

Sobre Licenciamento de Software, incide ISS

A polêmica em torno da incidência tributária sobre licenciamento de software, ainda não pacificada no Pretório Excelso, tem sido motivo de preocupação profissional, bem como, de reflexões acadêmicas. Em 2016 defendi minha dissertação de mestrado em direito político e econômico, na qual o capítulo três foi integralmente devotado à questão, incluindo desdobramentos na tributação sobre serviços na nuvem¹. Voltei a me manifestar sobre o tema em 2019, por meio de artigo publicado em periódico especializado², em face à exasperação da insegurança jurídica, precipitada pela publicação do Convênio ICMS 181/2016 e do Convênio ICMS 106/2018, consubstanciando a escalada da guerra fiscal entre Estados e Municípios e aprofundando o cenário de bitributação. Ante ao Andamento publicado pelo STF em 11/09/2020 dando conta da data do julgamento da ADI 5659/MG, agendada para 28/10/2020, se faz necessário compartilhar novas considerações sobre a matéria, que redundaram em um novo posicionamento, da minha parte, em relação à incidência tributária sobre o licenciamento de software. Diferentemente do que concluí à época da dissertação, quando me posicionei em favor da prevalência da Súmula Vinculante nº 31 para a determinação da subsunção tributária do licenciamento de software, esposo, agora, a afirmação em epígrafe, pelas razões aqui expostas em apertada síntese.

Antes, porém, repisemos alguns conceitos importantes da nossa convicção...

Denomina-se hardware um equipamento que tenha capacidade de executar instruções lógicas matemáticas a partir de uma sequência de sinais elétricos em um substrato de silício dopado. Hardware é bem móvel tangível que pode ser objeto de operações de compra e venda ou de aluguel. Um conjunto de instruções executável pelo hardware é denominado software. Na sua forma processável, o software é uma sequência de “zeros e uns”. Um conjunto destas instruções interpretáveis pelo hardware é denominado código-executável. Para viabilizar a criação mais ágil de software, os engenheiros criaram linguagens de programação de alto nível, mais palatáveis aos seres humanos e ferramentas capazes de traduzi-las em código-executável. Um conjunto de instruções em linguagem de alto nível é denominado código-fonte.

Software tem natureza jurídica de direito autoral, de acordo com o Art. 2º Lei 9.609, de 19/02/1998, Lei de Software (“LS”). Semelhantemente, também o é na sua caracterização como obra intelectual protegida, nos termos do Art. 7º, caput e inciso XII, da Lei 9.610/1998, Lei de Direitos Autorais (“LDA”). Exegeticamente, infere-se da LS que o direito de autor se dá por meio do domínio de um certo código-fonte por parte do seu criador, independentemente de registro, conforme o Art.2º, §3º. Em consequência da natureza jurídica de direito autoral, a saber, direito real intangível com caráter patrimonial, o software também tem natureza de bem móvel, conforme a LDA, Art. 3º, sendo corroborado pelo Código Civil Art. 83, III.

No tocante a tributação incidente sobre software, são duas as operações de interesse: (1ª) o desenvolvimento de software para terceiros, sem retenção de titularidade do direito autoral, disposto da LS, Art. 4º; e (2ª) o licenciamento do uso do direito autoral, estipulado na LS, Art. 9º. A primeira operação é pacífica, no âmbito tributário, sendo reconhecida como

prestação de serviço, em linha com obrigação de fazer. Sua subsunção tributária é encontrada no art. 116 da Lei Complementar nº 116/2003 (“LC 116”), especificamente em razão dos itens 1.01, 1.02, 1.04 e 1.08 da Lista de serviços anexa, com a redação do item 1.04 conferida pela Lei Complementar nº 157/2016 (“LC 157”). A segunda operação que se dá por meio de contrato de licença de uso de programa de computador, de acordo com o Art. 7º da LS, e reconhecida pela lei como forma de comercialização, que vem acompanhada de garantias em face aos usuários, conforme Art. 8º da LS. Esta operação se materializa pela entrega de uma cópia do código-executável por meio de transferência eletrônica (download), que é a técnica prevalente nos dias de hoje, superando as mídias físicas, magnética ou óptica. A operação de licenciamento de uso (e gozo) do direito autoral, em caráter oneroso ou gratuito, confere ao licenciado direitos limitados prescindindo da transferência de titularidade, tratando-se, portanto, de cessão parcial de direitos. O contrato de licenciamento envolve uma obrigação de dar o direito de uso (e gozo) e outra obrigação de dar o código-executável como meio, intangível, para viabilizar o uso e gozo do direito.

O direito de uso figura no Código Civil, inciso V da enumeração de direitos reais Art. 1.225. Todavia, a restrição plasmada na disciplina do uso, estatuída no Art. 1.412, que se vê esclarecida e ampliada por Pontes de Miranda, no excerto: “O uso consiste em aproveitar-se da utilidade, excetuados os frutos”³. A referência à utilidade alarga o direito de uso abrangendo um amplo leque de vantagens auferíveis, pecuniárias ou não, diretas ou indiretas, que vão além dos frutos, sem, todavia, contemplá-los. Congruentemente, Luciano Penteadó preconiza que: “A função de gozo ... se destina à satisfação de necessidades, relacionando-se à utilidade que o bem proporciona ao seu titular. Gozar, ..., é fruir, aproveitar-se de vantagens que o bem tem aptidão de gerar”⁴. O contrato de licenciamento de software é, pois, um instrumento de constituição de direitos reais sobre coisa alheia, em linha com pensamento de Luciano Penteadó: “[...] sempre que se tratar do usufruto, do uso, ... a par da figura do titular destes direitos conviverá a figura do proprietário. Como ele tem direito sobre a coisa própria, os demais se dizem titulares de um direito real sobre coisa alheia, isto é, do proprietário. ... Reduz-se o plexo de faculdades da situação dominial, mas mantém-se a função de gozo, isto é, de conferir um meio de aproveitamento, e cria-se um novo direito real”⁵.

Com base no exposto, e em linha com que já havíamos manifestado, “o direito (real) de uso (e gozo) de um software é garantido por um contrato de licenciamento de uso e o seu exercício é viabilizado por meio da entrega do código-executável, inteligível ao hardware. A função de gozo abarca todas as utilidades proporcionadas por um software, como por exemplo: entretenimento por meio de jogos, músicas e vídeos; ferramentas de produtividade...; ferramentas de gestão empresarial; execução de cálculos complexos; dentre outras. A LS, Art. 6º, I, autoriza o licenciado a fazer uma cópia para fins de salvaguarda (backup). O contrato de licenciamento pode estipular, ainda, autorização para instalação em vários computadores, o prazo do licenciamento e os detalhes relativos ao suporte técnico, conforme a LS, Art. 8º.”⁶

Sob a ótica da subsunção tributária, a operação de licenciamento de software está expressamente prevista no item 1.05 da Lista de serviços anexa à LC 116, sendo que sua dicção não foi alterada pela LC 157.

Analiseemos, então, a cronologia dos fatos jurídicos atinentes à controvérsia...

A controvérsia jurídico-tributária da subsunção do licenciamento de software ao ICMS teve o primeiro lance em 1998 por meio do Acórdão no RE 176.626/SP, relatado pelo Min. Sepúlveda Pertence, que tangenciou a polêmica em torno da instituição de ICMS sobre bem incorpóreo, concluindo ser constitucional a sua incidência na “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”⁷. A despeito do arazoado, o Recurso Extraordinário não foi conhecido pela turma julgadora. Todavia, a tese, então, levantada foi ratificada, em 1999, no RE 199.464/SP, relatado pelo Min. Ilmar Galvão, por meio de menção explícita à ponderação do Min. Sepúlveda Pertence como tendo assentado entendimento na Primeira Turma do STF. Dignas de nota são as constatações de que (i) o primeiro Acórdão foi publicado em 10/11/1998, somente cerca de 9 meses depois da publicação da LS; e de que (ii) o diploma regente da tributação vigente à época era o Decreto-Lei nº 406, de 31/12/1968, (“DL 406”) cuja Lista de Serviços não fazia referência a programa de computador ou a software.

No ano 2000, o STF enfrenta, no RE 116.121/SP, uma nova controvérsia tributária concernente a arguida inconstitucionalidade do item nº 79 da Lista de Serviços do DL 406, com a redação e renumeração dada pela Lei Complementar nº 56/1987 (“LC 56”), em razão de dispor a incidência de ISS sobre “Locação de bens móveis”. O voto divergente do Min. Marco Aurélio que prevaleceu como voto condutor do Acórdão deixa claro que a distinção entre prestação de serviços e locação de bens móveis está no cerne da subsunção tributária, nos termos do excerto: “[...] entendo que as noções são diversas: a relativa à prestação de serviços, em si, e a inerente à locação de bem móvel. Na espécie, o imposto (ISS), conforme a própria nomenclatura revela e, portanto, considerado o figurino constitucional, pressupõe a prestação de serviços e não o contrato de locação”⁸. O voto do Min. Celso de Mello, corrobora com a posição que veio a lograr a maioria dos votos do pleno: “a qualificação da ‘locação de bens móveis’, como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas”⁹. Tal decisão foi guindada à condição de Súmula Vinculante nº 31, com a seguinte dicção: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Os fortes matizes plasmados no Acórdão do RE 116.121/SP, em particular a menção à “inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências”, supra mencionada, aliados à natureza jurídica do software como bem móvel, comercializado por meio de contrato de licenciamento de uso (e gozo) materializando uma cessão parcial de direitos, análoga a uma operação de aluguel, incompatível, portando, com o conceito de circulação de mercadoria que implica transferência de titularidade, levarão este autor a esposar, em 2016, a tese da prevalência da Súmula Vinculante nº 31 em face à jurisprudência do RE 199.464/SP e, até mesmo, ao disposto no item 1.05 da Lista de serviços anexa à LC 116.

Em 2003 entra em vigor a LC 116, perfilando-se como o diploma regente geral do ISS. No texto aprovado no Congresso Nacional e enviado à sanção presidencial constavam dois itens, ambos na Lista de serviços anexa, relevantes para a subsunção ao referido tributo de competência dos Municípios, a saber: o item 1.05, Licenciamento ou cessão de direito

de uso de programas de computação; e o item 3.01, Locação de bens móveis. O 1.05 permaneceu incólume. O item 3.01, diferentemente, foi alvo de veto do Presidente da República, com base nas seguintes razões, lastreadas no RE 116.121/SP: “Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis.”¹⁰ Desde então, a LC 116 foi objeto de algumas reformas por meio das Leis Complementares nº 123 de 2006, nº 157 de 2016 e nº 175 de 2020, que, todavia, não alteram o item 1.05 e tampouco reformaram o veto do item 3.01.

Passemos à interpretação da sucessão dos fatos jurídico-tributários

Data maxima venia ao pensamento do Min. Sepúlveda Pertente e do Prof. Rui Saavedra, a caracterização da comercialização de licenciamento de software como atividade mercantil, decorrente de exploração industrial, caracterizada pela circulação de cópias ou exemplares de um pretense software de prateleira, com materialidade conferida por certo *corpus mechanicum* provou-se equivocada e já padece de obsolescência, na medida em que (i) não se coaduna com a natureza jurídica de direito autoral; e (ii) não resistiu ao tempo e ao inexorável avanço da tecnologia, que tornou irrelevante o *corpus mechanicum* para consubstanciar a posse do código-executável, tornada possível, nos dias de hoje, por meio de *download* ou pelos serviços na nuvem.

A edição da Súmula Vinculante nº 31 deveria ter sido considerada como derogadora da jurisprudência inaugurada pelo RE 176.626/SP, havida em órgão fracionário, levando-se em conta a natureza de bem móvel decorrente da proteção por direito autoral que agasalha o software, devendo sua licença de uso ter sido considerada como uma operação de aluguel, ou assemelhada, atraindo, portanto, a não incidência tanto do ICMS quanto do ISS.

Quando dá publicação da LC 116, os vetos presidenciais deveriam ter alcançado tanto o item 1.05 quanto o item 3.01, Lista de serviços anexa, ambos em função da natureza jurídica do software como direito autoral e, portanto, equivalente a bem móvel, de acordo com a LDA e com o Código Civil, de modo a fazer prevalecer o império da Súmula Vinculante nº 31. No entanto, o que emergiu foi um delineamento muito particular da jurisprudência vinculante, constituído por dois movimentos: (a) a observância da vedação jurisprudencial da incidência de ISS sobre bens móveis, *per se*; e (b) a faculdade, conferida aos municípios, para instituir ISS sobre licenciamento de uso (e gozo) de software, um tipo de bem móvel, mediatemente caracterizado. A circunstância revela um delineamento decorrente de controle difuso de constitucionalidade exercido no procedimento de sanção da lei, iniciado pelo veto presidencial, que manteve o item 1.05, e consubstanciado pela não derrubada do veto do item 3.01, quando da apreciação ulterior por parte do Congresso Nacional, indicando a concordância do poder legislativo no tocante ao próprio veto. Há quem possa erigir objeção quanto a constitucionalidade do item 1.05 em face às tintas intensas do Acordão no RE 116.121/SP condenando manipulação, por meio de lei complementar, das competências tributárias dos entes federados, estatuídas na CF/88. Minha posição, à época da elaboração da dissertação, seguiu esta lógica. Todavia, é inescapável reconhecer que, em meio a um ambiente no qual se pressupõe a harmonia dos poderes da federação, mercê da independência e equipotência quanto ao exercício das respectivas competências constitucionais, há que se reconhecer certo grau de latitude legiferante, ínsita ao legislador complementar, no estabelecimento de hipóteses de incidências tributárias, em particular no tocante à fenômenos mais complexos e hodiernos. Atente-se, incidentalmente e à guisa de evidência histórica, as substantivas evoluções das

listas de serviço, desde a vigência do DL 406 até os dias atuais. Neste mesmo sentido, não deve passar em branco as alterações empreendidas pela LC 157 certos itens da LC 116, a saber manutenção do item 1.05: 1.03, visando abarcar os serviços na nuvem; 1.04, visando explicitar a prestação de serviços de elaboração de software, para terceiros, ampliando o escopo para qualquer tipo de arquitetura; e 1.09, que versa sobre disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet. Ressalte-se que, o novo 1.09 trata de fenomenologia a congênere a do item 1.05, na medida em que ambos tratam de cessão parcial de uso (e gozo) de direito autoral regido pela LDA.

Ante ao arrazoado ora exposto, reformo o meu entendimento anteriormente manifestado por ocasião da dissertação¹¹ para atestar que **é constitucional a incidência de ISS sobre software**, em decorrência do item 1.05 da Lista de serviços anexa à LC 116, ratificado, pela ausência de alteração do texto original, por parte da LC 157, ficando mantida a segunda asserção, que criva como **inconstitucional a incidência de ICMS sobre software** a partir de interpretação conforme a Constituição, sem redução de texto, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

A evolução da jurisprudência no âmbito do STF vem ao encontro deste novo entendimento pessoal. Nova tese de Repercussão Geral é introduzida, em 2016, no Acórdão do RE 651.703/PR, de relatoria do Min. Luiz Fux, versando sobre as operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) que culmina com o reconhecimento de que realizam prestação de serviço sujeita ao ISS. Do voto do relator extrai-se o seguinte excerto: "(...) a Suprema Corte, no julgamento dos RE 547.245 e RE 592.905, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de *leasing* financeiro e *leaseback*, sinalizou que a interpretação do conceito de "serviços" no texto constitucional **tem um sentido mais amplo** do que tão somente vinculado ao conceito de "obrigação de fazer", **vindo a superar seu precedente no RE 116.121**, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer"¹². Entendo que tal nova perspectiva do Pretório Excelso, acrescida da caracterização, por meio de Lei Complementar, do licenciamento de software, como sendo tributável por ISS, de acordo com o item 1.05 da Lista de serviços anexa à LC 116, reforça a pertinência da subsunção do licenciamento de software ao ISS.

Avaliemos, ainda, outros aspectos econômicos relevantes.

Apreendemos, intuitivamente, a lógica da partição de competências tributárias como uma ferramenta para garantir arrecadação para os diversos entes federados, de modo a que posso cumprir os seus deveres constitucionais em face aos cidadãos brasileiros. Assim, é razoável supor que o sistema propicie uma certa proporcionalidade arrecadatória em face às necessidades, tendo como baliza, a magnitude dos serviços públicos a serem prestados. Em seu Relatório Setorial de TIC, a Brasscom caracteriza o Macrossetor de Tecnologia da Informação e Comunicação como sendo constituído pelas empresas: que prestam serviços de tecnologia e que desenvolvem e licenciam software; as que fabricam e comercializam hardware; e as que prestam serviços de telecomunicações. As empresas de serviço de tecnologia recolhem ISS. As de software, majoritariamente, também recolhem ISS, sendo que, algumas recolhem, também, ICMS. As empresas de hardware e as de telecomunicações recolhem ICMS. De acordo com o relatório da Brasscom,¹³ a receita bruta referente à 2019 foi de: R\$ 73,9 bi em serviços de tecnologia; R\$ 27,9 bi em de software; R\$ 82,0 bi em hardware; e R\$ 241,5 bi em telecomunicações. Considerando uma estimativa de alíquotas medias de 3% para o ISS; 12% para ICMS incidente sobre hardware; e 25% para ICMS incidente sobre hardware telecomunicações; temos uma

arrecadação estimada de: R\$ 2,2 bi em serviços de tecnologia; R\$ 0,8 bi em software; R\$ 9,8 bi em hardware; R\$ 60,4 bi em telecomunicações. Ou seja, temos uma arrecadação agregada de R\$ 3,0 bi de ISS; de R\$ 70,2 bi de ICMS. Com efeito, não nos parece razoável, a invasão dos Estados na esfera de competência tributante dos Municípios, para além da querela jurídica. Ademais, caso o STF conclua pela subsunção do licenciamento de software ao ICMS, é provável que os Estados majorem suas alíquotas, como evidenciado pela publicação do Decreto nº 65.255/2020 do Governo do Estado de São Paulo, afastando-se da carga tributária mínima de 5% pactuada no inconstitucional Convenio ICMS nº181/2015, chegando, possivelmente, à alíquota máxima.

Ante as assimetrias arrecadatórias e o grau de insegurança jurídico-tributária, entendo ser necessário levar a cabo uma reforma tributária que faça jus ao nome. Neste mister, estou convencido da necessidade de unificar os atuais tributos sobre consumo em um único tributo do tipo IVA/IBS, nos moldes da PEC nº 45/2019, proposta na Câmara dos Deputados, e da PEC nº 110/2019, proposta no Senado, acrescidas da extinção das CIDEs e da desoneração da folha conforme proposta pela Brasscom¹⁴.

Quanto a apreciação pelo STF e considerações finais.

Sem sombra de dúvida, urge que o STF aprecie a situação da bitributação sobre software e a pacifique, de modo que, só seja aceitável uma única hipótese de incidência tributária, e uma única classe de ente federado, Estado ou Município, com competência para instituir o tributo. Uma possível solução nos moldes da antiga jurisprudência inaugurada em 1998, que admite com uma possível caracterização de software de prateleira, abrindo a possibilidade para duas hipóteses tributárias sobre o mesmo fenômeno, não pacificará a questão, mas, ao contrário, perpetuará a insegurança jurídica mercê das posições arraigadas dos entes federados que oram pelejam pela arrecadação. O que se espera é um Acórdão que seja inequívoco, nos moldes do proferido no RE 651.703/PR.

Estão pautadas para apreciação no plenário do STF a ADI 1945/MT, relatada pela Min. Cármen Lúcia, e a ADI 5859/MG relatada pelo Min. Dias Toffoli. A ADI 1945/MT, proposta pelo MDB em 21/01/1999, sendo a mais antiga ação sobre o tema, tendo sido submetida ao plenário virtual pela relatora, foi apoiada pelo Min. Edson Fachin e objeto de pedido de vista por parte do Min. Dias Toffoli. A ADI 5859/MG foi proposta pela Confederação Nacional de Serviços - CNS em 2017, sendo a terceira proposta sobre o tema. Há, ainda, três outras ações: RE 688.223/PR, relatado pelo Min. Luiz Fux, impetrado pela TIM Celular S/A em 2012; a ADI 5576/SP, relatada pelo Min. Roberto Barroso, proposta, também, pela CNS em 2016; e ADI 5958/SP, relatada pela Min. Cármen Lúcia, proposta pela Brasscom em 2018, que, em sendo a mais recente, traz em seu bojo o debate constitucional mais recente, abrangente e exasperador, tendo por objetivo declarar a inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 106/2017, que, pretensamente, disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais, hipótese de incidência inexistente, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, bem como declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, para afastar qualquer possibilidade de incidência do ICMS sobre operações com software. Tendo em conta o amplo conhecimento público dos fatos jurídico-tributários recentes, se faz mister contemplá-los para que a solução da controvérsia seja inequívoca, de modo a eliminar a insegurança jurídica, e eficaz, no impulsionamento da economia digital. A fragmentação da matéria em ações que perpassam longos períodos, testemunhando substantivas transformações tecnológicas, é sem dúvida desafio adicional. Em razão deste cenário, é altamente recomendável que a decisão seja com efeito *ex nunc*

no sentido de evitar possíveis passivos tributários para as empresas que não recolheram em linha com o contributo decidido pela Corte Suprema e que, por outro lado, Código Civil deveriam ser compensados ou repetição de indébito junto ao ente federado que cobrou indevidamente.

Em suma, que se reconheça que sobre Licenciamento de Software, incide ISS, e que a decisão seja *ex nunc*, para que o passado da querela permaneça no passado.

Sergio Paulo Gomes Gallindo, Presidente Executivo da Brasscom, Advogado, Mestre em Direito Econômico pela U.P. Mackenzie, Mestre em Ciência da Computação pela *University of Texas at Austin*, com apoio do *Fulbright Intl. Fellowship Program*, Bacharel em Direito pela USP, Engenheiro Eletrônico pela UFRJ.

[*] Brasscom, Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação.

Este texto expressa exclusivamente a posição acadêmica do autor, não vinculando a Brasscom ou seus Associados.

¹ GALLINDO, Sergio Paulo Gomes. Marco Civil da Internet e Serviços na Nuvem. Hermenêutica jurídica e tributação como indutores de inovação tecnológica. São Paulo: LiberArs, 2018, p.118 e p.154-155. Texto desenvolvido como dissertação de mestrado em direito, defendida e aprovada em 2016 na Universidade Presbiteriana Mackenzie.

² GALLINDO, Sergio Paulo Gomes. Bitributação de software, contrassenso na Era Digital. Em Direito, Tecnologia e sociedade. São Paulo: LiberArs, 2020, p.369-377. Disponível na Internet, portal JOTA, Tributário, 28/11/2018, acessado em 22/10/2020, <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/bitributacao-de-software-contrassenso-na-era-digital-28112018>

³ PONTES DE MIRANDA. Tratado de Direito Privado. Parte Especial. Tomo XIX. Direito das coisas: Usufruto. Uso Habitação. Renda sobre imóvel. Atualizado por Vilson Rodrigues Alves. 1ª Edição. Campinas : Bookseller, 2002, p.378.

⁴ PENTEADO, Luciano de Camargo. Direito das Coisas. São Paulo : RT, 2008, p.125

⁵ PENTEADO, op. cit. p.126.

⁶ GALLINDO, 2020. op. cit. p.372

⁷ STF – Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626 São Paulo. Brasília, 1998, p.305.

⁸ STF – Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.121 São Paulo. Brasília, 2000, p.705

⁹ STF, 2000, op. cit. p.708-710

¹⁰ Presidência da República, Casa Civil, Mensagem nº 362 de 31/07/2003

¹¹ GALLINDO, 2018. op. cit. p.157

¹² STF – Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 651.703 Paraná. Brasília, 2016.

¹³ Brasscom, Associação das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação. Relatório Setorial de TIC 2019. Disponível na Internet, acessado em 25/10/2020, <https://brasscom.org.br/relatorio-setorial-de-tic-2019/>

¹⁴ Brasscom, Associação das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação. Reforma Tributária. Disponível na Internet, acessado em 25/10/2020, <https://brasscom.org.br/reforma-tributaria/>