



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO CONSTITUCIONAL E
TRIBUTÁRIO

VICTOR GABRIEL BARROS VIANA

COBRANÇA DO ISS SOBRE AS NOVAS MODALIDADES DE SERVIÇO
DIGITAL

MOSSORÓ/RN

2022

VICTOR GABRIEL BARROS VIANA

**COBRANÇA DO ISS SOBRE AS NOVAS MODALIDADES DE SERVIÇO
DIGITAL**

Artigo apresentado ao Curso de Especialização em Direito Constitucional e Tributário do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal Rural do Semi-Árido como requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Constitucional e Tributário.

Linha de Pesquisa: Direito Tributário e Constitucional

Orientador: Geraldo de Melo Freitas Júnior, Prof. Dr.

MOSSORÓ/RN

2022

VICTOR GABRIEL BARROS VIANA

**COBRANÇA DO ISS SOBRE AS NOVAS MODALIDADES DE SERVIÇO
DIGITAL**

Artigo apresentado ao Programa de Pós-graduação em Direito Constitucional e Tributário da Universidade Federal Rural do Semi-Árido para obtenção do título de Especialista.

APROVADO EM: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Geraldo de Melo Freitas Júnior (UFERSA)
Presidente

Prof. Dr. Rafael Lamera Cabral Giesta (UFERSA)
Primeiro Membro

Prof. Dr. Cid Augusto da Escóssia Rosado
Segundo Membro

SUMÁRIO

<u>1 INTRODUÇÃO.....</u>	<u>7</u>
<u>2 CONCEITO DE TRIBUTO E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....</u>	<u>8</u>
2.1 A LEGALIDADE COMO PRINCÍPIO NORTEADOR DOS TRIBUTOS E SUAS ESPÉCIES	10
<u>3 DISPOSIÇÕES SOBRE O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS.....</u>	<u>11</u>
3.1 OS DIVERSOS ASPECTOS QUE COMPREENDEM O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS.....	12
<u>4 INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE SERVIÇOS DIGITAIS.....</u>	<u>14</u>
<u>5 A TRIBUTAÇÃO DO SETOR ECONÔMICO PELO ISS DOS MECANISMOS DE SONS E IMAGENS NA ERA BRASILEIRA DIGITAL</u>	<u>16</u>
5.1 DISPOSIÇÕES GERAIS SOBRE <i>STREAMING X OVER-THE-TOP</i>	17
5.2 COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS POR PLATAFORMA DIGITAIS	18
<u>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</u>	<u>20</u>
<u>REFERÊNCIAS.....</u>	<u>22</u>

RESUMO

O presente trabalho aborda a inserção de novos tipos de serviços trazidos pela Lei Complementar - LC 157/2016, que permitiu a cobrança das atividades digitais. Porém, o que tem sido de conhecimento é a popularização dos mecanismos eletrônicos, a qual vem crescendo numa intensa velocidade e, assim, formando um novo modo de convivência nas mais diversas áreas, completamente baseada numa lógica digital. A recente onda econômica também apresenta desafios a serem perseguidos, tendo em vista a necessidade de ressignificar conceitos mascarados pela nova economia. Nesse sentido, o sistema tributário não deve fugir dessa constatação, exemplifica-se, portanto, a discussão do regramento de distribuição das bases de cálculos tributáveis em meio aos países, como também a tributação dos serviços digitais. Hodiernamente, com o crescimento de empresas de aporte global, especializadas tanto em tecnologias quanto em negócios remotos, ensejou-se a concentração da tributação em poucas jurisdições. Nesse sentido, tal conjuntura leva a crer que essas grandes empresas possuem cargas tributárias menores em relação a outros segmentos, tendo em vista suas instalações em países que tributam os ganhos de maneira mitigada. Sob tal perspectiva, com a insatisfação por não estarem recolhendo tributos em relação aos lucros decorrentes das atividades digitais, vários países detentores de mercados consumidores tentam estabelecer regramentos unilaterais para que essas atividades possam ser tributadas. No cenário brasileiro, portanto, essa realidade não é diferente, ensejando-se, assim, a necessidade de estabelecimento de tributos e regramentos especiais que irão servir para alavancar a economia nacional. É cediço que entre as funções reservadas constitucionalmente à lei complementar está a definição dos fatos geradores dos tributos, com vistas a bem delimitar a competência tributária outorgada à União, estados, Distrito Federal e municípios e, dessa forma, prevenir bitributação e conflitos federativos decorrentes de invasão de competência alheia, em prejuízo do correto funcionamento do sistema tributário, fundado que está na rígida repartição de receitas tributárias (CF/1988, art. 146). Assim, o trabalho possui como objetivo uma análise sobre o ISS na Lei Complementar 116 e as alterações trazidas pela LC 157/2016 e LC 175/2020.

Palavras-chave: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. SERVIÇOS DIGITAIS. LC 157/2016.

ABSTRACT

The present theme addresses the insertion of new types of services brought by the Complementary Law - LC 157/2016, which allowed the charging of digital activities, which has been little known. But what is known is the popularization of electronic mechanisms has been growing at an unstoppable speed, thus forming a new way of living in the most diverse areas, completely based on a digital logic. The recent economic wave also presents challenges to be pursued in view of the need to reframe concepts masked by the new economy. In this sense, the tax system should not escape this observation, for example, when discussing the rules for the distribution of taxable calculation bases among countries, as well as the taxation of digital services. Nowadays, with the growth of large global companies specialized in technologies as well as remote businesses, this has led to the concentration of taxation in a few jurisdictions. And this leads to the belief that these large companies have lower tax burdens in relation to other segments, considering that they are installed in countries that tax earnings in a mitigated way. Thus, with dissatisfaction for not paying taxes on profits from digital activities, several countries that own consumerist markets try to establish unilateral rules so that these activities can be taxed. In the Brazilian scenario this is no different, giving rise to the need to establish taxes and special regulations that will serve to leverage the economy. It is well known that among the functions constitutionally reserved for the complementary law is the definition of taxable events, with a view to clearly delimiting the tax jurisdiction granted to the Union, states, Federal District and municipalities and, in this way, preventing double taxation and federative conflicts arising from invasion of other people's competence, to the detriment of the correct functioning of the tax system, based on the rigid distribution of tax revenues (CF/1988, art. 146). Thus, the work aims to analyze the ISS, in Complementary Law 116, the changes made to LC 157/2016 and 175/2020.

Keywords: TAX LAW. CONSTITUTIONAL RIGHT. DIGITAL SERVICES. LC 157/2016.

1 INTRODUÇÃO

Diante da mudança do cenário nacional, com a nova lei que rege o Imposto sobre serviços - ISS, trazida pela Lei Complementar nº 175, de 2020, que vem gerando uma série de conflitos, aqui iremos trabalhar acerca da competência sobre a tributação. Inicialmente, vale salientar que o tributo não é novidade no cenário brasileiro, tendo sido instituído no ano de 1812 e passado por múltiplas alterações, sendo a mais importante a de 1967, que trouxe a forma que hoje utilizamos, no Decreto Lei nº 406/1968.¹

A atual LC 175/2020 trouxe inovações que vem trazendo uma série de conflitos e prejuízos aos entes. O impacto pode ser ainda mais forte visto pela Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, onde é realizada uma perspectiva acerca da receita do município através de impostos que muitas vezes se encontram frustrados em decorrência do conflito acerca da competência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, conflito esse gerado principalmente quando tanto o município onde se encontra a sede da prestadora quanto o município onde o serviço foi executado cobram o serviço.

Cumpramos salientar que no Brasil é proibida a bitributação, como bem salienta a professora Regina Helena Costa:

A bitributação significa a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa. Diante de nosso sistema tributário, tal prática é vedada, pois cada situação fática somente pode ser tributada por uma única pessoa política, aquela apontada constitucionalmente, pois, como visto, a competência tributária é exclusiva ou privativa. Inviável, portanto, que haja mais de uma pessoa política autorizada a exigir tributo sobre o mesmo fato jurídico (COSTA, 2019, p. 79).

Porém, diante da alteração da Lei, tal debate volta, uma vez que foi gerada a dúvida acerca do local onde deve ser cobrado o tributo, e, diante dessa dúvida e do impasse gerado, alguns prestadores de serviços acabam sendo cobrados em dois municípios diferentes, o que continua vedado pelo princípio da não bitributação.

Uma vez sanada essa questão, este imposto incide sobre o serviço prestado, desde que disposto na Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116. Hoje, segundo a Constituição atual, esse imposto é de competência municipal, porém, as regras gerais ainda são estabelecidas pela União. Atualmente, o ISS é regido pela Lei Complementar 116/2003, segundo a qual:

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista

¹ <https://www.jornalcontabil.com.br/imposto-sobre-servicos-confira-o-que-e-e-como-funciona-o-iss/>

anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (Art.1º da Lei Complementar 116/2003).

A última alteração à referida Lei ocorreu no ano de 2020, através da LC 175/2020, porém, antes dela foi feita a LC 157/2016, que gerou graves crises de competência e ensejou a Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.835, na qual o Ministro Relator, Alexandre de Moraes, acolheu o pedido pela suspensão da norma. Passou a existir a regra de transição do ISS pela LC 175/2020, da seguinte maneira: no ano 2021, 33,5% do tributo será arrecadado na origem e 66,5% no destino. Em 2022, ficarão 15% na origem e 85% no destino. A partir de 2023, 100% do ISS ficará com o município onde está o usuário do serviço.²

Assim, diante dessa modificação, a decisão foi bastante questionada, em virtude de o município onde está situado o prestador ter perdido o direito de cobrar o ISS, passando a ser cobrado no local onde o serviço foi realizado, o que fez com que muitos municípios continuassem a cobrar o ISS, tanto pelo fato de a empresa estar situada no local ou pelo fato de ter serviços na mesma, desobedecendo inclusive a regra de transição.

Porém, diante do Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.835, que suspendeu a norma, veio também a LC 175/2020, que introduziu um novo mecanismo para a cobrança do tributo e também um efeito transitório, a fim de garantir aos municípios a adaptação à perda da receita.

2 CONCEITO DE TRIBUTO E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Existem vários conceitos sobre o que é tributo, por exemplo, em uma rápida pesquisa no dicionário, a primeira explicação é que tributo nada mais é do que um “Valor que se deve ao Estado, ao poder público; taxa obrigatória paga pelos cidadãos ao Estado; imposto.”³. Essa é uma análise bem resumida e que mesmo assim deixa dúvidas. Já segundo o Código Tributário Nacional – CTN, em seu artigo 3º: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”⁴.

Os tributos compõem o Sistema Tributário Nacional, que é um conjunto de disposições relacionadas na Constituição de um Estado, que possuem a finalidade de impor regras e limites à

2“Nova lei altera recolhimento do ISS para município onde serviço é prestado”. Senado Federal, <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/09/24/nova-lei-altera-recolhimento-do-iss-para-municipio-onde-servico-e-prestado>. Acessado 23 de outubro de 2022.

3 <https://www.dicio.com.br/tributo/>

4 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.html.

atividade de tributar do estado, dando direitos e deveres tanto ao contribuinte quanto ao instituidor (CARVALHO, 2018).

Para o professor Ives Gandra da Silva Martins, o Código Tributário Nacional “é uma carta de direitos do contribuinte contra a excessiva e reconhecida carga tributária da Federação tripartida que é o Brasil, único país no mundo a outorgar, constitucionalmente, competência impositiva aos municípios” (MARTINS, 2001, p. 9).

Muitos são contra ou não entendem a necessidade do tributo, mas o que não conseguem entender é que o estado possui despesas, sendo elas independentes da vontade do mesmo, Por exemplo, para sustentar uma UPA (Unidade de Pronto Atendimento), o estado precisa de recursos, só que, embora seja também um criador de riquezas, ele não consegue, sem a ajuda de sua população, garantir esses recursos, e para isso são criados os tributos.

Toda essa parte de tributos compõe a receita pública, e para receber um tributo, o Estado precisa de uma Lei que o defina e segundo uma ação que independa da sua vontade. O ISS, por exemplo, só pode ser cobrado com a contratação de um serviço.

O ISS é um tipo de imposto, portanto nada mais é que um “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” (art. 16 do CTN, BRASIL, 2022).

Todos os impostos são descritos na Constituição Federal de 1988, nos arts. 153 a 156. No art. 156 foram descritos os impostos municipais.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (CFRB 1988).

O ISS ou ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) está elencado no inciso III do descrito artigo, e por ter natureza de imposto tem a destinação livre, uma vez que a mesma Carta Magna vetou sua vinculação, senão vejamos:

Art. 167. São vedados:

- IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da

administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

Com sua destinação livre, é vital para o sustento do município, sendo sua principal fonte de receita.

2.1 A LEGALIDADE COMO PRINCÍPIO NORTEADOR DOS TRIBUTOS E SUAS ESPÉCIES

Majoritariamente, em meio à doutrina tributária, é possível estabelecer o marco histórico de um dos mais importantes princípios que norteiam o direito tributário, qual seja, o Princípio da Legalidade.

Independentemente de se ver antes mesmo do nascimento do Estado de Direito algum fenômeno que possa se equiparar ou se assemelhar ao que se entende por legalidade tributária, é cediço que, do ponto de vista político, sua construção tem estreita ligação com o que se entende por Democracia.

O regime democrático pressupõe, dentre outras disposições, a tutela e governança de um povo. Assim, temos a democracia representativa, onde as escolhas do povo serão realizadas indiretamente por meio da escolha de seus representantes, a quem compete, em meio a suas atribuições através de mandato eletivo, fazer valer as escolhas populares.

A legalidade tributária guarda íntima relação com a ideia de democracia, pois são os cidadãos que irão escolher com quanto cada um deve contribuir para o custeio das atividades estatais. Trata-se, portanto, de uma verdadeira judicialização do postulado político de que não pode existir tributos sem representação: “*No taxation without representation*”.

Assim, nos termos do artigo 150, inciso I, da Carta Política e Cidadã brasileira de 1988, o princípio da legalidade tributária encontra fundamento quando afirma que não é possível “...exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Verifica-se, portanto, que, ao utilizar-se do verbo “exigir”, o que a Carta Magna proíbe não está ligado apenas à cobrança de tributos, mas sim à sua própria instituição, por meio de atos infralegais. Desse modo, a edição de leis em matéria tributária é requisito indispensável e não uma mera condição de eficácia do regramento tributário (ÁVILA, 2009).

Uma melhor visão do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988 seria a de que as entidades federativas não podem “instituir” tributos sem lei que os estabeleça. A lei deve prever os elementos essenciais que irão compor todos os elementos que irão integrar a norma impositiva e que são basilares para que esta possa existir.

De acordo com o jurista Paulo de Barros Carvalho, os elementos identificados são:

No antecedente, os critérios material, espacial e temporal; no consequente, os critérios pessoal e quantitativo. O critério material é formado por um verbo e um complemento, que indica um comportamento humano (matar alguém, auferir renda, importar produtos) ou um determinado estado (ser proprietário de bem imóvel). Trata-se do núcleo essencial do enunciado normativo, em que se descreve uma conduta humana condicionada no tempo e no espaço. Por abstração, desconsidera-se nesse momento os condicionantes de tempo e de espaço.⁵

Como é possível observarmos, a normativa sendo impositiva depende de todos os critérios enunciados, pois não será possível instituir um tributo sem que possamos definir qual conduta realizada será tributável (critério material), em que momento essa conduta ocorrerá (critério temporal) e em que localidade (critério espacial). Não nos esqueçamos que não há como prescindir da definição de quem é o credor ou devedor (critério pessoal), assim como da prestação que deve ser paga (critério quantitativo).

Logo, todos esses elementos devem ser veiculados através de lei para que possam, assim, respeitar a observância do princípio da legalidade tributária.

3 DISPOSIÇÕES SOBRE O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS

A regra da matriz tributária do ISS estabelecida no ano de 2003 foi modificada em 2020, o que vem acarretando diversas complicações e por isso ainda nos encontramos no final da regra de transição. Quando instituído pela Lei Complementar 116/2003, o imposto era devido no local onde estava domiciliado o prestador, porém a LC 175/2020 estabelece uma regra de transição acerca do local onde será cobrado o mencionado imposto (BRASIL, 2022):

Art. 1º Esta Lei Complementar dispõe sobre o padrão nacional de obrigação acessória do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, incidente sobre os serviços previstos nos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003; altera dispositivos da referida Lei

⁵https://cdn.estrategiaconcursos.com.br/storage/temp/aula/1699716/0/curso-192268-aula-00-cb2e-simplificado.pdf?Expires=1671753090&Signature=jReE6T1G1Wt4A7O~yFzpSCihJwkKU7xbi9-eLmQHtxvhmwvM4ZLQk9gV11TOzsYyW4Y5YKrd~zEZ0kdYTBtjCRmPCwdjhGfwaPn5~O7Ix46PnTgZBbJcLSTZtaSNoODVn-iWEo8rPPGLqgrIwQFTJGuE9k7q6KsgI9yyMqm7eolcF4UyqiSwciDm~RGBZM5FE1RmwRwEvkdTmdmlb5L~8OvtIOjCSkrPNeuJB0AvQIzelQ-SuxtRaugygzcZ83~02~kr-0CedRqD912eXD6R9JAQka0za-JfJD8VUhQy5PjO~SaKqjdJ4kjZNDnZEu0SWnoKCWI5GZTQlm6YgUBMiA__&Key-Pair-Id=APKAIMR3QKSK2UDRJITQ

Complementar; prevê regra de transição para a partilha do produto da arrecadação do ISSQN entre o Município do local do estabelecimento prestador e o Município do domicílio do tomador relativamente aos serviços de que trata, cujo período de apuração esteja compreendido entre a data de publicação desta Lei Complementar e o último dia do exercício financeiro de 2022; e dá outras providências.

Desta forma, ocorreu a suspensão da referida norma da LC 157/2016 em razão da Liminar concedida pelo STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 5835, e para suprir a necessidade constitucional e amparar os municípios para se adequarem à nova maneira de tributação foi sancionada a Lei LC 175/2020, que instituiu um período de transição que se deu a partir do ano de 2021. Dessa maneira, resultou que 33,5% dos tributos foram arrecadados na origem e 66,5% no destino. Em 2022, 15% foi arrecadado na origem e 85% no destino, sendo a origem o local onde está situada a empresa e o destino o local onde foi realizado o serviço, e, a partir de 2023, 100% do ISS ficará com o município onde está o usuário do serviço.

3.1 OS DIVERSOS ASPECTOS QUE COMPREENDEM O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Inicialmente, importante frisar que a base normativa central do Imposto sobre Serviços é o Decreto Lei nº 406 e a Lei Complementar nº 116/03, não esquecendo para tanto a alteração legislativa ocorrida em 2020, que altera a Lei Complementar nº 116, dispondo sobre o padrão nacional de obrigação acessória para determinados serviços, especificamente os indicados na lista anexa, serviços estes que incluem os Serviços Digitais. Cabe ressaltar que a alteração promovida pela Lei Complementar nº 175/20 não integra efetivamente a base normativa do ISS, mas alterou em parte a Lei Complementar nº 116 estando, portanto, incorporada à própria lei.

Em relação ao aspecto constitucional, a norma instituidora do tributo é uma lei ordinária municipal, editada através da câmara dos vereadores, sendo esta instituição cercada pelas diretrizes constitucionais que dizem respeito de forma expressa que aos municípios caberá a instituição de leis que cobrem o ISS sobre os serviços previstos em lei complementar. Assim, os municípios não possuem ampla liberdade, muito pelo contrário, sua atuação é restringida em relação aos serviços que serão tributados. Desse modo, a liberdade dos municípios é limitada pelas diretrizes contidas na Lei Complementar nº 116, em especial os serviços que serão tributados pelo ISS, os quais necessariamente deverão estar previstos em Lei Complementar.

No que concerne ao seu aspecto material, a base econômica do tributo é o seu fato gerador. Ao falar em serviços, estes remetem à noção de um trabalho realizado por seres humanos, tendo em vista que a prestação de serviço é realizada por uma pessoa. Ademais, o trabalho humano é tributado por vários tributos, pois ora ele é tributado pelo ISS, outras vezes por meio de outras expressões

fiscais. Assim, é possível afirmarmos que o ISS é um imposto sobre serviços, mas desde que previstos em lei complementar. Importante frisar que o ISS é um imposto residual, tendo em vista que, nos termos do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, o qual institui a competência municipal, o município poderá instituir o ISS sobre os serviços previstos em Lei Complementar, mas desde que não compreendido naquele previsto no artigo 155, inciso II, ou seja, o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, pois neste há uma residualidade (BRASIL, 2022).

Devemos ressaltar que não estão cobertos aqueles serviços que são destinados à tributação em âmbito estadual. Desse modo, Aires Barreto nos ensina (2009, capítulo 4, itens 1 e 2): “não poderão incluir atividades que a) não configurem serviço; b) mesmo constituindo serviços, estejam compreendidas na competência dos Estados (...)”.

O próprio significado dos serviços que estão passíveis de tributação pelo ISS é discutível. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já pacificou entendimento no sentido de que:

“O Supremo Tribunal Federal já pacificou jurisprudência no sentido de que a lista anexa à Lei Complementar 116/03 é taxativa, mas possui uma interpretação ampla. Contudo, é preciso entender a definição de serviço, para que seja possível uma análise mais concreta, com base nos fundamentos constitucionais e da Lei Complementar (BONOMI, 2021).

De acordo com os ensinamentos preconizados no artigo 110 do Código Tributário Nacional para finalidades tributárias, na expressão “serviços” deve ser compreendida a prestação de serviços em âmbito privado, conforme preceitos do Código Civil de 2002, e não pelas disposições do direito econômico. Apesar disso, o Código Civil brasileiro não nos ensina o que seriam “serviços” e sim “prestação de serviços” conforme seu artigo 594: “Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”. Entende-se, portanto, que a prestação de serviços será exercida através de contrato entabulado entre as partes que prevê, para tanto, o desenvolvimento de atividades contra prestacionais.

Nesse campo de ideias, Paulo Nader ajusta: “o objeto do contrato pode ser qualquer tipo de serviço, seja material ou imaterial (artigo 594, Código Civil de 2002) e podem figurar como tomador ou prestador tanto pessoa física quanto pessoa jurídica”⁶.

Por fim, para que algum tipo de atividade seja considerado um “serviço”, para fins de incidência ou não do ISS, é preciso realizar a análise de três quesitos fundamentais, quais sejam, a

⁶ <http://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/57900/os-tributos-e-os-servicos-de-streaming>

atividade desempenhada não pode estar na competência do ICMS, a atividade necessariamente precisa estar no rol da lista anexa da Lei Complementar 116/03 e a atividade precisa estar consignada em lei municipal estabelecendo a cobrança do imposto no que diz respeito à atividade desenvolvida.

Já adentrando no aspecto espacial, predomina a ideia de noção do local da prestação do serviço. Regra geral, a arrecadação do ISS ocorre onde estiver instalado o estabelecimento prestador, ou seja, ocorrerá a incidência do tributo no município onde estiver sediado o estabelecimento prestador do serviço.

Para o aspecto subjetivo, temos o sujeito ativo, que é aquele ente competente para a tributação. No que diz respeito ao sujeito passivo, este é que irá pagar o tributo. Aqui vale observar a questão da tributação indireta, ou seja, casos em que o contribuinte não é o consumidor final do serviço, ou seja, o consumidor final que compra o serviço não será tido como contribuinte, pois quem paga o ISS é a empresa prestadora de serviços, nos termos do artigo 5º da Lei Complementar 116/03. Neste sentido, não serão contribuintes do ISS aqueles que prestam serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos, aqueles que estão vinculados ao órgão gestor de mão de obra – OGMO, diretores e membros de conselhos consultivos ou fiscais de sociedades e fundações e prestadores de serviços de comunicação e transportes (TARGINO, 2020).

Sob a ótica do aspecto quantitativo, este é o preço do serviço. Nesse contexto será tido como inconstitucional uma lei municipal que pretenda tirar valores da base de cálculo fora das hipóteses previstas em Lei Complementar, que é norma geral que versa sobre a matéria. Isto tem por objetivo evitar que os municípios descontem a base de cálculo para diminuir o tributo para, por exemplo, torná-lo mais atraente para as empresas. Logo, é proibido pela Constituição a retirada de valores da base de cálculo do ISS que não estão previstas em Lei Complementar federal, tendo em vista que existe um critério uniforme de âmbito nacional (LINHARES, 2018).

4 INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE SERVIÇOS DIGITAIS

É notório que atualmente o poder das mídias digitais, que vem de fato ocasionando uma revolução no mercado, e o direito em geral não precede o fato social, por isso a legislação precisa se atualizar, tendo em vista que, diferente dos meios de comunicação considerados ainda como “tradicionais”, não vem pagando o Imposto Sobre Serviço em grande parte do país.

Assim, Marçal Justem Filho nos diz o que é serviço: “Prestação de esforço (físico-intelectual) produtor de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob regime de direito privado, que não caracterize relação empregatícia” (FILHO, 1985, p. 83).

Segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703, restou firmado o entendimento de que o conceito de prestação de serviços estaria relacionado ao “oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”⁷.

Quando criada, a lei não previa as diversas maneiras de serviços que iriam surgir, e atualmente os serviços digitais ganharam destaque, porém a legislação não acompanhou essa inovação. Hoje nos encontramos na Revolução Digital, ou 4ª Revolução Industrial⁸, e os serviços digitais vem ganhando notoriedade. Muitos dos novos influenciadores não se encontram mais nas redes de televisão ou na rádio, mas sim dentro do meio digital, e são chamados de “*digital influencers*”. Porém, a legislação de muitos municípios não acompanhou tal evolução.

É notório o engrandecimento dos mercados digitais: só a publicidade digital no ano passado faturou cerca de 13,8 bilhões de dólares, o que representa um aumento de 711% em relação ao ano de 2016, e para o ano de 2022 é esperado ainda um aumento de 18,8%⁹, e parte desses valores foram direcionados a *influencers*, que não pagam tributação em face da inexistência dela.

Esse aumento no investimento dá-se pelo alto consumo das redes sociais no Brasil, que hoje representa a 4º maior média diária de consumo de redes sociais do mundo, com média de 3 horas e 47 minutos por dia.¹⁰

Além disso, é estritamente necessário discorrer acerca das dificuldades acerca da natureza do mercado digital. Acerca disso, bem discorre Alice Marinho Corrêa da Silva, no Brasil, a dificuldade de se determinar a natureza jurídica dos bens digitais e a sua classificação como um produto ou serviço, por exemplo, tem causado inúmeros conflitos, em especial no que se refere ao imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência dos Estados e Municípios, respectivamente (SILVA, 2017).

A criação da regulação da atividade e o reconhecimento junto ao rol taxativo do ISS é fundamental, e com a LC 157/2016 ele foi incluído nas atividades do rol taxativo do ISS, que foi fundamental, pois:

7 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 651703, Relator: Ministro Luiz Fux. Tribunal Pleno. Julgado em: 29/09/2016. Disponível em: <https://bit.ly/3CVVxGs>. Acesso em: 17 nov. 2022.

8 <https://www.bbc.com/portuguese/geral-37658309>

9 <https://www.consumidormoderno.com.br/2022/07/21/impacto-influenciadores-crescer/>

10 <https://datareportal.com/reports/digital-2022-april-global-statshot>

Com a inclusão dos serviços de inserção de publicidade em quaisquer meios na Lista de Serviços do ISS, as empresas terão que emitir Nota Fiscal de Prestação de Serviços, bem como recolher o ISS a partir do início da vigência da lei nos municípios em que estiverem estabelecidas (no município de São Paulo, por exemplo, a alíquota foi fixada em 2,9%).¹¹

Porém, a inserção serve apenas como permissão, ou seja, cabe ao município criar a regulamentação para poder de fato cobrar a tributação. A permissão foi trazida pela atualização feita pela LC 157/2016, que inseriu no item 17.25:

Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).¹²

Assim restou inserida a matéria para possível cobrança de ISS. Além disso, é notório que algumas regiões do país foram pioneiras na atualização e normatização para a cobrança do imposto, como por exemplo a região sul, com o município de São Paulo, que já vinha tributando e no ano passado, 2021, reduziu a alíquota com o intuito de atrair maior investimento em empresas ligadas a estes setores¹³.

5 A TRIBUTAÇÃO DO SETOR ECONÔMICO PELO ISS DOS MECANISMOS DE SONS E IMAGENS NA ERA BRASILEIRA DIGITAL

Ao falarmos em economia digital, automaticamente estamos sendo remetidos a uma variedade de atividades de cunho econômico que se utilizam de informações e conhecimentos digitais, sendo estes fatores a base de sua produção. A digitalização do setor econômico pode gerar diversos benefícios, sendo que, consequentemente, os mecanismos de sons e imagens digitais nos levam à inovação, incentivando, assim, em muitas oportunidades, por exemplo, geração de empregos e também o crescimento econômico. Importante frisar que também é possível a realização de transformações em meio às interações sociais, o que pode provocar diversas mudanças de comportamento no âmbito dos consumidores.

Diante de um conjunto de cenários diversos, são muitos os fatores que podem impulsionar a economia, trazendo para o meio em que se inserem muitas oportunidades de investimentos e

11 <https://iabbrasil.com.br/artigo-iss-na-atividade-de-veiculacao-online-de-publicidade/>

12 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm

13 <https://blconsultoriadigital.com.br/reduz-iss-de-plataformas-digitais/>

inovações tecnológicas, podendo, ainda, serem ampliadas em meio às oportunidades de desenvolvimento tecnológico.

5.1 DISPOSIÇÕES GERAIS SOBRE *STREAMING X OVER-THE-TOP*

A priori, precisamos saber o que esses termos significam. Ao falar em serviços que se utilizam de *streaming* “*over-the-top*”, estes são as denominadas transmissões provisórias de conteúdo, por meio de *streaming*, que pode ser de áudio ou de vídeo. Já o serviço de ‘*streaming*’ conhecido popularmente por fluxo de mídia consiste na disponibilização de acesso a conteúdos em tempo real, não havendo necessidade, para tanto, do recebimento ou até mesmo disponibilidade dos arquivos integralmente, tendo em vista que nestes casos há uma relação jurídica por intermédio de um contrato, inclusive, não havendo intermediação entre as partes, ou seja, o usuário e a pessoa (física ou jurídica) que irá prestar o serviço (ALENCAR, 2018).

Nestes casos, o que há é a possibilidade de a pessoa que contratou o serviço se utilizar dos conteúdos que serão disponibilizados por quem irá prestar o serviço mediante pagamentos periódicos. Assim, as cláusulas contratuais estarão basicamente relacionadas à disponibilização de conteúdos de sons e imagens que se dará em ambiente virtual, e em face disto temos em troca uma contraprestação do usuário.

Diversa das transmissões por meio de cabo, a prestação de serviços de *streaming* é permeada por um caminho rápido, tendo em vista que o desenvolvimento se dá por meio da rede mundial de computadores, utilizando-se de transmissões continuamente e em alta velocidade. A depender da prestação do serviço escolhido dentro da plataforma que presta o serviço, este é transmitido rapidamente, estando muito pouco sujeito a falhas quando do acesso às informações buscadas, podendo estas informações serem integrais ou parciais do conteúdo escolhido (BONOCCHI, 2021).

Uma das características mais importantes do serviço “*over-the-top*” é o de *streaming* “*on demand*”, em que se ocorre a prestação através da disponibilização ou sob demanda de materiais de sons e imagens que se encontram armazenados, podendo as informações digitais a serem prestadas não estarem baixadas no aparelho do usuário, tendo em vista que os dados estarão acondicionados em arquivos pequenos em relação ao tamanho dos arquivos daquele que quer ter acesso.

Outra diferença importante que devemos entender é que não se pode confundir “*streaming*” com “*download*” pois não se faz necessário a realização de transmissão completa do arquivo para que o conteúdo seja reproduzido. Na utilização do “*streaming*” não há permanência de resquícios dos dados que foram acessados, como se dá, por exemplo, na prestação de serviços de TV por assinatura, tendo em vista que as informações não são prestadas de forma permanente pela pessoa

que se utiliza do serviço. Não menos importante é a necessidade de permissão de “*download*” para que o usuário possa utilizar-se do serviço quando em modo “*offline*”, pois não haverá a transferência de modo definitivo. Tudo isso ocorre porque o conteúdo de sons e imagens não são dotados de cessão permanente dos dados que serão disponibilizados (ERNESTO, CORDEIRO, 2019).

Por fim, compreendida a ideia de que o contratado é dono dos conteúdos para prestar os serviços aos usuários, não há que se falar em transferência definitiva de dados que envolvam a prestadora de serviços e o usuário.

5.2 COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS POR PLATAFORMA DIGITAIS

Desde a chegada dos mecanismos digitais e sua rápida expansão, juntamente com o fenômeno da globalização, diversos métodos de integração surgiram, possibilitando, assim, a aproximação das pessoas em todo o mundo.

A cada dia, as pessoas estão mais dependentes da tecnologia (internet), tanto é que hoje em dia ela é tida como direito fundamental implícito. Assim, as plataformas de “*streaming*” ganham grande espaço em meio às sociedades: empresas, governo, instituições etc. (JÚNIOR, SILVA, 2020).

Em meio a essa realidade, vemos a crescente utilização dos mecanismos eletrônicos no mundo. No ano de 2016 foi editada a Lei Complementar 157/16, que apresentou um novo item que prevê a incidência do ISS sobre conteúdos de áudio, vídeo e imagens, por entender que a difusão através das tecnologias de “*streaming*” pode configurar uma prestação de serviço, sendo, assim, passível de cobrança do ISS (SEABRA, 2019).

Vejamos os ensinamentos de Linhares (2018) em relação à tecnologia:

Saímos de uma era na qual era necessário “ter” o filme ou a música sob a forma de algum tipo de mídia física (LP, CD, DVD, fitas, blu-ray), passando a outra em que bastava armazenar o arquivo em sua rede pessoal (cartões de memória, HDs), até chegarmos ao momento atual, quando basta, tão somente, “ter o acesso” ao conteúdo audiovisual ou musical disponível na rede mundial de computadores (LINHARES, 2018).¹⁴

O “*streaming*” é visto como um meio para se desviar de problemas, tendo em vista que, ao invés de transferir as informações de forma definitiva para a máquina do usuário, desenvolve-se como

¹⁴ <http://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/57900/os-tributos-e-os-servicos-de-streaming>

uma rádio, por exemplo, pois os arquivos (som e áudio) se reproduzem de forma simultânea, não sendo os dados, para tanto, transferidos de forma permanente para o usuário.

Nesse sentido foi publicada a Lei Complementar nº 157/16, que previu a incidência do ISS ao campo tecnológico, pois suas atividades objetivam a disponibilização, mas com ausência de definitividade, de conteúdos digitais. Então, o ISS em síntese, é o tributo de competência dos Municípios e Distrito Federal com objetivo de arrecadação de receitas municipais, sendo o seu fato gerador a prestação de serviços.

Normatizado na Constituição Federal em seu artigo 156, o inciso III, dispõe: Compete aos municípios instituir impostos sobre: III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em Lei Complementar. (BRASIL, 1988).

Por fim, foi estabelecida uma lista aproximada de 230 prestações de serviços, com alíquotas máximas de 5%, e por serem de competência dos municípios, estes poderão estabelecer alíquotas específicas.

Dados os empecilhos ao tentar delimitar a materialidade do ISS juntamente com as mais diversas formas de acesso aos conteúdos, cresce a disputa em meio aos entes federativos com a finalidade de adequá-los até o ponto de que sejam de sua competência.

A integração dos serviços digitais no ordenamento jurídico brasileiro é recente. O sub item 1.09 da LC 116/03 integrou o “*streaming*” à lista anexa de serviços da LC 116/03 com a seguinte dicção:

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 n 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS) (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

A partir de então, o ente da federação responsável pela arrecadação passou a ter permissão para cobrar o tributo com a relação à prestação de serviços audiovisuais na rede mundial de computadores.

No que concerne à aprovação de uma nova legislação voltada à tributação do ISS sobre serviços digitais, temos previsão de que a disponibilização dos serviços digitais seja de cunho provisório, uma vez que, com o cancelamento da assinatura, por exemplo, o acesso aos serviços é interrompido.

Sem dúvidas, é cediço que os subitens pretenderam estabelecer como serviços aquelas atividades que colocam à disposição conteúdos digitais com o objetivo de cobrança do ISS sobre esses serviços.

É importante consignar que somente a inserção dos serviços digitais em lista anexa da LC não é suficiente para incidir o fato gerador do tributo, sendo necessário para tanto que a atividade digital fornecida seja considerada um serviço e não incluída nas exceções do artigo 156, inciso III, da Carta Magna (BRASIL, 1988).

Corroborando com esse entendimento, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Resp. 912036/RS ensina que:

A inclusão na Lista de Serviço de fatos que não configuram prestação de serviço, por afastada a ideia de trabalho, de esforço humano, de um 'facere', afronta o disposto no artigo 156, III da Constituição Federal. É que não importa esteja listado o serviço; importa, sim, se o fato que lá está descrito se caracteriza como tal. A Lista não é critério ou não é o único critério para descrever o fato gerador do ISS, até porque não define o tipo, não conceitua o que seja prestação de serviço (BRASIL, 2008,).

Sem dúvidas, os entes da federação a quem a Constituição conferiu legitimidade para cobrança do tributo estão ansiosas para cobrar o ISS, independentemente, neste sentido, da verdadeira natureza jurídica da tecnologia.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As inovações tecnológicas desenvolvidas nos últimos tempos mostram-se como um desafio em meio a diversidade de matérias jurídicas a serem enfrentadas, ainda mais com o avanço desenfreado da tecnologia e serviços digitais, ficando para trás o que se entendia sobre o assunto e restando insuficientes conceitos clássicos para a legislação brasileira. Levando em consideração o grande volume de receitas que esses serviços podem acarretar para o Estado, para a legislação tributária, constata-se matérias que demandam ações do legislativo, tendo em vista a necessidade de adaptações a esta nova realidade.

Por esse motivo, é notório o crescimento da prestação de serviços digitais, inclusive por meio das diversas modalidades de *software* para a definição do serviço e consequente incidência do tributo adequado, sendo para tanto de relevante importância compreender a natureza jurídica específica do serviço e, assim, viabilizar a possibilidade ou não de enquadrar como um serviço digital, que será ou não tributado.

Apresentamos, na presente produção, uma das principais fontes que autorizam aos municípios a arrecadação do ISS, que foi a chegada da Lei Complementar 157/2016, por incluir o rol dos serviços que estarão sujeitos à tributação desse imposto. Assim, os serviços prestados pelas plataformas digitais, principalmente as que utilizam serviços de “*streaming*”, foram tidos como serviços e, por conseguinte, sujeitos à tributação pelo ISS.

Para isto, foi necessário observar que a legislação brasileira, ao inserir a cessão de direitos de uso no rol dos serviços tributáveis pelo ISS, desviou um pouco a natureza jurídica específica do tributo, ocorrendo para tanto a denominação de prestação de serviços para estas atividades. Importante esclarecer que, ao falar em prestação de serviços, estaremos falando em obrigação, especificamente em obrigação de fazer, a qual, como já dito acima, demandará esforço humano para a prestação do serviço (digital). Feita a análise, a cessão de direitos de uso não se trata de uma obrigação de fazer, tendo em vista não existir a intervenção imediata de esforços humanos para a consecução dos serviços.

O fato gerador do ISS em relação à cessão de direitos de uso é manifestamente violável do ponto de vista constitucional, por não haver literal observância ao conceito adotado de serviço.

Apresentamos também nesta produção a descaracterização do comparativo entre locação e cessão do direito de uso, tendo em vista que, quando falamos em locação, esta restará configurada quando a pessoa está na posse do serviço digital por período determinado, já em relação à cessão do direito de uso o lapso temporal é mais curto, permanecendo somente pelo tempo em que a pessoa que adquiriu o serviço está se utilizando da plataforma que o disponibiliza. Assim, não há que se fazer comparações, pois o manejo das operações é diferente.

No Brasil, tivemos muitas tentativas de adequar a tecnologia “*streaming*” às normas da legislação tributária, notadamente o ISS, apresentando-se as mesmas como insuficientes por não demandarem a obrigatoriedade do estabelecimento de empresas prestadoras desses serviços no nosso território, mas apenas das pessoas que consomem o serviço ofertado por elas.

Contudo, restou consignado no decorrer deste artigo a relevância da temática por ser algo novo para o ordenamento jurídico brasileiro. A discussão sobre a incidência de tributos sobre a prestação de serviços digitais que se tem atualmente mostra-se ultrapassada, sendo necessário aprimorar o entendimento sobre o tema, notadamente em âmbito legislativo, como forma de tributação justa desses serviços.

Por fim, a disseminação do entendimento sobre esse tema é condição para termos uma tributação mais justa e igualitária, pois os serviços digitais são tidos como direitos fundamentais, por

auxiliarem os consumidores a acessar de forma rápida e eficaz uma gama de serviços essenciais, além do fato de ser esta uma nova maneira de o município angariar recursos para financiar suas atividades.

REFERÊNCIAS

ALENCAR, Denílson Lucas Paiva de. **Plataformas de streaming: incidência de ICMS ou ISS, 2018**. Disponível em: <http://repositorio.cesupa.br:8080/jspui/handle/prefix/66>. Acesso em 29 set. 2022.

ATALIBA, Geraldo. **Regime constitucional da parafiscalidade**. *Revista de Direito Administrativo*. V. 86, p. 16-33, 1966.

ÁVILA, Humberto. **Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Contrato de Leasing Financeiro**. Decisão do Supremo Tribunal Federal. Local da Prestação e Base de Cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 182, p. 133.

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, Capítulo 4, itens 1 a 6.

BONOMI, Luana Sbeghen. **O CONFLITO DE COMPETÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO DA TECNOLOGIA DE STREAMING**. *RDT Atual*, n. 47, p. 368-392, 2021.

BRASIL, DECRETO-LEI Nº 406, DE 31 DE DEZEMBRO DE 1968. **Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em 01 nov. 2022.

BRASIL. **Constituição Da República Federativa Do Brasil De 1988**. Emendas Constitucionais de Revisão. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 01 nov. 2022.

BRASIL. **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 no link: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em 01 nov. 2022.

BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 01 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 5.835**, Relator Min. Alexandre de Moraes. julgado em 23/03/2018, DJE 04/04/2018. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: dez. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RE nº 912.036**, Relator Min. LUIZ FUX. julgado em 08/10/2007, DJ 08/10/2007. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br>. Acesso em: dez. 2022.

CAMPOS, Leonardo Nuñez. **Competência tributária**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 138, p. 83-94, 2019. Disponível em <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/76>, Acesso em 01 nov. 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo. Ed. Saraiva Educação SA, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. São Paulo, Ed. Saraiva, 1999.

ERNESTO, Rayanne Larissa Nóbrega; CORDEIRO, Glauber de Lucena. **UMA ANÁLISE JURÍDICA TRIBUTÁRIA SOBRE TRIBUTAÇÃO EM SERVIÇOS DE STREAMING DE DADOS**, 2019. Disponível em: <https://bdtcc.unipe.edu.br/publications/uma-analise-juridica-tributaria-sobre-tributacao-em-servicos-de-streaming-de-dados-rayanne-larissa-nobrega-ernesto/> Acesso em: 27 nov. 2022.

FILHO, Eduardo Mamed Abdalla; GARCIA, Silvio Marques. **A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE STREAMING**, 2020. Disponível em: <http://revista.direitofranca.br/index.php/icfdf/article/view/1087/pdf>. Acesso em: 27 nov. 2022.

JÚNIOR, Jânio Fernandes Monteiro; DA SILVA, Bruno Miola. **Análise da incidência do ISS sobre a tecnologia streaming**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. V. 143, p. 159-178, 2020.

LINHARES, Jonathan Lopes de Santana. **Da inconstitucionalidade tributária dos serviços de streaming**, 2018. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/228>. Acesso em: 28 nov. 2022.

MACEDO, Beatriz Carneiro Rios. **Conflito de Competência na Tributação de Streaming no Brasil**, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/25782>. Acesso em: 29 nov. 2022.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário Nacional**. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MARTINS, Vitor Teixeira Pereira; ET ALLI. **Computação, Comércio Eletrônico e Prestação de Serviços**. São Paulo: Almedina, 2019.

MARÇAL, Justen Filho. **O ISS na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

NÁDER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. 22 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SEABRA, Daniela Iglesias. **Incidência de ISS sobre streaming – da (in)constitucionalidade do subitem 1.09 da lei complementar nº 157/16**, 2019. Disponível em: <https://dspace.mackenzie.br/handle/10899/20032>. Acesso em: 29 nov. 2022.

SILVA, Alexandro Mota da. **Jornalismo Live Streaming: um estudo das apropriações jornalísticas da tecnologia de transmissão audiovisual ao vivo no Facebook**. 2019. Disponível em: <https://mapeamentocultural.ufba.br/dissertacoes-teses/jornalismo-live-streaming-um-estudo-das-apropriacoes-jornalisticas-da-tecnologia>. Acesso em: 29 nov. 2022.

SOUZA, Sâmara Roger. **Tributação das plataformas de streaming**, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ucb.br:9443/jspui/handle/123456789/13036>. Acesso em: 29 nov. 2022.

TARGINO, Matheus Mesgrael Soares; DE MEDEIROS, Mariana Caroline Moura. **A TRIBUTAÇÃO SOBRE A TECNOLOGIA DE STREAMING À LUZ DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA: CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS**. Revista FIDES. V. 11, n. 1, 2020.