



**INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA – IDP**  
**ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – EDAP**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**DESAFIOS E PERSPECTIVAS DA TRIBUTAÇÃO DOS MERCADOS DIGITAIS NO  
BRASIL: UMA ANÁLISE DAS PROPOSTAS LEGISLATIVAS À LUZ DAS  
RECOMENDAÇÕES DA OCDE**  
*CHALLENGES AND PERSPECTIVES OF DIGITAL MARKET TAXATION IN BRAZIL: AN  
ANALYSIS OF LEGISLATIVE PROPOSALS IN LIGHT OF OECD RECOMMENDATIONS*

**MATHEUS SILVA DE CARVALHO**

Orientador: Profa. Me. Onizia de Miranda Aguiar Pignataro

**Brasília-DF**

**2023**

**MATHEUS SILVA DE CARVALHO**

**DESAFIOS E PERSPECTIVAS DA TRIBUTAÇÃO DOS MERCADOS DIGITAIS NO  
BRASIL: UMA ANÁLISE DAS PROPOSTAS LEGISLATIVAS À LUZ DAS  
RECOMENDAÇÕES DA OCDE**

Artigo apresentado como requisito para  
conclusão do curso de bacharel em Direito do  
Instituto Brasileiro de Ensino,  
Desenvolvimento e Pesquisa - IDP.

Orientadora: Profa. Me. Onizia de Miranda  
Aguiar Pignataro

Brasília-DF

2023

MATHEUS SILVA CARVALHO

**DESAFIOS E PERSPECTIVAS DA TRIBUTAÇÃO DOS MERCADOS DIGITAIS NO  
BRASIL: UMA ANÁLISE DAS PROPOSTAS LEGISLATIVAS À LUZ DAS  
RECOMENDAÇÕES DA OCDE**

Artigo apresentado como requisito para  
conclusão do curso de bacharel em Direito do  
Instituto Brasileiro de Ensino,  
Desenvolvimento e Pesquisa - IDP.

Brasília, 13 de dezembro de 2023

**Banca Examinadora**

---

Profa. Me. Onizia de Miranda Aguiar Pignataro  
Orientadora

---

Prof. Dr. Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva  
Examinador

---

Prof. Dr. Victor Oliveira Fernandes  
Examinador

# **Título: DESAFIOS E PERSPECTIVAS DA TRIBUTAÇÃO DOS MERCADOS DIGITAIS NO BRASIL: UMA ANÁLISE DAS PROPOSTAS LEGISLATIVAS À LUZ DAS RECOMENDAÇÕES DA OCDE**

Matheus Silva de Carvalho

## **Sumário**

1. INTRODUÇÃO; 2. ECONOMIA DIGITAL E OS DESAFIOS PARA TRIBUTAÇÃO; 2.1. Transformações na era da economia digital; 2.2. O modelo tributário tradicional brasileiro: fundamentos e limitações; 2.3. Desafios tributários da economia digital: erosão da base tributária, uberização e automação e bitributação; 2.4. Diretrizes da OCDE e da UE para a tributação digital: uma visão global; 3. A RESPOSTA BRASILEIRA AOS DESAFIOS DA ECONOMIA DIGITAL; 3.1. O caminho da legislação brasileira frente à economia digital; 3.1.1. Trajetória do ICMS frente às inovações da economia digital; 3.1.2. Evolução e desafios do imposto sobre serviço (ISS) na economia digital; 3.1.3. A PEC 45/2019 e seus impactos na tributação dos mercados digitais: uma análise crítica; 3.2 Adequação das propostas legislativas brasileiras às recomendações da OCDE; 3.3. O Brasil e a OCDE: impactos da implementação e da inércia; 4. CONCLUSÃO; REFERÊNCIAS.

## **Resumo:**

O presente artigo analisa os desafios e perspectivas da tributação dos mercados digitais no Brasil, com ênfase nas proposições legislativas e suas adequações às recomendações à luz da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Por meio de uma análise crítica, o estudo explora a trajetória de alinhamento do Brasil com as diretrizes internacionais, avaliando as iniciativas legislativas e reformas propostas para enfrentar os desafios emergentes da economia digital. O artigo também discute a necessidade de modernização e adaptação do sistema tributário brasileiro, considerando as peculiaridades e demandas da economia digital, e propõe uma reflexão sobre a aplicabilidade das recomendações da OCDE no contexto brasileiro, ponderando os avanços, limitações e possíveis caminhos para a construção de um ambiente tributário mais justo, eficiente e adaptado às transformações econômicas globais.

**Palavras-chave:** Tributação. Mercados Digitais. OCDE. Propostas Legislativas. Economia Digital.

**Abstract:**

*This article aims to analyze the challenges and perspectives of digital market taxation in Brazil, with a special focus on legislative proposals and their alignment with the recommendations of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD). Through a critical analysis, the study explores Brazil's alignment trajectory with international guidelines, evaluating legislative initiatives and proposed reforms to address the emerging challenges of the digital economy. The article also discusses the need for modernization and adaptation of the Brazilian tax system, considering the peculiarities and demands of the digital economy, and proposes a reflection on the applicability of OECD recommendations in the Brazilian context, weighing the advances, limitations, and possible paths towards building a more just, efficient, and adapted tax environment to global economic transformations.*

**Keywords:** *Taxation. Digital Markets. OECD. Legislative Proposals. Digital Economy.*

## 1. INTRODUÇÃO

A economia global tem sido profundamente impactada pela revolução digital, desencadeando desafios inéditos aos sistemas tributários tradicionais, historicamente estruturados para tributar bens e serviços tangíveis. Este cenário tem impulsionado uma reavaliação crítica das estruturas tributárias existentes, buscando adaptá-las às particularidades da economia digital. Assim, buscar-se-á explorar os principais desafios e perspectivas da tributação dos mercados digitais no Brasil, por meio de uma abordagem crítica das propostas legislativas à luz das recomendações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

A OCDE, uma organização internacional dedicada à promoção de políticas públicas eficientes e inovadoras, tem sido uma força motriz na definição de padrões globais em diversos setores econômicos, incluindo a tributação. A Organização promove um ambiente onde os países membros e parceiros podem compartilhar experiências, discutir desafios comuns em conjunto para elaborar soluções estratégicas eficazes para questões econômicas, sociais e ambientais contemporâneas<sup>1</sup>.

O Brasil, embora não seja membro pleno da OCDE, tem demonstrado um compromisso contínuo em alinhar suas políticas e práticas tributárias às recomendações da Organização. Esse alinhamento tem como objetivo promover ajustes legislativos essenciais,

---

<sup>1</sup> BRASIL. Casa Civil. **Sobre a OCDE**. [Brasília]: Casa Civil, 16 jul. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/colégiados/ocde/sobre-a-ocde-1/sobre-a-ocde>. Acesso em: 17 out. 2023.

para prevenir o risco de o país ficar à margem da evolução histórica global. Essa coordenação não apenas facilita a integração do país à economia global, mas também promove um ambiente de negócios mais estável, transparente e sustentável, essencial para atrair investimentos internacionais, firmar parcerias com jurisdições estrangeiras e promover um desenvolvimento fiscal sustentável.

Dessa forma, este trabalho tem o propósito de analisar as iniciativas legislativas brasileiras voltadas à tributação da economia digital, avaliando sua conformidade, adequação e eficácia em relação às diretrizes e recomendações da OCDE. Através de uma metodologia dedutiva, combinada com uma revisão em que foram examinados trabalhos jurídicos, relatórios oficiais, legislações, além de outros documentos pertinentes ao tema para oferecer reflexões sobre o quadro tributário brasileiro, assegurando-se de sua relevância para o aprimoramento do quadro tributário brasileiro no contexto dinâmico da economia digital.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICA

ALBUQUERQUE, Pedro Henrique Melo; SAAVEDRA, Cayan Atreio Portela Bárcena; MORAIS, Rafael Lima de; YAOHAO, Patrick Franco Alves e Peng. TD 2457 - Na era das Máquinas, o Emprego é de Quem? Estimção da Probabilidade de Automação de Ocupações no Brasil. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)**, 31 mar. 2019. Disponível em: [https://portalantigo.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=34650&Itemid=444](https://portalantigo.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34650&Itemid=444). Acesso em: 17 set. 2023.

ARAÚJO, José Evande Carvalho. **Reformas Tributárias: PECS prontas para a pauta texto base da consultoria legislativa**. Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: Reformas Tributárias: PECs prontas para a pauta - Texto Base da Consultoria Legislativa — Portal da Câmara dos Deputados (camara.leg.br). Acesso em: 28 out. 2023.

BBC NEWS. OCDE adota medida inédita contra o Brasil após sinais de retrocesso no combate à corrupção no país. **BBC News Brasil**, 15 mar. 2021. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/brasil-56406033>. Acesso em: 30 out. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição**. PEC 45/2019. [Brasília]: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: PEC 45/2019 — Portal da Câmara dos Deputados - Portal da Câmara dos Deputados (camara.leg.br). Acesso em: 15 out. 2023.

BRASIL. Casa Civil. **Sobre a OCDE**. [Brasília]: Casa Civil, 16 jul. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/colegiados/ocde/sobre-a-ocde-1/sobre-a-ocde>. Acesso em: 17 out. 2023.

BRASIL. Centro de Pesquisa em Ciência, Tecnologia e Sociedade. **Lei Europeia poderá ser marco global para regulação da inteligência artificial**. [Brasília]: IPEA Centro de Pesquisa em Ciência, Tecnologia e Sociedade, 02 jun. 2022. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cts/pt/central-de-conteudo/noticias/noticias/313-lei-europeia-podera-ser-marco-global-para-regulacao-da-inteligencia-artificial>. Acesso em: 22 out. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 21 set. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. **Brasil dá mais um passo para entrar na OCDE com Plano Nacional de Política Regulatória**. [Brasília]: Ministério da Economia, 22 dez. 2022. Disponível em: Brasil dá mais um passo para entrar na OCDE com Plano Nacional de Política Regulatória - Ministério da Economia (www.gov.br). Acesso em: 28 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. **O Brasil na OCDE**. [Brasília]: Ministério da Economia, 06 abr. 2022. Disponível em: BRASIL. Ministério da Economia. Brasil na OCDE. [Brasília]: Ministério da Economia, 06 abr. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/ocde/o-brasil-na-ocde>. Acesso em: 14 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Apresentação - Principais Pontos Reforma Tributária**. [Brasília]: Ministério da Fazenda, 23 mar. 2023. Disponível em: BRASIL. Ministério da Fazenda. Apresentações. [Brasília]: Ministério da Economia, 06 abr. 2022. Disponível em: Apresentações - Ministério da Fazenda — Ministério da Fazenda (www.gov.br). Acesso em: 13 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Justiça e Segurança Pública. **Perguntas sobre infrações à ordem econômica**. [Brasília]: Ministério da Justiça e Segurança Pública, 07 abr. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/cade/pt-br/aceso-a-informacao/perguntas-frequentes/perguntas-sobre-infracoes-a-ordem-economica>. Acesso em: 13 out. 2023.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviço. **Grupo dos 20 - G20**. [Brasília]: Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviço, 11 mar. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/assuntos-economicos-internacionais/cooperacao-internacional/grupo-dos-20-g20#:~:text=O%20G20%20foi%20concebido%2C%20inicialmente,estabiliza%C3%A7%C3%A3o%20do%20mercado%20financeiro%20global>. Acesso em: 19 set. 2023.

BRASIL. Planalto. **Lula exalta força dos BRICS e diz que dinamismo da economia está no Sul Global**. [Brasília]: Planalto, 22 ago. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/planalto/pt-br/acompanhe-o-planalto/noticias/2023/08/lula-exalta-forca-do-brics-e-diz-que-dinamismo-da-economia-esta-no-sul-global>. Acesso em:

CAVALCANTI, João Barbalho Uchôa. **Constituição federal brasileira (1891)**: comentada. Senado Federal, 2002.

CONJUR. Consultor Jurídico. Reforma tributária precisa acompanhar economia digital, afirmam tributaristas. **Consultor Jurídico**, 18 jul. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jul-18/reforma-tributaria-acompanhar-economia-digital>. Acesso em: 16 out. 2023.

CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, set. 2019. ISSN 2238-0604. Disponível em: <https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356/2344>. Acesso em: 21 set. 2023.

EUROPEAN COMMISSION. *Taxation: new proposals to simplify tax rules and reduce compliance costs for cross-border businesses*. **European Commission**, 12 set. 2023. Disponível em: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip\\_23\\_4405](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_23_4405). Acesso em: 28 out. 2023.

FIGLIOULO, Fernanda Sá Freire; MENON, André. Da inconstitucionalidade do Convênio ICMS 106/2017. **Machado Meyer**, 2018. Disponível em: Da inconstitucionalidade do Convênio ICMS 106/2017 - Tributário (machadomeyer.com.br). Acesso em: 02 out. 2023.

FOSSATI, Gustavo; Paula, Daniel Giotti de. **Tributação da economia digital na esfera internacional**: volume 4. Fundação Getulio Vargas – Direito Rio, 2022. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/32136>. Acesso em: 26 set 2023.

FUNARO, H.; ANDRADE, C. A. S. de. A tributação do streaming. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 47, p. 244–264, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1174>. Acesso em: 21 set. 2023.

HESSEL, Rosana. Adesão do Brasil à OCDE é deixada de lado pelo governo Lula. **Correio Braziliense**, 09 out. 2023. Disponível em: <https://www.correio braziliense.com.br/economia/2023/10/5132166-adesao-do-brasil-a-ocde-e-deixada-de-lado-pelo-governo-lula.html>. Acesso em: 16 out. 2023.

LANNES, Yuri Nathan da Costa; GIOIA, Fulvia Helena de; AMORIM, Jorge Eduardo Braz de. Desafios da tributação da economia digital: BEPS e a realidade brasileira. **Revista Jurídica**, v. 3, n. 70, p. 610 - 631, set. 2022. ISSN 2316-753X. Disponível em: <https://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/5990>. Acesso em: 09 out. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35ª. Ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2014, p.51.

MATHIAS, Maria Isabel da Cunha. OCDE e governança pública : o Brasil está apto a integrar a organização? **Repositório do Conhecimento do IPEA**, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/10544>. Acesso em: 17 out. 2023.

MCCLASKEY, Layla S. **A regulação tributária da economia digital: uma análise à luz do caso da tributação do serviço de transporte por aplicativo**. Dissertação (Mestrado em Direito da Regulação). Fundação Getulio Vargas – Direito Rio, 2021. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace- ce/handle/10438/30647>. Acesso em: 14 set. 2023

Migalhas. **Para Barroso, atual ordem jurídica não se aplica à economia digital**. Migalhas, mai. 2023. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/385698/para-barroso-atual-ordem-juridica-nao-se-aplica-a-economia-digital>. Acesso em: 12 set. 2023.

MORAES, Rodrigo Bombonati de Souza; de OLIVEIRA, Marco Antonio Gonsales; ACCORSI. Uberização do Trabalho: A percepção dos motoristas de transporte particular por aplicativo. **Revista Brasileira de Estudos Organizacionais**, v. 6, n.3, p. 647-682, dez. 2019. ISSN: 2447-4851. Disponível em: <https://rbeo.emnuvens.com.br/rbeo/article/view/216>. Acesso em: 17 out. 2023.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está pronto para aderir às Orientações da OCDE? **Revista Direito Tributário Atual** n° 43. ano 37. p. 524-543. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1459>. Acesso em: 21 set. 2023.

SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial**. 1 ed. Tradução: Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

SANTOS, Marcela Casé Mélo Albuquerque. **A tributação do streaming no contexto da modernidade líquida: uma análise acerca da guerra fiscal na economia digital - ICMS vs. ISS.** 2023. Trabalho de Conclusão de Curso (Direito) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2023. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/51087>. Acesso em: 28 out. 2023.

OECD. *Organisation for Economic Co-operation and Development. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project.* Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1701864588&id=id&accname=guest&checksum=10C4DCE8EA0852E85D5EF4FA2E69018C>. Acesso em: 06 dez. 2023.

OECD. *A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy.* Paris: OECD Publishing, 2020. p. 44. Disponível em: <https://web-archive.oecd.org/2020-07-23/559604-roadmap-toward-a-common-framework-for-measuring-the-digital-economy.pdf>. Acesso em: 06 dez. 2023.

OECD. **BEPS Actions.** OECD, 22 mar. 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>. Acesso em: 28 out. 2023.

OECD. *International collaboration to end tax avoidance.* OECD Publishing, 11. jul. 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/#:~:text=On%2011%20July%202023%2C%20138,of%20the%20international%20tax%20system>. Acesso em: 28 out. 2023.

OECD. *International VAT/GST guidelines.* OECD Publishing, p. 10, 12 abr. 2017. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1606153126&id=id&accname=guest&checksum=B96FA158463FDAFF3514C963229390F8>. Acesso em: 18 out. 2023.

OECD. *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.* OECD Publishing, 8 out. 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>. Acesso em: 28 out. 2023.

OECD. *The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales.* Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2023.

OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. **Tributação do consumo na era digital: viabilidade da retenção em tempo real no contexto brasileiro.** Dissertação (Mestrado Profissional em Direito). Fundação Getulio Vargas - Direito SP, 2022. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/32965>. Acesso em: 09 out. 2023.

VARSAÑO, Ricardo. A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais. **Banco Interamericano de Desenvolvimento**, 2014. Disponível em: <https://publications.iadb.org/pt/tributacao-do-valor-adicionado-o-icms-e-reformas-necessarias-para-conforma-lo-melhores-praticas#:~:text=O%20Brasil%20introduziu%20o%20imposto,%C3%BAnico%20IVA%20subnacional%20no%20mundo>. Acesso em: 18 out. 2023.

VIEIRA, Lorena. As alterações na lei do ISS promovidas pela LC 157. **Migalhas**, 2017. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/252452/as-alteracoes-na-lei-do-iss-promovidas-pela-lc-157>. Acesso em: 18 out. 2023.