vier a surgir no contexto da quarta revolução industrial e da economia digital. Precisarão determinar, caso a caso, o imposto e o regime jurídico aplicável para cada novo tipo de bem, mercadoria ou serviço.

No caso dos *softwares*, essa espera já dura mais de vinte anos. Daí a pergunta que dá título a este artigo e é intencionalmente ambígua. De um lado, vale questionar, afinal, quando o STF vai julgar o caso dos *softwares* que tramita na Corte desde 1999? De outro, também cabe a pergunta: será mesmo que o Supremo é o espaço mais adequado para decidir o futuro da tributação desses e de outros bens digitais no Brasil?

i A ação pede a declarar a inconstitucionalidade do Decreto no 46.877/15 do Estado de Minas Gerais, bem como a inconstitucionalidade parcial sem redução de texto, mediante a interpretação conforme a Constituição, do art. 5º da Lei n. 6.763/75, do art. 1º, I e II, do Decreto n. 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, e do art. 2º da Lei Complementar Federal no 87/96, a fim de excluir das hipóteses de incidência do ICMS as operações com programas de computador – *software*.

ii Os desafios da economia digital para a tributação no Brasil são o objeto deste artigo publicado em coautoria com os Professores José Roberto Afonso e Luciano F. Fuck: CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, set. 2019. ISSN 2238-0604. Disponível em:

<https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>.

Date Created

21/03/2020