



DESAFIOS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA ERA DIGITAL: DO ISS AO IBS

CHALLENGES OF TAX JURISDICTION IN THE DIGITAL AGE: FROM ISS TO IBS

Liliane Aparecida dos Santos Porcote¹
Clayton Gomes de Medeiros²

RESUMO

Este artigo investiga os desafios impostos pela "guerra fiscal" entre municípios brasileiros na cobrança do Imposto Sobre Serviços (ISS) na era digital. A ausência de regras claras e uniformes para determinar o local da prestação de serviços digitais, somada à disputa com os Estados pela incidência do ICMS sobre bens digitais, tem gerado um cenário de profunda insegurança jurídica e afetado a arrecadação. O trabalho busca responder: Quais são os principais obstáculos à aplicação da competência tributária do ISS aos serviços digitais? Aborda-se a autonomia tributária no federalismo e o papel do ISS como principal fonte de receita municipal. A pesquisa analisa a Regra Matriz de Incidência Tributária do ISS, explorando a complexidade da definição do fato gerador em um ambiente sem vínculos físicos. O estudo utiliza métodos de análise bibliográfica e documental, com abordagem dedutiva, para compreender a insegurança jurídica decorrente da disputa entre entes federativos pela tributação digital.

Palavras-chave: Competência Tributária. Conflito de Competência. Imposto sobre Serviço – ISS.

Categoria: Contabilidade Financeira e Finanças - Discussões Tributárias.

1 INTRODUÇÃO: SERVIÇOS DIGITAIS E A INSTABILIDADE DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO FEDERALISMO BRASILEIRO

A autonomia tributária³ da União, Distrito Federal, Estados e Municípios entre os entes é característica marcante do Federalismo, composta por Pessoas Jurídicas Políticas do Direito Público com a previsão no art. 1º da Constituição Federal (CF/88). Federalismo é uma aliança ou união de Estados, em que estes, ao ingressarem na Federação, perdem sua soberania no momento do ingresso, preservando, contudo, uma autonomia política.⁴ O estado brasileiro é composto pela União, que representa internamente e externamente o Estado, os 26 estados-

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Faec, especialista em Gestão Tributária FESP/PR, acadêmica do MBA de Controller na UFPR.

² Doutor e Mestre em Direitos Fundamentais e Democracia. Foi bolsista PROSUP/CAPES. Especialista em Direito Público. Graduado em Direito pela Universidade Municipal de São Caetano do Sul-USCS/SP. Membro do Instituto Paranaense de Direito Administrativo - IPDA. Foi professor do Instituto Federal do Paraná - IFPR. Professor de direito junto ao setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná - UFPR. Professor do curso de direito da Unise - Campo Largo/PR. Membro das comissões de Inteligência Artificial e de Ensino Jurídico da OAB/PR. E-mail:claytoncgm@hotmail.com. Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-6010-7078>

³ Autonomia tributária refere-se à competência e capacidade de um ente federativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) de definir e arrecadar seus próprios tributos. Essa autonomia envolve a competência para legislar sobre impostos, taxas e contribuições, bem como para gerenciar a arrecadação e fiscalização desses tributos. A autonomia tributária é um princípio fundamental do federalismo, garantindo a descentralização financeira e a capacidade de cada ente atender às suas necessidades específicas.

⁴ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1985, p. 227.



membros, o Distrito Federal (DF), e os 5.570 municípios. No modelo federativo brasileiro temos a figura dos Municípios, que conforme a CF/88 assumiram a situação de entes federativos, com competência tributária para legislar, cobrar e fiscalizar, observando os termos da Constituição.

Atualmente, os contribuintes enfrentam inúmeros desafios, decorrentes não apenas da elevada carga tributária, mas também da complexidade e burocracia que permeiam as normas relativas ao recolhimento de tributos e ao cumprimento das obrigações acessórias. Esse contexto tem fomentado intensos debates e controvérsias no campo da tributação. A presente pesquisa propõe uma análise crítica da guerra fiscal entre os municípios no que se refere ao Imposto Sobre Serviços (ISS), valendo-se de uma abordagem interdisciplinar que articula os aspectos técnico-operacionais da contabilidade com a interpretação jurídica do sistema tributário nacional. Esse cenário de disputa entre municípios vai muito além de uma simples competição para a arrecadação, de forma que oferecem incentivos fiscais para atrair os contribuintes que buscam menores custos operacionais. Esse conflito se intensifica ainda mais quando falamos de serviços digitais, porque nem sempre há clareza sobre onde, e por quem esse tipo de serviço deve ser tributado, no momento do fato gerador.

Não se trata apenas de tributar, trata-se de definir onde começa e termina o poder dos entes federativos em um mundo sem fronteiras físicas, onde a desmaterialização dos serviços exige não só precisão normativa, mas também segurança ao contribuinte e clareza operacional ao contador na apuração e no cumprimento das obrigações tributárias. O segundo tópico se dedica à análise da Regra Matriz de Incidência Tributária do ISS, a partir de seus critérios constitutivos, como o aspecto material, o local da prestação do serviço, e a definição dos sujeitos ativo e passivo. A abordagem parte da necessidade de compreender como esses elementos são interpretados e aplicados, sobretudo diante das particularidades dos serviços digitais, cuja prestação frequentemente extrapola barreiras físicas e territoriais.

Nesse contexto, e diante das mudanças previstas pela reforma tributária em discussão no Brasil, ganha ainda mais relevância o desafio imposto pela futura implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), nascerá, com a implantação um novo desafio para os serviços digitais: a compatibilização entre a prestação nacional e transnacional de serviços e o exercício concreto da competência tributária local. Em um cenário em que uma empresa pode operar digitalmente a partir de qualquer localidade, oferecendo serviços a consumidores em diferentes Estados e Municípios ou até mesmo em outros países, surgem questões sobre como será exercido o controle fiscal e cadastral pelo ente federativo. A autonomia municipal, antes assegurada pelo regime do ISS com base na exigência de inscrição e fiscalização local, poderá tornar-se esvaziada frente a um modelo nacional de arrecadação baseado na alíquota do destino, mas cuja identificação e controle no ambiente digital são desafiadores. A não incidência prevista no art. 156-A, § 3º, inciso III da Constituição Federal, para operações com o exterior, confirma a busca por evitar a bitributação e estimular a exportação de serviços; contudo, a própria norma constitucional, ao permitir que a lei complementar defina como sujeito passivo qualquer pessoa que concorra para a realização ou pagamento da operação, ainda que domiciliada no exterior, abre margem para debates sofisticados sobre o *locus* de incidência e de fiscalização. O resultado pode ser uma transição da “guerra fiscal territorial” para uma disputa de interpretação sobre residência digital, destino econômico e nexos tributário, especialmente quando se trata de serviços intangíveis.

Para alcançar os objetivos da pesquisa, adotou-se como procedimento metodológico a análise bibliográfica e documental, com ênfase em conteúdos especializados em Direito Tributário aplicáveis à atuação contábil. Foram consultadas doutrinas reconhecidas, pareceres técnicos e jurisprudências que tratam diretamente dos desafios da tributação digital e da



competência fiscal municipal. A abordagem classifica-se como pesquisa bibliográfica, com método dedutivo, a partir do qual se parte de fundamentos conceituais gerais como os critérios da Regra-Matriz de Incidência para, em seguida, validar a aplicabilidade prática desses conceitos por meio da análise de casos e situações concretas vivenciadas no contexto contábil e fiscal

2 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO: DA OBRIGAÇÃO PECUNIÁRIA À COMPETÊNCIA DOS ENTES FEDERATIVOS.

Pessoas jurídicas de Direito Público têm como objetivo atender às necessidades dos cidadãos, não podendo alterar esta finalidade, e possuem estabelecidas as formas de obtenção dos recursos de forma bem limitada, para executarem seus devidos fins. A principal fonte de obtenção de recursos são os Tributos. A definição de tributo foi dada pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Nacional Tributário (CTN), que em seu art. 3.º descreve da seguinte maneira, tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

No âmbito do Direito Tributário, o tributo é compreendido como uma prestação pecuniária compulsória, instituída em lei, exigida pelo Estado de forma vinculada, sem caráter sancionatório, cujo objetivo é a obtenção de receitas para o financiamento das atividades públicas. A definição legal encontra-se no artigo 3º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), segundo o qual “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”.

Luciano Amaro declara críticas a definição legal de tributo, para ele deveria ser de forma clara e objetiva, porém com os mesmos elementos da definição legal, que resultaria na seguinte forma: “Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou Entidades não estatais de fins de interesse público”.⁵

Segundo Crepaldi, o tributo é uma obrigação e lege, em moeda, que não se constitui em sanção por ato ilícito. Tem como sujeito ativo uma pessoa política e como sujeito passivo qualquer pessoa indicada na lei da entidade tributante, sendo cobrado mediante atividade administrativa vinculada. Sua função básica é garantir recursos para o funcionamento do Estado, com papel fiscal e extrafiscal, sendo receita derivada, pois impõe ao cidadão a obrigação de dispor de parte de seus recursos para custear atividades públicas.

Baseando-se na concepção de Silvio Crepaldi:

Os tributos dividem-se de acordo com o ente tributante: federais, estaduais e municipais. É necessário enfatizar que o Distrito Federal acumula a competência estadual e municipal, posto que seu poder legislativo tem caráter ‘híbrido’.⁶

Entre as competências fixadas pela Constituição, está a Competência Tributária, a capacidade de cada ente exigir prestação pecuniária dos cidadãos, para obter recursos e cumprir as suas obrigações determinadas pela CF/88, como educação, cultura, segurança, saúde, e outros, estes recursos são obtidos através da arrecadação de tributos. Júlio Anderson Alves Bueno, diz que:

⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Nacional**, 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 25.

⁶ CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 20.



É a colaboração em dinheiro que os cidadãos fazem ao Estado para satisfação das necessidades que a sociedade precisa para sobrevivência. Por isso, o interesse público em dotar o Estado de poder para obrigar seus súditos a lhe entregar compulsoriamente o tributo, pois difícil seria convencê-los a satisfazer tal ônus espontaneamente.⁷

Ainda Crepaldi diz que os tributos são classificados conforme critérios definidos na Constituição Federal, sendo divididos em espécies como impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Essa classificação permite identificar a forma de incidência e as competências atribuídas aos entes federativos.⁸

Este trabalho abordará o tributo classificado como imposto, considerado a principal e mais abrangente espécie tributária prevista na legislação brasileira. Segundo Crepaldi, os impostos são tributos cuja obrigação surge com a ocorrência de um fato gerador relacionado ao contribuinte, sem depender de uma contraprestação direta por parte do Estado. Sua arrecadação, via de regra, não possui destinação específica, embora existam exceções previstas na Constituição que vinculam recursos para áreas como saúde, educação e administração tributária. O autor também destaca que, sempre que possível, os impostos devem respeitar a capacidade econômica do contribuinte, sendo graduados conforme seus rendimentos, patrimônio e demais condições individuais.⁹ A presente análise tem como foco o Imposto Sobre Serviços – ISS, tributo de competência dos Municípios e do Distrito Federal, previsto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal. Classificado como imposto não vinculado, o ISS incide sobre a prestação de serviços definidos em lei complementar, não estando condicionado a qualquer contraprestação direta por parte do Estado.

Antes de compreender as características e a função do ISS no contexto municipal, é essencial observar o fundamento que autoriza sua instituição: a competência tributária atribuída constitucionalmente aos entes federativos.

3 FUNDAMENTOS E CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO CONSTITUCIONAL

A Constituição Federal de 1988 estabelece, de forma detalhada, a repartição de competências tributárias entre os entes federativos - União, Estados, Distrito Federal e Municípios — conferindo a cada um deles a prerrogativa de instituir, legislar, arrecadar e fiscalizar tributos no âmbito de sua competência. Tal outorga envolve, ainda, a possibilidade de conceder isenções, bem como de estabelecer aumentos ou reduções de alíquotas, nos termos previstos pela legislação infraconstitucional aplicável.

Medeiros e Becker definem que:

Qualquer ato administrativo deve encontrar fundamento em uma norma legal, conforme expressamente disposto no artigo 5º, II, da CF, que veicula o princípio da legalidade, tendo como reflexo, em matéria tributária, sua intensidade reforçada no artigo 150, I, da CF. De acordo com esse dispositivo, a lei, e somente ela, pode definir os tipos tributários. Desse modo, a Constituição reforçou a competência exclusiva do Poder Legislativo para criar e aumentar tributos, e é essa a razão pela qual a designação do princípio da legalidade como “princípio da estrita legalidade tributária”. Ressalta-se que, no Brasil, não basta que o tributo tenha sido criado por

⁷ BUENO, Júlio Anderson Alves. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 23.

⁸ CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p.20.

⁹ CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 51.



lei — é necessário que essa lei tenha sido editada pela pessoa política que recebeu da Constituição essa competência. (Tradução livre) ¹⁰

Esse modelo federativo visa assegurar a autonomia financeira dos entes políticos, permitindo que cada esfera de governo disponha de fontes próprias de receita tributária para o custeio das atividades públicas sob sua responsabilidade. A competência tributária, portanto, configura-se como um verdadeiro poder-dever constitucionalmente atribuído, cuja materialização se dá por meio da edição de leis que instituem tributos, sempre respeitados os princípios e limitações constitucionais do sistema tributário nacional.

Competência tributária é a aptidão para criar tributos, segundo Roque Antônio Carrazza.¹¹, Alexandre Macedo Tavares descreve como “[...] é por intermédio do exercício da competência tributária que as pessoas políticas dão azo ao nascimento dos tributos originalmente previstos na Constituição.”¹²

Competência, o “Poder de criar tributo é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição” segundo Luciano Amaro.¹³

Portanto, ela permite ao ente competente a possibilidade de legislar sobre o assunto, arrecadar e fiscalizar tributos de sua autonomia, porém à doutrina atribui a competência as seguintes características, segundo Roque Antônio Carrazza¹⁴, privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultividade do exercício.

Roque Antônio Carrazza¹⁵ novamente colabora no entendimento do assunto, conceitua a característica de privatividade, destacando que somente um ente terá direito sobre a competência do tributo, caso outro ente tente exercer a competência alheia não terá efeito.

No exercício da competência tributária, a definição do fato gerador é elemento essencial para delimitar o campo de incidência do tributo. Conforme explica Sergio Martins¹⁶ ele esclarece que fato gerador é o elemento central da obrigação tributária, representando a ocorrência concreta prevista em lei que faz nascer a obrigação de pagar o tributo. Pode ser uma situação de fato, como a prestação de serviços, ou uma situação jurídica, como a formalização de um contrato.

¹⁰ “Ogni atto amministrativo deve trovare fondamento su una norma legale, secondo espresso nell’articolo 5º, II, della CF che veicola il principio della legalità, avendo il riferito principio, in materia tributaria, la sua intensità rafforzata dall’articolo 150, I, della CF. Secondo questo dispositivo, la legge, e soltanto essa, può definire i tipi tributari. In questo modo, la Costituzione ha rafforzato la competenza esclusiva del Potere Legislativo per creare e aumentare tasse, il che giustifica la designazione del principio della legalità come “principio della stretta legalità tributaria”. Si sottolinei che in Brasile non basta che la tassa sia creata da una legge, bisogna che tale legge sia editata dalla persona politica che ha ricevuto dalla Costituzione questa competenza.” MEDEIROS, Clayton Gomes de; BECKER, Josiane. **Competenza tributaria come limite protettivo del contribuente**. Revista Internacional Consinter de Direito, Paraná, Brasil, v. 5, n. 8, p. 285–300, 2019. DOI: 10.19135/revista.consinter.00008.16. Disponível em: <https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/article/view/225>. Acesso em: 01 jul. 2025.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 471.

¹² TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva 2009, p. 50.

¹³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 93.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 451.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 472.

¹⁶ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 195-197.



Sergio Pinto Martins destaca também que o fato gerador compreende aspectos objetivos, subjetivos, espaciais, temporais, valorativos e tarifários, sendo sempre descrito por um verbo e um complemento, como "prestar serviço" ou "auferir renda". A hipótese de incidência, por sua vez, é a previsão abstrata na lei; já o fato gerador é sua concretização. Assim, é ele quem efetivamente dá ensejo à cobrança do tributo, não dependendo da vontade do contribuinte, mas apenas da verificação da situação definida pela norma.

Com objetivo de melhor compreender sobre o tema, é importante analisar o posicionamento de Eduardo Sabbag¹⁷ que enfatiza que no campo dos impostos, a competência residual indica que o imposto deverá ser instituído, por lei complementar, pela União e deverá obedecer a duas limitações: (I) Respeitar ao princípio da não cumulatividade; e (II) Proibição de criar um imposto com fato gerador ou base de cálculo de demais impostos. Assim, o imposto novo não poderá incidir em cascata, gerando uma sobreposição. Eduardo Sabbag também destaca que quando dois entes tributantes diferentes cobram sobre o mesmo fato gerador, o fenômeno apresenta-se criticável e passível de correção por ação judicial, esta situação também é conhecida como bitributação.

4 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS): ESTRUTURA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA E REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA

O imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como sua função fiscal, sendo principal fonte de receita aos municípios. Para melhor compreensão do ISS, podemos citar a definição de Bueno:

"A Constituição Federal, no art. 156, III, outorga aos Municípios a competência para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza, desde que não compreendida os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação porque já pertencem ao âmbito de incidência do ICMS. Cabe também à Lei Complementar n. 116/2003 regulamentar a forma como as isenções e benefícios fiscais em torno do ISS serão concedidos e revogados. O ISS deve atender todos os princípios constitucionais, não comportando nenhuma exceção. Os serviços a serem tributados pelo ISS devem estar, obrigatoriamente, previstos na Lei Complementar, sob pena de não configuração do fato gerador, não ocorrendo, portanto, a obrigação tributária para o particular.¹⁸

Neste cenário existe uma enorme polêmica de disputa do imposto, pois contribuintes intencionados em buscar uma menor carga tributária versos municípios interessados no imposto, nesse sentido observa-se um dos pontos mais conflituosos do ISS, refere-se local da prestação de serviços. O fato gerador do ISSQN é bastante discutido entre diversos doutrinadores do Direito Tributário, Roque Antônio Carrazza,¹⁹ diz que a incidência do imposto é o local do fato gerador, ou seja, onde o serviço for efetivamente prestado, diante disto o previsto no Decreto-Lei n.º 406/68, ignora o princípio da territorialidade das leis tributárias. Uma vez que, conforme a disposição constitucional, a lei que cria o imposto só tem aptidão em seu Município que a publicou. E conclui que a CF/88 traçou regra matriz para todos os tributos, dentre outras coisas, destaca o critério espacial.

A Lei Complementar n.º 116/2003 manteve como regra geral o local da incidência no art. 3º, e nota-se que a lei não vinculou o critério do tomador do serviço ou seu domicílio tributário. Diante disso, que a Lei Complementar n.º 116/2003 não diminui os conflitos,

¹⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 444.

¹⁸ BUENO, Júlio Anderson Alves. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 311.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.



consequentemente, aumentou as hipóteses de incidências do ISS, estabeleceu como regra o local do estabelecimento prestador, exceto os casos previstos gerando ainda mais conflito de competência entre os entes tributantes a conhecida guerra fiscal. Neste cenário alguns municípios passaram a exigir um cadastro de contribuintes, com a finalidade de evitar a evasão fiscal.

A hipótese de incidência trata-se de um fato abstrato com previsão em lei, e se constitui com o acontecimento do fato imponível, Hugo de Brito Machado²⁰ define a expressão de incidência que designa com maior propriedade as descrições contidas em lei, da situação necessária para o nascimento das obrigações acessórias, e afirma que a expressão fato gerador, diz da ocorrência no âmbito dos fatos, e descreve que a hipótese é uma simples descrição e previsão, enquanto o fato seria a concretização da hipótese. A hipótese de incidência tem previsão em lei, como fato abstrato que se realiza com a ocorrência do fato gerador, sendo necessário ser analisada sob os seguintes critérios:

O critério material consiste em prestar serviços de qualquer natureza, definidos por lei complementar. Exceto os serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual por estarem no âmbito de incidência dos Estados, conforme dispõe o art. 155, inciso II da CF/88.

Já o critério espacial é o local onde se desenvolve a atividade do prestador do serviço, mesmo que a entrega seja em outro local. Geraldo Ataliba²¹ define este aspecto como a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência, está importante para o que convencionou chamar de “fato imponível”. Este aspecto pode ser considerado a base do nosso estudo, já que o tema discutido neste estudo tem como referencial de lugar para a ocorrência do fato.

A entrega efetiva do serviço acabado, pronto é o critério material, ou seja: a efetiva entrega do serviço concluído e em sua forma final configura o critério material determinante para a incidência tributária, sendo este o momento em que se considera consumado o fato gerador do imposto.

O critério pessoal refere-se aos sujeitos da obrigação tributária: de um lado, o sujeito passivo, representado pelo contribuinte — pessoa física ou jurídica responsável pelo pagamento do tributo; de outro, o sujeito ativo, que é o ente federativo detentor da competência para exigir o tributo e titular do crédito tributário. No caso do Imposto sobre Serviços (ISS), o sujeito ativo é o Município onde se considera ocorrido o fato gerador, conforme definido em lei complementar.

Sujeito Ativo: Município onde ocorreu a prestação de serviço, onde se deu a prestação de serviço. Sujeito Passivo: O prestador do serviço, pessoa jurídica ou física. Base de cálculo: O valor do serviço, caso o total da nota possua material utilizado no serviço, a mesma deverá ser excluída para a base de cálculo. Alíquota: A estabelecida na lei municipal que institui o ISS, Conforme a CF/88 no art. 156 que estabelece alíquota mínima de 2%, exceto os serviços que se referem os itens 32, 33 e 34 da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, e com alíquota no máximo de 5%. O fato gerador é a prestação, sendo ela por empresa jurídica ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo das atividades constantes à lista anexa da Lei Complementar n.º 116/2003, a lista mencionada traz aproximadamente 230 serviços, dividindo em 40 itens.

Sergio Pinto Martins descreve que “O fato gerador vai compreender um fenômeno econômico, que será descrito na lei tributária. Pode compreender um negócio jurídico, previsto

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 102.

²¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros 2012, p. 102.



no direito privado e estabelecido na lei tributária para fins da incidência do tributo. É definido o fato gerador por um verbo mais um substantivo: prestar serviços, auferir renda, ter propriedade”.²²

Por isso, a forma como a lei trata o fato gerador, pensando em algo físico e localizado, começa a não dar conta da nova realidade. Hoje, muitos serviços acontecem no meio digital, sem um lugar fixo ou uma presença física. A lista da Lei Complementar continua sendo uma referência, mas o jeito como os serviços são prestados mudou muito. Isso acaba gerando dúvidas sobre como e onde deve ser feita a cobrança do imposto, principalmente quando o serviço acontece todo pela internet, sem fronteiras definidas.

5 DO PARADIGMA ANALÓGICO AO DIGITAL: RECONFIGURAÇÃO DO FATO GERADOR DOS SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS

Com a expansão da internet e o avanço acelerado das tecnologias digitais, os modelos de negócio também passaram por profundas transformações na última década. A maneira de consumir serviços mudou, assim como a forma de oferecê-los. Atualmente as plataformas digitais operam com base em dados, algoritmos e armazenamento em nuvem, rompendo com a lógica tradicional de espaço físico. Segundo estudo citado por Gomes em pesquisa da FGV,²³ as transformações digitais, embora frequentemente associadas ao comércio eletrônico, às plataformas colaborativas e à computação em nuvem, têm impactado profundamente até mesmo setores tradicionais, como a indústria manufatureira, nesse sentido, basta destacar a perda de espaço dos ativos imobilizados frente aos ativos intangíveis no que compõe o valor das empresas.

Nesse sentido, apesar da dificuldade em traçar uma linha divisória clara entre a economia tradicional e a digital, é possível discernir traços marcantes da transformação digital. A economia digital se distingue fundamentalmente pela dispensa de vínculos físicos com os mercados consumidores, permitindo que a geração de renda se desvincule da localização geográfica, dado que as transações podem ocorrer integralmente no ambiente virtual. Serviços que antes exigiam presença ou deslocamento dos tomadores passaram a ser entregues em tempo real, com um simples clique, como exemplo de caso a Spotify, que permite acesso imediato a conteúdos musicais por assinatura, independentemente de onde o usuário esteja.²⁴

A Constituição de 1988 foi criada em uma realidade muito diferente da atual, na qual a prestação de serviços costumava ocorrer em um local físico bem definido, que facilitava identificar tanto o prestador quanto o tomador. Essa configuração tornava mais clara a divisão de competências entre os entes federativos. No entanto, a nova lógica digital, serviços passaram a ser prestados de forma descentralizada, muitas vezes automatizada, e com a presença do consumidor em um lugar e a empresa prestadora em outro, as vezes ou até fora do país, os chamados serviços em nuvem, diferente dos modelos tradicionais, os serviços digitais são

²² MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 195.

²³ GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; PRZEPIORKA, Michell; FERRARI, Bruna Camargo; BERGAMINI, Adolpho; BOSSA, Gisele Barra; CANEN, Dóris. Os desafios impostos pela economia digital e o Plano de Ação 1 do projeto BEPS da OCDE. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (Org.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 45-46. Apud FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. **Tributação da economia digital na esfera municipal**. Vol. 3. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021, p. 14.

²⁴ GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; PRZEPIORKA, Michell; FERRARI, Bruna Camargo; BERGAMINI, Adolpho; BOSSA, Gisele Barra; CANEN, Dóris. Os desafios impostos pela economia digital e o Plano de Ação 1 do projeto BEPS da OCDE. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (Org.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 45-46. Apud FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. **Tributação da economia digital na esfera municipal**. Vol. 3. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021, 15.



prestados de forma automatizada, contínua e remota, muitas vezes sem intervenção humana direta. Eles são acessados por meio de plataformas online, aplicativos ou softwares hospedados em servidores (geralmente em nuvem), e estão disponíveis o dia todo, em qualquer lugar do mundo, desde que haja conexão com a internet.

No caso do Spotify, por exemplo que citamos acima, a prestação do serviço ocorre de maneira totalmente digital: o usuário assina o plano, realiza o pagamento eletrônico, e passa a ter acesso imediato ao conteúdo escolhido, que é transmitido via streaming a partir de servidores hospedados fora do território nacional. Importante ressaltar que não há sede física da empresa em cada município onde o serviço é consumido, e tampouco ocorre uma entrega material. Em outras palavras, a prestação ocorre sem um “local físico da execução”, o que complica a identificação do domicílio do prestador e do tomador e dos critérios descritos acima para o fato gerador. Muitas vezes, o prestador do serviço está sediado fora do país, enquanto o tomador (usuário final) está em um município brasileiro.

Nesse cenário de transição, surgem disputas entre Estados e municípios. Os Estados defendem a incidência do ICMS, entendendo que há circulação de “bens digitais”, como arquivos ou licenças. Já os municípios argumentam que se trata da prestação de um serviço, ainda que digital, e que, portanto, deveria ser tributado pelo ISS. Com a consolidação dos serviços digitais, surgiram os aplicativos de plataforma, como Uber, 99, iFood, BlaBlaCar, InDrive, Rappi, Uber Eats, Loggi, Lalamove, GetNinjas, Airbnb, Booking.com, Udemey, Freelancer.com dentre outros, que passaram a intermediar a relação entre prestadores e tomadores de serviços. Essas plataformas descentralizam a prestação e desafiam os critérios tradicionais da legislação tributária, dificultando a identificação do local do fato gerador e da competência do ente tributante. Neste artigo, utilizamos como principal referência o estudo desenvolvido pela Fundação Getulio Vargas²⁵ que representa uma fonte rica em informações e apresenta um levantamento detalhado sobre como os municípios brasileiros, especialmente as capitais, têm tratado a tributação dos serviços digitais.

A opção pela análise das capitais se justifica pela maior concentração de usuários e pela forte presença dessas plataformas, o que tende a gerar maior complexidade tributária. De acordo com esse estudo, municípios como Curitiba, Porto Alegre, Salvador, São Paulo, Belo Horizonte e Florianópolis editaram legislações específicas que preveem a incidência do ISS sobre as atividades de intermediação promovidas pelos aplicativos de transporte, com base no subitem 1.05 da LC n.º 116/2003. A cidade de Curitiba, por exemplo, já aplicava o ISS sobre essas operações antes mesmo das alterações introduzidas pela LC n.º 157/2016. Embora o estudo aponte uma tendência de consolidação do entendimento em favor da competência municipal, também evidencia que as abordagens variam entre as capitais, o que demonstra a falta de uniformidade nacional e a insegurança jurídica no tratamento da matéria. Essa heterogeneidade de posicionamentos requer uma leitura crítica por parte dos operadores do Direito, considerando não apenas os textos normativos, mas os contextos políticos e fiscais que influenciam a produção dessas legislações.

Argos Campos Simões²⁶ em seu artigo sobre a tributação de Software explora a tributação de programas de computador, questionando se a incidência deve recair sobre ICMS ou ISS. O autor aborda especificamente o cenário dos aplicativos adquiridos por download ou presentes na nuvem, levantando a discussão sobre a existência de bens e mercadorias digitais e a fundamentação constitucional para tal classificação. A análise é conduzida sob a perspectiva

²⁵ FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. **Tributação da economia digital na esfera municipal**. Vol. 3. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021, p. 277-319.

²⁶ FAIM FILHO, Eduardo Gomes; FALEIROS URBANO, Michele M. Barili V. F. (Coord.). **ICMS e ISS: pontos em comum e questões relevantes discutidas na jurisprudência**. São Paulo: IPAM, 2021, p. 16.



do método construtivista lógico semântico de Paulo de Barros Carvalho, que compreende o Direito como linguagem e reconstruindo-o por meio de aspectos da regra-matriz de incidência tributária, ele aborda a guerra fiscal pelo mesmo fato gerador e traz como embasamento as jurisprudências relevantes sobre o tema e conclui que:

Interpretação, Validade, Vigência, Eficácias jurídica, técnica e social, incidência e aplicação do Direito serviram como conceitos fundamentais às nossas discussões. Enxergamos no modus operandi de nosso legislador tributário a patente prática enunciativa discutível de ampliar a materialidade tributária original por meio de veículos normativos impróprios a tal mister: Convênios, Portarias etc. Nesse contexto, concluímos por considerar que tanto a materialidade tributária dos “produtos digitais”, como seu critério espacial identificador da sujeição ativa não poderiam ser definidos por Convênios ou até por Portarias, a não ser que a premissa seja a de que “software” adquirido por download ou não esteja incluído no conceito de “mercadoria”, destacado, mas não definido pela CF/1988. O paradigma estadual da incidência somente sobre o denominado “software de prateleira” fora ampliado pelos Estados, admitindo a tributação do ICMS mesmo em face de “adaptação” ao adquirente, o que o aproxima do “software por encomenda”. O conflito ICMS X ISSQN nestas questões digitais ainda perdura.²⁷

Apesar da persistência do conflito ICMS x ISSQN nas questões digitais, que se manifesta mais em perguntas do que em respostas definitivas, Simões destaca a necessidade de maior aprofundamento do tema. A computação em nuvem, como modalidade de prestação de serviços digitais, representa um dos principais desafios da tributação. Segundo estudo da FGV,²⁸ embora existam divergências sobre a natureza jurídica dessas operações (obrigação de dar ou de fazer), a Lei Complementar nº 157/2016 trouxe maior segurança ao incluir expressamente serviços de armazenamento e hospedagem de dados na lista anexa à LC 116/03. A pesquisa revela que diversas capitais brasileiras, como São Paulo, Belo Horizonte e Porto Alegre, já vinham enquadrando serviços de cloud computing como sujeitos ao ISS, mesmo antes da alteração legislativa, com base em entendimentos locais e soluções de consulta. Essa uniformização representa um passo importante na tentativa de adaptar a tributação à realidade da economia digital, ainda que persistam discussões federativas sobre competência e critério material da incidência.

Para que essa análise se concretize, é fundamental revisitar os alicerces da obrigação tributária. Segundo Júlio Anderson Alves Bueno “[...] os elementos da obrigação tributária são: a lei, o sujeito ativo, o sujeito passivo, o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota”.²⁹ A obrigação tributária caracteriza a particularidade de não necessitar da manifestação da vontade, mas sim da imposição legal conforme o previsto na CF/88, então se pode declarar obrigação tributária como vínculo jurídico, decorrente de lei, que obriga o cidadão a fazer ou não fazer algo em prol do Estado (Município, Estados, Distrito Federal, União).

Alexandre Macedo Tavares assim descreve:

Como se pode notar, em Direito, a palavra obrigação aparece como um elo entre duas pessoas. Fruto imediato de uma relação jurídica representa vínculo abstrato segundo o qual, por força de uma imputação normativa, uma pessoa denominada sujeito ativo,

²⁷ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. **ICMS e ISS: Pontos em comum e questões relevantes discutidas na Jurisprudência**. São Paulo: IPAM, 2021, p. 38.

²⁸ FOSSATI, Gustavo; MENESES, Isael. **Tributação da economia digital na esfera municipal**. Vol. 3. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021, p. 354-357.

²⁹ BUENO, Júlio Anderson Alves. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva 2014, p. 143.



passa investir do direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de uma determinada prestação.³⁰

O CTN descreve como elemento da obrigação tributária, fato gerador, pois situação de fato que nasce a obrigação tributária, base de cálculo, alíquota, sujeito ativo, sujeito passivo. Diante de um sistema tributário historicamente marcado por disputas de competência, sobreposição normativa e insegurança jurídica, elevado número de obrigações acessórias a substituição do ISS pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) surge como uma tentativa de corrigir distorções e estabelecer regras mais uniformes entre os entes federativos.

Ainda que a substituição do ISS pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), prevista pela Emenda Constitucional nº 132/2023, represente uma tentativa de simplificação e uniformização do sistema tributário brasileiro, especialmente no tocante à tributação sobre o consumo, os desafios relativos à competência tributária persistirão. O novo modelo mantém a autonomia dos entes federativos para fixar suas próprias alíquotas, nos termos do artigo 156-A, incisos V e VII, da Constituição Federal, o que, embora respeite o pacto federativo, pode gerar novos conflitos práticos e jurídicos. Dessa forma, a problemática da delimitação da competência tributária, intensificada pela digitalização das operações econômicas, não se encerra com o fim do ISS, mas assume novas feições sob a estrutura do IBS.

A introdução do IBS, embora concebida como instrumento de racionalização tributária, institui um modelo dual que permite a cada ente federado – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – fixar, por lei específica, a sua própria alíquota do imposto (art. 156-A, V, CF/88). Ademais, a incidência do tributo se dará pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação (art. 156-A, VII), o que, embora prestigie o princípio do destino e tenha o potencial de mitigar a guerra fiscal, poderá ensejar conflitos sobre o enquadramento da operação e a territorialidade das prestações digitais. Isso revela que o redesenho da tributação sobre o consumo não elimina as disputas federativas em torno da competência e da arrecadação, mas apenas desloca o centro do problema, que continuará exigindo interpretação judicial e aperfeiçoamento legislativo.

Nascerá, com a implantação do IBS, um novo desafio para os serviços digitais: a compatibilização entre a prestação nacional e transnacional de serviços e o exercício concreto da competência tributária local. Em um cenário em que uma empresa pode operar digitalmente a partir de qualquer localidade, oferecendo serviços a consumidores em diferentes Estados e Municípios. A autonomia municipal, antes assegurada pelo regime do ISS com base na exigência de inscrição e fiscalização local, poderá tornar-se esvaziada frente a um modelo nacional de arrecadação baseado na alíquota do destino, mas cuja identificação e controle no ambiente digital são desafiadores. A não incidência prevista no art. 156-A, § 3º, inciso III da Constituição Federal, para operações com o exterior, confirma a busca por evitar a bitributação e estimular a exportação de serviços; contudo, a própria norma constitucional, ao permitir que a lei complementar defina como sujeito passivo qualquer pessoa que concorra para a realização ou pagamento da operação, ainda que domiciliada no exterior, abre margem para debates sofisticados sobre o locus de incidência e de fiscalização. O resultado pode ser uma transição da “guerra fiscal territorial” para uma disputa de interpretação sobre residência digital, destino econômico e nexos tributário, especialmente quando se trata de serviços intangíveis.

Com a promulgação da Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, delinearam-se os contornos operacionais para a transição ao novo modelo de tributação sobre o consumo no Brasil, centrado na instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). A partir de 1º de

³⁰ TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva 2009, p. 117.



janeiro de 2026, os Municípios e o Distrito Federal estarão obrigados a autorizar a emissão da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) de padrão nacional ou, alternativamente, a integrar seus sistemas próprios ao ambiente nacional de dados, conforme disposto no artigo 62 da referida norma. Essa medida objetiva padronizar o leiaute dos documentos fiscais eletrônicos e centralizar as informações necessárias à apuração do IBS e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), por meio do compartilhamento automatizado com o Comitê Gestor do IBS e com as administrações tributárias das três esferas federativas.

Essa uniformização normativa e tecnológica representa um passo relevante para a implementação efetiva do novo modelo, ao estruturar uma infraestrutura nacional de fiscalização, controle e apuração baseada em dados compartilhados. A criação do ambiente de dados nacional da NFS-e busca assegurar a integridade, interoperabilidade e disponibilidade das informações fiscais, reduzindo assimetrias entre os entes e promovendo maior eficiência na arrecadação. Entretanto, mesmo com a extinção do ISS e a substituição gradual pelo IBS, prevista para ter início em 2026, a problemática da competência tributária no federalismo brasileiro não será integralmente superada. A autonomia conferida aos entes subnacionais para definir suas próprias alíquotas, somada à complexidade das operações digitais e à indefinição quanto ao local de destino das transações, tende a perpetuar disputas interpretativas e operacionais entre Estados e Municípios, agora no contexto de um tributo de competência compartilhada. Embora a NFS-e de padrão nacional possa favorecer a racionalização e beneficiar os contribuintes ao oferecer maior previsibilidade e simplificação, subsistem incertezas quanto à efetividade do controle local e à concretização do princípio da segurança jurídica nas prestações de serviços digitalizadas e transfronteiriças.

O desafio, portanto, não reside apenas na mudança formal da estrutura tributária, mas na construção de mecanismos permanentes e coordenados de governança federativa, capazes de dar respostas jurídicas e administrativas adequadas às novas dinâmicas da economia digital. Este é um tema que, por sua relevância e complexidade, ainda exigirá investigação contínua e aprofundada em futuras reflexões acadêmicas, para as quais é fundamental considerar conforme apontam Souza e Meurer³¹, a influência dos contextos culturais locais e da percepção de corrupção dos contribuintes na eficácia das políticas de combate à evasão fiscal.

Mesmo com a transição do ISS para o IBS no novo sistema tributário brasileiro prevista para 2026 de forma gradual, a questão da competência tributária continuará sendo fonte de incertezas e litígios no federalismo fiscal. A autonomia conferida aos entes subnacionais para definir suas próprias alíquotas, somada à complexidade das operações digitais e à indefinição sobre o local de destino das transações, tende a perpetuar o cenário de disputas entre Municípios e Estados, agora sob a roupagem de um tributo de competência compartilhada.

Ao longo deste trabalho, constatou-se que o princípio da competência tributária, de natureza privativa, indelegável e irrenunciável, encontra-se atualmente em profunda tensão diante das transformações provocadas pela digitalização da economia. A lógica territorialista que tradicionalmente orientava a definição do sujeito ativo da relação jurídico-tributária revela-se progressivamente insuficiente em um contexto no qual os serviços se desmaterializam, ultrapassam fronteiras físicas e são executados remotamente, muitas vezes sem qualquer presença local do prestador ou do tomador.

A análise demonstrou que a prestação de serviços por meio de plataformas digitais como transporte por aplicativo, entrega de alimentos e outras atividades sob demanda, desafia diretamente os critérios normativos vigentes para a definição do local da ocorrência do fato

31 SOUZA, P.V. S. D.; MEURER, A.M. Effects of culture on the relationship between tax evasion and perception of corruption in international economies. *Administrative Management Public*, v. 44, p. 41-59, 2025. Disponível em: <https://doi.org/10.24818/amp/2025.44-03>. Acesso em: 08 jul. 2025.



gerador do Imposto Sobre Serviços (ISS). Ainda que Municípios como Curitiba, Porto Alegre, Salvador e São Paulo tenham adotado iniciativas regulatórias próprias, permanece um cenário de insegurança jurídica, marcado por interpretações divergentes, lacunas legislativas e ausência de uniformidade entre os entes. Essa fragmentação normativa e fiscal não apenas fragiliza a previsibilidade do sistema, como também potencializa riscos de bitributação, evasão e litígios federativos.

Nesse cenário, a reforma tributária, consubstanciada na Emenda Constitucional nº 132/2023, desponta como uma oportunidade estratégica para reconfigurar a tributação sobre o consumo, por meio da instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Com a criação de um modelo de competência compartilhada e a implantação da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) de padrão nacional e prevista na Lei Complementar nº 214/2025, busca-se a padronização dos dados fiscais, o compartilhamento eficiente de informações entre os entes federativos e a centralização das atividades de fiscalização e arrecadação. Esses mecanismos representam avanços relevantes na busca por maior transparência, controle e segurança jurídica no ambiente tributário.

Contudo, embora tais medidas revelem um esforço normativo e tecnológico considerável, o êxito do novo sistema dependerá da capacidade institucional dos entes federativos em articular soluções cooperativas e harmônicas. A transição não deve comprometer a autonomia constitucional dos entes subnacionais, mas sim ser acompanhada da construção de um ambiente federativo colaborativo, que equilibre o respeito às competências com a necessidade de uniformidade regulatória frente à nova realidade econômica. A consolidação de um novo pacto tributário exigirá, portanto, mais do que inovação legislativa: será necessário construir mecanismos duradouros de coordenação intergovernamental, capazes de lidar com a crescente complexidade das relações econômicas e com a fluidez das prestações de serviços na era digital.

Em síntese, o desafio da tributação digital ultrapassa os limites da técnica jurídica e alcança o próprio conceito de soberania fiscal no Estado federal. Trata-se de repensar os fundamentos do sistema tributário de modo a torná-lo compatível com a realidade econômica contemporânea, sem sacrificar os pilares do federalismo e da justiça distributiva. Esse é um processo em constante construção, que demandará aperfeiçoamento legislativo contínuo, inovação institucional e engajamento crítico da academia, do legislador e da sociedade civil, especialmente diante da inevitável e acelerada transformação das formas de produção e circulação de riqueza no século XXI.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo Paulo Vicente. Manual Direito Tributário. 5. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Nacional, 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Organização de Luiz Roberto Curia, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Cespedes. 6. ed. São Paulo: Saraiva 2011.

BRASIL. Lei Complementar, n.º 116, de 31 de julho de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 12 jan. 2019.

BUENO, Júlio Anderson Alves. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2014.



- CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALLHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- CREPALDI, Sílvio Aparecido. Planejamento tributário: teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.
- CURITIBA. Lei Complementar 40/2001, com data de 18/12/2001. Disponível em: <https://www.curitiba.pr.gov.br/conteudo/legislacao-municipal-tributaria/104>.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de teoria geral do Estado. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1985.
- FAIM FILHO, Eduardo Gomes; FALEIROS URBANO, Michele M. Barili V. F. (Coord.). ICMS e ISS: pontos em comum e questões relevantes discutidas na jurisprudência. São Paulo: IPAM, 2021.
- FOSSATI, Gustavo; MENESES, Isael. Tributação da economia digital na esfera municipal. Vol. 3. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021.
- FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. Tributação da economia digital na esfera municipal. Vol. 3. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- MARTINS, Sergio Pinto. Manual de Direito Tributário, 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- MEDEIROS, Clayton Gomes de; BECKER, Josiane. Competenza tributaria come limite protettivo del contribuente. Revista Internacional Consinter de Direito, Paraná, Brasil, v. 5, n. 8, p. 285–300, 2019. DOI: 10.19135/revista.consinter.00008.16. Disponível em: <https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/article/view/225>. Acesso em: 01 jul. 2025.
- SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- SOUZA, Paulo Vitor Souza de; MEURER, Alison Martins. *Effects of culture on the relationship between tax evasion and perception of corruption in international economies*. Administrație și Management Public, v. 54, p. 44–58, 2025. Disponível em: <https://ramp.ase.ro>. Acesso em: 08 jul. 2025
- TAVARES, Alexandre Macedo. Fundamentos de Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.