

ANÁLISE DE CASOS VIII

- 1. A empresa Software Ltda licencia software customizado para seus clientes e alguns que são de prateleira. Com fundamento no 1.04 da lista de serviços da Lei Complementar n. 116/03, ela recolhe ISS nos dois casos. Pergunta-se:**

a) Está correto a postura do contribuinte? Como deveria proceder?

Em meados do ano de 1998, o STF (Supremo Tribunal Federal) distinguiu os softwares em software customizado e de prateleira. Assim, existia muita importância na diferenciação de software customizado ou de prateleira. Para o primeiro se pagava ISS e para o segundo se pagava ICMS.

De acordo com o art. 1º da Lei 9.609/1998 (“lei do software”)¹, o software (programa de computador) consiste num “conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”. Esta lei também estabelece, em seu art. 9º, que os utilitários de computador serão objetos de contrato de licença.

Portanto, o software possui “natureza de bem intangível, que não se confunde com o suporte físico que o veicula, consistindo em propriedade intelectual sujeita à disciplina própria dos direitos de autor”.²

Em síntese, o software customizado é desenvolvido especificamente para atender às necessidades de um cliente específico. Esse tipo de software é feito sob encomenda e não é vendido em massa. Esse tipo de software envolve a criação de um programa que atende exatamente às especificações e necessidades do cliente. Não obstante, requer um serviço especializado de desenvolvimento, o que caracteriza a prestação de serviços.

Por outro lado, o software “de prateleira” (*off the shelf*) é um programa desenvolvido para ser vendido em massa sem personalizações específicas para um cliente. É geralmente comercializado em lojas físicas ou online. Há uma produção em larga escala (é desenvolvido de forma padronizada e produzido em grande quantidade para atender

¹ BRASIL. Lei n.º 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 20 fev. 1998. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm>. Acesso em: 24 maio 2024.

² CARVALHO, Barros. Tributação de software: decisão do STF. Barros Carvalho, 2023. Disponível em: <<https://www.barroscarvalho.com.br/2023/01/01/tributacao-software-stf/>>. Acesso em: 24 maio 2024.

um mercado amplo) e há disponibilidade geral (é vendido a qualquer consumidor, sem adaptação ou personalização para o usuário final)³.

Na mencionada discussão, era observado, por exemplo, que o software customizado tinha um serviço embutido em sua venda, uma obrigação de fazer, que era um serviço de criar algo diferente no software para uso exclusivo daquele usuário, ou, ainda, ajuda-lo no uso do software depois da venda. Dentre outros argumentos, em razão desse serviço, que era, de certa forma, embutido na venda do software, justificava-se a cobrança de ISS para o software customizado⁴.

Ademais, atualmente, os softwares de prateleira, praticamente não existem mais, posto que caíram em desuso.

A discussão se arrastou até 2021, quando o STF se baseou em outros critérios, além da natureza jurídica do software, para determinar que seria pago o mesmo tributo para ambos, tanto o customizado, quanto o de prateleira.

Assim, antes da determinação recente (de 2021) do STF, a empresa Software Ltda precisaria observar as diferentes naturezas de seus produtos para cumprir corretamente com as obrigações tributárias. Porém, após essa decisão do STF, não importa mais saber se o software é customizado ou de prateleira, pois para ambos é devido o pagamento de ISS, somente (e não mais ICMS).

O fim à essa discussão foi dado pelo STF, em fevereiro de 2021, com o julgamento das ADIs (Ações Diretas de Inconstitucionalidades) 1945 e 5659. O entendimento do tribunal foi o de que, não importa se é software personalizado ou padronizado (“de prateleira”), trata-se de um serviço (pois o programa é constantemente atualizado)⁵.

De acordo com o Ministro Dias Toffoli, tanto no fornecimento personalizado por meio do comércio eletrônico direto quanto no licenciamento ou na cessão de direito de uso, há a obrigação de fazer na confecção do software, no esforço intelectual e, ainda, nos demais serviços prestados ao usuário.

Nos termos do acórdão da ADI 1945:

“(…) 4. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência

³ “O STJ firmou o entendimento de que os programas de computador, quando criados e vendidos de forma impessoal, avulsa e aleatória, são tributados por meio de ICMS, ao passo que o desenvolvimento de programas personalizados, com exclusividade, para determinados clientes configura prestação de serviço, sujeitando-se à tributação pelo ISS.” (REsp 1.070.404, Rel. Min. Eliana Calmon, j. em 26.08.2008; REsp 814.075, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 12.02.2008).

⁴ “(…) há prestação de serviço no modelo denominado Software as a Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS. (...)” (ADI 1.945, Rel. Min. Cármen Lúcia, Redator (a) p/ acórdão Min. Dias Toffoli, j. em 24.02.2021)

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. STF determina envio à Justiça Federal em Curitiba de novas denúncias oferecidas contra ex-presidente Lula. Portal STF, 2022. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=460772&tip=UN>>. Acesso em: 24 maio 2024.

em matéria tributária envolvendo softwares elencando, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença.

5. Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento.

6. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS. (...)”

Conforme a ADI 5576 (julgado de 03/08/2021)⁶, deve haver incidência de ISS (e não ICMS) sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador (softwares).

Ementa: Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Incidência de ISS ou ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programa de computador. 1. Ação direta em que se discute a validade da incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador. 2. A Primeira Turma deste Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 176.626, de relatoria do Min. Sepúlveda Pertence (j. em 10.11.1998), declarou a impossibilidade de incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador. Isso porque essa operação tem como objeto o direito de uso de bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria. Na mesma ocasião, porém, a Turma reconheceu a constitucionalidade da incidência do ICMS sobre a circulação de cópias ou exemplares de programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, os chamados softwares “de prateleira” (off the shelf). 3. Posteriormente, analisando de forma específica a legislação do Estado de São Paulo, a Primeira Turma reafirmou essa tese e concluiu que a comercialização e revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual produzida em massa não caracterizam o licenciamento ou cessão do direito de uso da obra. Trata-se de genuínas operações de circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS (RE 199.464, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 02.03.1999). Este entendimento também foi seguido pela Segunda Turma no RE 285.870-AgR, Rel. Min. Eros Grau, j. em 17.06.2008. 4. A jurisprudência desta Corte, no entanto, recentemente foi modificada, afastando a distinção em função do caráter customizado ou não do programa de computador. 5. O Plenário deste Supremo Tribunal Federal, ao apreciar as ADIs 1.945 e 5.659 (j. em 24.02.2021), entendeu que as operações relativas ao licenciamento ou cessão do direito de uso de software, seja ele padronizado ou elaborado por encomenda, devem sofrer a incidência do ISS, e não do ICMS. Tais operações são mistas ou complexas, já que envolvem um dar e um fazer humano na concepção, desenvolvimento e manutenção dos programas, além “[d]o help desk, disponibilização de manuais, atualizações tecnológicas e outras funcionalidades previstas no contrato”. Nesse contexto, o legislador complementar buscou dirimir o conflito de competência tributária (art. 146, I, da CF), no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à Lei Complementar nº 116/2003, prevendo o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”. Com isso, nos termos do entendimento atual desta Corte, essas operações não são passíveis de tributação pelo ICMS, independentemente do meio de disponibilização do programa. 6. Pedido conhecido em parte e, nessa parte, julgado procedente, para dar interpretação conforme a Constituição ao art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996 e ao art. 1º da Lei

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5576 SP, Relator: Roberto Barroso, data de julgamento: 03 ago. 2021. Tribunal Pleno, data de publicação: 10 set. 2021.

do Estado de São Paulo nº 6.374/1989, de modo a impedir a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador. 7. Modulação dos efeitos desta decisão, para atribuir eficácia ex nunc, a contar de 03.03.2021, data em que publicada a ata de julgamento das ADIs 1.945 e 5.659, ressalvadas as seguintes situações: a) as ações judiciais já ajuizadas e ainda em curso em 02.03.2021; b) as hipóteses de tributação relativas a fatos geradores ocorridos até 02.03.2021, nas quais será devida a restituição do ICMS recolhido, respeitado o prazo prescricional, independentemente da propositura de ação judicial até aquela data; c) as hipóteses relativas a fatos geradores ocorridos até 02.03.2021 em que não houve o recolhimento do ISS ou do ICMS, nas quais será devido o pagamento do imposto municipal, respeitados os prazos decadencial e prescricional. 8. Fixação da seguinte tese de julgamento: “É inconstitucional a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador.”. (ADI 5576, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 03/08/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-179 DIVULG 09-09-2021 PUBLIC 10-09-2021)

No caso concreto deste julgado (ADI 5576), previa a legislação do Estado de São Paulo que deveria haver a incidência de ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador (softwares). Porém, a Confederação Nacional de Serviços (CNS) ajuizou a ADI contra os dispositivos legais que previam isso, argumentando que não deveria incidir o ICMS, mas sim o ISS. O STF concordou com os argumentos da CNS.

Alguns dos fundamentos da decisão são:

1. O licenciamento ou cessão do direito de uso de programa de computador não caracteriza uma compra e venda (obrigação de dar), tampouco uma prestação de serviço (obrigação de fazer).
2. O software não seria uma mercadoria, para fins de incidência de ICMS, não sendo bem corpóreo (com base nesse argumento, frisou-se que a Primeira Turma deste Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 176.626, de relatoria do Min. Sepúlveda Pertence (j. em 10.11.1998), assentou a impossibilidade de incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador).
3. A jurisprudência do STF foi modificada em 2021, afastando a distinção em função do caráter customizado ou não do programa de computador. O Plenário desta Corte, ao apreciar conjuntamente as ADIs 1.945 e 5.659 (j. em 24.02.2021), entendeu que as operações relativas ao licenciamento ou cessão do direito de uso de software, seja ele padronizado ou elaborado por encomenda, devem sofrer a incidência do ISS, e não do ICMS. ”
4. “A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. leasing financeiro, contratos de franquia).” (ADI 5.659, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 24.02.2021)
5. “A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre ISS e do ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar. ” (ADI 5.659, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 24.02.2021)

6. “O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares. E o fez não se valendo daquele critério que a Corte vinha adotando. Ele elencou, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença.” (ADI 5.659, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 24.02.2021)
7. “Associa-se a esse critério objetivo a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado em qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento.” (ADI 5.659, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 24.02.2021)

Desta feita, o STF, a partir das **ADIs 1945 e 5659**, definiu que a tributação do software não deve seguir o critério de distinção entre software customizado (antes tributado pelo ISS) ou de prateleira (antes tributado pelo ICMS). Para ambos, deve ser recolhido o ISS.

Não obstante, a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que regulamenta o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), em relação aos softwares, inclui na lista de serviços tributáveis pelo ISS diversas atividades relacionadas a programas de computador. As principais disposições são:

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

- Item 1.03: "Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres."
- Item 1.04: "Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres." (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- Item 1.05: "Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação."
- Item 1.09: "Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS)."

Essas disposições implicam que diversas atividades relacionadas a softwares são tributáveis pelo ISS, incluindo a elaboração, licenciamento, e cessão de direito de uso de programas de computador, bem como serviços associados como processamento e hospedagem de dados.

A inclusão de software na lista de serviços da LC 116/2003 significa que as empresas que elaboram, licenciam ou cedem o direito de uso de programas de computador precisam recolher ISS sobre essas atividades. Isso se aplica independentemente da forma como o software é distribuído (físico ou digital), desde que não haja cessão definitiva.

A Lei Complementar n. 116/2003 serviu a determinação constitucional do inc. III do art. 156 da Constituição da República, que estatui que *“competem aos Municípios instituir impostos sobre (...) serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”*.

De acordo com o acórdão da ADI 1945:

“A previsão do fato gerador constante do item 1.05 daquela lista pode ser compreendida como a definição legal atividade de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador”, ou seja, a prestação do serviço de licenciamento ou cessão de uso do programa de computador, ação diversa da colocação do produto à venda.”

Sendo assim, entende o STF que a atividade de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador” é diferente da “colocação do produto à venda”. A primeira é considerada uma prestação de serviço (sujeito a ISS), enquanto a segunda é a venda de um produto (sujeita a ICMS).

Em conclusão, a postura da empresa Software Ltda ao recolher ISS para ambos os tipos de software (customizado e de prateleira) está correta, considerando o entendimento do STF posterior a 2021, com o julgamento das ADIs 1945 e 5659.

Porém, para se chegar a esta conclusão, foi necessário analisar, dentre diversos outros aspectos, que:

- a tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e software sob encomenda (personalizado) não era suficiente para definir a competência tributária;
- a Lei Complementar nº 116/03 estabelece que o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação são serviços tributáveis pelo ISS, não pelo ICMS;
- este raciocínio inclui a aquisição de software tanto por meio físico quanto eletrônico (download, streaming, etc.);
- o fato de o software ser regido por contrato de licenciamento de uso de programas de computador é relevante para definir a tributação;
- a criação e o desenvolvimento de software são considerados produtos do engenho humano, e o esforço humano necessário para desenvolver um programa de computador (obrigação de fazer) não pode ser desconsiderado.

**b) Há risco de o Estado exigir ICMS sobre as duas atividades?
Considerar, em sua resposta, o entendimento do STF.**

Não, não há risco de o Estado exigir ICMS sobre as duas atividades.

Conforme já explicitado anteriormente, o licenciamento de software (seja o customizado ou o de prateleira), é considerado um serviço.

Porém, para o caso de licenciamento, deveria a empresa considerar o item 1.05 da lista da Lei Complementar, e não o item 1.04:

- Item 1.04: "Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres." (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- Item 1.05: "Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação."

2. No caso da **imunidade para as instituições de assistência social sem fins lucrativos**, o cumprimento do **art. 14 do CTN** é suficiente para garantir sua aplicação ou ainda é necessária a comprovação do caráter assistencial e filantrópico previsto no **art. 203 da CF/88**? É possível que o artigo 55 da Lei 8.212/91 garanta sua aplicação? Justifique, considerando o que foi decidido nos seguintes julgados: **ADI-MC 2028**, **MI 616** e **RE 428815 AgR**.

A **imunidade tributária** para instituições de assistência social sem fins lucrativos é uma proteção constitucional destinada a promover o bem-estar social. Esta imunidade está prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal de 1988, e regulamentada pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional (CTN).

De acordo com o **art. 14 do CTN**, para que uma instituição de assistência social sem fins lucrativos goze da imunidade tributária, ela deve cumprir cumulativamente os seguintes requisitos:

1. Inciso I - Não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título.
2. Inciso II - Aplicar integralmente, no país, os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais.
3. Inciso III - Manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

O inciso I não proíbe que as entidades tenham superávit, mas apenas que distribuam seus lucros. Além disso, a regra não impede que os diretores das instituições sejam remunerados, desde que trabalhem efetivamente para a pessoa jurídica. O inciso II estabelece que os recursos das entidades devem ser empregados na realização de seus objetivos institucionais e aplicados dentro do país. O inciso III exige o cumprimento das obrigações acessórias, como a escrituração das receitas e despesas em livros contábeis.

No mais, além do cumprimento do artigo 14 do CTN, a **Constituição Federal em seu artigo 203** estabelece que a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social.

Quanto ao **artigo 55 da Lei nº 8.212/91** este foi revogado pela Lei nº 12.101, de 2009, mas, antes disso, estabelecia requisitos adicionais para a concessão de isenção das contribuições sociais, complementando os requisitos do CTN, exigindo, por exemplo, que a entidade aplicasse “integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades”; que fosse “portadora do

Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos”; que fosse “reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal”, dentre outros.

Quanto ao certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), há súmula do Superior Tribunal de Justiça:

Súmula 612: O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade.

A Lei Complementar n. 187, de 16 de dezembro de 2021, apresenta os requisitos para a certificação da entidade beneficente.

Para a aplicação da imunidade tributária prevista no artigo 14 do CTN, é necessário o cumprimento dos requisitos estabelecidos no próprio artigo, além da comprovação do caráter assistencial e filantrópico conforme o artigo 203 da CF/88.

O artigo 55 da Lei 8.212/91 também era relevante, antes de sua revogação.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) tem reafirmado a necessidade do cumprimento dos requisitos legais para a concessão da imunidade tributária às instituições de assistência social sem fins lucrativos.

Nos julgados ADI-MC 2028, MI 616 e RE 428815 AgR, o STF tem decidido que se necessita da comprovação tanto dos requisitos do artigo 14 do CTN quanto ao caráter assistencial e filantrópico, conforme o artigo 203 da CF/88.

Portanto, a imunidade tributária das instituições de assistência social sem fins lucrativos é garantida constitucionalmente, mas para usufruí-la, é necessário que a instituição cumpra rigorosamente os requisitos legais estabelecidos na lei. Além disso, é fundamental que as instituições comproven o caráter assistencial e filantrópico de suas atividades.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 20 maio 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2021.