



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA  
CAMPUS I – CAMPINA GRANDE  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**DANIEL FARIAS BATISTA LEITE**

**TRIBUTAÇÃO NA ERA DE ECONOMIA DIGITAL: Uma análise PESTEL acerca  
da tributação de ICMS e ISSQN sobre as plataformas de *Streaming***

**CAMPINA GRANDE  
2019**

DANIEL FARIAS BATISTA LEITE

**TRIBUTAÇÃO NA ERA DE ECONOMIA DIGITAL: Uma análise PESTEL acerca da tributação de ICMS e ISSQN sobre as plataformas de *Streaming***

Trabalho de Conclusão de Curso ou Dissertação (TCC) apresentado ao Departamento do Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

**Área de concentração:** Contabilidade Tributária.

**Orientador:** Prof. Me. José Elinilton Cruz de Menezes.

**CAMPINA GRANDE  
2019**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

L533t Leite, Daniel Farias Batista.  
Tributação na era da economia digital [manuscrito] : uma análise PESTEL acerca da tributação de ICMS e ISSQN sobre as plataformas de *Streaming* / Daniel Farias Batista Leite. - 2019.  
23 p. : il. colorido.  
Digitado.  
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas , 2019.  
"Orientação : Prof. Me. José Elinilton Cruz de Menezes , Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCSA."  
1. Economia digital. 2. Tributação. 3. Tecnologia da informação e comunicação. 4. Contabilidade tributária. I. Título  
21. ed. CDD 657.46

DANIEL FARIAS BATISTA LEITE

TRIBUTAÇÃO NA ERA DE ECONOMIA DIGITAL: Uma análise PESTEL acerca da tributação de ICMS e ISSQN sobre as plataformas de *Streaming*

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

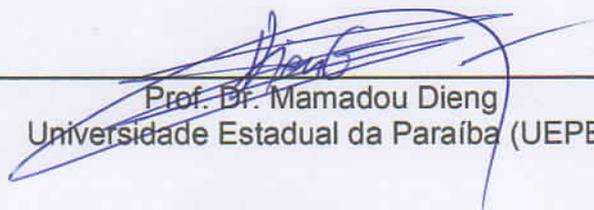
Área de concentração: Contabilidade Tributária.

Aprovada em: 20 / 11 / 2019.

**BANCA EXAMINADORA**



Prof. Me. José Elinilton Cruz de Menezes (Orientador)  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Dr. Mamadou Dieng  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Profa. Ma. Vânia Vilma Nunes Teixeira  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Análise PESTEL.....	13
Figura 2 - Economia Baseada em dados .....	16
Figura 3 - Tendências tecnológicas da Economia Digital.....	18

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>8</b>
<b>2.1 Sistema Tributário Nacional .....</b>	<b>8</b>
<b>2.2 Reforma Tributária: Uma análise da conjectura atual .....</b>	<b>9</b>
<b>3 TRABALHOS CORRELATOS .....</b>	<b>10</b>
<b>4 METODOLOGIA .....</b>	<b>12</b>
<b>4.1 Materiais e Metodologia de Coleta de Dados .....</b>	<b>12</b>
<b>4.2 Metodologia de Análise – Abordagem PESTEL .....</b>	<b>13</b>
<b>5 DISCUSSÃO .....</b>	<b>14</b>
<b>5.1 Aspecto Político.....</b>	<b>14</b>
<b>5.2 Aspecto Econômico .....</b>	<b>15</b>
<b>5.3 Aspecto Social .....</b>	<b>16</b>
<b>5.4 Aspecto Tecnológico.....</b>	<b>17</b>
<b>5.5 Aspecto Legal .....</b>	<b>18</b>
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>19</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>20</b>

## TRIBUTAÇÃO NA ERA DE ECONOMIA DIGITAL: Uma análise PESTEL acerca da tributação de ICMS e ISSQN sobre as plataformas de *Streaming*

Daniel Farias Batista Leite\*

### RESUMO

A globalização e o incessante desenvolvimento das Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) contribuíram para promover uma transformação digital que alterou o modo de produção, distribuição e prestação de serviços ao redor do mundo. Tal configuração proporcionou a diminuição dos custos e, conseqüentemente, viabilizou a inserção de pequenas e médias empresas virtuais no mercado, bem como potencializou o surgimento de novos mercados, a exemplo das plataformas de *Streaming*. Ao mesmo tempo, alterou conceitos tidos como verdades absolutas (e.g. princípio da territorialidade). Este cenário deu origem à Economia Digital e expôs uma inadequação e ineficácia dos mecanismos tradicionais dos sistemas fiscais atuais, suscitando novos desafios na tributação. Diante disso, este trabalho traz como problemática a seguinte indagação: Quais os desafios e reflexos da tributação de ICMS e ISSQN sobre as plataformas de *Streaming*? Isto posto, esta pesquisa tem por objetivo analisar, sob a ótica Política, Econômica, Social, Tecnológica, Ambiental e Legal (análise PESTEL), os principais desafios tributários e econômicos originados pela Economia Digital, no âmbito da cobrança de ICMS e ISSQN, sobre as plataformas de *Streaming*. Trata-se de uma pesquisa de caráter exploratório, descritiva, bibliográfica e com uma abordagem qualitativa. Concluiu-se que, embora haja jurisprudência vigente, a legislação é confusa e ambígua, não sendo possível tributar as plataformas de *Streaming* com base no ICMS ou ISSQN. Outrossim, comprova-se que o fenômeno da Economia Digital transcende as barreiras econômicas, impactando diversos segmentos da sociedade, e demanda novos modelos de gestão, principalmente no setor público, bem como requer novas habilidades do trabalhador para este ser incluído no mercado de trabalho. É preciso um engajamento do poder político na promoção de políticas públicas, no investimento contínuo em educação e no compromisso de realizar uma reforma tributária com intuito de dirimir os mecanismos fiscais defasados, as ambigüidades fiscais e evitar generalizada evasão tributária e as conseqüências para o financiamento do Estado.

**Palavras-chave:** Economia Digital. Tributação. Tecnologia da Informação e Comunicação. Contabilidade Tributária.

---

\* Graduado em Ciência da Computação (UFCG). Mestre em Ciência da Computação (UFCG). Aluno de Graduação em Ciências Contábeis na Universidade Estadual da Paraíba – Campos I. E-mail: danielfariasleite@gmail.com.

## ABSTRACT

Globalization and continuous information and communication technologies development has favored a digital transformation which has changed the production mode, distribution and service provision around the world. This configuration reduced costs and, consequently, allowed small and medium virtual companies insertion in the Market, as well as the emergence of new markets, such as streaming platforms. At the same time, it changed concepts previously taken as absolute truths, (e.g. territoriality principle). This context raised the Digital Economy and revealed that traditional mechanisms of the current tax systems are inadequacy and inefficiency, introducing new challenges in taxation. Thus, this paper raises the following question: What are the challenges and consequences of ICMS and ISSQN taxation on Streaming platforms? Therefore, this research aims to analyze, from the Political, Economic, Social, Technological, Environmental and Legal perspective (PESTEL analysis), the main tax and economic challenges originated by Digital Economy, in the context of ICMS and ISSQN charging on Streaming platforms. This is a qualitative, exploratory and descriptive study. Was concluded that, although there is prevailing case law, the legislation is confusing and ambiguous and it is not possible to tax streaming platforms based on ICMS or ISSQN. Moreover, it is proved that the phenomenon of Digital Economy transcends economic barriers, impacting several society segments, and demands new management models, especially in public sector, as well as requires new worker's skills to be included in the market. Political power must be engaged in public policy promotion, continuous investment in education and a commitment to carry out tax reform to address lagged fiscal mechanisms, fiscal ambiguities and avoid widespread tax evasion and consequences for state funding.

**Keywords:** Digital Economy. Taxation. Information and Communication Technology. Tax Accounting.

## 1 INTRODUÇÃO

Na atual sociedade globalizada, caracterizada pelo incessante desenvolvimento tecnológico, sobressaem-se as Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC), que têm seu uso propulsionado pela popularização da *Internet*. Estes fatores impulsionaram a quarta revolução industrial (Indústria 4.0), que se apoia fortemente em tecnologias habilitadoras, tais como Aprendizado de Máquina - *Machine Learning* (LECUN et al., 2015), Análise de Dados - *Big Data Analytics* (LANEY, 2001) e Computação na Nuvem - *Cloud Computing* (MELL & GRANCE, 2011).

De acordo com Azevedo (2017), essas tecnologias, trabalhando cooperativamente, são utilizadas para promover a transformação digital descrita nas visões ao redor do mundo e, conseqüentemente, transformar o modo de produção, distribuição e prestação de serviços. Nesta seara, destaca-se a *Amazon*, pioneira em vendas digitais (*e-commerce*), que desenvolveu o *Marketplace*, uma plataforma de *e-commerce*, operada por ela, a qual permite a comercialização de produtos por terceiros utilizando sua infraestrutura. Salienta-se, também, o recente desenvolvimento acentuado dos serviços de *Streaming*. Entende-se por *Streaming* a transmissão contínua, por meios digitais, de dados. O usuário tem acesso a filmes, músicas e vídeos através da *Internet*, sem a necessidade de realizar o *download*.

Tais espaços virtuais contribuíram para uma diminuição dos custos de produção e prestação de serviços, bem como facilitou a inserção de pequenas e médias empresas virtuais no mercado. Nesta perspectiva, uma nova era da economia eclodiu. A Economia Digital, Nova Economia, ou ainda Economia 4.0, baseia-se na infraestrutura global da *Internet* possibilitando que as pessoas e organizações se comuniquem, interajam e realizem transações comerciais (CABRAL & YONEYAMA, 2001).

Esta nova configuração comercial suscitou diversos problemas e alterou conceitos tidos como verdades absolutas, a exemplo do princípio da territorialidade. A dificuldade de identificar o aspecto espacial do fato gerador do tributo acabou contribuindo para disparidade de arrecadação do ICMS entre os estados brasileiros. Com o intuito de garantir a repartição de receitas entre os entes estaduais, conforme previsto no Pacto Federativo, bem como atenuar as guerras fiscais entre os estados brasileiros, foi promulgada a Emenda Constitucional 87/2015 (BRASIL, 2015), que trata da sistemática da cobrança de ICMS sob o diferencial de alíquota nas compras *online* interestaduais. Tal jurisprudência pode ser considerada um marco no entendimento brasileiro sobre a Economia Digital.

Esse cenário, ao mesmo tempo que reforça a necessidade dos governos desenvolverem estratégias para ampliar o uso e acesso às TICs e, por conseguinte, incentivarem a Economia Digital, oferece uma oportunidade para os próprios entes públicos ampliarem as hipóteses de incidência tributária, visto que algumas das transações comerciais realizadas por meio das TICs não estão inseridas nas previsões tributárias contidas no Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966).

Vale ressaltar que esta ampliação das hipóteses de incidência tributária, além de incrementar a arrecadação do ente, financiando as atividades estatais, tem por intuito equalizar os modelos de negócios virtuais e físicos. Assim sendo, este trabalho traz como problemática a seguinte indagação: Quais os desafios e reflexos da tributação de ICMS e ISSQN sobre as plataformas de *Streaming*?

A análise dos desafios e reflexos deve seguir uma abordagem holística, ponderando o fenômeno como um todo. Deve-se analisar e monitorar os fatores

macroambientais que têm impacto sobre a tributação de ICMS e ISSQN sobre as plataformas de *Streaming*. Neste sentido, a abordagem PESTEL é uma metodologia estratégica recomendada para analisar os fatores externos sob as perspectivas Política, Econômica, Sociocultural, Tecnológica, Ambiental (*Environment*) e Legal.

Isto posto, este trabalho tem como objetivo geral analisar, através da metodologia PESTEL, os principais desafios tributários e econômicos originados pela Economia Digital, no âmbito da cobrança de ICMS e ISSQN, sobre as plataformas de *Streaming*. Para atingir esse objetivo geral, foram traçados os seguintes objetivos específicos: analisar a conjectura política da Economia Digital; ponderar os impactos socioculturais causados pela Economia Digital em outros segmentos da sociedade, a exemplo das necessidades regionais de desenvolvimento socioeconômico; e esgrimir acerca da competência tributária do ISSQN e ICMS sobre as operações de *Streaming*.

A justificativa do trabalho é fundamentada pela relevância que a Economia Digital tem ganhado na contemporaneidade em decorrência da provocação de alterações estruturais em mercados até então consolidados, simultaneamente à criação de mercados e negócios inteiramente novos. Pondera-se que 21% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro é impactado, direto ou indiretamente, pela Economia Digital<sup>1</sup>, proporção que ainda pode ser impulsionada visto que, segundo cálculos de Carvalho, Mendonça e Silva (2017), do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), a cada incremento de 1% no acesso à Internet, o PIB também é acrescido em 0,138%. O surgimento considerável de novos sistemas, tecnologias e aplicativos, especificamente plataformas de *Streaming*, a exemplo de *Netflix*, *Amazon Prime*, *Spotify*, *Deezer* e similares corrobora com tal tese.

O restante deste trabalho está organizado como segue. Na seção 2 é apresentada uma fundamentação teórica abordando os conceitos que conduzem ao entendimento do tema em estudo. Na subseção 2.1 é apresentado a essência do Sistema Tributário Nacional (STN), explicitando as competências tributárias entre os entes federativos, enquanto na subseção 2.2 é apresentada um breve histórico de Reformas Tributárias, bem como de mudanças na legislação tributária, que estão em tramitação no Congresso Nacional e sua abrangência quanto à tributação no âmbito das transações digitais. Na seção 3, são apresentados os trabalhos já relacionados aos entraves tributários na era da Economia Digital. Na seção seguinte, apresenta-se a metodologia que guiou a execução desta pesquisa. Na seção 5, a Economia Digital, no âmbito das plataformas de *Streaming*, será discutida através da metodologia PESTEL, analisando-a sob as perspectivas Política, Econômica, Sociocultural, Tecnológica e Legal. Por fim, na seção 6, são apresentadas as considerações finais e os trabalhos futuros a serem realizados.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 Sistema Tributário Nacional**

O Sistema Tributário Nacional, também denominado Código Tributário Nacional, é regido pela Lei nº 5.172 (BRASIL, 1966) que estabelece normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Desenvolvido com o intuito de harmonizar as relações da sociedade de forma a atender aos seus princípios fundamentais, o STN possui uma estrutura tributária complexa.

---

<sup>1</sup> <https://www.itforum365.com.br/digital/21-do-pib-brasileiro-ja-e-impactado-pela-economia-digital/>

De acordo com a teoria pentapartida, defendida por Martins et al. (2010) e Machado (2017), há cinco categorias de tributo, quais sejam: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimo compulsório. Tais categorias agregam quase uma centena de tipos de tributos, que incidem sobre renda, patrimônio, atividade econômica e, principalmente, o consumo. O CTN também previu um mecanismo de harmonização de competências tributárias. O Pacto Federativo garante, a cada Ente Federativo, a competência por legislar e administrar tributos. No caso específico de impostos, há treze espécies de impostos, cuja a divisão entre os entes está prevista na Constituição Federal de 1988, nos arts. 153, 155 e 156, conforme transcrito abaixo:

**Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre:

- I – importação de produtos estrangeiros (II);
- II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE);
- III – renda e proventos de qualquer natureza (IR);
- IV – produtos industrializados (IPI);
- V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI – propriedade territorial rural (ITR);
- VII – grandes fortunas (IGF).

**Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I – transmissão de causa mortis e doação, de quais bens ou direitos (ITCMD);
- II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços (ICMS);
- III – propriedade de veículos automotores (IPVA).

**Art. 156.** Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I – propriedade predial e territorial urbana (IPTU);
- II – transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI);
- III – serviços de qualquer natureza (ISS).

Todos os impostos listados na Constituição Federal passivos de regulamentação, elencados nos artigos supracitados, estão regulamentados pelo ente responsável por sua competência, com exceção do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF). Em virtude de ainda não estar regulamentado, o IGF não pode ser aplicado.

Os convênios de ICMS são regulamentados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que é composto pelos representantes das secretarias de finanças de cada estado. O CONFAZ tem a missão de promover a harmonização tributária do ICMS entre os estados, delimitando, por exemplo, as operações sujeitas à cobrança de ICMS e o fato gerador de cada operação.

O ISS incide sobre uma lista de serviços, especificados na Lei Complementar nº 116/2003, com posterior modificação na Lei Complementar nº 157/2016. Se o serviço não está referenciado na supracitada jurisprudência, o ente municipal não poderá cobrar o imposto. O ISS deve ser arrecadado para o município da prestação de serviços, ainda que o sujeito ativo do tributo tenha residência em outro município.

## 2.2 Reforma Tributária: Uma análise da conjectura atual

Um dos problemas mais abordados na literatura com relação à tributação é sobre a Reforma Tributária brasileira. A maioria dos estudos faz críticas quanto ao

modelo do sistema fiscal nacional e reconhece a necessidade de um novo entendimento tributário face as demandas atuais.

Afonso et al. (2000) argumentam que a globalização acelerou e agravou os problemas do sistema fiscal, promovendo desarmonia tributária, distorções competitivas e, conseqüentemente, injustiça fiscal. Tais fatores, que vão de encontro ao princípio da Isonomia Tributária, reiteram que a reforma do sistema tributário brasileiro é um processo inadiável e premente. Varsano (2002) elenca cinco fatores essenciais em uma reforma tributária, quais sejam: aprimoramento dos tributos no que diz respeito a seus efeitos sobre o sistema produtivo, equidade, produtividade da tributação, simplificação tributária e distribuição dos recursos públicos entre os entes federados.

No Congresso Nacional, diversas propostas tributárias foram formuladas, porém a maioria visa a modificação apenas de um dispositivo constitucional, a exemplo da Lei Kandir (BRASIL, 1996). A proposta de reforma tributária ampla formulada, e ainda em tramitação, é datada de 2008. A PEC 233/2008 tem por objetivo simplificar o STN agregando em um único imposto (o Imposto sobre Valor Adicionado – IVA) três contribuições sociais (COFINS, PIS e CIDE Combustíveis). Outrossim, institui um novo regime de ICMS com legislação única e alíquotas uniformes. Também prevê a extinção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com sua incorporação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); novos mecanismos de repartição da receita tributária; e a desoneração da folha de pagamento com a redução da contribuição previdenciária patronal. Na atual legislatura (2019-2022), o Congresso Nacional retomou as discussões acerca da reforma tributária, porém ainda não há nenhum consenso sobre a proposta e ser trilhada.

Junqueira (2010) atribui a inércia na tramitação à ineficácia da proposta governamental ao propor uma reforma abrangente, que altera muitos aspectos da estrutura tributária nacional e acaba gerando conflitos multidimensionais e divisões políticas. Há outros fatores que explicam a letargia na tramitação da reforma, a exemplo da preterição dos diversos governos estaduais e municipais e, principalmente, porque não há nenhum estudo profundo da efetividade da proposta. É essencial um estudo detalhado sobre os efeitos e conseqüências de cada ponto da proposta e comprovando que a proposta é a solução tributária do país. É preciso desambiguar os pontos para evitar conflitos com estados, municípios e políticas sociais. No atual cenário, com a recessão econômica brasileira, é praticamente inviável sua aprovação.

Ademais, o modelo proposto já apresenta características defasadas. A Economia Digital cresce, se adapta e se difundi em velocidade exponencial, enquanto as discussões sobre a reforma permanecem estagnada. As bases tributáveis convencionais como a renda pessoal, consumo e o patrimônio não são mais predominantes no novo cenário mundial. Cintra (2009) preceitua que se as economias, ao invés de inovar, insistirem em manter o atual conservadorismo tributário, buscando apenas corrigir, calibrar e reformar seus sistemas de arrecadação de tributos, não conseguirão evitar a generalizada evasão tributária e as conseqüências para o financiamento do Estado moderno.

### **3 TRABALHOS CORRELATOS**

Nesta seção, são apresentados os estudos correlacionados com a Economia Digital, no âmbito da tributação sobre *Streaming*. Diante da pesquisa de

anterioridade realizada na literatura, foram encontrados poucos trabalhos no âmbito de tributação na Economia Digital. A escassez dos trabalhos é explicada, em parte, porque não há desenvolvimento doutrinário e entendimento jurisprudencial consolidado, o que há são entendimentos restritos a algumas situações. Os estudos apresentam uma visão micro da problemática, abordando apenas aspectos específicos da tributação na Economia Digital, a exemplo da tributação sobre *Streaming*.

Cintra (2009) e Lopes (2011) expõem a dificuldade de tributação na Economia Digital. Cintra (2009) avalia que as alterações na forma de organização comercial afetaram inúmeros conceitos, a exemplo de distribuição de renda, processo inflacionário e padrões de comércio, transformando, conseqüentemente, conceitos tributários. Lopes (2011) enfatiza que a globalização suscitou uma complexidade sobre os fenômenos tributários, o que expôs uma inadequação e ineficácia dos sistemas fiscais atuais, a exemplo da dificuldade da identificação do fato gerador, dos sujeitos envolvidos nas relações digitais, territorialidade, cumulatividade, bitributação e carga tributária desproporcional à essencialidade do produto/serviço.

Brites e Lopes (2017) exploram os desafios da economia digital contrapondo com uma análise das propostas de tributação formuladas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). Os autores concluem que apenas a combinação de ações entre os países pode proporcionar respostas globais e eficazes aos desafios colocados pela economia digital, contribuindo assim para aumentar a equidade dos sistemas fiscais e para promover o crescimento e desenvolvimento da economia mundial. No entanto, o estudo não pode ser reproduzido no Brasil visto que a estrutura tributária utilizada na União Europeia é destoante do STN.

Bronzeado e Ferreira (2019) estudam a incidência de ISSQN sobre o *Streaming* com base na Lei Complementar nº 157/2016 (BRASIL, 2016). Os autores resgatam a definição constitucional de serviço e concluíram que, como o objeto da transação nas operações de *Streaming* é a posse dos conteúdos digitais, previamente disponibilizado pela empresa na Internet, a tributação de ISSQN sobre *Streaming* é inconstitucional porque vai de encontro com o conceito da atividade de prestação de serviço.

O estudo realizado por Brisola et al. (2019) complementa o trabalho de Bronzeado e Ferreira (2019) ao também analisar a incidência de ICMS sobre as plataformas de *Streaming* com base no Convênio nº 106/2017 (BRASIL, 2017), do CONFAZ. Os autores discorrem sobre a existência de ilegitimidades e inconstitucionalidades diante de dois atos normativos, concluindo que há uma bitributação sobre as plataformas de *Streaming*.

O conflito de competência tributária de ISSQN e ICMS sobre as plataformas de *Streaming* é objeto de estudo de Santos et al. (2019). Os autores endossam os argumentos de Bronzeado e Ferreira (2019) e de Brisola et al. (2019) e acrescentam que os recentes atos normativos só promovem incertezas e insegurança jurídica para os contribuintes. Santos et al. (2019) concluem que uma alternativa para dirimir a linha tênue entre a competência dos dois impostos é a promulgação de uma Emenda Constitucional que, em seu conteúdo normativo, delimitasse a incidência tributária e os requisitos necessários para seu enquadramento de forma constitucional.

Os trabalhos supracitados exploram a economia digital, especificamente as plataformas de *Streaming*, com foco na soberania fiscal, arguindo a competência de qual ente na tributação. Nenhum dos trabalhos faz uma análise holística de todos os

aspectos e repercussões causadas pela da economia digital, que é um dos objetivos deste trabalho.

## 4 METODOLOGIA

Este capítulo está estruturado para elucidar os procedimentos metodológicos que alicerçaram a realização do presente estudo. Para tanto, apresenta-se a classificação do estudo realizado quanto à sua natureza, à sua maneira de abordar o problema, aos seus objetivos, bem como aos materiais e métodos técnicos utilizados.

Há duas formas de abordar o problema de pesquisa: qualitativa e quantitativa. Gil (2010) argui que o primeiro está voltado para auxiliar os pesquisadores a compreenderem contextos sociais, culturais e institucionais a partir de dados descritivos. No que se refere à pesquisa quantitativa, Gil (2010) argumenta que esta tem por objetivo traduzir, em números, as opiniões e informações obtidas. Neste contexto, este estudo possui uma abordagem qualitativa, dado que possui um viés situacional, baseado em experiências e com caráter interpretativo (STALKE, 2011).

Com relação aos objetivos, esta pesquisa pode ser classificada como descritiva, visto que o pesquisador procura conhecer e interpretar a realidade, sem nela interferir ou modificá-la. O pesquisador apenas almeja confrontar e verificar as soluções adotadas em outros países em confronto com o sistema tributário brasileiro, no âmbito da Economia Digital. De acordo com Marconi e Lakatos (2017), os estudos descritivos têm como objetivo conhecer a natureza do fenômeno estudado, a forma como ele se constitui, as características e processo que dele fazem parte.

### 4.1 Materiais e Metodologia de Coleta de Dados

O estudo caracteriza como uma pesquisa bibliográfica, dado que é baseado em materiais já elaborados, constituído principalmente de livros, artigos científicos e jurisprudência (GIL, 2010). O estudo também pode ser classificado como pesquisa documental por empregar-se de documentos como fonte de dados, informações e evidências dos mais variados tipos, escritos ou não, como diários, documentos arquivados em entidades públicas ou privadas e outros (MARTINS & THEÓPHILO, 2007).

A fonte de coleta de dados será restrita a documentos públicos acerca do tema em estudo. Quanto à cobrança de ISSQN, serão analisados os dispositivos legais que versam sobre a cobrança do imposto sobre serviço, a exemplo da Lei Complementar nº 116/2003 (BRASIL, 2003) e suas alterações posteriores, materializada através da Lei Complementar nº 157/2016 (BRASIL, 2016).

No âmbito da cobrança de ICMS sobre plataformas de *Streaming*, a fonte de dados utilizada será o Convênio ICMS nº 106/2017, que disciplina os procedimentos de cobrança de ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados.

Também será utilizado como fonte de dados um relatório desenvolvido pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)<sup>2</sup>, denominado *Base Erosion and Profit Shifting Project-BEPS* (Erosão Base e Mudança de Lucro), que estabelece 15 estratégias que visam identificar os

---

<sup>2</sup> <http://www.oecd.org/tax/>

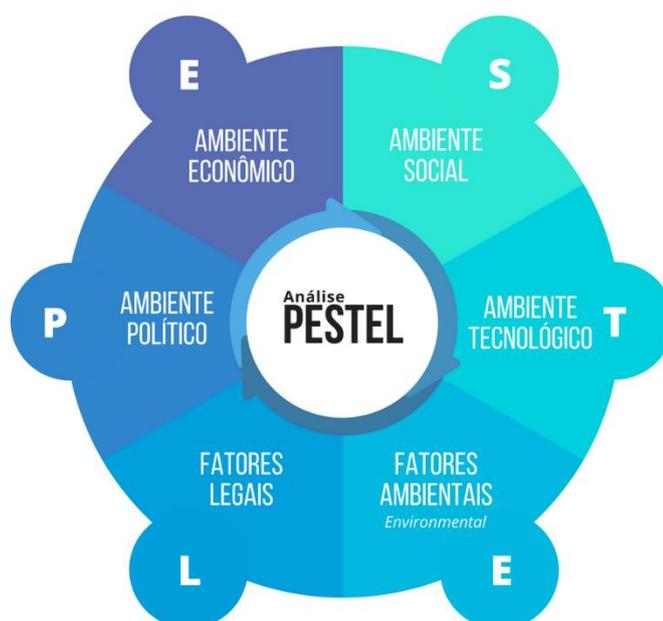
problemas originados pela Economia Digital, evitar a erosão das bases tributáveis e fortalecer a tributação sobre atividades da Economia Digital.

## 4.2 Metodologia de Análise – Abordagem PESTEL

Este estudo tem por objetivo analisar os principais desafios tributários e econômicos originados pela Economia Digital no âmbito da cobrança de ICMS e ISSQN sobre as plataformas de *Streaming*. Para tanto, a arguição a ser realizada sobre o tema supracitado será baseada na abordagem PESTEL, analisando-a sob as perspectivas Política, Econômica, Sociocultural, Tecnológica, Ambiental (Environment) e Legal.

A abordagem PESTEL (Figura 1) foi inicialmente concebida como PEST, por Aguilar (1967), e desde sua concepção é adaptada a diferentes contextos. Katko (2006), ao avaliar o desenvolvimento de segurança de tráfego na Finlândia, acrescentou os fatores Ambientais e Legais como dimensão de análise. De acordo com Yüksel (2012), a análise PESTEL é adequada no planejamento estratégico para analisar macro fatores que podem impactar no planejamento a longo prazo.

Figura 1 - Análise PESTEL



Fonte: <https://www.superempreendedores.com/empreendedorismo/gestao/missao-visao-valores/>.

O aspecto Político refere-se ao grau de intervenção do governo na economia. Este aspecto, inclui todas as políticas governamentais, legislação fiscal, trabalhista e políticas comerciais que o governo decreta sobre fatos e transações envolvidos na Economia Digital. Ainda na seara governamental, o aspecto Econômico está relacionado aos fatores micro e macroeconômicos e seus reflexos na economia como o todo, a exemplo de como as taxas de inflação, de câmbio ou de juros impactam na prospecção da Economia Digital.

O fator Sociocultural tem ampla influência sobre a Economia Digital. Neste rol, inclui-se as influências culturais, aspectos demográficos, faixa etária, conscientização do público sobre a Economia Digital, entre outras influências. Neste aspecto, também deve-se considerar o efeito contrário que a Economia Digital exerce sobre a sociedade a qual está inserida, a exemplo da alteração estrutural em mercados até

então consolidados e o aprofundamento da desigualdade e desenvolvimento social entre as regiões do país.

No cenário da Economia 4.0, com a globalização e o incessante desenvolvimento das TICs, o fator Tecnológico é primordial. Tal aspecto está relacionado com a distribuição dos serviços e as formas utilizadas de comunicação. É a essência central da caracterização do fato gerador. O aspecto Ambiental está relacionado à influência sobre o meio ambiente e o impacto dos aspectos ecológicos.

Por fim, o aspecto Legal também é importante porque agrega toda a jurisprudência da legislação brasileira no tocante à Economia Digital, em especial relacionadas à cobrança de ICMS e ISSQN sobre plataformas de *Streaming*. É a dimensão que analisa a legalidade da prestação de serviço.

Todos os fatores da análise PESTEL estão, direta ou indiretamente, relacionados entre si. A análise realizada deve compreender o todo, e não analisar cada dimensão isoladamente. Na próxima seção, a tributação de ICMS e ISSQN sobre as plataformas de *Streaming* será analisada sob a perspectiva de cada um desses fatores, com exceção do aspecto Ambiental. Não faz parte do escopo deste estudo analisar a Legitimidade Ambiental da Economia Digital perante à sociedade.

## 5 DISCUSSÃO

Nesta seção, a tributação na Economia Digital será analisada como um todo, sob as óticas Política, Econômica, Social, Tecnológica e Legal. Por se tratarem de fatores exógenos à Economia Digital, os primeiros aspectos são analisados através de uma abordagem holística, compreendendo os fenômenos na sua globalidade e, sempre que possível, interligando com o objeto central deste trabalho. O fator Legal focará explicitamente na jurisprudência que tange à tributação de ICMS e ISSQN sobre as plataformas de *Streaming*.

### 5.1 Aspecto Político

A rápida transformação digital em escala global acaba por provocar impactos políticos, os quais têm sido objeto de intensa articulação em foros internacionais. O governo brasileiro, juntamente com os líderes da Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Canadá, China, Coréia do Sul, Estados Unidos, França, Itália, Japão, México, Turquia, Rússia, Reino Unido, União Europeia, Espanha, Chile, Holanda, Senegal, Singapura, Tailândia e Vietnã compartilham a visão que a Economia Digital está transformando várias particularidades da economia e da sociedade. Os países supracitados, juntamente com o apoio de 78 membros da Organização Mundial do Comércio (OMC), são signatários da Declaração de Osaka sobre Economia Digital<sup>3</sup>.

A referida declaração promove o lançamento da “Trilha de Osaka”, que encoraja e demonstra o engajamento dos signatários de intensificar os debates políticos sobre Economia Digital, em especial ações relacionadas às políticas e regras internacionais do comércio eletrônico.

Os líderes entendem a importância de aproveitar todo o potencial inovativo que a Economia Digital pode promover, com a maximização dos benefícios para a população e a criação de oportunidade de integração econômica regionais, como a dinamização dos fluxos de comércios e financeiros. Entretanto, também tem

---

<sup>3</sup> [https://www.meti.go.jp/press/2019/06/20190628001/20190628001\\_01.pdf](https://www.meti.go.jp/press/2019/06/20190628001/20190628001_01.pdf)

conhecimento que a transformação digital traz consigo necessidades de criação de políticas voltadas para infraestrutura de conectividade digital, segurança cibernética, proteção e defesa do consumidor, regulação do fluxo internacional de dados e a privacidade e proteção de dados.

De forma similar às estratégias digitais de outros países, o governo brasileiro promove a Estratégia Brasileira para Transformação Digital - E-Digital (BRASIL, 2018). A E-Digital busca coordenar as diversas iniciativas governamentais ligadas a Economia Digital em torno de uma visão única, sinérgica e coerente, de modo a apoiar a digitalização dos processos produtivos e a capacitação para o ambiente digital, promovendo a geração de valor e o crescimento econômico. As inovações digitais também implicam em criação e atualização de marcos regulatórios adequados.

Neste âmbito, destaca-se a Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD) (BRASIL, 2018). A LGPD dispõe sobre a proteção de dados pessoais, alterando a relação entre clientes, empresas e informações pessoais. A LGPD regulamenta que o tratamento de dados, definido em seu Art. 5º como “toda operação realizada com dados pessoais, como as que se referem a coleta, produção, recepção, classificação, utilização acesso, reprodução, transmissão, distribuição, processamento, arquivamento, armazenamento, eliminação, avaliação ou controle da informação, modificação, comunicação, transferência, difusão ou extração”, só poderá ser realizada em algumas hipóteses, a exemplo do consentimento do titular; do cumprimento da obrigação legal ou regulatória pelo controlador; ou pela administração pública, quando necessários à execução de políticas públicas.

Os fatos recentes evidenciam a presença e a participação ativa do governo brasileiro nas discussões relativas à Economia Digital, tanto no âmbito mundial como com políticas internas. No tocante às políticas para plataformas de *Streaming*, diversos prefeitos e governadores acompanham tal problemática atentos, principalmente, nas competências de cada ente para regulamentação e cobrança de tributos sobre as referidas atividades.

## 5.2 Aspecto Econômico

O aspecto econômico sempre é uma dimensão de análise central. Isto porque a economia é a engrenagem principal, envolve políticas macro e microeconômicas e, ainda que indiretamente, influencia decisões em outras dimensões de análise, a exemplo da adoção de políticas públicas e suscita o poder Legislativo nas questões regulatórias.

Na Economia Digital, a economia gira em torno de dados, no qual o valor é criado a partir do conteúdo gerado. Tem-se a economia baseada em dados (*Data Driven Economics*), que engloba todos os setores e atividades econômicas (Figura 2). Vale ressaltar que nesta configuração, tem-se a livre circulação de dados, além das fronteiras nacionais. Esta configuração possibilita que empresas busquem mercados mais adequados para seu modelo de negócio e traz consigo riscos e desafios para as políticas públicas, desafiando os Estados a cooperarem entre si e harmonizarem suas legislações.

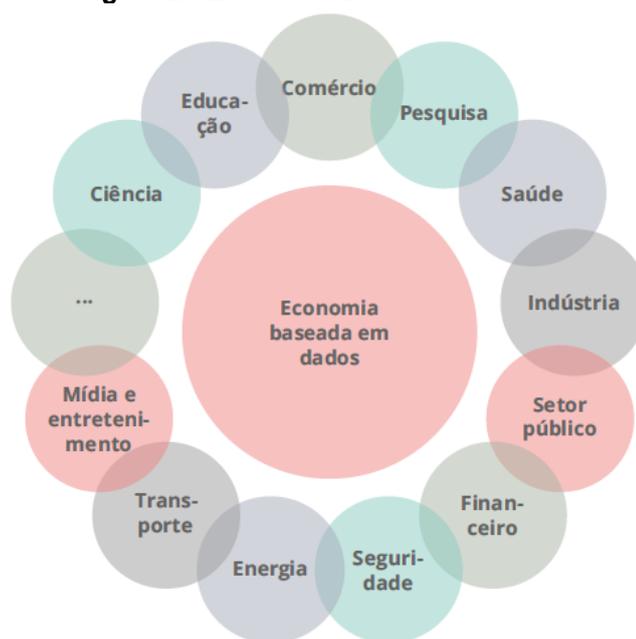
Neste panorama, no qual a regulamentação econômica ainda é deficitária, o ambiente da Economia Digital torna-se propício para evasão fiscal. Para coibir isso e, conseqüentemente, não prejudicar o financiamento do Estado e das políticas públicas, a OECD desenvolveu o projeto BEPS (OCDE, 2019) que elenca 15 estratégias que devem ser adotadas pelos governos para evitar a sonegação fiscal. Algumas dessas estratégias ainda são embrionárias e estão no plano da discussão.

Dentre as estratégias destacamos a Limitação das deduções de juros (*Limitation on Interest Deductions*<sup>4</sup>), Práticas fiscais prejudiciais (*Harmful tax practices*<sup>5</sup>) e Prevenção de abusos de tratado tributário (*Prevention of tax treaty abuse*<sup>6</sup>).

Tais estratégias tem por objetivo avaliar os regimes e benefícios tributários a fim de identificar e mitigar características que possam facilitar a erosão da base e a transferência de lucros ou despesas com deduções para outras jurisdições, a exemplo da prática de compra de tratados (*treaty shopping*), que envolve a tentativa de uma pessoa acessar indiretamente os benefícios de um acordo tributário entre duas jurisdições sem ser residente de uma dessas jurisdições. No tocante às plataformas de *Streaming*, este é um risco iminente em virtude da facilidade da transferência da prestação de serviço (servidor de dados) para outra jurisdição, sem afetar o do compartilhamento de conteúdo e informação para os consumidores.

Os contribuintes envolvidos nas práticas supracitadas e em outras práticas de abuso fiscais prejudicam a soberania tributária, privando as jurisdições de origem de receitas tributárias. De acordo com a avaliação da OCDE, o Brasil não possui práticas físicas prejudiciais. No entanto, é importante frisar que a dinamicidade da Economia Digital provoca mudanças em velocidade exponencial. Portanto, é imprescindível que o país esteja atento às mudanças tributárias e adequa as suas regras tributárias para evitar a erosão das bases tributáveis.

**Figura 2 - Economia Baseada em dados**



Fonte: Brasil, 2018 [2].

### 5.3 Aspecto Social

Toda Revolução Industrial, em menor ou maior grau, promove modificações na sociedade, seja com alterações nas técnicas de produção e manufatura, transformação nas configurações empresariais, no modus-operandi das transações comerciais ou com mudança no poderio econômico. Tais modificações quebram conceitos culturais enraizados na sociedade e se perpetuam para as futuras

<sup>4</sup> <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action4/>

<sup>5</sup> <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/>

<sup>6</sup> <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>

gerações. Nesta quarta Revolução Industrial, na qual a Economia Digital está inserida e dita os rumos da indústria, não é diferente.

É essencial compreender que a Indústria 4.0, especificamente a Economia Digital, tem profundo impacto sobre a sociedade. Simultaneamente ao surgimento de novos modelos de negócios, ao incentivo intrínseco para as empresas se reinventarem e inovarem, também exerce influência sobre o comportamento das pessoas, interações pessoais e no mercado de trabalho, com a criação de novas atividades econômicas e, principalmente, com o desaparecimento de empregos em grande escala.

As plataformas de *Streaming* (*Netflix*, *Spotify* e similares), por exemplo, ao mesmo tempo que possibilitou mais comodidade para o usuário, com a disponibilização de um catálogo de opções a apenas um clique, dizimou com o modelo de negócio de locação de filmes, muito comum no século passado. Contribuiu para o fim de milhares de empregos espalhados pelo país, bem como provocou a queda da arrecadação pública com ISSQN em diversos municípios.

A Organização das Nações Unidas (ONU), através da Conferência sobre Comércio e Desenvolvimento (*Unctad*), publicou o Relatório de Economia Digital (ONU, 2019) que examina as implicações da Economia Digital em termos de criação e captura de valor. A ONU entende que este é o momento de discutir ações globais para mitigar o fosso digital e incluir toda a sociedade no processo de transformação digital para a construção de uma Economia Digital forte, aberta de oportunidades para todos, com a mitigação de desigualdades.

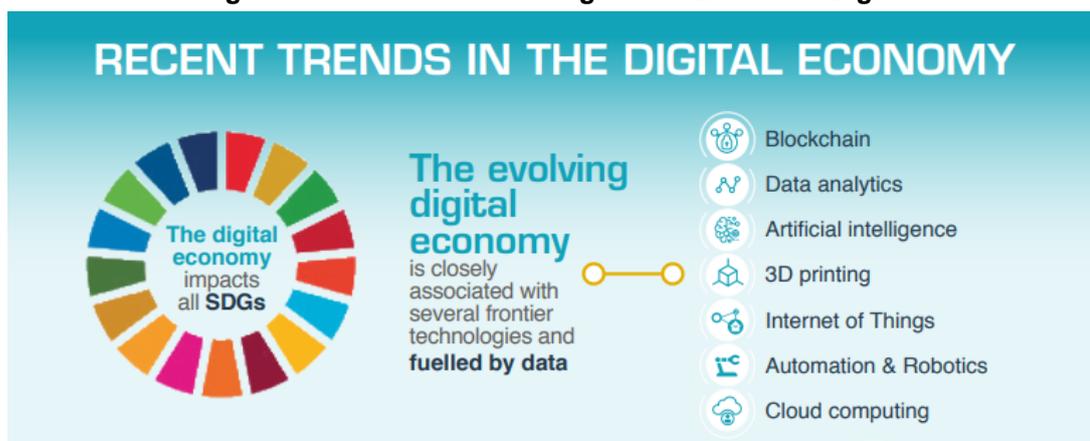
A transformação digital em curso excede as barreiras tecnológicas e econômicas, reivindicando também novos modelos de gestão, tanto no setor privado quanto público. A Economia Digital demandará novas políticas de proteção social e novas relações de trabalho. Exigirá um pensamento econômico não convencional, com análise de políticas públicas. Para tanto, requer investimentos contínuos em educação e em aprendizagem, especialmente os países em desenvolvimento, como o Brasil.

#### **5.4 Aspecto Tecnológico**

O surgimento da Economia Digital está intimamente associado ao desenvolvimento tecnológico. Várias tecnologias, plataformas e protocolos foram essenciais para o estímulo à Economia Digital, que progressivamente torna-se inseparável do funcionamento da economia como um todo. O rápido avanço tecnológico possibilita, cada vez mais, aumento na capacidade de armazenamento, processamento e transmissão de dados, além da redução de custos.

Na Figura 3, ilustram-se as tendências na Economia Digital. Dentre tais tecnologias, destaca-se Computação na Nuvem (*Cloud Computing*) e a banda larga da Internet, que estão diretamente relacionadas com a popularização das plataformas de *Streaming*. De acordo com Mell e Grance (2011), Computação na Nuvem é uma tecnologia que possibilita acesso sob demanda de um conjunto de aplicações, que podem ser rapidamente liberados com esforço mínimo de gerenciamento ou interação com o provedor de serviços.

Figura 3 - Tendências tecnológicas da Economia Digital



Fonte: ONU, 2019.

### 5.5 Aspecto Legal

O aspecto legal é indissociável na discussão acerca da tributação na Economia Digital, visto que o princípio da legalidade tributária, fundamentado no art. 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) estabelecer que não haverá instituição ou majoração de tributo sem que lei o estabeleça. Em outras palavras, para que os entes possam tributar o serviço (ISSQN) ou a circulação mercadorias e serviço (ICMS), é necessário a promulgação de uma lei em sentido estrito.

Especificamente acerca do ISSQN, a legislação aplicável é a Lei Complementar nº 116/2003 (BRASIL, 2003), que elenca os serviços passíveis de cobrança do referido imposto. A jurisprudência considera excluídos de incidência todos os serviços não listados e, neste regimento, não havia nenhuma referência as plataformas de *Streaming*. Logo, as operações de *Streaming* não poderiam ser tributadas. O rol de serviços foi modificado pela Lei Complementar nº 157/2016 (BRASIL, 2016), que incluiu, no item 1.09, as operações de *Streaming*, concebidas como “Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet [...]”. Ainda assim, é preciso que cada ente municipal regulamente, por meio de lei ordinária, a obrigação principal de cobrança do ISSQN sobre as plataformas de *Streaming*.

No entanto, a jurisprudência supracitada enseja uma discussão sobre a essência dos serviços inerente às plataformas de *Streaming*. Tais operações são classificadas como sob demanda, na qual há disponibilização de conteúdo em um catálogo e o usuário, através de autenticação, tem acesso a este acervo. O usuário não paga pelo conteúdo, mas pelo acesso a ele.

Há, assim, uma dubiedade quanto à cobrança de ISSQN sobre as plataformas de *Streaming*. Há transmissão da posse do conteúdo, cessão de direito de uso, mas não há emprego direto de esforço humano na prestação de fazer. Bronzeado e Ferreira (2018) afirmam que a prestação realizada pela empresa de *Streaming* consiste na mera entrega de algo que já existe, de modo que, o ISSQN não poderá incidir sobre esse tipo de operação. Tais especificidades possibilita realizar um paralelo das operações de *Streaming* com à cobrança de ISSQN sobre a locação de bens móveis, do qual o STF julgou como inconstitucional em virtude da inexistência de esforço humano por parte do locatário (BRASIL, 2010). O bem móvel é apenas disponibilizado, temporariamente, à disposição do locador, de forma semelhante às operações de *Streaming*.

Diante do impasse quanto à tributação de ISSQN sobre as plataformas de Streaming, o Conselho Fazendário percebeu a brecha e editou a Convênio nº 106/2017 (BRASIL, 2017) que disciplina os procedimentos de cobrança de ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias comercializados por meio de transferência eletrônica de dados.

O convênio foi perspicaz a definir de maneira ampla, em sua cláusula primeira, as operações sujeitas à incidência de ICMS como “softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres comercializados por meio de transferência eletrônica de dados”. Toda transação ou operação, comercial ou não, realizada na Internet se dá através da transferência de dados. O convênio também eliminou qualquer dúvida relativa a cessão de direito ou posse ao definir, em sua cláusula terceira, que estariam sujeitas à tributação qualquer plataforma eletrônica que efetue a “venda ou a disponibilização de bens ou mercadorias digitais”.

O convênio ainda delimitou, na cláusula quarta, o sujeito passivo da obrigação tributária como a “pessoa jurídica detentora do site ou plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização de bens ou mercadorias digitais” e anulou qualquer contestação quanto à territorialidade ao determinar que o sujeito passivo deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar saídas para o pagamento do tributo. Em outras palavras, o ICMS deverá ser recolhido conforme o domicílio dos clientes.

De acordo com esses preceitos, é passível de compreensão que as plataformas de *Streaming*, a exemplo de *Netflix*, *Deezer*, *Spotify* são suscetíveis de cobrança de ICMS sobre as operações realizadas. No entanto, apesar de suprimir ambiguidades presentes na jurisprudência do ISSQN, a cobrança de ICMS sobre as plataformas de *Streaming* ainda é contestável pelo fato que um convênio não é instrumento competente para tratar de hipóteses tributárias. De acordo com o princípio de legalidade, é imprescindível uma lei em sentido estrito para tal. Brisola et al. (2018) afirmam que o convênio é inconstitucional pois desrespeita diversas normas constitucionais e garantias ao contribuinte, podendo ser considerada uma afronta à segurança jurídica e a própria força normativa da Constituição. Outrossim, conteúdo digital disponibilizados através de *Streaming*, por ser um bem incorpóreo, afasta sua aceção como mercadoria, não sendo objeto de incidência de ICMS.

Neste panorama, a despeito da possibilidade de incremento da arrecadação através da tributação na Economia Digital, conclui-se que dado a inexistência do fato gerador na regra matriz de incidência tributária, não é possível tributar as plataformas de *Streaming* com base no ISSQN ou ICMS. É imprescindível uma sinergia dos três poderes cooperando para realização de uma reforma tributária e uma nova regulamentação acerca do tema.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A globalização e o frenético desenvolvimento tecnológico foram um dos propulsores da transformação digital, que alteraram o modo de produção, distribuição e prestação de serviços, perfazendo a quarta Revolução Industrial. Com a redução de custos, os negócios foram migrados para o mundo virtual (e.g. plataformas de *Streaming*), o que culminou com a Economia Digital. Ao mesmo tempo, este êxodo para o mundo digital expôs uma inadequação e ineficácia dos mecanismos tradicionais dos sistemas fiscais atuais, suscitando novos desafios na tributação.

Diante deste panorama, este trabalho questionou quais os desafios e reflexos da tributação de ICMS e ISSQN sobre as plataformas de *Streaming* e teve como objetivo geral analisar os principais desafios tributários e econômicos originados pela Economia Digital, no âmbito da cobrança de ICMS e ISSQN, sobre as plataformas de *Streaming*. Tanto a questão de pesquisa como o objetivo foram alcançados através de uma análise holística do fenômeno, utilizando a metodologia PESTEL, analisando cada aspecto macroambiental do fenômeno da Economia Digital.

A discussão dos aspectos Político e Social contemplaram, respectivamente, os dois primeiros objetivos específicos deste trabalho, bem como discutiu os reflexos que o fenômeno da Economia Digital provoca em outros segmentos. Concluiu-se que a Economia Digital transcende as barreiras econômicas, impactando diversos segmentos da sociedade e demanda novos modelos de gestão, principalmente no setor público, bem como requer novas habilidades do trabalhador para este ser incluído no mercado de trabalho. É preciso um engajamento do poder político na promoção de políticas públicas e no investimento contínuo em educação.

O aspecto Legal, outra vertente de análise a metodologia PESTEL, destrinchou a jurisprudência acerca da competência tributária do ISSQN e ICMS sobre as operações de *Streaming*, atendendo ao último objetivo específico e também a questão de pesquisa, sobre os desafios da tributação. Entendeu-se que embora haja jurisprudência vigente, a mesma é confusa e ambígua. O atual CTN mostra-se incapaz de abarcar e dar o devido tratamento às plataformas de *Streaming*. A Indústria 4.0 clama por uma reforma tributária para dirimir os mecanismos fiscais defasados, as ambiguidades fiscais, evitando, assim, a generalizada evasão tributária e as consequências para o financiamento do Estado.

Este estudo apresenta como principal limitação o restrito embasamento científico disponível na doutrina, explicada, em parte, porque não há desenvolvimento doutrinário e entendimento jurisprudencial consolidado. Outrossim, o fenômeno da Economia Digital é recente e embrionário em todas as nações do mundo. Sugere-se, assim, a replicação deste estudo em outro momento, quando já houver uma literatura mais vasta sobre o tema, bem como entendimento jurisprudencial consolidado acerca da cobrança ICMS e ISSQN sobre as plataformas de *Streaming*.

## REFERÊNCIAS

- AFONSO, J. R. R.; ARAÚJO, E. A. REZENDE, F.; VARSANO, R. **A tributação brasileira e o novo ambiente econômico: a reforma tributária inevitável e urgente**. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, v. 7, n. 13, p. [137]-170, jun. 2000.
- AGUILAR, F. J. **Scanning the Business Environment**. Ed. Macmillan. 1967.
- AZEVEDO, Marcelo Teixeira. **Transformação Digital na Indústria: Indústria 4.0 e a Rede de Água Inteligente no Brasil**. 2017. Tese de Doutorado. Escola Politécnica – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.
- 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. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 145, p. 12451, 27 out. 1966.
- BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de

mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 175, p. 18261, 16 set. 1996.

BRASIL [Constituição 1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

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. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 182, 01 ago. 2003.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 87**. Brasília, 2015.

BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de julho de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116/2003, a Lei nº 8.429/1992 e a Lei Complementar nº 63/1990. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 196, p. 3, 30 dez. 2016.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. **Convênio ICMS nº 106/2017**. 2017. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17)>, acesso em outubro de 2019.

BRASIL. Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 197, 15 ago. 2018.

BRASIL. **Estratégia Brasileira para Transformação Digital E-Digital**. Brasília, 2018. Disponível em: <<http://www.mctic.gov.br/mctic/export/sites/institucional/estrategiadigital.pdf>>, acesso em outubro de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 31. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. **Diário da Justiça**: seção 1, Brasília, DF, ano 189, 17 fev. 2010.

BRISOLA, A. K. da S.; MOURA, B. L. T.; CABRAL, M. A. D. **A Tributação sobre as plataformas de Streaming: A insegurança jurídica no âmbito das competências**. Gestão Empresarial e Planejamento Tributário. Rafaela dos Santos Jales (Org.) - Campina Grande: EDUEPB, 2019, v.1, p. 46-62. ISBN 978-85-7879-552-8.

BRITES, Ana Catarina Rasteiro; LOPES, Cidália Maria da Mota. **A economia digital e os desafios da tributação: análises das propostas da OCDE e da União Europeia**. 2017. Dissertação de Mestrado – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Portugal. 2017.

BRONZEADO, V. V.; FERREIRA, A. H. S. **Incidência do ISS sobre o Streaming: Considerações acerca do conceito constitucional de serviço**. Gestão Empresarial e Planejamento Tributário. Rafaela dos Santos Jales (Org.) - Campina Grande: EDUEPB, 2019, v.1, p. 13-32. ISBN 978-85-7879-552-8.

CABRAL, A. S.; YONEYAMA, T. **Economia Digital: uma perspectiva estratégica para negócios**. 1a. edição, Atlas Editora, ISBN: 8522428794. 2001.

- CARVALHO, A. Y.; MENDONÇA, M. J.; SILVA, J. J. da. **Avaliando o Efeito dos Investimentos em Telecomunicações sobre o PIB**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2017. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2336.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2336.pdf)>, acesso em abril de 2019.
- CINTRA, M. **Globalização, modernização e inovação fiscal**. Fundação Getúlio Vargas. 2009.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5ª edição, Atlas Editora, 2010.
- JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. **O Nó Tributário: por que não se aprova uma reforma tributária no Brasil**. 2010. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Filosofia, Letra e Ciências Humanas – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.
- KATKO, T. **“Road Safety Fatalities, Management, and Policy in Finland, 1970-2003**. Public Works Management and Policy, v. 11, n. 2. 2006. <https://doi.org/10.1177/1087724X06294066>
- LANEY, D. **3-D Data Management: Controlling Data Volume, Velocity and Variety**. Disponível em: <<https://blogs.gartner.com/doug-laney/files/2012/01/ad949-3D-Data-Management-Controlling-Data-Volume-Velocity-and-Variety.pdf>>. Acesso em maio de 2019.
- LECUN, Y.; BENGIO, Y.; HILTON, G. **Deep Learning**. Nature Publishing Group. 2015. doi: 10.1038/nature14539. Disponível em: <<https://www.nature.com/articles/nature14539>>. Acesso em maio de 2019.
- LOPES, Anabela Ferreira. **Atitudes e Comportamentos dos contribuintes individuais em relação ao sistema fiscal português – O caso dos custos psicológicos da tributação**. 2011. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Portugal, 2011.
- MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. 38ª edição, Editora Malheiros, 2017.
- MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 8ª edição, Editora Atlas, 2017.
- MARTINS, I. G. da S.; SCHOUERI, L. E.; COSTA, A. J. **Tributos em Espécie – Fundamentos e Elementos**. 1ª edição, Editora Campus, 2010.
- MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 3ª edição, Atlas Editora, 2007.
- MELL, P.; GRANCE, T. **The NIST Definition of Cloud Computing**. NIST Special Publication, 2011. Disponível em: <<https://csrc.nist.gov/publications/detail/sp/800-145/final>>. Acesso em setembro de 2019.
- ONU – Organização das Nações Unidas. **Digital Economy Report 2019 – Value Creation and Capture: Implications for developing countries**. Disponível em: <[https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/der2019\\_en.pdf](https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/der2019_en.pdf)>. Acesso em setembro de 2019.
- OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Base Erosion and Profit Shifting - BEPS**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>>. Acesso em setembro de 2019.

VARSAÑO, R. **Sistema tributário para o desenvolvimento**. In: CASTRO, Ana Célia (Org.) *Desenvolvimento em debate*. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES): Mauad, 2002, v. 2, p. 250.

SANTOS, A. B.; SOUSA, K. S.; DUARTE, F. L. **Disposições acerca do conflito de competência tributária do ISS e do ICMS sobre as operações com softwares via *Streaming***. *Gestão Empresarial e Planejamento Tributário*. Rafaela dos Santos Jales (Org.) - Campina Grande: EDUEPB, 2019, v.1, p. 63-79. ISBN 978-85-7879-552-8.

STAKE, R. E. **Pesquisa qualitativa: estudando como as coisas funcionam**. Porto Alegre: Penso, 2011.0

YÜKSEL, Í. ***Developing a Multi-Criteria Decision Making Model for PESTEL Analysis***. *International Journal of Business & Management*, v. 7, n. 25. 2012. DOI: 10.5539/ijbm.v7n24p52