



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 contemporâneas¹.

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,

¹ 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.

2. ECONOMIA DIGITAL E OS DESAFIOS PARA TRIBUTAÇÃO

A revolução da tecnologia digital tem provocado transformações significativas na esfera jurídica, alterando a maneira como as necessidades humanas são atendidas em virtude das inovações econômicas e da globalização da economia digital. No Brasil, o impacto dessas inovações evidencia a precariedade e o despreparo do ordenamento jurídico, gerando preocupações no quesito de arrecadação, principalmente devido à inércia legislativa.

Grande parte dessa situação decorre das especificidades federativas brasileiras e da forma como o constituinte delimitou a competência tributária de cada ente. No contexto da economia digital, o debate tem se centrado no ICMS e no ISS, impostos de competência estadual e municipal, respectivamente. O ICMS incide sobre a circulação de bens, enquanto o ISS tributa a prestação de serviços².

Nesse cenário, a crescente digitalização dos serviços, ilustrada pelo surgimento de plataformas como Netflix, Spotify e Whatsapp, foi um dos fatores que contribuíram para a promulgação da Lei Complementar nº 157/2016. Esta lei expandiu a lista de serviços tributáveis pelo ISS para incluir itens relacionados à economia digital, como uma das respostas às inovações mercadológicas. No entanto, o sistema tributário ainda enfrenta desafios para se adaptar plenamente à nova realidade econômica.

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

Neste capítulo, abordaremos o conceito de economia digital em contraste com a economia tradicional, a origem do sistema tributário brasileiro que ainda não está plenamente adaptado às inovações, os desafios da inércia legislativa e as diretrizes e recomendações da OCDE para essa transição econômica. Concluiremos com uma análise de como o cenário brasileiro, a princípio, diverge das orientações da OCDE.

2.1. TRANSFORMAÇÕES NA ERA DA ECONOMIA DIGITAL

A economia digital, anteriormente percebida como um conceito futurista e distante, transcendeu esse *status* e se tornou uma realidade concreta, tema central em debates acadêmicos e doutrinários importantes. Essa nova realidade, em constante evolução e impulsionada por avanços tecnológicos, mudanças de padrões comportamentais e transformações sociais, indica uma mudança profunda na maneira como as atividades econômicas são realizadas.

Ao revisitar o conceito básico de economia, que se concentra na produção, distribuição e consumo de bens e serviços, atenta ao problema de escassez, torna-se evidente a expansão de seu escopo para incluir a economia digital. Neste cenário, percebe-se que a economia digital é influenciada por insumos digitais, tecnologias e serviços digitais. Além disso, ressalta-se a integração de desafios específicos da sociedade da informação no contexto global³.

Para aprofundar a compreensão do conceito da economia digital é essencial abordar, mesmo que em apertada síntese dos conceitos de “bens e serviços encomendados digitalmente” e “serviços entregues digitalmente”. De acordo com a OCDE, “bens e serviços encomendados digitalmente” referem-se a qualquer venda ou compra de bens ou serviços realizada através de redes de computadores, especificamente projetadas para o recebimento ou colocação de pedidos⁴.

Por outro lado, "serviços entregues digitalmente" referem-se a serviços que são fornecidos de forma remota e em formato eletrônico. Estes serviços são essenciais não apenas para o funcionamento e a gestão de redes de computadores, mas também abrangem uma série

³ 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.

⁴ OECD. *A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy*. Paris: OECD Publishing, 2020. p. 44. Disponível em: <https://web-archiver.oecd.org/2020-07-23/559604-roadmap-toward-a-common-framework-for-measuring-the-digital-economy.pdf>. Acesso em: 06 dez. 2023.

de outros bens intangíveis e serviços. Esta categoria ampliada redefine o conceito tradicional, estendendo seu alcance para incluir todas as transações digitais⁵.

No contexto da economia digital, a OCDE ressalta que este domínio é marcado por características distintas e desafiantes para a tributação internacional. Em primeira análise, nota-se que a economia digital é caracterizada por uma dependência acentuada de intangíveis, pelo uso massivo de dados – notavelmente dados pessoais –, pela adoção generalizada de modelos de negócios multilaterais e pela dificuldade em determinar a jurisdição onde ocorre a criação de valor. Estes aspectos enseja questionamentos voltados à forma como as empresas na economia digital agregam valor e geram lucros, bem como a relação das empresas com os conceitos de fonte e residência para fins tributários⁶.

Além disso, a economia digital, profundamente entrelaçada com a tecnologia de informação e comunicação, transformou-se em uma força que permeia e redefine todos os setores da economia. Tornando-se crescentemente indistinta da economia como um todo, torna-se um desafio considerável, se não impossível, separar a economia digital do restante da economia para propósitos tributários. A OCDE destaca que as características-chave da economia digital, incluindo mobilidade, dependência de dados, efeitos de rede, e a proliferação de modelos de negócios multilaterais, têm relevância potencial do ponto de vista fiscal. Essa realidade abrange uma gama de modelos de negócios, como comércio eletrônico, lojas de aplicativos, publicidade online, entre outros, acelerando e alterando a propagação de cadeias de valor globais integradas por empresas multinacionais⁷.

Frente à complexidade inerente ao tema da economia digital e aos desafios associados à sua compreensão, McClaskey pontua que, somente no ano de 2019 a OCDE parametrizou uma definição para “economia digital”⁸. A refinada consolidação do conceito foi apresentada

⁵ OECD. *A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy*. Paris: OECD Publishing, 2020. p. 44. Disponível em: <https://web-archiver.oecd.org/2020-07-23/559604-roadmap-toward-a-common-framework-for-measuring-the-digital-economy.pdf>. Acesso em: 06 dez. 2023.

⁶ 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. p. 16. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1701864588&id=id&accname=guest&checksum=10C4DCE8EA0852E85D5EF4FA2E69018C>. Acesso em: 06 dez. 2023.

⁷ *Ibid*, 2015, p. 11.

⁸ 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 Getúlio Vargas – Direito Rio, p. 23, 2021. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30647>. Acesso em: 14 set. 2023.

no relatório para a força-tarefa de economia digital do Grupo dos 20⁹, com a seguinte conclusão:

A economia digital incorpora todas as atividades econômicas que dependem ou são significativamente aprimoradas pelo uso de insumos digitais, incluindo tecnologias digitais, infraestrutura digital, serviços digitais e dados. Refere-se a todos os produtores e consumidores, incluindo o governo, que estão utilizando esses insumos digitais em suas atividades econômicas (OECD, tradução nossa)¹⁰.

Diante deste relevante conceito de economia digital na contemporaneidade, um marco revolucionário na economia global, estabelece-se um novo direcionamento econômico. A partir deste ponto, surgirão novos modelos, teorias e conceitos. A OCDE ressalta que, apesar da predominância do digital, é crucial não descuidar dos conceitos econômicos tradicionais, concebidos na era pré-digital, e da transformação dos agentes econômicos.

Hodiernamente, as plataformas digitais emergem como elemento central, materializando a nova etapa econômica apresentada por Klaus Schwab como a quarta revolução industrial¹¹. Em síntese, a quarta revolução industrial não remonta apenas a um conjunto isolado de tecnologias emergentes, mas sim à transição para novos sistemas edificados sobre a infraestrutura da revolução digital.

Dito isso, ao considerar que as plataformas digitais assumem seu papel como cerne da quarta revolução industrial, torna-se imprescindível a análise investigativa para compreender desafios jurídicos e regulatórios a serem enfrentados. Este cenário em evolução, pavimentará o surgimento de novos arquétipos legais e normativos, adequados a cada *ratio* do direito. Isso ocorre em razão da existência de distintas preocupações e nuances nas ciências jurídicas, que vão desde o âmbito civil até questões trabalhistas, tributárias, ambientais, entre outras, cada uma requerendo abordagens e soluções jurídicas particulares e específicas.

2.2. O MODELO TRIBUTÁRIO TRADICIONAL BRASILEIRO: FUNDAMENTOS E LIMITAÇÕES

⁹ 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.

¹⁰ OECD. *A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy*. Paris: OECD Publishing, 2020. p. 5. Disponível em: <https://web-archiver.oecd.org/2020-07-23/559604-roadmap-toward-a-common-framework-for-measuring-the-digital-economy.pdf>. Acesso em: 06 dez. 2023.

¹¹ SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial**. 1 ed. Tradução: Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016, p. 16-18.

A consolidação do Sistema Tributário Brasileiro tem suas raízes nas Cartas Constitucionais do país. Ao longo da história, essas cartas passaram por sucessivas reformas legislativas, dando forma ao sistema tributário vigente. Nesse contexto, destaca-se que o marco inicial formal tributário no Brasil ocorreu com a Constituição de 1824, pioneira ao mencionar a capacidade contributiva do cidadão¹². Desde então, até a promulgação da Constituição de 1988, conhecida como “Constituição Cidadã”, observam-se significativas evoluções no cenário tributário¹³. Essas evoluções foram guiadas por princípios que delimitam o poder de tributar e definem as competências tributárias da União, Estados e Municípios.

O Direito Tributário surge como um segmento do Direito responsável por estabelecer e regular as relações entre o Estado e o contribuinte. Sua atuação não se limita apenas à arrecadação de tributos, mas se concentra primordialmente na definição e no controle do poder do Estado de instituir tributos. Nesse contexto, a sistematização do Direito Tributário visa transformar o que antes era uma relação predominantemente de poder em uma relação jurídica, com o fito de prevenir abusos no exercício do poder de tributação e assegurar uma arrecadação equitativa.

Nas palavras do doutrinador Hugo de Brito Machado, verifica-se que “A finalidade essencial do direito tributário, portanto, não é a arrecadação do tributo, até porque esta sempre aconteceu, e acontece, independentemente da existência daquele. O direito tributário surgiu para delimitar o poder de tributar e evitar os abusos no exercício deste” (Machado, 2014, p. 52)¹⁴.

Dessarte, ao considerar os fundamentos tradicionais do direito tributário, é pertinente destacar que “O que se convencionou chamar pela doutrina de fato gerador, afirmando que o tributo incide sobre alguma materialidade econômica, em geral denota um conteúdo físico sobre o qual incide o tributo” (Fossati; Paula, 2022)¹⁵.

Diante do cenário descrito, resta evidente que o Sistema Tributário Nacional, moldado com base na economia tradicional, possui mecanismos eficientes para atender a um amplo leque de demandas do Direito Tributário, especialmente aquelas com entendimentos

¹² CAVALCANTI, João Barbalho Uchôa. **Constituição federal brasileira (1891)**: comentada. Senado Federal, 2002.

¹³ Dentre as principais evoluções durante o processo de aperfeiçoamento do modelo tributário brasileiro, destaca-se a criação da Lei n. 5.172/1966, também referida como Código Tributário Nacional (CTN), a qual dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e normas tributárias aplicáveis à União, Estados e Municípios.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35ª. Ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2014, p.52.

¹⁵ FOSSATI, Gustavo; PAULA, Daniel Giotti de. **Tributação da economia digital na esfera internacional**: volume 4. Fundação Getulio Vargas – Direito Rio, p. 20, 2022. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/32136>. Acesso em: 26 set. 2023.

consolidados na jurisprudência. Entretanto, em relação à tributação dos mercados digitais, nota-se uma limitação desses mecanismos tradicionais. Eles se mostram inaptos para lidar com as especificidades e complexidades da economia digital, além de enfrentarem um aumento na litigiosidade relacionada a este setor.

Para ilustrar a complexidade da aplicação dos mecanismos tradicionais do sistema tributário, que contribuem para o aumento da litigiosidade, é oportuno mencionar o caso das plataformas de *streaming*. Nesse cenário, o Supremo Tribunal Federal (STF) enfrentou a questão da tributação dessas plataformas para determinar a incidência do imposto adequado se seria do Imposto Sobre Serviço (ISS) ou do Imposto Sobre Mercadoria e Serviços (ICMS).

Conforme destacam Hugo Funaro e César Augusto (2021), a jurisprudência do STF tem evoluído no sentido de ampliar o conceito de prestação de serviço, superando a distinção tradicional entre “obrigação de dar” e “obrigação de fazer”. O Tribunal passou a reconhecer que certas atividades, mesmo sem a presença de um "esforço humano" direto, configuram-se como serviços e, portanto, passíveis de tributação pelo ISS. Isso se refletiu em decisões como as que classificaram as operações de leasing financeiro e leaseback como serviços financeiros, sujeitos à incidência do ISS, *vide* RE n. 547.245/SC e RE n. 592.905/SC, rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, DJe 05.03.2010¹⁶.

Em concordância com essa visão, o STF também reconheceu a tributação do ISS sobre a cessão do direito de uso de marca. Diferentemente de ser tratada como locação de bem móvel, a cessão foi categorizada como "serviço autônomo", conforme previsto especificamente na Lei Complementar 116/2003 (Rcl n. 8.623 AgR/RJ, rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 10.03.2011)¹⁷.

Portanto, nota-se que o STF tem adotado uma interpretação mais abrangente da noção de prestação de serviço, distanciando-se da dicotomia tradicional entre "obrigação de dar" e "obrigação de fazer". Atividades que, embora não envolvam um "esforço humano" no sentido estrito, geram uma utilidade para terceiros, enquadram-se na incidência do ISS, desde que exista uma previsão legal que as inclua na lista de serviços tributáveis, tal como ocorre na Lei Complementar 116/2003 (ADI n. 3.142/DF, rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 09.10.2020)¹⁸.

¹⁶ 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.

¹⁷ *Ibid*, 2021, p. 256.

¹⁸ *Ibid*, 2021, p. 256.

No entanto, é importante notar que a literatura nacional, ao abordar a tributação da economia digital, dê tanta atenção aos conflitos de competência entre Estados e Municípios, no tocante à tributação dos bens digitais, e à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal na matéria¹⁹.

Dessa forma, as inovadoras mudanças observadas nas relações sociais e econômicas, conduzidas sobretudo pela quarta revolução industrial, têm colocado à prova os sistemas tributários tradicionais em escala global. Como destacou o Ministro Luís Roberto Barroso em entrevista: “Os sistemas tributários são voltados para a economia tradicional, onde as empresas possuem sedes em determinados lugares, os produtos são físicos e vendidos nesses lugares. Entretanto, atualmente, as empresas frequentemente já não estão mais situadas no lugar onde elas estão vendendo os seus produtos, e eles já não são mais físicos, sendo bens e serviços imateriais”²⁰.

Nesse contexto, o Brasil não está isento desses desafios. As bases estabelecidas pelos diplomas constitucionais ao longo das décadas, consolidadas na Constituição Federal de 1988 e na Lei 5.172/1966, Código Tributário Nacional (CTN), partem de premissas que, atualmente, não comportam as evoluções observadas.

Neste esteio, compreende-se que os mecanismos tradicionais foram idealizados para atender as demandas de uma economia focada principalmente em bens tangíveis. Por isso, definiram-se competências de fiscalização compartilhadas entre Estados e Municípios, distinguindo as operações de circulação de mercadorias das de prestação de serviços. Contudo, com a ascensão da economia digital, fica evidente que as normativas vigentes não abarcam adequadamente a complexidade e particularidade ostentada pelos mercados digitais. Como destacado por Correia Neto, Afonso e Fuck (2019), tais premissas tornam-se insuficientes diante da realidade contemporânea²¹.

A crescente digitalização dos serviços, evidenciada pelos debates em torno da tributação de plataformas de *streaming*, resultou na promulgação da LC 157/2016. Esta legislação foi introduzida como uma resposta para reduzir a litigiosidade associada a essas

¹⁹ 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.

²⁰ MIGALHAS. Para Barroso, atual ordem jurídica não se aplica à economia digital. 02 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.

²¹ CORREIA NETO; AFONSO; FUCK, *op. cit.*, 2019.

questões. Assim, a LC 157/2016 promoveu uma alteração na Lei Complementar 116/2003²², incluindo na lista de serviços tributados pelo ISS novos itens ligados à economia digital, como é o caso do serviço de *streaming*, precisado no item 1.09 da lista de serviços.

Dessa forma, pode-se afirmar que o Sistema Tributário brasileiro não está equipado com mecanismos adequados para regular com eficiência a novel estrutura econômica. Neste prisma, conceitos tradicionais como “valor agregado” e “circulação de mercadorias” estão se tornando menos relevantes ao passo que, novas manifestações de riqueza como os ativos intangíveis, surgem e ainda carecem de um tratamento tributário compatível²³.

2.3. DESAFIOS TRIBUTÁRIOS DA ECONOMIA DIGITAL: EROÇÃO DA BASE TRIBUTÁRIA, UBERIZAÇÃO E AUTOMAÇÃO E BITRIBUTAÇÃO

As recentes transformações econômicas e tecnológicas inerentes à economia digital têm deslocado o foco de bens corpóreos e tangíveis para bens incorpóreos e intangíveis. Estas mudanças, na medida em que proporcionam benefícios voltados à inovação, também apresentam desafios de difícil contorno, especialmente quando as legislações tributárias atuais não estão equipadas adequadamente para lidar com as inovações difundidas.

A principal preocupação relaciona-se à erosão da base tributária. Essa preocupação surge em razão de aspectos intimamente relacionados com a tecnologia, uma vez que a digitalização de bens e serviços estabelece um ambiente propício e favorável para a movimentação de ativos, por exemplo. Outro alerta se dá em relação à globalização da economia digital que dificulta a determinação de onde a atividade econômica e o fato gerador ocorrem e, conseqüentemente, onde os impostos devem ser pagos.

Nessa vereda estima-se que essa erosão resultou na perda de valores entre 100 e 240 bilhões de dólares em receitas por diversas nações soberanas. Esse cenário alarmante tem intensificado os esforços de entidades internacionais na busca por soluções para o que é apontado como deficiências do sistema tributário internacional²⁴.

²² 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. Acesso em: 21 set. 2023.

²³ 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.

²⁴ 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 Getúlio Vargas – Direito Rio, p. 86, 2021. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30647>. Acesso em: 14 set. 2023.

Nesse sentido, a tendência que se observa entre as empresas que trabalham preponderantemente com bens incorpóreos e intangíveis é uma diáspora, a nível global voltada para mercados de baixa tributação ou incentivos tributários que proporcionem a isenção da cobrança de impostos. As empresas de tecnologia e comércio eletrônico beneficiam-se das lacunas na legislação atual, o que proporciona a essas empresas ampliação de receita, muitas vezes com auxílio involuntário do Fisco.

“Aproveitando-se de lacunas na legislação em vigor, empresas de tecnologia e comércio eletrônico expandem seus lucros muito acima do patamar alcançado pelos negócios tradicionais, com uma grande ajuda do fisco. Calcula-se que negócios por trás de aplicativos e plataformas digitais, em geral, paguem muito menos impostos que os tradicionais, observada a taxa média de 8,5% em atividades domésticas a 10,15% em internacionais, no primeiro caso, comparadas com os 20,9% a 23,2%, respectivamente, nos modelos antigos de negócios” (Correia Neto, Afonso e Fuck, 2019)²⁵.

Outra crescente preocupação refere-se ao conceito de uberização do trabalho. A uberização do trabalho permite regimes de trabalho mais flexíveis para ambas as partes, devido à ausência de formalidades tradicionais, como a assinatura da carteira de trabalho. Esse cenário afeta diretamente o recolhimento do imposto de renda, uma vez que tais modalidades de trabalho dificultam o auferimento de renda e, conseqüentemente, a contribuição para a previdência social, acelerando a erosão da base tributária²⁶.

“O termo uberização do trabalho refere-se ao sucesso da Uber na utilização das plataformas para controlar e organizar o trabalho de milhões de trabalhadores pelo mundo. Na academia, o termo uberização teve sua primeira aparição nos estudos de Hill (2015), ao discutir a precarização do trabalho nos EUA com o desenvolvimento da economia de plataforma” (Moraes, Oliveira e Accorsi, 2019)²⁷.

²⁵ 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.

²⁶ *Ibid*, 2019.

²⁷ 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.

Em consonância com essa perspectiva, Correia Neto, Afonso e Fuck, (2019)²⁸, destacam outro desafio emergente é a substituição da mão de obra humana pela robotizada, que certamente trará impactos significativos no recolhimento de impostos:

“A tributação do emprego e, grosso modo, da remuneração do trabalho, seja individualmente, seja da folha salarial, tende a perder cada vez mais relevância em um contexto de substituição maciça de mão de obra por máquinas e de crescente flexibilização das formas de trabalho. Há, na verdade, um processo de desconstrução das relações trabalhistas tradicionais, em que o trabalho se exercia na forma de emprego com carteira assinada, e pagos se descontava o imposto de renda na fonte e contribuição para a previdência social sobre os salários” (Correia Neto; Afonso e Fuck, 2019)²⁹.

Além da uberização, outro fenômeno que merece destaque é a crescente automação de profissões. Na hipótese de as empresas optarem em seguir essa tendência de automatização de funções, estima-se que, no Brasil, aproximadamente 30 milhões de empregos possam ser colocados em risco até 2026. Esse cenário não é utópico, uma vez que as empresas estão constantemente em busca de eficiência operacional, redução de custos e maior volume de operação (Albuquerque, *et al.* 2019)³⁰.

A União Europeia (UE), em colaboração com a OCDE e o G20, tem estudado estratégias para elaborar soluções capazes de conter, ou ao menos mitigar, a atual preocupação que projeta cenários ainda mais gravosos ao futuro, com relação à erosão fiscal. Assim, impelidos pela necessidade de um plano estratégico foi criado o *BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)*³¹.

O projeto BEPS refere-se a estratégias de planejamento tributário que exploram lacunas e incompatibilidades nas regras fiscais para deslocar artificialmente lucros a locais com baixa ou nenhuma tributação, onde há pouca ou nenhuma atividade econômica. Essas práticas, embora muitas vezes legais, prejudicam a justiça e integridade dos sistemas tributários, pois permitem que empresas que operam internacionalmente ganhem vantagem

²⁸ 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.

²⁹ *Ibid*, 2019.

³⁰ 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? Estimativa da Probabilidade de Automação de Ocupações no Brasil. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)**, p. 26, 31 mar. 2019. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34650&Itemid=444. Acesso em: 17 set. 2023.

³¹ *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.

competitiva sobre empresas que operam apenas em nível doméstico. Além disso, quando contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, percebem corporações multinacionais conseguem legalmente evitar o pagamento de imposto de renda, isso compromete a adesão voluntária às obrigações tributárias por parte de todos. Esse impacto é ainda mais significativo em países em desenvolvimento, que têm na arrecadação do imposto de renda uma fonte essencial de receita³².

No Brasil, a realidade não se afasta do que se observa em outras jurisdições. A transição das preocupações voltadas aos regimes de bens combinadas com a expansão da economia compartilhada e das plataformas digitais tem refletido um desafio ao legislador. Dito isto, enquanto perdurar a tentativa de combater novos problemas com antigas estratégias, as empresas de tecnologia e comércio continuarão se beneficiando em detrimento de seus concorrentes tradicionais, propiciando um ambiente de concorrência desleal, infração à ordem econômica³³.

2.4. DIRETRIZES DA OCDE E DA UE PARA A TRIBUTAÇÃO DIGITAL: UMA VISÃO GLOBAL

Nos últimos anos, a OCDE, União Europeia (UE) e o Grupo dos 20 têm se destacado no cenário internacional por exercerem o papel fundamental na formulação de diretrizes e recomendações para enfrentar os desafios fiscais oriundos da digitalização da economia. Notavelmente, a OCDE tem tratado a digitalização da economia de forma integrada reconhecendo que “a economia digital está se tornando cada vez mais a própria economia” (Fossati; Paula, 2022)³⁴. Essa visão é refletida na Ação 1 do Projeto BEPS da OCDE, posicionando-a como uma iniciativa guarda-chuva para identificar e discutir questões relevantes em planos de ação subsequentes³⁵.

Em outubro de 2019, no âmbito do Projeto de Combate à Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (BEPS), a OCDE, em conjunto com o G20, propôs uma abordagem unificada baseada nos princípios gerais de fiscalização tributária. Esses princípios têm sido

³² OECD. *BEPS Actions*. **OECD**, 22 mar. 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>. Acesso em: 28 out. 2023.

³³ 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.

³⁴ FOSSATI, Gustavo; PAULA, Daniel Giotti de. **Tributação da economia digital na esfera internacional**: volume 4. Fundação Getúlio Vargas – Direito Rio, p. 28, 2022. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/32136>. Acesso em: 26 set. 2023.

³⁵ *Ibid*, 2019, p. 28.

adotados como ferramentas essenciais para lidar com os desafios fiscais emergentes da economia digital³⁶.

A OCDE identificou a necessidade de financiamento estatal e a interdependência das políticas econômicas e fiscais globais. Nesse contexto, surgem os princípios orientadores propostos pela OCDE para o desenvolvimento dos sistemas de tributação, que abrangem neutralidade, eficiência, certeza, simplicidade, eficácia, justiça e flexibilidade. Contudo, a implementação prática desses princípios tem se revelado um desafio a parte, sobretudo quando se trata da tributação da renda e do patrimônio de grandes empresas de tecnologia, conhecidas como “*Big Techs*”³⁷.

Diante dessa perspectiva, em setembro de 2023, a Comissão Europeia lançou uma iniciativa denominada “*Business in Europe: Framework for Income Taxation*” (BEFIT). Esta proposta tem como objetivo simplificar as regras fiscais e diminuir os custos de conformidade para grandes empresas que atuam em vários Estados-Membros da UE. Assim, o BEFIT estabelece um conjunto único de regras para determinar a base tributária de grupos empresariais e conglomerados, com o potencial de reduzir os custos de conformidade fiscal em até 65%. Esta iniciativa é fundamentada no acordo fiscal internacional da OCDE/G20 e na abordagem unificada, evidenciando a conexão entre as diretrizes da OCDE e as ações da UE³⁸.

Neste cenário, é evidente a necessidade de regulação da economia digital. Tanto a OCDE quanto a UE têm se concentrado em desenvolver regras para a tributação da economia digital entre os países membros, estendendo suas recomendações a outros países. No contexto brasileiro, Piscitelli (2019) ressalta que o país ainda não está totalmente alinhado às orientações internacionais, principalmente devido às disputas federativas e à ausência de uma legislação clara sobre o tema, diferentemente do cenário europeu que adota o IVA³⁹.

³⁶ 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.

³⁷ 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 Getúlio Vargas – Direito Rio, p. 42, 2021. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30647>. Acesso em: 14 set. 2023.

³⁸ 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. Acesso em: 28 out. 2023.

³⁹ PISCITELLI, Tathiane. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está Pronto para aderir às Orientações da OCDE?. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 43, p. 540, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1459>. Acesso em: 21 set. 2023.

Diversas soluções têm sido propostas para enfrentar esses desafios, como a adoção de um IVA nacional, que substituiria o ICMS e o ISS, reduzindo assim o volume de processos nos Tribunais Superiores. Outra sugestão é a criação de um imposto sobre serviços digitais, inspirado na proposta da União Europeia.

Em resposta a esses desafios, a OCDE sugeriu um imposto mínimo efetivo sobre os lucros das empresas multinacionais, intitulado "proposta global anti-erosão de base" (GLOBE). A aceitação internacional dessa proposta tem enfrentado obstáculos, principalmente pela necessidade de alinhar os interesses dos diversos governos nacionais⁴⁰.

Enquanto a OCDE busca uma solução global, diversos países têm adotado medidas unilaterais para tributar a economia digital. O Brasil, por exemplo, promulgou a LC 157/2016, que incluiu o serviço de *streaming* na lista de serviços tributados pelo ISS. No entanto, muitas dessas medidas, focadas principalmente em transações digitais, não abordam de maneira ampla os desafios fiscais da economia digital. Além disso, a tentativa de alguns países de estabelecer um IVA digital específico ainda não tratou adequadamente a questão da falta de tributação da renda e do patrimônio das *big techs*⁴¹.

Dessa forma, apesar dos esforços para criar soluções para os desafios emergentes no contexto de transição da economia e do sistema tributário, ainda existem barreiras que beneficiam as grandes empresas de tecnologia. No cenário nacional, essa é uma discussão avançada que não pode ser abordada sem antes resolver questões mais fundamentais, como a guerra fiscal entre Estados e Municípios.

3. A RESPOSTA BRASILEIRA AOS DESAFIOS DA ECONOMIA DIGITAL

A consolidação da economia digital como um pilar fundamental do desenvolvimento econômico global, juntamente com uma série de inovações, tem desafiado países e organismos internacionais a buscar soluções para as novas demandas emergentes. O Brasil, posicionado como uma das maiores economias emergentes, não está imune a essas transformações⁴². Neste ensejo, o capítulo buscará analisar as respostas brasileiras aos

⁴⁰ 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 Getúlio Vargas – Direito Rio, p. 90, 2021. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30647>. Acesso em: 14 set. 2023.

⁴¹ *Ibid*, McClaskey, 2021, p. 90.

⁴² 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: 16 set. 2023.

desafios impostos pela economia digital, considerando as adaptações na legislação existente e as alterações propostas por meio de Projetos de Emenda à Constituição (PEC).

Alinhado com a perspectiva de desenvolvimento regulatório, o Brasil estabeleceu o Plano Nacional de Política Regulatória, lançado pela Secretaria Especial de Produtividade e Competitividade do Ministério da Economia. Esta iniciativa dialoga com as recomendações do *peer review* da OCDE e demonstra o compromisso do país em alinhar-se às melhores práticas internacionais. O plano orienta os reguladores subnacionais sobre como maximizar os benefícios das regulações em todo o território nacional⁴³.

A importância crescente das plataformas digitais na economia global é destacada pelo interesse especial da OCDE, conforme indicado em seu documento *"The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales"* de março de 2019. A digitalização da economia modificou os canais de distribuição no varejo, com um foco crescente em websites e plataformas digitais. Segundo a OCDE, as vendas globais de *B2C e-commerce* de bens estão agora estimadas em cerca de 2 trilhões de dólares anuais, com projeções que podem chegar a 4,5 trilhões até 2021, incluindo 1 trilhão em comércio eletrônico transfronteiriço. Atualmente, aproximadamente 1,6 bilhão de consumidores compram online, um número que pode crescer para 2,2 bilhões em menos de um ano⁴⁴.

No contexto da tributação dos mercados e plataformas digitais, o plano em questão representa um avanço na busca por soluções adaptadas às especificidades da economia digital. Alinhando-se com as diretrizes e recomendações da OCDE, a implementação eficaz deste plano pode posicionar o Brasil para uma regulação e tributação mais justas e eficientes no dinâmico setor da economia digital⁴⁵.

3.1. O CAMINHO DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA FRENTE À ECONOMIA DIGITAL

Diante da crescente preocupação com a regulação da economia digital, o Brasil tem intensificado seus esforços legislativos. Especificamente, a legislação tributária tem se

⁴³ 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.

⁴⁴ 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.

⁴⁵ FOSSATI, Gustavo; PAULA, Daniel Giotti de. **Tributação da economia digital na esfera internacional**: volume 4. Fundação Getúlio Vargas — Direito Rio, p. 76, 2022. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/32136>. Acesso em: 26 set. 2023.

adaptado tanto por meio de ajustes nas leis vigentes quanto pelo desenvolvimento de novas iniciativas, como o Plano Nacional de Política Regulatória. Além disso, o país tem se esforçado para se adequar às mudanças econômicas, alinhando-se às diretrizes da OCDE, especialmente no contexto da economia digital, marcado pelo aceite do convite para iniciar o processo de adesão à OCDE em janeiro de 2022⁴⁶.

Um exemplo dessa adaptação é a revisão da Lei Complementar 116/2003, que estabelece os serviços tributáveis pelo ISS. A LC 157/2016, que alterou a lista de serviços, introduziu novos itens, reconhecendo a necessidade de atualização do sistema jurídico frente à realidade digital. Essa Lei ampliou a competência tributária do ISS para abranger modelos de negócio virtuais, como plataformas de streaming (Netflix, Spotify e Whatsapp), além de estabelecer diretrizes claras para a tributação de publicidade e propaganda.

Com o advento de novas tecnologias e a obsolescência do sistema tributário vigente, as discussões sobre a reforma tributária ganharam cada vez mais espaço. Desde a promulgação da Constituição de 1988, várias propostas de reforma do sistema tributário têm sido apresentadas, mas enfrentam desafios e complexidades que impedem sua discussão em Plenário. Entre as propostas mais notáveis estão a PEC nº 175/1995, no governo Fernando Henrique Cardoso; a PEC nº 233/2008, no governo Lula; e a PEC 293/2004, no governo Temer⁴⁷.

Neste cenário, uma abordagem alternativa e viável para a tributação dos serviços digitais, tanto antes quanto após a implementação da reforma tributária, é a instituição de um imposto residual, compartilhado com os estados, por meio da competência da União, conforme previsto no art. 154, I da Constituição Federal. Dentro deste quadro, cabe a consideração da instituição de uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) específica para serviços digitais, visando suprir lacunas existentes e proporcionar uma tributação eficaz desses serviços, adaptável às rápidas mudanças da economia digital.

Nos tópicos seguintes, o foco será no aprofundamento das mudanças em legislações já consolidadas, como o ICMS e o ISS. Será também analisada a Proposta de Emenda à Constituição 45/2019, que propõe a simplificação do sistema tributário brasileiro e a criação

⁴⁶ 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.

⁴⁷ *Ibid*, 2019.

do Conselho Federativo de Arrecadação⁴⁸. O objetivo principal desta proposta é substituir cinco tributos - IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS - por um único Imposto Sobre Valor Agregado (IVA), denominado Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS). O IBS é concebido como um “denominador comum” ou, em termos matemáticos, o “mínimo múltiplo comum” desses impostos, visando unificar e simplificar a tributação. A análise central será determinar se as mudanças sugeridas atendem às demandas emergentes da economia digital.

3.1.1. TRAJETÓRIA DO ICMS FRENTE ÀS INOVAÇÕES DA ECONOMIA DIGITAL

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), inovação legislativa introduzida em 1967 como ICM e renomeada em 1988 para a forma atual, é um tributo estadual de extrema importância⁴⁹. O ICMS é estruturado por uma série de disposições legais, as quais incluem a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), alterada recentemente pela LC nº 190/2022, também parametrizada na Constituição Federal (CRFB), conforme dispõe o Art. 155, § 2º, I, além de ser regulamentado por convênios celebrados entre os entes federados. Inicialmente, a criação do ICMS tinha por objetivo funcionar como um Imposto Sobre Valor Agregado nacional, razão pela qual foi informalmente apelidado de IVA brasileiro⁵⁰.

A trajetória do ICMS tem sido e continua sendo objeto de intensos debates judiciais e legislativos, refletindo os desafios de adaptar um sistema tributário tradicional às inovações da economia digital. A base dessa discussão está na divisão de competência tributária estabelecida pela Constituição Federal, que atribui aos estados o direito de tributar a circulação de mercadorias e aos municípios, a prestação de serviços. Em um cenário voltado para bens tangíveis e corpóreos, essa divisão geraria poucas controvérsias. Contudo, com a desmaterialização de bens e serviços e o crescimento da economia digital, focada em ativos intangíveis, essa divisão tornou-se ambígua.

⁴⁸ 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.

⁴⁹ VARSANO, Ricardo. A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais. **Banco Interamericano de Desenvolvimento**, p. 10, fev. 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.

⁵⁰ 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, p. 29. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/51087>. Acesso em: 28 out. 2023.

Essa ambiguidade é acentuada pelos novos modelos de negócio e transações, como softwares e serviços digitais, que desafiam a tradicional divisão tributária devido à possível sobreposição de tributos. Segundo Piscitelli, essa complexidade se intensificou quando o tema chegou ao Supremo Tribunal Federal.

Em 1998, o Supremo Tribunal Federal, confrontado com a necessidade de definir a competência para tributar operações desse tipo, decidiu que, na comercialização de softwares de prateleira, o ICMS incidiria sobre a mídia física e o ISS sobre a licença de uso do software. Nesse momento, o Tribunal reforçou a premissa de que a incidência do ICMS estava condicionada à circulação de bens corpóreos⁵¹.

A decisão do Supremo, embora tenha esclarecido a competência tributária, destaca a complexidade da tributação na era digital. O critério do STF, baseado na tangibilidade do bem, foi um esforço significativo para distinguir a natureza dos bens na determinação do tributo aplicável.

Em 2015, um novo marco legislativo foi estabelecido com a publicação do Convênio ICMS nº 181, para garantir a uniformidade da aplicação da legislação tributária. Os estados, ao perceberem o risco de perder receitas tributárias em razão das lacunas legislativas, determinaram que as transações envolvendo *software* seriam tributadas pelo ICMS, desde que o conteúdo fosse comercializado sem personalização. No entanto, o Convênio não forneceu diretrizes claras sobre o recolhimento e a incidência do imposto, resultando em incertezas sobre sua aplicação⁵².

Nessa vereda, a discussão sobre a natureza jurídica das operações de *streaming*, se são “obrigação de dar” ou “obrigação de fazer”, tornou-se central neste debate. A ampliação do conceito de mercadoria para incluir bens incorpóreos foi discutida, mas as plataformas de *streaming* não se enquadram nesse conceito ampliado, pois não há transferência de propriedade do conteúdo audiovisual para o usuário, como exige o imposto⁵³.

Dito isto, é crucial destacar que a tributação de bens digitais pelo ICMS se baseia na homologação do Convênio estipulado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e no modelo de tributação nele definido. “Importante mencionar que o Convênio

⁵¹ PISCITELLI, Tathiane. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está Pronto para aderir às Orientações da OCDE?. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 43, p. 530, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1459>. Acesso em: 21 set. 2023.

⁵² *Ibid*, 2019, p. 531.

⁵³ 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, p. 22. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/51087>. Acesso em: 28 out. 2023.

é uma norma nacional, cuja aplicação depende da regulamentação respectiva pelos estados, que são os titulares do poder de tributar” (Piscitelli, 2019)⁵⁴.

A partir disso, o Convênio CONFAZ nº 106/2017 buscou abordar a tributação de serviços de *streaming*, mas não enfrentou desafios legais e práticos quanto a sua aplicação. A tentativa dos estados de aplicar o ICMS a esses serviços foi contestada quanto à sua constitucionalidade. Argumentou-se que o Convênio ultrapassou sua competência ao determinar não apenas o local das operações, mas também o sujeito passivo da tributação, ou seja, o contribuinte. Assim, conclui-se que o Convênio não seria o instrumento normativo apropriado para estabelecer a regra matriz de incidência do ICMS⁵⁵.

Contudo, o avanço da economia digital intensifica a necessidade de adaptação da estratégia tributária brasileira. Iniciando com a decisão do Supremo Tribunal Federal em 1998, no caso do RE n. 176.626, esforços têm sido feitos para ajustar o sistema tributário à realidade digital. No entanto, apesar das atualizações promovidas pelo CONFAZ, os desafios de tributação na era digital persistem, principalmente devido à rapidez com que as inovações digitais evoluem, superando a capacidade das estruturas regulatórias tradicionais.

Além disso, a complexidade de definir e categorizar bens e serviços digitais para fins tributários, aliada às dificuldades de implementar regras uniformes em um país federalista, contribui para essa defasagem. Cada estado possui autonomia sobre o ICMS, aumentando os desafios para uma regulamentação tributária eficaz e uniforme no contexto digital. Esses fatores explicam por que as soluções atuais ainda lutam para acompanhar as rápidas mudanças do mercado digital.

3.1.2. EVOLUÇÃO E DESAFIOS DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO (ISS) NA ECONOMIA DIGITAL

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, estabeleceu-se a competência dos Municípios para instituir o Imposto Sobre Serviço (ISS), também conhecido como Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN). Esta competência, pautada nos serviços listados na Lei Complementar 116/03 conforme o artigo 156 da Constituição, não

⁵⁴ PISCITELLI, Tathiane. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está Pronto para aderir às Orientações da OCDE?. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 43, p. 533, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1459>. Acesso em: 21 set. 2023.

⁵⁵ 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.

previa originalmente a complexidade dos serviços digitais, os quais na época do desenvolvimento da legislação sequer existiam.⁵⁶

Diante das alterações legislativas relacionadas ao ISS, este se destacou como um dos impostos mais adaptáveis à nova realidade econômica, contribuindo para a redução de litígios judiciais e atenuando a Guerra Fiscal entre Estados e Municípios. Essa evolução emergiu do esforço coletivo dos mais de cinco mil municípios brasileiros, visando evitar a perda de receita da arrecadação de serviços digitais⁵⁷.

Nesse contexto, uma das provisões legislativas que demonstrou eficácia, no âmbito da economia digital, colaborando com a redução de litígios, foi a promulgação da Lei Complementar nº 157/2017. Embora promulgada em um cenário de transição digital, essa Lei Complementar não se limitou apenas ao universo digital, abordando também inovações em diversos setores econômicos, como planos de saúde e serviços de *leasing*. Além disso, ela se posicionou sobre a questão da alíquota mínima nos Estados. No entanto, este tópico tem como foco as mudanças diretamente associadas à economia digital⁵⁸.

A LC 157/2016 representou um marco relevante na trajetória legislativa brasileira, buscando adaptar, com eficiência, a legislação nacional às emergentes realidades econômicas impulsionadas pela tecnologia. Sancionada em 30 de dezembro de 2016, essa lei introduziu mudanças substanciais na legislação do ISS, que até então era regida pela Lei Complementar nº 116/2003⁵⁹.

Em relação ao cenário digital, uma das principais inovações da referida lei foi a ampliação do leque de serviços sujeitos à tributação pelo ISS. A evolução do comércio eletrônico, que evidenciou a defasagem da legislação anterior, que já contava com mais de 12 anos de vigência (LC 116/2003). Neste contexto, McClaskey destacou as seguintes alterações:

“i. O streaming, ou a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto pela internet; ii. A propaganda digital, ou a inserção de textos,

⁵⁶ 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 Getúlio Vargas – Direito Rio, p. 112, 2021. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30647>. Acesso em: 14 set. 2023.

⁵⁷ 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.

⁵⁸ 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.

⁵⁹ *Ibid*, 2017.

desenhos e materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio; iii. O desenvolvimento de aplicativos e de programas de computadores, independente da arquitetura da máquina de execução do programa, como tablets, smartphones e congêneres; e iv. O back up, ou o processamento, armazenamento e hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, dentre outras formas, e congêneres” (McClaskey, 2021)⁶⁰.

Após as alterações destacadas por McClaskey, fica evidente o esforço do legislador brasileiro em se adaptar às novas dinâmicas da economia moderna. A inclusão de serviços como *streaming* e propaganda digital na lista de atividades tributáveis pelo ISS reflete a crescente relevância desses setores.

A atualização da legislação demonstra a preocupação em estabelecer um ambiente regulatório mais claro e preciso para os prestadores de serviços digitais, tanto nacionais quanto os que operam em jurisdições estrangeiras. Em certa medida, essa aprimora a segurança jurídica, ao passo que transforma o mercado brasileiro em um ambiente mais atrativo para investimentos.

Outra inovação significativa, proveniente da lei complementar, foi a tentativa de mitigar a Guerra Fiscal entre Estados e Municípios, ao propor a transferência da tributação do local do estabelecimento da prestadora para o local onde o serviço é efetivamente prestado. No entanto, conforme observado por Santos, existem exceções em que a competência é transferida para o local da efetiva prestação do serviço ressalvada as exceções em que há transferência de competência para o local em que se efetiva a prestação do serviço⁶¹.

Muito embora a proposta de tributação no destino seja promissora, ela enfrenta desafios consideráveis, especialmente em situações de importação, devido ao vasto número de municípios no Brasil. Uma situação que ilustra este desafio é a importação de um serviço prestado a um consumidor final (*Business to Consumer – B2C*) no âmbito da economia digital, as empresas estrangeiras precisariam estar familiarizadas com as inúmeras legislações municipais. Piscitelli sugere que uma solução para esse desafio poderia ser a criação de um cadastro específico para empresas de tecnologia sujeitas ao ISS⁶².

⁶⁰ 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 Getúlio Vargas – Direito Rio, p. 113, 2021. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30647>. Acesso em: 14 set. 2023.

⁶¹ 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, p. 29. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/51087>. Acesso em: 28 out. 2023.

⁶² PISCITELLI, Tathiane. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está Pronto para aderir às Orientações da OCDE?. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 43, p. 537, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1459>. Acesso em: 21 set. 2023.

“[...] A regra, portanto, é a da origem do estabelecimento prestador. A legislação, contudo, prevê exceções, dentre as quais se inclui a importação de serviços.

Nesses casos, nas operações B2B, o imposto seria devido pelo importador ao município no qual se localiza o estabelecimento usuário. Sendo a prestação de serviço direcionada a consumidor final (B2C), o ISS será recolhido ao município de domicílio da pessoa física.

A despeito de a tributação no destino ser observada no caso de importação, deve-se notar que a Federação brasileira é composta por mais de 5.500 municípios. Portanto, eventual importação de serviços em operações B2C no contexto da economia digital demandaria que o agente que se encontra no exterior detenha conhecimento dessas dezenas de milhares de legislações.

Essa dificuldade poderia ser sanada pela existência de um cadastro específico para as empresas de tecnologia que se sujeitam ao imposto, com o consequente recolhimento e distribuição posterior. Contudo, não há qualquer previsão legal nesse sentido, nem sequer normas claras quanto à atribuição de responsabilidade às instituições financeiras que fazem a intermediação da operação – outra saída possível para retirar, dos agentes desse mercado, o ônus do conhecimento da legislação interna brasileira” (Piscitelli, 2019)⁶³.

Apesar das tentativas legislativas de se adaptar à nova realidade da economia digital, ainda há um longo caminho a ser percorrido. A complexidade da Federação brasileira, composta por mais de 5.500 municípios, torna a tributação de serviços digitais uma tarefa hercúlea, especialmente para empresas estrangeiras. Assim, a falta de clareza nas normas e a ausência de uma estrutura jurídica robusta para a tributação, pelo ISS, das transações digitais são obstáculos significativos⁶⁴.

Além disso, é crucial que o Brasil considere as diretrizes e recomendações internacionais ao moldar sua legislação tributária. Como Piscitelli (2019) aponta, o ISS atual, mais do que o ICMS, diverge significativamente das orientações gerais da OCDE⁶⁵. A adoção de práticas alinhadas com padrões internacionais não apenas fortaleceria a segurança jurídica, mas também melhoraria a imagem que o Brasil passa aos demais países.

3.1.3. A PEC 45/2019 E SEUS IMPACTOS NA TRIBUTAÇÃO DOS MERCADOS DIGITAIS: UMA ANÁLISE CRÍTICA

A economia digital tem fixado desafios significativos aos sistemas tributários tradicionais, que necessitam de soluções inovadoras. No Brasil, a dinâmica não se difere do

⁶³ PISCITELLI, Tathiane. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está Pronto para aderir às Orientações da OCDE?. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 43, p. 537, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1459>. Acesso em: 21 set. 2023.

⁶⁴ 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 Getúlio Vargas - Direito SP, 2022, p 223. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/32965>. Acesso em: 09 out. 2023.

⁶⁵ PISCITELLI, *op. cit.*, 2019, p. 537.

cenário global, onde as casas legislativas buscam soluções para preencher as lacunas na legislação. Como apontado neste trabalho, o que se observa é a tentativa de enfrentar novos problemas com estratégias antigas, com a expectativa de que o resultado será satisfatório.

Nesse viés, o sistema tributário nacional tornou-se uma colcha de retalhos, adaptando-se para enfrentar os desafios, mas frequentemente sem definitivo êxito. Contrapondo a abordagem brasileira, é oportuno mencionar que mais de uma centena de países, incluindo a União Européia, adotam o IVA como modelo central para tributar transações econômicas, por reconhecerem sua eficiência na economia digital contemporânea⁶⁶.

Em meio a esse cenário, a Proposta de Emenda à Constituição 45/2019 (PEC 45/2019) surge como uma tentativa de modernizar o sistema tributário. A proposta tem como objetivo substituir os impostos PIS, Cofins, ICMS, ISS e IPI por um Imposto Sobre Valor Agregado (IVA), modelo reconhecido internacionalmente, com uma legislação uniforme. “A proposta de criação de um IVA, no Brasil, passa pela discussão acerca da competência e refletirá na distribuição de receitas entre os entes federados, implicando diretamente e indiretamente em seus interesses e autonomia” (Lannes; Giola e Amorim, 2023)⁶⁷.

Nesse contexto, ressalta-se a urgente necessidade de reformar o Sistema Tributário Nacional. Uma das motivações centrais para essa reforma é a simplificação do sistema, alinhando-o às recomendações da OCDE, direcionadas tanto a países membros quanto a não membros que aderem a suas diretrizes. Conforme apontado por Fossati e Paula (2022), tais demandas têm origens que remontam ao século XX. Contudo, é imperativo adaptá-las ao cenário contemporâneo da economia digital, que se encontra em contínua evolução e está intrinsecamente ligada à dinâmica global⁶⁸.

Nessa perspectiva, a OCDE propõe como princípio fundamental para uma regulação tributária eficiente das atividades econômicas a adoção de um modelo único de tributação do consumo, semelhante ao IVA ou GST, imposto sobre bens e serviços da Índia. Este imposto deve possuir uma base ampla, englobando bens, serviços e, de forma destacada, ativos intangíveis⁶⁹.

⁶⁶ FOSSATI, Gustavo; PAULA, Daniel Giotti de. **Tributação da economia digital na esfera internacional**: volume 4. Fundação Getúlio Vargas – Direito Rio, p. 58, 2022. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/32136>. Acesso em: 26 set. 2023.

⁶⁷ 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.

⁶⁸ FOSSATI; PAULA, *op. cit.*, 2022, p. 58.

⁶⁹ *Ibid*, 2022, p. 58.

Dessarte, é importante destacar que a adoção do IVA traria benefícios tanto para os contribuintes quanto para o Fisco, uma vez que a população teria uma compreensão mais clara da quantia de impostos pagos e de sua destinação. Além disso, o IVA proposto pela PEC abrangeria todas as mercadorias e serviços, incluindo, de maneira parcial, a economia digital⁷⁰.

Dessa forma, a proposta de reforma emerge como uma resposta potencial aos dilemas presentes nas legislações atuais. No entanto, mesmo com a proposta da PEC, existem desafios relevantes a serem enfrentados. O primeiro desafio é interno: a constitucionalidade da incidência do ICMS nos termos do Convênio ICMS nº 106/2017 e o segundo desafio relaciona-se com a segurança jurídica às operações internacionais relacionadas a bens e serviços digitais⁷¹.

Embora a proposta legislativa tenha como premissa a simplificação da malha tributária, é notório que ela não contempla adequadamente aspectos específicos relacionados à economia digital. Nesse contexto, torna-se imperioso alinhar a tributação brasileira aos fenômenos econômicos digitais, buscando conformidade com os acordos internacionais⁷².

Por esta razão, não se pode permitir a permanência das legislações como se encontram, visto que a estrutura vigente demonstra um claro desalinhamento com as diretrizes da OCDE, devido à sua rigidez. Com base nas conclusões de Piscitelli pode-se perceber que o Brasil não está preparado para aderir às orientações da OCDE na tributação da economia digital, em razão das disputas federativas existentes e à falta de uma legislação clara e uniforme sobre o tema⁷³. Nessa conjuntura, a autora sugere como alternativa “a reforma do sistema constitucional, para eliminar a competência dos estados e municípios na tributação do consumo e criar um imposto único, de perfil semelhante ao IVA” (Piscitelli, 2019)⁷⁴.

Entretanto, apesar da potencial eficácia de uma reforma para o atual modelo, há aspectos polêmicos a serem considerados que têm gerado controvérsia no âmbito acadêmico.

⁷⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Apresentação – Principais Pontos Reforma Tributária**. [Brasília]: Ministério da Fazenda, 23 mar. 2023. Disponível em: Apresentações - Ministério da Fazenda — Ministério da Fazenda (www.gov.br) Acesso em: 13 out. 2023.

⁷¹ PISCITELLI, Tathiane. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está Pronto para aderir às Orientações da OCDE?. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 43, p. 539, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1459>. Acesso em: 21 set. 2023.

⁷² 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, p. 130, 2021. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30647>. Acesso em: 14 set. 2023.

⁷³ PISCITELLI, Tathiane. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está Pronto para aderir às Orientações da OCDE?. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 43, p. 540, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1459>. Acesso em: 21 set. 2023.

⁷⁴ *Ibid*, 2019, p. 540.

Dentre esses pontos, destaca-se o prazo de transição, que foi proposto em 15 anos para assegurar uma transição mais suave, a ser dividida em três etapas:

Foi idealizada uma transição para o novo sistema no prazo de 15 anos, dividida em três etapas. No primeiro ano, seria cobrada uma contribuição temporária com as mesmas características do IBS, com alíquota de 1%, que poderia ser compensada com a Cofins, para calibrar as futuras alíquotas do IBS e do IS. Do segundo ao quinto anos, os tributos atuais iriam dando lugar aos novos impostos, com suas alíquotas sendo reduzidas em 20% dos seus valores atuais a cada ano, enquanto as alíquotas do IBS e do IS iriam sendo aumentadas na mesma proporção. Do sexto ao décimo-quinto anos, com o novo sistema de arrecadação todo implementado, passar-se-ia a substituir gradualmente, dez pontos percentuais ao ano, as atuais regras de vinculação e partilha de arrecadação pelo novo modelo, em especial o princípio do destino do IBS⁷⁵.

Com foco no estímulo de novas ideias e considerando as inovações de jurisdições estrangeiras, bem como a análise das propostas apresentadas pelo Poder Legislativo, o Fórum Jurídico de Lisboa, realizado em junho de 2023, foi palco de debates profícuos sobre economia digital e tributação. Especialistas na área se reuniram para debater tanto os aspectos controversos quanto os favoráveis à reforma tributária, em atenção à PEC 45/2019 e as implicações de sua implementação.

Nessa trajetória, o Fórum Jurídico de Lisboa evidenciou preocupações significativas em relação à proposta da reforma. A professora Misabel Derzi, da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), expôs uma das principais críticas, referindo-se à proposta de criação de um Conselho Federativo para arrecadação do futuro Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS). De acordo com Misabel, os estados correriam o risco de perder a competência tributárias que atualmente detêm, sem terem controle sobre o montante arrecadado, o que levaria a uma “obscuridade profunda” (Derzi, 2023)⁷⁶.

Outros especialistas, como o Desembargador Marcus Abraham, manifestaram-se contrários à adoção do modelo de Imposto Sobre Valor Agregado (IVA) no Brasil, apontando que este modelo foi concebido há mais de 60 anos. Ademais, o desembargador enfatizou a necessidade de uma reforma orçamentária mais abrangente, que incluía a criação de uma Lei de Qualidade Fiscal e uma Lei de Responsabilidade Social, medidas que podem assegurar

⁷⁵ 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.

⁷⁶ 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.

maior qualidade e segurança jurídica, contribuindo para a redução da cultura de litigiosidade no país⁷⁷.

Apesar das críticas, a reforma tributária também reúne defensores, os quais exaltam seus méritos e benefícios. Nessa ótica, argumenta-se que a proposta de reforma tem o potencial de modernizar o sistema tributário, adequando-o às nuances da economia digital. Dessa forma, a proposta de unificação dos tributos poderia simplificar a estrutura tributária e tornar a arrecadação mais ágil e eficaz. Adicionalmente, ressalta-se que a reforma busca estabelecer parâmetros claros para a tributação de empresas multinacionais, assegurando que os lucros sejam tributados onde atividade econômica efetivamente ocorre⁷⁸.

Nina Penack, Advogada e professora do Instituto Brasileiro de Ensino Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), apresentou uma visão mais equilibrada ao debate, demonstrando que a PEC possui aptidão para solucionar problemas como o esvaziamento das bases econômicas tributadas pelo ICMS e consequentemente mitigar a erosão da base tributária, além da perda de competências tributárias dos estados com a digitalização da economia. Isso se atém ao fato de que atual legislação não faz distinção entre bens tangíveis e intangíveis ou materiais e imateriais⁷⁹.

Dito isto, é mister dizer que, muito embora o IVA seja frequentemente rotulado como um “imposto velho”, o sistema tributário brasileiro é ainda mais arcaico, por basear-se em premissas obsoletas, acorrentada a nexos físicos. Portanto, a adoção de um modelo sexagenário representaria um significativo progresso para o Brasil. A modernização é essencial para manter o país alinhado com as constantes inovações da economia digital. Como pontua Nina, “Com a junção do ISS e do ICMS, me parece que haverá uma possibilidade de superação, enfim, dessa questão” (Penack, 2023)⁸⁰.

3.2 ADEQUAÇÃO DAS PROPOSTAS LEGISLATIVAS BRASILEIRAS ÀS RECOMENDAÇÕES DA OCDE

A economia digital tem apresentado desafios significativos para os sistemas tributários ao redor do mundo. A OCDE, em colaboração com o G20 e a União Europeia, tem sido

⁷⁷ 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.

⁷⁸ *Ibid*, 2023.

⁷⁹ *Ibid*, 2023.

⁸⁰ *Ibid*, 2023.

fundamental na formulação de diretrizes e recomendações, como demonstrado pelo projeto BEPS, o qual tem orientado reformas tributárias em diversas jurisdições⁸¹.

Contudo, a adequação das propostas legislativas brasileiras a essas recomendações têm sido um tema de muitos debates, principalmente pelas dificuldades relacionadas a temas jurídico-econômicos e político-jurídicos. A legislação tributária brasileira tem buscado se adaptar à realidade da economia digital, embora, em alguns momentos, essa adaptação pareça ser realizada de forma atabalhoada e não notadamente alinhada às recomendações da OCDE⁸².

As diretrizes da OCDE ressaltam a importância de estabelecer um regime simplificado de registro e conformidade para facilitar o cumprimento das normas tributárias pelos fornecedores. Contudo, o Brasil possui um sistema tributário com múltiplos tributos, frequentemente cobrados por mais de um ente federado, gerando conflitos de competência e aumentando a complexidade do sistema⁸³.

Neste aspecto, no que concerne à adaptação às novas realidades da economia digital, a OCDE, que tradicionalmente focava na presença física no estado do consumidor, ajustou suas diretrizes ao novo panorama digital. Esse ajuste foi realizado com o objetivo de promover estratégias fiscais que viabilizem a recuperação de bases tributárias erodidas devido à ascensão da economia digital e prevenir potenciais agravamentos desta situação, visando, ultimamente, fomentar políticas que assegurem a estabilidade e sustentabilidade fiscal⁸⁴.

Nessa razão, é relevante destacar que, com o projeto BEPS, a OCDE passou a aconselhar os países a fomentar o fortalecimento de medidas fiscais voltadas para bens e serviços intangíveis, adaptando conceitos como “estabelecimento permanente” e “regime de preços de transferência” à economia digital. Assim, apesar do Direito Tributário Internacional funcionar como um modelo de *soft law*, existem desafios de aplicabilidade inerentes à conflitos políticos internos e econômicos que podem impedir avanços⁸⁵.

Apesar desses desafios, o Brasil tem avançado em direção ao alinhamento com as recomendações da OCDE, como evidenciado pelo Plano Nacional de Política Regulatória. Esta iniciativa visa promover um ambiente concorrencial saudável e sustentabilidade fiscal, definindo diretrizes claras para a política regulatória.

⁸¹ 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.

⁸² FOSSATI, Gustavo; PAULA, Daniel Giotti de. **Tributação da economia digital na esfera internacional**: volume 4. Fundação Getulio Vargas – Direito Rio, p. 82, 2022. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/32136>. Acesso em: 26 set. 2023.

⁸³ *Ibid*, 2022, p. 43.

⁸⁴ *Ibid*, 2022, p. 43.

⁸⁵ *Ibid*, 2022, p. 43.

Contudo, o principal desafio enfrentado pelo Brasil reside na arquitetura regulatória do Direito Tributário, especialmente no contexto da adaptação às diretrizes da OCDE voltadas para a economia digital. A OCDE, reconhecendo a transformação digital global, ajustou suas diretrizes para enfatizar a tributação de bens e serviços intangíveis, uma mudança significativa de sua abordagem tradicional que se concentrava na presença física no estado do consumidor. Este redirecionamento visa promover medidas fiscais eficazes para recuperar bases tributárias erodidas pela ascensão da economia digital, além de fomentar políticas de sustentabilidade fiscal⁸⁶.

Neste contexto, as diretrizes da OCDE, que operam como soft law, oferecem uma orientação flexível e adaptável, contrastando com o mais rígido Direito Tributário Internacional, considerado hard law. A OCDE incentiva a adaptação de conceitos como “estabelecimento permanente” e “regime de preços de transferência” para refletir melhor a realidade da economia digital. Contudo, a aplicação prática dessas diretrizes enfrenta desafios, incluindo conflitos entre países e interesses econômicos geopolíticos, que podem complicar a implementação uniforme das recomendações⁸⁷.

Apesar desses obstáculos, o Brasil tem demonstrado um compromisso crescente com o alinhamento às recomendações da OCDE, como evidenciado pelo Plano Nacional de Política Regulatória⁸⁸. Essa iniciativa representa um esforço significativo para promover um ambiente de negócios concorrencial e saudável, além de definir diretrizes claras para a política regulatória. Tais esforços refletem o desejo do país de se adaptar às mudanças globais e de garantir uma abordagem fiscal que esteja alinhada com as práticas internacionais, promovendo um cenário mais favorável para o desenvolvimento econômico sustentável.

3.3. O BRASIL E A OCDE: IMPACTOS DA IMPLEMENTAÇÃO E DA INÉRCIA

A trajetória do Brasil em relação à implementação das recomendações da OCDE é marcada por intensos debates e, frequentemente, permeada por interesses políticos e

⁸⁶ FOSSATI, Gustavo; PAULA, Daniel Giotti de. **Tributação da economia digital na esfera internacional**: volume 4. Fundação Getúlio Vargas – Direito Rio, p. 44, 2022. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/32136>. Acesso em: 26 set. 2023.

⁸⁷ *Ibidem*, 2022, p. 44.

⁸⁸ 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 \(www.gov.br\)](http://www.gov.br). Acesso em: 28 out. 2023.

estratégicos. Atualmente, o governo parece ter relegado o processo de adesão à OCDE, uma iniciativa que recebeu grande empenho da administração anterior⁸⁹.

Dito isto, a falta de avanço na implementação das recomendações da OCDE, pode resultar em repercussões desfavoráveis para a economia brasileira. A não adoção de medidas recomendadas pode, por exemplo, criar uma imagem de retrocesso em áreas importantes como o combate à corrupção e a promoção de uma tributação justa⁹⁰. A OCDE tem consistentemente destacado a necessidade de simplificar os regimes de registro e conformidade, para facilitar a adesão da normativa tributária internacional no âmbito da economia digital⁹¹.

Além disso, a corrupção manifesta-se como uma preocupação preeminente, com implicações significativas para a reputação internacional do Brasil. Assim, em resposta aos sinais de retrocesso no combate à corrupção no Brasil, a OCDE tomou a medida inédita de instituir um grupo permanente em sua sede para monitorar com mais critério as ações anticorrupção no Brasil e avaliar a eficácia de sua implementação. Essa iniciativa inédita sublinha a urgência para o Brasil demonstrar um compromisso renovado e progresso sólidos na batalha contra a corrupção, esforçando-se para estar em conformidade com as normas e expectativas internacionais da Organização⁹².

No cenário político, figuras como o Presidente da Câmara dos Deputados, Arthur Lira, possuem uma influência notável, demonstrando um esforço contínuo para alinhar as políticas brasileiras com as recomendações da OCDE. Contudo, esse alinhamento tem enfrentado resistências e desafios, com certos setores expressando dúvidas sobre os benefícios tangíveis da adesão à OCDE e questionamentos se esse movimento está em consonância com as prioridades nacionais do atual governo⁹³.

Além disso, a adoção e adaptação de diretrizes internacionais, como as da OCDE, emergem como estratégias perspicazes. Nessa direção, utilizar a legislação europeia como

⁸⁹ HESSEL, Rosana. Adesão do Brasil à OCDE é deixada de lado pelo governo Lula. **Correio Braziliense**, 09 out. 2023. Disponível em: <https://www.correiobraziliense.com.br/economia/2023/10/5132166-adesao-do-brasil-a-ocde-e-deixada-de-lado-pelo-governo-lula.html>. Acesso em: 16 out. 2023.

⁹⁰ *Ibid*, 2023.

⁹¹ FOSSATI, Gustavo; PAULA, Daniel Giotti de. **Tributação da economia digital na esfera internacional**: volume 4. Fundação Getúlio Vargas – Direito Rio, p. 59, 2022. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/32136>. Acesso em: 26 set. 2023.

⁹² 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.

⁹³ HESSEL, Rosana. Adesão do Brasil à OCDE é deixada de lado pelo governo Lula. **Correio Braziliense**, 09 out. 2023. Disponível em: <https://www.correiobraziliense.com.br/economia/2023/10/5132166-adesao-do-brasil-a-ocde-e-deixada-de-lado-pelo-governo-lula.html>. Acesso em: 16 out. 2023.

inspiração, oferece grandes vantagens. Um exemplo disso é a Lei Geral de Proteção de Dados (LGDP) do Brasil, que foi moldada com base na *General Data Protection Regulation* (GDPR) europeia, uma legislação destinada à proteção de dados pessoais na Europa. Essa influência permitiu ao Brasil implementar uma legislação robusta e abrangente para preservar os dados pessoais dos cidadãos⁹⁴.

Outrossim, a legislação europeia sobre inteligência artificial (IA), com grande potencial de influenciar a legislação internacional, também pode impactar a matéria no Brasil. Isso evidencia a liderança europeia na definição de padrões regulatórios, dos quais o Brasil pode se beneficiar. Assim como ocorreu anteriormente, o Brasil tem a opção de seguir esses padrões estabelecidos ou utilizá-los como métrica para desenvolver suas próprias balizas regulamentadoras⁹⁵.

Portanto, a digitalização da economia global, no contexto brasileiro, enfrenta obstáculos devido à necessidade de modernização da legislação tributária, que deve se adaptar aos novos modelos de negócios e à crescente dependência de serviços online. Essa adaptação é essencial para mitigar os efeitos causados pela omissão legislativa, prevenindo o agravamento e os possíveis impactos da inércia. Por outro lado, a adesão à OCDE oferece um conjunto de vantagens atrativas, que incluem a potencialização de investimentos estrangeiros. Participar da Organização confere ao país um selo de qualidade e confiança, melhora a reputação do Brasil no cenário internacional e fortalece as garantias jurídicas, aspectos extremamente relevantes⁹⁶.

Ao regular e aplicar normas à economia digital, o Brasil pode antecipar diversos reflexos positivos, como uma maior arrecadação de impostos, maior segurança jurídica e promoção da sustentabilidade fiscal, incentivando assim investimentos e o crescimento econômico no setor digital. A adesão à OCDE, por fim, pode proporcionar ao Brasil uma voz ativa nos debates globais, permitindo ao país beneficiar-se da expertise e do aconselhamento

⁹⁴ SERASA EXPERIAN. LGDP foi desenvolvida com inspiração em legislação aprovada na Europa. **Serasa Experian**, 01 nov. 2018. Disponível em: <https://www.serasaexperian.com.br/conteudos/pt/protecao-de-dados/lgpd-foi-desenvolvida-com-inspiracao-em-legislacao-aprovada-na-europa/>. Acesso em:

⁹⁵ BRASIL. IPEA 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.

⁹⁶ FOSSATI, Gustavo; PAULA, Daniel Giotti de. **Tributação da economia digital na esfera internacional**: volume 4. Fundação Getúlio Vargas – Direito Rio, p. 62, 2022. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/32136>. Acesso em: 26 set. 2023.

dos especialistas da Organização, promovendo assim um ambiente de negócios propício e o desenvolvimento socioeconômico ajustado às necessidades e peculiaridades do Brasil⁹⁷.

4. CONCLUSÃO

A jornada de alinhamento do Brasil com as recomendações da OCDE, visando enfrentar os desafios da tributação dos mercados digitais, é uma estratégia repleta de benefícios. Um cenário de práticas alinhadas às diretrizes internacionais proporcionaria ao país um ambiente de negócios mais transparente, estável e sustentável, essencial para atrair investimentos estrangeiros e promover um sistema tributário justo, eficaz e robusto.

No entanto, a ausência de uma legislação adequada às particularidades da economia digital contribui para a ambiguidade e fomenta o aumento de litígios e insegurança jurídica. Dada a inadequação das legislações atuais que regulam impostos como ISS e ICMS, a reforma tributária emerge como uma potencial solução, necessária para revitalizar e otimizar um sistema tributário que atualmente carece de robustez, tornando-o mais adaptável às tendências globais emergentes e às repentinas mudanças da economia digital.

Entretanto, é evidente que a reforma tributária, embora possa auxiliar na resolução dos atuais desafios, não deve ser encarada como um fim em si mesma. As propostas de reforma e tentativas de alinhamento com as diretrizes da OCDE, incluindo a PEC 45/2019, são passos positivos, mas respondem apenas parcialmente às demandas emergentes da economia digital.

Neste contexto, a instituição de uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) específica para serviços digitais, aproveitando a competência residual da União de instituir impostos, surge como uma solução complementar. Esta contribuição, além de abranger boa parte das peculiaridades e desafios dos mercados digitais, pode auxiliar na transição do atual sistema para o modelo proposto após a reforma, mantendo-se relevante mesmo com a implementação da reforma tributária.

Nessa vereda, inspirando-se no conceito de “destruição criativa” de Schumpeter, às vezes é necessário desconstruir ou desmantelar aspectos obsoletos do sistema tributário atual para abrir espaço a um novo modelo, mais apto a lidar com os desafios da economia digital. Esta abordagem pode facilitar a emergência de um sistema mais resiliente e inovador, capaz de se adaptar às novas realidades econômicas.

⁹⁷ MATHIAS, Maria Isabel da Cunha. OCDE e governança pública: o Brasil está apto a integrar a organização? **Repositório do Conhecimento do IPEA**, 2017, p. 119. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/10544>. Acesso em: 17 out. 2023.

Em conclusão, o Brasil se encontra em um momento decisivo, onde a necessidade de modernizar e adaptar seu sistema tributário às realidades da economia digital se faz premente. A implementação da reforma tributária, com bases mais amplas e flexíveis, alinhada à elaboração de uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico específica para serviços digitais, se mostra como uma alternativa viável para superar os desafios atuais. Além disso, o alinhamento com as recomendações da OCDE e a incorporação de práticas internacionais mais eficazes são a chave para garantir um ambiente de negócios transparente, estável e sustentável.

Esta transformação não apenas revitalizará o sistema tributário, tornando-o mais justo e eficiente, mas também fortalecerá a posição do Brasil na economia global porque, a capacidade do país de se adaptar a estas mudanças emergentes e abraçar o dinamismo da era digital determinará seu sucesso e relevância no mercado internacional.

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. 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. 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. 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.