

# Tributação na era digital e a prevalência do ISS em detrimento do ICMS no licenciamento ou cessão de uso de software na ADI n. 5.659

*Flávio Lima da Silva*

Técnico do Ministério Público da União. cursando a disciplina Direito Cibernético e Pós-Humanismo do programa de mestrado da Universidade Federal da Bahia (UFBA). Pós-graduando em Direito Digital pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Especialista em Gestão Pública pela Escola Superior do Ministério Público da União (ESMPU). Especialista em Computação pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Graduado em Direito pela Universidade Estácio de Sá. Graduado em Informática pelo Centro Universitário da Cidade.

**Resumo:** O objetivo do presente artigo é analisar a incidência do Imposto sobre Serviços (ISS) em detrimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), com a finalidade de direcionar as receitas oriundas deste tributo aos municípios. Para tanto, analisa-se o fundamento jurídico de tal procedimento, de acordo com decisão recente do STF no julgamento da ADI n. 5.659, com a Lei Complementar n. 116/2003, assim como outras leis, dados, estudos e obras relacionadas e (ou) apropriadas à matéria examinada.

**Palavras-chave:** programas de computador; ISS; ICMS.

**Sumário:** 1 Introdução. 2 O entendimento da Suprema Corte quanto à matéria examinada. 3 Tributação, ICMS e a repartição dos valores entre os entes federativos. 4 A tributação como instrumento para aplicação de medidas sociais e as possíveis consequências geradas pelo fortalecimento das receitas municipais. 5 Conclusão.

## 1 Introdução

Busca-se, com o presente artigo, demonstrar a incidência do ISS em detrimento do ICMS, em razão de sua competência, assim como todos

os desdobramentos gerados por esse entendimento, o que concretiza uma solução interessante de fortalecimento dos entes municipais para um maior benefício dos aspectos sociais.

É de suma importância trazer esse tema, tendo em vista que o desenvolvimento de aplicativos para computadores e smartphones (telefones inteligentes) não é apenas uma tendência, mas uma realidade que não retroagirá. Isso ocorre não somente no País, sendo uma situação capaz de gerar inúmeras consequências negativas sobre as receitas municipais, caso a ótica do princípio da territorialidade não seja respeitada. Sem dúvida, o desenvolvimento econômico nacional é extremamente importante (conforme o art. 3º da Constituição Federal), porém ele não pode ocorrer em detrimento das receitas dos municípios, afastando, junto com essas receitas, o desenvolvimento municipal econômico e social.<sup>[1]</sup>

Basicamente, pretende-se entender como a maioria dos ministros do STF interpretou a ADI n. 5.659-MG, de relatoria do min. Dias Toffoli, ao decidirem a incidência aos municípios do ISS advindo das atividades de desenvolvimento de aplicativos para computador (softwares).

Como conclusão, foi possível perceber que o entendimento do STF quanto à competência tributária trará resultados positivos como o maior alcance de implementação das políticas públicas e, consequentemente, um maior retorno social ao cidadão residente e (ou) visitante do ente municipal.

## **2 O entendimento da Suprema Corte quanto à matéria examinada**

Trata-se da ADI n. 5.659 protocolizada pela Confederação Nacional de Serviços (CNS) sob alegação de inconstitucionalidade do art. 2º da Lei Complementar Federal n. 87/1996 e do Decreto n. 46.877/2015 do Estado de Minas Gerais, bem como de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 5º da Lei n. 6.763/1975 e do art. 1º, incisos I e II, do Decreto n. 43.080/2002, ambos da mesma unidade federada, "a fim de [se] exclu[í]r[em] das hipóteses de incidência do ICMS as operações com programas de computador – software" (BRASIL, 2021). Apresenta-se a seguir o teor da legislação questionada:

## **Lei n. 6.763/1975:**

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º - O imposto incide sobre:

1) a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação e bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar;

2) o fornecimento de mercadoria com prestação de serviço:

a - não compreendido na competência tributária dos Municípios;

b - compreendido na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto estadual, como definido em lei complementar;

3) a saída de mercadoria em hasta pública;

4) a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto; (Item com redação dada pelo art. 29 da Lei nº 14.699, de 6/8/2003.)

5) a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior e a aquisição, em licitação promovida pelo poder público, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte regular do imposto, de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados, qualquer que seja a sua destinação; (Item com redação dada pelo art. 29 da Lei nº 14.699, de 6/8/2003.)

6) a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado; (Expressão "ativo permanente" substituída pela expressão "ativo imobilizado", pelo art. 3º da Lei nº 19.989, de 29/12/2011.)

(Vide art. 11 da Lei nº 20.824, de 31/7/2013.)

7) a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via ou meio, inclusive gasoduto e oleoduto, de bem, mercadoria, valor, pessoa e passageiro;

8) a prestação onerosa de serviço de comunicação de qualquer natureza, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação;

9) o serviço de transporte ou de comunicação prestado a pessoa física ou jurídica no exterior, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

10) a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação tenha se iniciado em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequentes. (Parágrafo com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 12.423, de 27/12/1996.)

(Vide art. 11 da Lei nº 20.824, de 31/7/2013.)

11) a operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual; (Item acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 21.781, de 1º/10/2015.)

12) a prestação interestadual de serviço destinada a este Estado, tomada por consumidor final não contribuinte do imposto, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a prestação do serviço neste Estado e a alíquota interestadual. (Item acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 21.781, de 1º/10/2015.)

§ 2º O imposto poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, conforme dispuser a lei.

(Artigo com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 9.758, de 10/2/1989.)

### **Decreto n. 43.080/2002:**

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

I - a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação ou de bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar;

II - o fornecimento de mercadoria com prestação de serviço:

a) não compreendido na competência tributária dos Municípios;

b) compreendido na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto estadual, como definido em lei complementar.

[...]

Art. 43 Ressalvado disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

[...]

XV - na saída ou no fornecimento de programa para computador:

a) exclusivo para uso do encomendante, o valor do suporte físico ou informático, de qualquer natureza;

b) destinado a comercialização, duas vezes o valor de mercado do suporte informático; (Efeitos de 15/12/2002 a 1º/02/2016).

#### **Decreto n. 46.877/2015:**

Art. 1º Fica revogado o inciso XV do art. 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos após decorridos noventa dias da sua publicação.

#### **Lei Complementar n. 87/1996:**

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

[...]

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual. (BRASIL, 2021, p. 6-9).

O relator destaca que, comparando-se à oportunidade anterior, no julgamento da medida cautelar na ADI n. 1.945-MT,

o Tribunal avançou e passou a considerar ser possível a incidência do ICMS alcançar o *software comercializado por meio de transferência eletrônica de dados, o que inclui o download do bem via internet*, não suspendendo, assim, dispositivo de lei estadual que continha previsão nesse sentido. A Corte, pode-se assim dizer, apontou para a direção de que a expressão mercadoria não estaria limitada a “bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo”. (BRASIL, 2021, p. 75-76. Grifos no original).

Esse é o fundamento da chamada interpretação evolutiva, haja vista que os softwares, que inicialmente eram transacionados em suportes informáticos físicos,

passaram a ser oferecidos quase que integralmente em ambiente virtual, primeiramente por meio de *download (customizável ou não)* e, mais recentemente, com o surgimento da infraestrutura em *nuvem* [termo coloquial para a disponibilidade sob demanda de recursos do sistema de computador], por meio de acesso direto à *internet*. (BRASIL, 2021, p. 77. Grifos no original).

É feita importante análise baseada no direito comparado sobre o tratamento que a União Europeia deu ao software como serviço, lembrando que a legislação comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) “já estabelecia expressamente, nos arts. 5º e 7º [Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977], que, por entrega de bem, entendia-se a ‘transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário’ e por prestação de serviço, qualquer prestação que não constituísse uma entrega de bens” na acepção do art. 5º, podendo consistir a prestação de serviço “na cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título” (BRASIL, 2021, p. 85).

Assim, por haver notória distinção e devido à “própria política do bloco europeu, entendeu-se que o fornecimento de programas de computador por meio eletrônico deveria ser considerado serviço para efeito do IVA” (BRASIL, 2021, p. 85).

No caso do Brasil, não há disposição expressa na Constituição Federal “no sentido de que o ICMS mercadoria abrangeria apenas bens corpóreos que são objeto de comércio ou destinados a sê-lo” ou “no sentido de que toda e qualquer operação com bens incorpóreos (não tangíveis) deva ser considerada prestação de serviço para efeito do ISS” (BRASIL, 2021, p. 85).

Nessa mesma linha, trouxe o relator a interpretação do Ministro Teori Zavascki, “quando ainda compunha o Superior Tribunal de Justiça, em acórdão do qual foi Relator, bem sintetizando os critérios objetivos na delimitação das competências tributárias entre os estados e os municípios” (BRASIL, 2021, p. 88):

DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E ISSQN.

CRITÉRIOS... 1. Segundo decorre do sistema normativo específico (art. 155, II, § 2º, IX, b e 156, III da CF, art. 2º, IV, da LC 87/96 e art. 1º, § 2º, da LC 116/03), a delimitação dos campos de competência tributária entre Estados e Municípios, relativamente à incidência de ICMS e de ISSQN, está submetida aos seguintes critérios: (a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicações incide ICMS; (b) sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a LC 116/03 (que sucedeu ao DL 406/68), incide ISSQN; e (c) sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). REsp 1.092.206/SP. Relator: Min. Teori Zavascki. **DJe** 23 mar. 2009).

A partir dessa visão,

*nos termos da orientação tradicional do Supremo Tribunal Federal, o simples fato de o serviço encontrar-se definido em lei complementar como tributável pelo ISS já atrairia, em tese, a incidência tão somente desse*

*imposto sobre o valor total da operação e afastaria a do ICMS. (BRASIL, 2021, p. 89).*

Seguindo esse entendimento,

o licenciamento ou a cessão de direito de uso de software, seja ele padronizado (customizado ou não), seja por encomenda, independentemente de a transferência do uso ocorrer via download ou por meio de acesso à nuvem, enquadrando-se no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003 – sem prejuízo de que, no caso do modelo Software-as-a-Service (SaaS), outras utilidades disponibilizadas ao usuário possam ser desmembradas do licenciamento e submetidas à tributação nos subitens 1.03 e 1.07 – já teriam [capacidade para eliminar] eventuais dúvidas que poderiam existir acerca da incidência do ISS nas transações com programas de computador. (BRASIL, 2021, p. 89).

Fundamenta ainda o relator, por meio de definições informadas por grandes empresas do ramo, “que a computação em nuvem é resumidamente, ‘o fornecimento de serviços de computação, incluindo servidores, armazenamento, banco de dados, rede, software, análise e inteligência, pela Internet (‘a nuvem’)”, e que “você pode acessar serviços de tecnologia, como capacidade computacional, armazenamento e banco de dados, conforme a necessidade, usando um provedor de nuvem” (BRASIL, 2021, p. 96).

Por fim, defende que sua interpretação está conforme a Constituição Federal, excluindo das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador. Isso se deu por entender que há um esforço humano envolvido nas atividades de manter, atualizar (ainda que gratuitamente), gerenciar, desenvolver e suportar os sistemas em nuvem.

### **3 Tributação, ICMS e a repartição dos valores entre os entes federativos**

Na Seção “Da repartição das receitas tributárias”, a Magna Carta de 1988 define a divisão do valor de certos tributos entre os entes federativos, isto é, da União para os estados e o Distrito Federal e dos estados para os municípios.

Nesse diapasão, cabe ressaltar a importância da tributação para a manutenção de um Estado Social que possa, apropriadamente, assegurar os direitos fundamentais dos cidadãos, bem como garantir o cumprimento dos objetivos fundamentais do Brasil, como, entre outros, o desenvolvimento nacional e a erradicação da pobreza, de acordo com o art. 3º da Constituição Federal. Veja-se o entendimento de Paulsen, desembargador federal e doutrinador:

O Estado, como instituição indispensável à existência de uma sociedade organizada, depende de recursos para sua manutenção e para a realização dos seus objetivos. Isso independe da ideologia que inspire as instituições políticas, tampouco do seu estágio de desenvolvimento. (PAULSEN, 2020, p. 17).

Isso consolida o caráter fiscal dos tributos, que são a principal receita financeira da máquina pública, especialmente no caso dos entes municipais.

A título exemplificativo, cabe ressaltar que o ICMS possui algumas características, como a não cumulatividade e a seletividade (CF, art. 155, § 2º, I e III, respectivamente). A primeira característica significa que "o imposto recairá sobre o valor agregado em cada fase da circulação ou prestação, estando assim impedido o efeito cascata, ocasionado pela cobrança de imposto sobre imposto" (SABBAG, 2017, p. 270), enquanto a segunda estabelece que as alíquotas do ICMS (que consistem no percentual com o qual um tributo incide sobre o valor de algo tributado) podem ser estipuladas, para os produtos e serviços sobre os quais recaiam a cobrança do imposto, de acordo com sua essencialidade para os indivíduos.

Além disso, em se tratando do ICMS, é imprescindível ter em mente alguns conceitos básicos para entender a incidência do imposto, enfoque que, entretanto, é pouco útil para o presente artigo. Nota-se a expressão "operações relativas à circulação de mercadorias", por exemplo. Harada ensina sobre o tema:

[...] o caráter mercantil do imposto ficou evidenciado pela expressão "operações relativas à circulação de mercadorias", isto é, só são relevantes juridicamente as operações que digam respeito à "circulação de mercadorias", e não qualquer operação que implique, por exemplo, mero deslocamento físico da mercadoria. Circulação de algo objeto de

comércio (mercadoria) só pode ser aquela que implica transferência de sua propriedade ou posse. (HARADA, 2017, p. 17).

Por agora, entretanto, torna-se relevante entender o art. 158 da Constituição Federal, que trata do repasse do ICMS aos municípios, mais especificamente em seu inciso IV, que traz a seguinte previsão:

Art. 158. Pertencem aos Municípios: [...] IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Tal dispositivo vai além e, no seu parágrafo único, fragmenta esse valor em duas porções. Para o presente estudo, interessa o que diz o inciso II, transcrito a seguir:

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios: [...] II - até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual [...].

## **4 A tributação como instrumento para aplicação de medidas sociais e as possíveis consequências geradas pelo fortalecimento das receitas municipais**

Inicialmente, ressalta-se que este tópico se apoiará em obras já pesquisadas acerca dos processos migratórios internos no Brasil.

O modo como sempre se encarou a cobrança de tributos sofreu modificações ao longo das últimas décadas. A figura de Robin Hood, que já chegou a atacar os coletores de impostos, hoje já não se sustenta por falta de sentido. Isso porque a tributação em Estados Democráticos e Sociais é instrumento fundamental para o alcance de seus próprios objetivos. Conforme ensinou Oliver Wendell Holmes Jr., "*Taxes are what we pay for civilized society*".<sup>[2]</sup>

Marco Aurélio Greco ressalta a importância de se evoluir de uma visão do ordenamento tributário meramente protetiva do contribuinte para outra em que nele enxergue a viabilização das políticas sociais. Transitamos do puro Estado de Direito, em que se opunham nitidamente Estado e indivíduo, para um novo Estado, ainda de Direito,

mas também social, como estampa o art. 1º da nossa Constituição da República. Isso dá lugar a uma realidade que congrega a liberdade com a participação e a solidariedade. Demonstra que a Constituição brasileira de 1967 foi uma Constituição do Estado brasileiro, enquanto a de 1988 é da sociedade brasileira. Naquela, em primeiro lugar estava a organização do poder; nesta, os direitos fundamentais têm precedência (GRECO, 2000, p. 83-84).

É sabido que a urbanização da população nos municípios do Semiárido poderia proporcionar avanços significativos na qualidade de vida e melhores condições para enfrentar os desafios da estiagem. Por outro lado, a concentração urbana em municípios de pequeno porte populacional traz desafios em termos da capacidade orçamentária e de infraestrutura, pois esses municípios apresentam, em sua maioria, uma grande dependência econômica de transferência de recursos federais e estadual.

De acordo com Ojima e Fusco (2015, p. 144),

uma parte importante dos fluxos migratórios para áreas urbanas no Semiárido está relacionada, por exemplo, à migração de retorno. Migrantes que outrora foram em busca de oportunidades econômicas em grandes cidades, especialmente no Sudeste do país, têm retornado para suas regiões de origem, entretanto, majoritariamente para áreas urbanas.

Ainda segundo os autores,

Outro aspecto recente que ainda não pôde ser confirmado é o impacto que as políticas de transferência de renda, iniciadas pela criação da previdência rural e culminando no Bolsa Família, tiveram nesse processo. Ou seja, a dinamização de um mercado consumidor urbano local, embora em pequena escala, [em função] dos programas de transferência de renda, tem sido apontada como um elemento importante na manutenção de parte da população na região. (ARAÚJO, 2012 *apud* OJIMA; FUSCO, 2015, p. 144.)

Cabe ressaltar que a migração dos prestadores de serviços para outras unidades da federação ocasiona a perda de recursos e tem como impacto um enfraquecimento da economia local de grande parte dos municípios brasileiros, que se tornam cada vez mais dependentes de transferências constitucionais voluntárias, as quais acabam por

funcionar como ferramenta para contrapartidas políticas. Vejamos o que ensina Dallaverde (2016, p. 23):

O estudo das transferências intergovernamentais conduz à necessidade de uma análise mais acurada do próprio federalismo, especialmente sob a perspectiva cooperativa. Este pressupõe a atuação conjunta e coordenada das unidades da federação, visando ao alcance de objetivos comuns, particularmente voltados ao desenvolvimento social e econômico das diversas regiões brasileiras, como medida tendente ao alcance do próprio desenvolvimento nacional e da redução das desigualdades regionais. Contudo, o exame interessa não apenas à composição das relações federativas, mas também às relações estabelecidas entre os Poderes do Estado. Com efeito, esse relevante aspecto que norteia as transferências voluntárias se insere no âmbito dos ajustes decorrentes do chamado presidencialismo de coalizão, caracterizado pelas negociações de caráter político, que são necessárias para a formação da base de sustentação do Poder Executivo no âmbito do Poder Legislativo. Sem a existência de uma maioria nas casas legislativas, o chefe do Poder Executivo – em nível federal, estadual ou municipal – encontra dificuldades ímpares para a aprovação das medidas de seu interesse. Uma das formas de composição de um corpo de aliados reside justamente na liberação de transferências voluntárias inseridas no orçamento público, especialmente por meio de emendas de autoria dos membros do Poder Legislativo respectivo, que visam, em sua maioria, ao atendimento das respectivas bases eleitorais. A esse propósito, no entanto, destaca-se a relevante alteração introduzida no ordenamento constitucional por meio da Emenda Constitucional n. 86, de 2015, que, ao alterar a disciplina da execução da programação orçamentária prevista no artigo 166 da Constituição Federal, tornou obrigatória a execução das emendas parlamentares, limitadas a 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita corrente líquida prevista no projeto encaminhado pelo Poder Executivo.

Nesse sentido, um fortalecimento das receitas municipais advindas do ISS a partir da recente decisão do Supremo poderia, do ponto de vista político, desencadear ações por parte dos gestores municipais, como a busca por uma parceria público-privada para a melhoria da infraestrutura de telecomunicações e energia em suas respectivas cidades, na expectativa tanto de reter os atuais profissionais prestadores de serviços de tecnologia da informação quanto de atrair novos, evitando, dessa maneira, a fuga de receitas. Ademais, com a

implementação dessas medidas e o consequente desenvolvimento da economia local, a coletividade seria beneficiada.

## 5 Conclusão

Como se pôde observar com base na decisão da Suprema Corte brasileira no julgamento da ADI n. 5.669/MG, é possível interpretar uma tendência, no contexto das novas tecnologias, à incidência do ISS nas operações relacionadas aos conceitos de utilidade e imaterialidade.

Esse entendimento ensejará diversos resultados positivos para os municípios, pois haverá mais recursos para a implementação de políticas municipais, o que trará retorno social à coletividade local.

Não obstante, muito se tem discutido acerca da dificuldade da não limitação ao conceito previsto no Código Civil quanto à obrigação de fazer ou dar, mas do prisma de sua utilidade. Apesar de ser defendido, no voto do Relator, o entendimento de que, ainda que se admita ser legítima a incidência do ICMS sobre bens incorpóreos ou imateriais, para que ocorra o fato gerador do imposto estadual, é indispensável que haja transferência de propriedade do bem, o que não parece ocorrer nas operações com software que estejam embasadas em licenças ou cessões do direito de uso.

Para esse fim, embora não tenha sido informado de maneira clara tanto no voto do relator como no dos demais ministros, a transferência da propriedade do software poderia ser entendida como a entrega, em definitivo, do código-fonte do aplicativo.

Segundo o *Dicionário Michaelis*, uma das acepções do verbete código-fonte é:

Conjunto de códigos escritos pelo programador que não pode ser executado diretamente pelo computador, mas tem de ser traduzido em um programa de código-objeto por um compilador ou interpretador.

Nesse prisma, seria possível interpretar que, até mesmo nas relações de aquisição de softwares de prateleira, independentemente de terem sido produzidos de forma personalizada, não há a transferência do código-fonte que é, de fato, o diferencial competitivo que continuará a pertencer ao desenvolvedor, seja ele pessoa física

ou jurídica, ocorrendo, tão somente, a entrega do código compilado (código-fonte que fora submetido a um compilador), essencial para a execução das tarefas esperadas.

De acordo com o Dicionário Online de Português, o termo *compilador* significa: "Informática (Programa) que converte as instruções de uma linguagem qualquer de programação (p. ex., Cobol, Pascal) para linguagem de máquina, passível de ser entendida e processada pelo computador".

Assim, evidencia-se que o desenvolvedor do software permite que os consumidores de seus softwares usufruam tão somente das utilidades de maneira restrita, sem obterem qualquer conhecimento do projeto do software, dependendo, exclusivamente, das melhorias futuramente desenvolvidas pelo detentor do código-fonte.

Por fim, muito embora o STF tenha resolvido questões exclusivamente relacionadas à competência do ICMS e do ISS, absteve-se de definições, na referida ADI, quanto à incidência de tributos federais. Dessa forma, deixa uma zona nebulosa em relação ao conceito de mercadoria para fins de incidência do Imposto de Renda, não sendo possível extrair raciocínio claro a ponto de alinhar definições para fins de tributação federal. Dessa maneira, o Supremo deverá retomar o assunto para análise mais aprofundada, de modo a resolver essa questão em aberto.

## Referências

ARAÚJO, Tânia Bacelar de. Economia do semiárido nordestino: a crise como oportunidade. **Revista Coletiva**, Fundação Joaquim Nabuco, Recife, n. 6, out./dez. 2011.

ARAÚJO, Lindemberg Medeiros de. Políticas públicas de turismo e território em regiões periféricas. In: CASTILHO, C. J. M.; SELVA, V. S. F. (org.). **Turismo, políticas públicas e gestão dos ambientes construídos**. Recife: Ed. da Universidade Federal de Pernambuco, 2012. p. 53-72.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.659-MG. Relator: Min. Dias Toffoli. **DJ** 23 ago. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5132886>. Acesso em: 5 out. 2022.

CÓDIGO-FONTE. In: **Dicionário Michaelis**. São Paulo: Melhoramentos, 2022. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/c%C3%B3digo-fonte/>. Acesso em: 14 nov. 2022.

COMPILADOR. In: **Dicionário Online de Português**. Porto: 7Graus, 2022. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/compilador>. Acesso em: 14 nov. 2022.

DALLAVERDE, Alexsandra Katia. **As transferências voluntárias no modelo constitucional brasileiro** [livro eletrônico]. São Paulo: Blucher, 2016. (Série Direito Financeiro/Coord. José Maurício Conti).

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura sui generis**. São Paulo: Dialética, 2000.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2017.

OJIMA, Ricardo; FUSCO, Wilson (org.). **Migrações nordestinas no século 21: um panorama recente**. São Paulo: Blucher, 2015. *E-book*.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

RIANI, Flávio; ALBUQUERQUE, Célio Marcos Pontes de. Impactos distributivos regionais da Lei Robin Hood. In: **XVI Seminário sobre Economia Mineira**, Diamantina-MG, 2014. Disponível em: <https://diamantina.cedeplar.ufmg.br/2014/site/arquivos/impactos-distributivos-regionais-da-lei-robin-hood.pdf>. Acesso em: 27 dez. 2020.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário essencial**. 5. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2017.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). **Direito tributário: tributação internacional**. São Paulo: Saraiva, 2007. (Série GVlaw).

## Notas

[1] *Vide* art. 3º da Constituição Federal:

“Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

[2] “Os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada”. Inscrição acima da entrada principal do prédio da Receita Federal dos Estados Unidos (*Internal Revenue Service Federal building*).