

AGENDA BRASILEIRA

ECONOMIA DIGITAL

ANO 4 • 2023 • Nº 6



TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL: DESAFIOS E OPORTUNIDADES

José Evande Carvalho Araujo¹

Celso de Barros Correia Neto²

- 1 Consultor legislativo da Câmara dos Deputados. Doutor em direito pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Mestre em engenharia de sistemas e computação pelo Instituto Alberto Luiz Coimbra de Pós-Graduação e Pesquisa de Engenharia, da Universidade Federal do Rio de Janeiro (COPPE/UFRJ). Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2917637674554734>. E-mail: evandearaujo@gmail.com.
- 2 Diretor-geral da Câmara dos Deputados. Advogado e doutor em direito pela Universidade de São Paulo (USP). Professor do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1024189106977588>. E-mail: celso.correia@idp.edu.br.

1. INTRODUÇÃO

Novas tecnologias afetam a economia global com tal profundidade, que se considera estar em curso uma nova revolução industrial, com consequências importantes na distribuição de riquezas, no nível de emprego e na arrecadação tributária (BRYNJOLFSSON; MCAFEE, 2016, p. 4-10; SCHWAB, 2019, p. 16-17).

A combinação de diversas inovações, como inteligência artificial, robótica, impressoras 3D, *big data*, internet das coisas, computação nas nuvens, *blockchain* e criptoativos permitiu a criação de novos modelos de negócios que revolucionam a economia e o mercado. A economia tornou-se, mais e mais, digital (OECD, 2020b, p. 5). A pandemia da Covid-19 acelerou ainda mais esse processo, na medida em que exigiu que a sociedade se reorganizasse rapidamente para difundir o teletrabalho, o ensino a distância e as compras *on-line*.

Todas essas mudanças na economia atingiram diretamente os ordenamentos tributários no mundo. Naturalmente, se tributar é retirar parte da riqueza privada para transferi-la ao Estado, as mudanças nos processos econômicos inevitavelmente reclamam mudanças nas leis tributárias. Isto é, se mudam as formas de se produzir riqueza, a tributação precisa adaptar-se. Não é à toa que a reforma das regras tributárias atuais é um dos principais tópicos de discussão no mundo, e o principal fórum de debates é o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*, ou, em português, Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros) da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Nessa discussão, a economia digital ocupa lugar de destaque. O arcabouço tributário atual foi pensado para uma realidade estruturada sobretudo na troca de bens físicos, mas se mostrou ineficiente para tributar fatos econômicos que se passam totalmente no mundo digital. Tanto é assim que a Ação 1 do Projeto BEPS foi moldada para “identificar as principais dificuldades que a economia digital traz à aplicação das normas tributárias internacionais existentes e desenvolver opções detalhadas para resolver essas dificuldades, adotando uma abordagem holística e considerando tanto a tributação direta quanto a indireta” (OECD, 2013, p. 14-15, tradução nossa).³

3 “Identify the main difficulties that the digital economy poses for the application of existing international tax rules and develop detailed options to address these difficulties, taking a holistic approach and considering both direct and indirect taxation.”

Vale lembrar que a estrutura tributária de cada nação é montada sobre uma cesta de tributos, que objetiva atingir diversas bases econômicas indicativas da capacidade contributiva dos contribuintes, sendo as mais comuns: a renda, o consumo, a propriedade e a folha de salários. Como demonstrou a descrição da Ação 1 do Projeto BEPS, a discussão internacional concentra-se principalmente nos problemas que a economia digital traz para a tributação das bases renda (direta) e consumo (indireta). Mas os novos modelos de negócios também atingem a taxação das bases propriedade e folha de salários.

Nesse contexto, este artigo analisa os desafios que a economia digital traz para a tributação de cada uma dessas bases econômicas e apresenta, de forma sucinta, os principais debates internacionais sobre a matéria. A partir dessa análise, busca-se avaliar como essa discussão se insere na realidade brasileira, em especial como ela pauta, ou pode pautar nos próximos anos, os debates travados no Parlamento. Discute-se também como as novas tecnologias trazem oportunidades e novas perspectivas para as administrações tributárias, tópico igualmente de grande importância nas discussões parlamentares vindouras.

2. DESAFIOS DA ECONOMIA DIGITAL À TRIBUTAÇÃO DA RENDA

Em relação à tributação da renda, um dos principais desafios reside no fato de as regras de tributação internacional atuais exigirem a existência de um estabelecimento permanente em um determinado país para que parcelas do lucro da empresa sejam atribuídas àquele local proporcionalmente aos resultados lá gerados. Ou seja, foram pensadas para negócios que dependiam de presença física nos locais em que foram realizados.

Em linhas gerais, seguindo essa lógica, o direito de tributar a renda ativa do negócio é atribuído ao local onde a atividade ocorre – ao país “fonte” – desde que exista uma conexão com esse país, uma presença física, enquanto o direito de tributar a renda passiva, como dividendos, *royalties* e juros, é entregue ao país de “residência” – aquele em que reside a empresa ou pessoa que recebe (NERSEYAN, 2021, p. 23-24).⁴

4 O art. 7º da Convenção Modelo da OCDE para os tratados para evitar a dupla tributação dispõe que “(o)s lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não

As origens dessas regras advêm de modelo desenvolvido para a Liga das Nações na década de 1920. Seu objetivo era principalmente evitar a bitributação dos impostos sobre a renda e o capital. Na época, o comércio era baseado em bens físicos e o intercâmbio entre os países, mais simples. O desenvolvimento da globalização, contudo, em especial a partir dos anos 1990, tornou as cadeias globais de valor mais complexas, quando os grandes fabricantes e marcas globais começaram a terceirizar e deslocar a produção para os países em desenvolvimento (OECD, 2015, p. 67).

As cadeias globais de valor trouxeram desafios para a tributação mundial. Possibilitaram que as multinacionais se aproveitassem das vantagens econômicas e tributárias de cada local, diminuindo sua carga fiscal por meio da erosão das bases tributárias (*base erosion*) e do deslocamento dos lucros para países com baixa tributação (*profit shifting*). Esses fenômenos não foram criados pelas novas tecnologias. Há exemplos de planejamentos tributários que envolviam deslocamento de lucros para países com tributação mais branda desde o início do século XX (KEEN; SLEMROD, 2021, p. 254-257). Os novos modelos de negócios digitais, contudo, exacerbaram essas possibilidades.

Uma empresa de tecnologia pode atingir qualquer mercado, mesmo sem ter nele presença física significativa. Dessa forma, tem um elemento de conexão com um determinado mercado, mesmo sem nele possuir estabelecimento permanente. As regras de tributação, por outro lado, só atribuem o direito de tributar a renda em determinado local se existir estabelecimento permanente, o que traz discussões entre os países sobre a competência tributária apropriada.

E mesmo que esteja estabelecida em um país, não é difícil que uma multinacional desloque artificialmente os lucros para outra jurisdição mediante organizações societárias complexas. Isso pode ser feito, por exemplo, situando os ativos mais valiosos no país com tributação mais favorecida, e apenas licenciando seu uso na jurisdição onde efetivamente eles serão utilizados. Dessa maneira, a empresa pode alocar a ela uma fração muito pequena do lucro auferido em nível global.

ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável”.

Nesse sentido, no relatório da OCDE para a Ação 1 do Projeto BEPS sobre os desafios da economia digital, publicado em outubro de 2015, constatou-se que a atual definição de estabelecimento permanente é insuficiente para captar a renda gerada por empresas com pouca ou nenhuma presença física no país de consumo. Como solução de longo prazo, propôs-se que esse conceito deveria ser ampliado para alcançar a presença econômica substantiva, levando em conta fatores que demonstrassem a relevância daquele mercado, independentemente da presença física. Como soluções de curto prazo, indicaram-se a tributação na fonte ou a criação de um novo imposto de equalização sobre a receita bruta das empresas. Ao final do trabalho, contudo, nenhuma dessas medidas foi expressamente recomendada por falta de consenso, e os países foram autorizados a introduzir medidas unilaterais em suas legislações, desde que respeitadas os tratados internacionais (OECD, 2015).

Esse relatório foi bastante criticado por não avançar em propostas concretas de mudanças de regras ou princípios da tributação internacional. Por isso, novo estudo sobre a matéria foi publicado em março de 2018, no qual se aprofunda a discussão sobre a economia digital. Uma das principais conclusões do trabalho foi a constatação de que a falta de consenso levou a que vários países adotassem medidas unilaterais e descoordenadas entre si, especialmente a criação de tributos sobre a receita bruta das grandes empresas de tecnologia (*digital service tax* - DST), que foi uma das medidas de curto prazo elencadas no relatório de 2015 (OECD, 2018).

De fato, cerca da metade dos países europeus da OCDE anunciaram, propuseram ou implementaram alguma forma de imposto sobre serviços digitais (DST). Como esses tributos afetariam especialmente empresas norte-americanas, os Estados Unidos da América (EUA) responderam com ameaças de retaliação por meio da imposição de tarifas nos produtos importados dessas nações (ASEN; BUNN, 2021).

Nesse contexto de adoção de medidas unilaterais descoordenadas, as discussões foram intensificadas e, após sucessivos adiamentos, 136 países – inclusive o Brasil – assinaram, em 8 de outubro de 2021, um acordo para reformar as regras de tributação internacional baseado em dois pilares (OECD, 2021a).

O primeiro pilar discute como redistribuir a competência para tributar os lucros das multinacionais entre os países onde elas atuam, independentemente de lá possuírem estabelecimentos permanentes. As medidas valerão para multinacionais com rendimento global acima de 20 bilhões de euros e lucratividade acima de 10% – lucro antes de impostos/receitas –, exceto serviços financeiros regulados e indústria

extrativa. Cada país deve ter o direito de tributar parte dos lucros residuais – lucro acima de 10% da receita – que corresponderem a sua fatia das vendas dessas multinacionais. Espera-se que as regras atinjam cerca de 100 multinacionais e que redirecionem mais de 125 bilhões de dólares de lucros anualmente para as jurisdições de mercado (BARREIX et al., 2022; OECD, 2021a).

O segundo pilar visa a garantir que os lucros das empresas internacionais estejam sujeitos, ao menos, a um nível mínimo de tributação global efetiva de 15%. As novas regras, denominadas de Regras Globais de Combate à Erosão da Base Tributária (GloBE), serão aplicadas a multinacionais com faturamento global superior a 750 milhões de euros (exceto fundos de pensão, empresas estatais, organizações internacionais e organizações sem fins lucrativos), devendo atingir cerca de 8 mil empresas e gerar em torno de 150 bilhões de dólares de receitas tributárias adicionais todos os anos (BARREIX et al., 2022; OECD, 2021a).

Atualmente, cada um dos pilares é objeto de consultas públicas para a definição de diversos de seus aspectos, com avanços previstos para o ano de 2022 e entrada em vigor em 2023 (OECD, 2022). No acordo firmado, os países se comprometeram a não cobrar nenhum tipo de imposto sobre serviços digitais (DST), ou a adotar outras medidas unilaterais, até 31 de dezembro de 2023 ou até a entrada em vigor da convenção multilateral que implementar os pilares (OECD, 2021a, p.3).

No que se refere à realidade brasileira, há peculiaridades que precisam ser consideradas. O Brasil não incorporou o conceito de estabelecimento permanente da Convenção Modelo da OCDE, mas adotou, na legislação do imposto de renda, normas que preveem a cobrança do imposto dos representantes de empresas estrangeiras em situações semelhantes.⁵ O país, de modo similar a outros países em desenvolvimento, privilegia a tributação na fonte de remessas para o exterior como remuneração pela prestação de serviços ou *royalties*, mesmo sem a presença de estabelecimentos permanentes no país (BIANCO; DA SILVA, 2018, p. 23, 34-36).⁶

5 O art. 159 do Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (RIR 2018) considera como pessoas jurídicas: (1) as filiais, as sucursais, as agências ou as representações no país das pessoas jurídicas com sede no exterior, e (2) os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou seus comissários no país. Já o art. 469 do mesmo ato determina a tributação por arbitramento das vendas diretas no país por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior.

6 O art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 1455, de 6 de março de 2014, determina que “(a)s importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior

Não se notam, até o momento, esforços claros do governo brasileiro no sentido de alterar o ordenamento para incluir as regras propostas pela Ação 1 do BEPS para a tributação direta acima descritas. Contudo, quando as normas do acordo global para alterar as regras de tributação internacional da renda forem concretizadas, a discussão chegará também ao Congresso Nacional. É de se esperar que não tardem a ocorrer alterações dos tratados para evitar a dupla tributação de que o país é signatário, que deverão ser ajustados às novas diretrizes da OCDE. Mas possivelmente também na mudança das regras do imposto de renda de forma a captar parcela dos lucros globais das grandes empresas de tecnologia de acordo com os novos critérios do pilar 1, bem como para implementar a tributação global mínima prevista no pilar 2.

Existem, no entanto, algumas propostas de criação de impostos sobre serviços digitais no Brasil, com algumas proposições sobre a matéria em discussão na Câmara dos Deputados.

O Projeto de Lei (PL) nº 2358/2020, de autoria do deputado João Maia, propõe a instituição da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (Cide-Digital). Segundo a proposta, o tributo incidirá somente sobre as empresas de tecnologia que são grandes em escala nacional e internacional e apenas sobre os serviços de publicidade digital, intermediação pela venda de bens e serviços em plataformas e venda de dados dos usuários. Nesse sentido, serão contribuintes do novo tributo as pessoas jurídicas que fazem parte de grupos econômicos que auferam, no ano anterior, receitas brutas globais anuais superiores a 3 bilhões de reais e, ao mesmo tempo, que ultrapassem 100 milhões de reais de receita bruta no Brasil. A Cide-Digital incidirá de forma progressiva com alíquotas que variam de acordo com a receita bruta: 1% (até 150 milhões de reais), 3% (entre 150 a 300 milhões de reais) e 5% (acima de 300 milhões de reais). O produto da arrecadação será destinado integralmente ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT).

a título de *royalties* de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento)”.

De modo bastante semelhante, o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 218/2020, de autoria do deputado Danilo Forte, institui a Contribuição Social sobre Serviços Digitais incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CSSD), destinada ao financiamento de programas de renda básica. As principais diferenças para a Cide-Digital estão na espécie de tributo (contribuição social, em vez de Cide), na destinação da arrecadação (financiamento de programas de renda básica), no porte da empresa (pertencente a grupo econômico que tenha auferido receitas globais superiores a 4,5 bilhões de reais) e na alíquota (3%). Apensado a essa proposição, o PLP nº 241/2020, de autoria do mesmo deputado, propõe algumas alterações no porte da empresa (faturamento superior a 100 milhões de reais), inclui as apostas *on-line* no escopo do tributo e cria uma alíquota de 10% para essa atividade.

Já o PL nº 640/2021, de autoria do deputado Filipe Barros, institui Cide-incidente sobre a receita bruta de serviços digitais de disponibilização, distribuição, divulgação ou fornecimento de conteúdo por intermédio da internet realizadas no país (Cide-Internet). A base de cálculo da contribuição é a receita no ano-calendário da exploração econômica da disponibilização, distribuição, divulgação ou fornecimento de conteúdo na internet no país, mesmo que auferida no exterior e a alíquota é fixada em 3%, com a arrecadação destinada a investimentos de infraestrutura.

Contrários a essas iniciativas, Peroba e Conca (2019) apresentam diversos argumentos desfavoráveis à criação de um imposto sobre serviços digitais no Brasil por considerá-lo desnecessário devido a características próprias do país. Afirmam que, ao contrário do que se pensa, as multinacionais de tecnologia estão instaladas no território brasileiro por uma série de particularidades locais - por exemplo, controle cambial, uso reduzido de cartão de crédito internacional, exigência de nota fiscal e de pagamento em real pelo consumidor local, entre outras). E que por isso pagam IRPJ e CSLL a uma alíquota de 34%; PIS e Cofins, de 9,25%; e ISS, de 2% a 5%.

Além disso, apontam que essas empresas pagam tributos incidentes na importação de serviços e licenças: retenção de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) a uma alíquota de 15% ou 25%; Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), de 0,38%; PIS e Cofins-Importação, de 9,25%; ISS, de 2% a 5%; e CIDE, de 10% em alguns casos. Mesmo para as empresas que não tenham subsidiárias locais, indicam que os valores pagos por consumidores brasileiros estão sujeitos ao IRRF à alíquota de 15%

ou 25%, e IOF, que pode chegar a 6,38% se o pagamento for por cartão de crédito (PEROBA; CONCA, 2019).

Os argumentos são consistentes, mas não significa que os resultados reconhecidos no Brasil por essas multinacionais representem toda a criação de valor decorrente da participação de usuários brasileiros.

Também não se pode perder de vista que os EUA vêm ameaçando diretamente com retaliações os países que apenas cogitem taxar a receita bruta de suas empresas de tecnologia. Chegaram, inclusive, a abrir investigação contra o Brasil em virtude do PL nº 2.358/2020 (OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE, 2020). Após o governo brasileiro esclarecer que se tratava de projeto de lei, em estágio preliminar, e que não significava patrocínio por parte do Poder Executivo, os EUA concluíram a investigação em março de 2021, afirmando que continuariam a monitorar a situação no país (OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE, 2021).

É importante recordar ainda que, como já discutido acima, todos os signatários do acordo global da OCDE se comprometeram a não cobrar qualquer tipo de imposto sobre serviços digitais (DST) até 31 de dezembro de 2023 ou até a entrada em vigor do acordo.

Todas essas ponderações indicam que a discussão de proposições que objetivem tributar a receita bruta das grandes empresas de tecnologia não deverá avançar nos próximos meses. Contudo, caso o acordo global não se concretize, é provável que o debate ressurja no Brasil e no resto do mundo.

3. DESAFIOS DA ECONOMIA DIGITAL À TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

Na tributação do consumo, características particulares dos negócios digitais trazem diversos desafios para a efetividade do sistema tributário. Entre eles, destacam-se a escala internacional sem presença física, a fundamentação em intangíveis e a mobilidade de usuários e partes dos negócios. Além disso, peculiaridades do sistema aduaneiro da maioria dos países trouxeram preocupações com importações de bens tangíveis de pequeno valor.

A possibilidade de os negócios digitais atingirem escala internacional sem presença física dificulta que os fiscos conheçam as transações econômicas, em especial quando se passarem totalmente no mundo digital – o chamado comércio eletrônico “direto”, “próprio” ou “on-line”⁷ – e forem direcionadas para consumidores privados. A preocupação decorre tanto da possível diminuição de receita tributária nas operações não detectadas pelo fisco quanto da perda de competitividade dos negócios tradicionais locais, que suportam carga tributária superior à aplicada aos negócios convencionais. (OECD, 2015, p. 120).

A ascensão da importância dos intangíveis traz problemas nos países que oferecem cargas tributárias diversas para bens e serviços, e que às vezes classificam os ativos incorpóreos como uma nova categoria de bens ou como uma espécie de serviço (OECD, 2018, p. 24, 51-53).

A mobilidade dos usuários, por sua vez, permitiu que estes comprassem bens e serviços de qualquer parte do mundo, bem como os utilizassem em qualquer lugar, o que dificultou tanto identificá-los quanto definir qual o local do consumo. Já a mobilidade de partes dos negócios possibilitou a dispersão das empresas pelo mundo nas cadeias globais de valor, o que permitiu que as multinacionais diminuíssem sua carga fiscal com a erosão da base tributária do consumo (OECD, 2015, p. 65).

O tema da tributação dos bens importados de pequeno valor desperta especial atenção em razão do chamado comércio eletrônico “indireto”, “impróprio” ou “off-line”. É que maioria dos países não cobra tributos sobre o consumo e tarifas aduaneiras para bens de baixo custo por questões de viabilidade administrativa. Em regra, os limites são diferentes em cada caso, sendo inferiores para os tributos sobre o consumo. Aproveitando-se dessa característica, algumas empresas reestruturaram seus negócios de modo a vender produtos de pequeno valor a partir do

7 É importante considerar a distinção entre o que a literatura especializada convencionou chamar de comércio eletrônico “direto”, “próprio” ou “on-line” e comércio eletrônico “indireto”, “impróprio” ou “off-line”. A primeira situação refere-se à comercialização de bens digitais, isto é, intangíveis na forma de bens ou serviços transacionados e entregues eletronicamente. A segunda situação diz respeito à comercialização de bens corpóreos ou serviços a serem entregues ou prestados fora do mundo virtual. Ou seja, a encomenda faz-se por meio da internet, mas a entrega não se dá por meios diversos dos aplicáveis a qualquer outra venda à distância. O bem em questão não tem sua natureza ou características alteradas, muda tão somente o meio de aquisição, não o de entrega. Seria o caso, por exemplo, da compra de uma cadeira ou de um livro impresso a serem entregues na residência do consumidor. (SILVA; ALMEIDA; MARTINS, 2017, p. 23-24).

exterior e assim escapar da tributação. Outras já foram criadas no exterior visando a atingir o mercado interno de outros países, o que trouxe problemas concorrenciais sérios com as empresas nacionais (OECD, 2015, p. 120).

A discussão internacional sobre esses desafios iniciou-se na Conferência Ministerial da OCDE de 1998, em Ottawa, e foi posteriormente incorporada no escopo da Ação 1 do Projeto BEPS, dedicada aos desafios tributários da economia digital, e se concentrou em soluções baseadas em tributos sobre o valor agregado.

A tributação do consumo sobre o valor agregado – aquela em que se cobra apenas o imposto sobre o valor adicionado em cada etapa da cadeia produtiva sem a incidência em cascata de impostos (não cumulatividade) – é a mais difundida no mundo. Cerca de 170 países atualmente adotam essa técnica na forma de impostos com diversos nomes, predominando Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) (OECD, 2020a, p. 18; VARSANO, 2014, p. 20).

Nesse contexto de predominância do IVA/IBS pelo mundo, não é surpresa que a busca de respostas para os desafios da economia digital para a tributação do consumo da economia digital tenha se concentrado nesse tipo de imposto. A conclusão das discussões na OCDE foi no sentido de ser possível enfrentar esses problemas com a manutenção dos ordenamentos tributários baseados em tributos sobre o valor agregado, desde que se promovessem ajustes para garantir que os tributos fossem cobrados no país do consumo dos bens e serviços. Para tanto, foram propostas recomendações de política tributária voltadas à adoção harmonizada do princípio do destino nas legislações dos IVAs/IBSs existentes (OECD, 2015, p. 122-129, 151-165).

As recomendações visam a resolver dois grandes desafios relacionados a operações com serviços e bens intangíveis: definir qual o local do consumo, e garantir o efetivo recolhimento do tributo no país de destino. Além desses, um relativo a transações com bens tangíveis: garantir a efetiva tributação de importações de pequeno valor.

Quanto ao desafio da definição do local do consumo nas operações com intangíveis, foram definidas regras constantes nas Diretrizes Internacionais sobre o IVA/IBS, que devem ser adotadas de forma harmônica pelos diversos países (OECD, 2017a). Destaque-se que o conselho da OCDE recomendou a adoção des-

sas diretrizes a todos os países membros e não membros, em um primeiro acordo internacional sobre a tributação do consumo com aspiração global (OECD, 2015, p. 3-4, 110-112).

Já para garantir a tributação no país em que ocorrer o consumo, foram propostas medidas para reforçar o poder de *enforcement* da administração tributária do país do destino. São elas: a exigência do cadastro do fornecedor/prestador não residente na jurisdição do consumidor por meio de um método simplificado de registro e cobrança; a atribuição de regimes de responsabilidade tributária às plataformas digitais, às instituições financeiras, aos adquirentes pessoas jurídicas de plataformas digitais e às centrais de atendimento (*fulfilment houses*); e o uso de mecanismos de cooperação e assistência mútuas e de troca de informações em matéria tributária (OECD, 2017a, p. 72-77; OECD 2017b, p. 18-50; OECD, 2019a, p. 18-83).

Para assegurar a efetividade da tributação de bens tangíveis de pequeno valor importados, foram propostas medidas para antecipar o recolhimento do imposto do consumo desses bens do momento da entrada na aduana para o da venda pelos exportadores. Essa antecipação ocorreu com o uso de mecanismo simplificado de registro e cobrança e a atribuição de responsabilidade tributária às plataformas digitais, de modo semelhante ao sugerido para serviços e intangíveis (OECD/WBG/CIAT/IDB, 2021, p. 49, 53, 113-120).

A esse conjunto de recomendações de políticas tributárias, acompanhado de recomendações de administração tributária para implementá-las, tem-se denominado *VAT Digital Toolkit*, já tendo sido publicados relatórios elaborados pela OCDE em conjunto com outros organismos internacionais específicos para a América Latina e o Caribe (OECD/WBG/CIAT/IDB, 2021) e, mais recentemente, para os países da Ásia-Pacífico (OECD/WBG/ADB, 2022).

Essas soluções tornam-se consensuais no plano internacional. É o que se constata tanto pelo fato de os demais organismos internacionais as terem chancelado explicitamente ou não apresentado alternativas, quanto pela sua rápida adoção, com maior ou menor grau de aderência, por mais de setenta países (OECD/WBG/CIAT/IDB, 2021, p. 140).⁸

8 Araujo (2021, p. 19) pondera que esse consenso é desafiado pela maior economia do mundo, os Estados Unidos da América (EUA), que não adotaram um IVA/IBS e continuam centrando sua tributação do consumo em impostos estaduais e locais que incidem, em regra, apenas sobre bens tangíveis e poucos serviços e somente nas vendas no varejo. Além disso, quando discutem a ma-

Tais preocupações com os efeitos da economia digital sobre a tributação do consumo ganham relevo no Brasil, com seu sistema de impostos e contribuições considerado por muitos como inadequado para as necessidades de uma sociedade em acelerada digitalização (BRASIL, 2017, p. 42).⁹ O fato de a competência tributária para mercadorias e serviços ter sido distribuída entre entes federados diversos gerou inúmeros conflitos de competências, que foram agravados quando os novos modelos de negócios digitais passaram a esmaecer ainda mais a divisão dos conceitos de mercadoria e serviço. Nesse cenário, grande parte do debate tributário sobre a economia digital esteve durante muito tempo concentrado em se definir qual imposto deveria incidir sobre essa base: o ICMS estadual ou o ISS municipal.¹⁰

Disputas assim e outras disfunções já existiam antes da economia digital, o que fez com que a reforma da tributação do consumo permeasse o debate nacional dos últimos trinta anos em diversas propostas discutidas, mas não aprovadas, no Congresso Nacional (LUKIC, 2014, p. 255-363).

Especialistas divergem quanto às soluções para os problemas do ordenamento brasileiro. Alguns insistem que a única saída está na unificação dos tributos sobre o consumo em um IVA/IBS de abrangência nacional (CCIF, 2019). Outros defendem a reunião dos tributos federais de um lado, com a junção do ICMS com o ISS de outro (IVA/IBS dual) (ROCHA, 2021). Há também os que argumentam contra qualquer unificação de tributos, por entender que a harmonização das regras do ICMS e do ISS na Constituição, com o gerenciamento do sistema por meio de um ambiente

téria, encaminham soluções no sentido de adoção de formas híbridas de tributação da renda e do consumo. Araujo indica ainda que alguns autores defendem que a tributação atual não pode se sustentar em impostos concebidos para uma realidade em que a economia se baseava em bens físicos, sendo necessário ousar soluções disruptivas, baseadas em novos tributos, ainda que cobrados de forma complementar aos atualmente existentes (ARAUJO, 2021, p. 19).

9 A tributação sobre o consumo e a produção no Brasil divide-se em cinco principais tributos, cujas competências estão distribuídas entre os três entes federativos da seguinte maneira: (1) União: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); (2) estados e Distrito Federal: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); e (3) municípios e Distrito Federal: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

10 Araujo (2021) analisou os desafios trazidos pela economia digital ao ordenamento do consumo brasileiro e concluiu que, além dos desafios gerais impostos a todos os países pela economia digital, o Brasil enfrenta problemas específicos decorrentes de suas peculiaridades históricas: creditamento limitado, híbrido do princípio da origem e do destino, conflitos de competências e estreitamento da base tributável de serviços.

eletrônico automatizado baseado em notas fiscais eletrônicas, seria uma medida suficiente para solução da questão (MACEDO, 2021). Não faltam também os que afirmam serem desnecessárias alterações significativas na estrutura dos impostos e contribuições em vigor, devendo-se concentrar esforços na consolidação de regras interpretativas e em reformas do processo tributário (MACIEL, 2020, p. 37).

Em paralelo a esse debate voltado à tributação geral do consumo no Brasil, é importante destacar que existe forte defesa de adoção de um imposto sobre transações financeiras, seja no modelo em que substitui a maioria dos tributos existentes (conhecido como imposto único), seja em uma versão mais contida, que substitui apenas as contribuições sociais sobre a folha de pagamentos (CINTRA, 2018), embasada na experiência exitosa da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) no país.

Muitas dessas soluções já constam em proposições em tramitação no Congresso Nacional. A unificação dos tributos sobre o consumo, em um IVA/IBS de abrangência nacional, está prevista na PEC nº 45/2019, na Câmara dos Deputados, e na PEC nº 110/2019, no Senado Federal. A criação de um IVA/IBS dual foi proposta em substitutivos apresentados à PEC nº 110/2019, em conjunto com a unificação do PIS e da Cofins na Contribuição sobre Bens e serviços (CBS) no PL nº 3.887/2020. A harmonização constitucional do ICMS e do ISS é o que se propõe na Emenda nº 146 à PEC nº 110/2019. A criação de um imposto sobre movimentação financeira substituindo os tributos federais (exceto o imposto de renda e os de importação e de exportação) consta da Emenda nº 2 à PEC nº 45/2019.

Por fim, cabe o registro da instalação da Comissão Especial na Câmara dos Deputados para discutir a reforma tributária proposta na PEC nº 7/2020, que extingue os tributos sobre o consumo existentes e prevê que cada ente federado institua impostos sobre o consumo cobrados apenas na venda ao consumidor final. Dessa forma, abre-se uma nova linha de discussão até agora pouco enfrentada, mas que, até o momento, não ganhou tração no debate nacional.

Nesse quadro, é interessante observar que a discussão sobre a incorporação das recomendações internacionais da OCDE no ordenamento brasileiro encontra pouco espaço no país até o momento. As recomendações foram abordadas tangencialmente por algumas das proposições acima elencadas, apesar das pretensões de curto prazo do Brasil de se tornar um membro da OCDE. Uma possível explicação

para isso está justamente no fato de o debate tributário brasileiro estar focado um passo atrás. Isto é, em se redefinir os princípios e estruturas fundamentais da tributação do consumo no país.

Em estudo sobre o tema, Araujo (2021) conclui que, apesar de as soluções para os problemas específicos do ordenamento brasileiro dependerem de alterações na estrutura dos tributos sobre o consumo, há espaço para ajustes pontuais e progressivos que permitam aproximar o sistema brasileiro das recomendações dos organismos internacionais para enfrentar os desafios da digitalização. O autor apresenta possibilidades de adaptação ao padrão internacional com o uso de avanços tecnológicos disponíveis aos fiscos, como as notas fiscais eletrônicas e ambientes de informática compartilhados para cumprimento de obrigações acessórias, que permitem sua atuação de forma integrada.

4. DESAFIOS DA ECONOMIA DIGITAL À TRIBUTAÇÃO DA PROPRIEDADE

A tributação da propriedade imobiliária sempre foi uma importante fonte de receitas para os governos no decorrer da história (KEEN; SLEMROD, 2021, p. 230). Trata-se de bens fáceis de localizar, com oferta inelástica, em regra, pertencentes aos mais ricos e diretamente vinculados a determinado local. A tributação da propriedade móvel, por outro lado, fica restrita a impostos sobre determinadas categorias, como automóveis, aeronaves e barcos, por exemplo.

Mesmo antes da economia digital, já se verificava um movimento de desmaterialização da riqueza, com a aumento da participação do patrimônio privado relativa a bens móveis, como ativos financeiros e participações societárias (PIKETTY, 2014, p. 191-192). Com a digitalização da economia, a tendência foi exacerbada, uma vez que os negócios digitais são em regra baseados em ativos intangíveis, especialmente ativos de propriedade intelectual (*softwares, sites, etc.*) (OECD, 2018, p. 24).

O aumento da riqueza privada em ativos intangíveis não somente enfraquece o potencial arrecadatório dos tributos sobre a propriedade imóvel, senão também a própria atratividade de instituição de incidências sobre a propriedade móvel, base usualmente explorada por tributos de natureza local, já que esses ativos são de difícil atribuição a uma determinada localidade, além de poderem facilmente ser deslocados para uma jurisdição sem esse tipo de tributação.

Tecnicamente, a propriedade dos ativos digitais seria mais bem captada por tributos sobre a fortuna ou sobre a herança, que em regra atingem todo o patrimônio líquido, independentemente de se tratar de bens móveis e imóveis, e permitem a dedução das dívidas a eles relacionadas. Contudo, entre as muitas críticas que esse tipo de tributo sofre, destaca-se sua aptidão para provocar a fuga do capital produtivo e de ser de difícil fiscalização (ARAUJO; SILVA, 2021, p. 76).

De qualquer modo, vale ressaltar que as sucessivas crises econômicas de abrangência mundial, associadas às questões de justiça fiscal provocadas pela acentuada concentração de renda fizeram com que ressurgisse a discussão de instituição de impostos sobre a fortuna e de uma tributação mais abrangente das heranças (ARAUJO; SILVA, 2021, p. 76-77). Na literatura sobre o tema, ganha destaque a defesa de Piketty (2014, p. 502-504), na sua celebrada obra *O capital no século XXI*, da criação de um imposto progressivo e anual sobre o patrimônio global para mitigar a crescente concentração de renda e possibilitar um controle eficaz das crises financeiras e bancárias. O imposto teria como base o valor líquido de todos os ativos (imobiliários, financeiro ou corporativos, sem exceção) controlados por cada pessoa. Essa discussão ganhou novo impulso com a necessidade de financiar as consequências econômicas decorrentes da pandemia da Covid-19 (CORREIA NETO et al., 2021, p. 195-198).

No Brasil, a atual configuração dos tributos sobre a propriedade não facilita a tarefa de tributar a economia digital, pois não traz instrumentos suficientes para a taxação adequada da propriedade de intangíveis. Vale recordar que, na distribuição de competências previstas na Constituição Federal, à União foi entregue a competência para tributar as grandes fortunas (IGF) e a propriedade territorial rural (ITR); aos estados e ao Distrito Federal, a propriedade de veículos automotores (IPVA) e as doações e heranças (ITCMD); aos municípios e ao Distrito Federal, a propriedade territorial urbana (IPTU) e as transmissões imobiliárias (ITBI).

Nesse quadro normativo, a tributação da propriedade móvel somente se dá pelo IPVA estadual sobre os veículos automotores. A princípio, é possível que a União institua imposto sobre a propriedade das demais bases móveis, como os ativos intangíveis, com base na competência residual prevista no inciso I do art. 154 da Constituição Federal. Não parece, contudo, que exista debate avançado nesse sentido.

Não há dúvidas de que os intangíveis podem ser alcançados por tributos sobre o estoque de patrimônio. Contudo, a tributação das grandes fortunas pelo IGF, apesar de constitucionalmente prevista, até o momento não foi instituída pela União. Já a tributação das heranças pelo ITCMD, apesar de contar com base de cálculo potencialmente ampla, atualmente se dá com as alíquotas baixas, além de a configuração estadual não contribuir para a fiscalização de bases de âmbito nacional. Ademais, a ausência de normas gerais do ITCMD fez com que o STF declarasse inconstitucional a cobrança do imposto se a pessoa falecida possuir bens, tiver sido residente ou domiciliada ou tiver seu inventário processado no exterior – RE 851108 – Tema 825 de repercussão geral. Do ponto de vista arrecadatório, a orientação diminuiu ainda mais seu potencial para a função de tributar a propriedade de bens intangíveis, que podem facilmente ser localizados em qualquer parte do mundo.

Destaque-se, ainda, que a arrecadação dos tributos sobre o patrimônio no Brasil não é muito significativa, tendo atingido 1,59% do PIB em 2019 (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2022, p. 7). De qualquer modo, essa proporção é só um pouco inferior à média de 1,8% dos países da OCDE (OECD, 2021b). Assim, a função dos tributos sobre a propriedade é muito mais de controle e conhecimento pelos Estados do patrimônio privado, em especial os detidos pelos donos das maiores fortunas em escala internacional, do que propriamente como principal fonte do seu financiamento (PIKETTY, 2014, p. 504-506), o que não deve, de modo algum, minimizar sua importância.

Apesar de essas matérias atualmente não ocuparem os debates no Parlamento, sua relevância na discussão internacional, bem como a crescente necessidade por recursos públicos para financiar as necessidades do Estado podem alterar esse panorama nos próximos anos.

5. DESAFIOS DA ECONOMIA DIGITAL À TRIBUTAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTOS

Usualmente, os países se utilizam de tributos calculados sobre os salários pagos pelas empresas aos seus funcionários como fonte de receitas para financiar a seguridade social desses empregados, em regra, cobrados tanto das empresas quanto dos funcionários.

No contexto da economia digital, o desafio está na desconstrução das relações formais e tradicionais de trabalho. Vale dizer, o modelo de trabalho baseado em emprego de longa duração, muitas vezes em apenas uma empresa em toda a vida laboral, data da Revolução Industrial e parece estar em extinção. As novas gerações concordam em renunciar à proteção legal e a benefícios sociais do emprego tradicional em troca de autonomia e de horários flexíveis (AFONSO, 2017).

A economia digital criou modelos de negócios, denominados genericamente de “plataformas de economia compartilhada”, que permitem que as pessoas compartilhem serviços, aproximando, por exemplo, motoristas e passageiros, entregadores e clientes, e prestadores de serviços, tanto manuais (ex.: limpeza, mudança, carpintaria etc., que envolvem prestação física) quanto intelectuais (*web design*, consultoria, etc., que geralmente envolvem entrega digital) (OECD, 2021c, p. 16-17).

Essas alterações radicais no mercado de trabalho têm trazido preocupações na esfera trabalhista e previdenciária. Afinal, o novo modelo de trabalho não tem as mesmas proteções e garantias do emprego tradicional. Nesse contexto, esse regime possivelmente trará problemas na doença e na velhice de muitos desses trabalhadores, em especial se não tiverem formado uma poupança privada para emergências, situação em que necessitarão da assistência social do Estado. E o custeio dessa proteção social também se vê ameaçado na medida em que o financiamento da previdência social tem, como uma de suas principais fontes, a tributação da folha salarial, que deixa de existir na ausência de emprego formal. Torna-se urgente instituir novas formas de financiamento das aposentadorias e dos benefícios (AFONSO, 2017).

Caso não se consiga tributar adequadamente a economia compartilhada, há o risco de perdas significativas de receitas. É possível que prevaleça o crescimento da economia informal em decorrência dos incentivos gerados por uma carga tributária inferior, com pessoas migrando de empregos formais para a prestação de serviços como *freelancers*, ou que empresas formais adotem o modelo de compartilhamento – por exemplo: proprietário de empresa de táxi disponibilizando seus carros em plataformas com motoristas privados. Nesse cenário, evidencia-se a assimetria de concorrência em desfavor dos negócios estabelecidos, com o incremento do processo de migração para a economia informal (OECD, 2019b, p. 19-20; 2021c, p. 27).

No Brasil, essa discussão ganha contornos ainda mais graves devido à transformação do trabalho em capital, motivada pela redução do elevado custo de contratação em nosso país, o que tem diminuído sobremaneira as receitas da seguridade social.

O art. 195 da Constituição Federal prevê contribuições sociais para financiar a seguridade social cobrada do empregador sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pago à pessoa física (inciso I, “a”), e do trabalhador e demais segurados da previdência social sobre o valor do salário de contribuição (inciso II). Os defensores do uso dessa base argumentam que ela está diretamente vinculada ao benefício que financia e que é mais estável e menos sensível aos ciclos econômicos. Seus detratores afirmam que esse tipo de tributo onera demasiadamente o custo da mão de obra, desestimulando o emprego formal. Daí por que é forte em nosso país a defesa da “desoneração da folha de pagamentos”.

Floresce no Brasil o fenômeno da “pejotização”, que consiste na substituição do vínculo empregatício convencional, firmado com base na legislação trabalhista, por um contrato de prestação de serviços estabelecido com uma pessoa jurídica, ainda que unipessoal. Tal prática resulta em significativa redução tributária para a empresa contratante, que deixa de recolher os 20% de contribuição previdenciária sobre o valor pago, bem como, quando cabível, até 3% de Riscos Ambientais do Trabalho (RAT) e 5,8% de contribuições a terceiros. Passa também a ter direito a créditos de PIS e de Cofins em algumas situações. Há ainda reflexos na área trabalhista e previdenciária, com a redução da proteção dos contratados pelo não recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e o não pagamento de direitos como décimo terceiro salário, férias, horas extras, etc. (ARAÚJO, 2017, p. 26).

Inicialmente, os fiscos rechaçavam a prática da pejotização abusiva com o argumento de fraude à lei e de abuso de forma. Contudo, com o tempo, a legislação passou formalmente a permitir a organização como pessoa jurídica de contribuintes que anteriormente eram obrigados a serem tributados como pessoas físicas, caso de diversos profissionais liberais, como advogados, jornalistas e artistas. O principal marco legal desse processo é o art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que positivou, para fins fiscais e previdenciários, que “a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer

obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas”. A previsão legal afastou as dúvidas jurídicas que ainda existiam quanto ao tema. Salvo comprovação de fraude, é ilícito impedir que prestadores de serviços intelectuais de profissões regulamentadas se organizem como pessoas jurídicas (ARAÚJO, 2017, p. 25-27).

O processo de pejetização, que começou com as atividades de apoio, passou a atingir profissionais de alta renda, como executivos, jornalistas e artistas. Hoje já chega a trabalhadores de menor renda que se tornam microempreendedores individuais (MEI). Atualmente, poucos profissionais de alta remuneração permanecem sujeitos às regras gerais de tributação das contribuições sociais, em especial os servidores públicos e os funcionários de empresas estatais e de grandes empresas privadas, principalmente os de multinacionais. Isso quebra princípios basilares do sistema de previdência – como o de solidariedade, com os assalariados de alta renda financiando os benefícios dos de baixa, e de subsídios cruzados pagos pelos empregadores – e indica a necessidade de mudanças profundas na legislação em vigor (AFONSO, 2017, p. 38-39).

Todas essas características, agravadas pelo modelo de trabalho informal e temporário trazido pelas plataformas de economia compartilhada, faz com que o financiamento da seguridade social, com base na tributação da folha de pagamentos, seja uma das grandes preocupações de todos os países do mundo e, em especial, do Brasil.

Nos últimos anos, o Brasil vem implementando política fiscal de substituição da tributação da folha por percentuais aplicados ao faturamento das empresas (Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011), medida considerada por muitos com um custo fiscal muito elevado e pouco eficiente no objetivo de estímulo ao mercado de trabalho (SILVA et al., 2015). Nesse sentido, desde 2015 os diversos governos tentam reduzir ou simplesmente eliminar o benefício, que, contudo, vem sendo repetidamente prorrogado para alguns setores da economia. Há ainda quem defenda que se financie a seguridade social com a utilização da tributação sobre movimentação financeira ou com um acréscimo à tributação do consumo (AFONSO; PINTO, 2021, p. 112). Essas discussões certamente estarão nos debates parlamentares dos próximos anos.

6. OPORTUNIDADES TRAZIDAS PELA TECNOLOGIA ÀS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Além dos desafios acima discutidos que prejudicam a arrecadação tributária, as novas tecnologias trouxeram também diversas oportunidades para as administrações tributárias aumentarem seu controle sobre as atividades econômicas.

As plataformas de economia compartilhada permitem que os fiscos conheçam parte da economia informal, antes à margem da fiscalização tributária (OECD, 2019b, p. 18-19). O mesmo pode se dizer do acesso a informações bancárias e de utilização de cartões de crédito pelas administrações fiscais, bem como do crescente intercâmbio de informações internacionais em matéria tributária (ARAUJO; CORREIA NETO; AFONSO, 2022). Já o uso de sistemas unificados de notas fiscais eletrônicas e de tecnologia *blockchain* para registrar as cadeias de transações de cada produto tem sido pensado para aperfeiçoar a cobrança de IVAs/IBSs (OWENS; CARDOSO, 2021, p. 735-737).

A tecnologia tem impacto na própria colaboração dos contribuintes. O uso crescente de declarações pré-preenchidas no imposto de renda diminui o incentivo à omissão ou subavaliação de valores, além de, é claro, reduzir a chance de erros involuntários. Conceitos e ferramentas semelhantes podem ser expandidos para outros tributos, criando uma verdadeira “administração tributária invisível”, capaz de calcular e de cobrar impostos, bem como de restituí-los automaticamente quando cabível. Essa evolução traz em conjunto, por evidente, preocupações adicionais com a proteção dos dados dos contribuintes a que os fiscos terão acesso (OWENS; CARDOSO, 2021, p. 736-737).

Todos esses aspectos possivelmente devem permear os debates parlamentares dos próximos anos, fortalecendo o combate aos desafios trazidos pela economia digital à tributação, com soluções que se utilizam da tecnologia para incrementar o poder de fiscalização e de arrecadação do Estado.

7. CONCLUSÃO

Este artigo analisou os desafios e oportunidades que a economia digital trouxe às diversas bases de tributação: renda, consumo, propriedade e folha de salários.

Muitos dos desafios que afligem as bases tributárias nacionais são anteriores à própria digitalização da economia, mas foram, agora, exacerbados. Por isso, reclamam providências tão expeditas quanto profundas.

Quanto à tributação da renda, a globalização criou possibilidades para as multinacionais se organizarem em escala mundial, o que abriu espaços para planejamentos tributários que diminuía a carga fiscal global do grupo econômico por meio da erosão das bases tributárias e do deslocamento dos lucros para jurisdições com baixa tributação. A economia digital permitiu que esse processo fosse incrementado. Até empresas menores podem atuar em qualquer parte do mundo, mesmo sem lá ter presença física, o que prejudica a aplicação das atuais regras de distribuição de competências, que pressupõem a existência de um estabelecimento permanente para atribuir a tributação da renda à determinada jurisdição.

Na base consumo, o crescimento do comércio internacional e da globalização permitiu que multinacionais se beneficiassem das regras de cada país sobre impostos sobre bens e serviços para decidir onde adquirir insumos e bens de capital e a partir de onde realizar suas vendas. A economia digital, fundamentada em intangíveis, possibilitou que as empresas atingissem qualquer parte do mundo, mesmo sem estar lá estabelecidas. Essa característica dificultou sobremaneira o conhecimento do fisco em relação à ocorrência dessas operações, criando tanto problemas de perda de arrecadação quanto de concorrência desleal com os negócios locais. A digitalização também facilitou a venda de bens tangíveis de pequeno valor a partir do exterior, desafiando as regras fiscais e aduaneiras existentes, que optavam por não taxar esse tipo de operação por questões de eficiência administrativa.

Em relação à tributação da propriedade, a desmaterialização da riqueza, com o aumento dos ativos financeiros e participações societárias na composição do patrimônio privado, já desafiava a eficácia dos tributos sobre a propriedade imóvel e móvel. A economia digital, ao aumentar a importância dos intangíveis, especialmente ativos de propriedade intelectual, exacerbou esses problemas.

Quanto à folha de pagamentos, o enfraquecimento do modelo de trabalho fundado em empregos tradicionais de longa duração põe em xeque o modelo de tributação que utiliza os salários dos empregados como base para financiar a

seguridade social. Os novos modelos de negócios, em especial as plataformas de economia compartilhada, exacerbaram as possibilidades de se prestarem serviços sem vínculo empregatício, reduzindo ainda mais a participação dos salários pagos em folha diante do total da remuneração dos trabalhadores, debilitando ainda mais essa base.

Verificou-se, ainda, que o ordenamento brasileiro possui características particulares que agravam desafios impostos pela digitalização. Na base consumo, porque a divisão entre diversos tributos de competência dos três entes federados trouxe desafios de difícil solução tanto para a economia tradicional quanto para a digital. Na base folha de pagamentos, porque a generalização da pejetização substituiu o vínculo empregatício tradicional por contratos prestados por pessoas jurídicas.

Quanto às oportunidades trazidas pela economia digital às administrações tributárias, as novas tecnologias possibilitam que os fiscos conheçam o que antes era economia informal e ampliem a colaboração internacional com outras jurisdições, além de criarem instrumentos que permitam o cálculo e a cobrança automáticos de tributos e que incentivem a colaboração voluntária dos contribuintes.

Diversas proposições já em discussão no Congresso Nacional pretendem solucionar os problemas apontados, tanto aqueles experimentados por todos os países quanto os específicos do Brasil, mas muitos deles ainda precisarão ser enfrentados. É provável que, em maior ou menor medida, a matéria venha a pautar o debate parlamentar dos próximos anos, na busca de soluções apropriadas para nosso país, inclusive considerando as recomendações internacionais para o Projeto BEPS para a tributação do consumo e da renda.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto. Transfigurações. In: AFONSO, José Roberto R. et al. (org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, Casa do Direito, IPEA, FGV Direito, 2017. p. 625–670.

AFONSO, José Roberto; PINTO, Vilma da Conceição. Tributação sobre a folha de salários. In: REZENDE, Fernando et al. (org.). **Caminhos para a reforma tributária**: onde estamos, o que queremos e qual é o caminho para avançar na direção desejada. Rio de Janeiro: Observatório da Reforma Tributária, 2020. p. 105–113. Disponível em: <https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/relatoriogrupoacompanhamentoreformatributariav005.pdf>. Acesso em: 22 ago. 2022.

ARAUJO, José Evande Carvalho. **A Tributação do Consumo da Economia Digital no Brasil**: Perspectivas com a Incorporação das Diretrizes Internacionais. 2021. Tese (Doutorado em Direito) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), Brasília, 2021.

ARAUJO, José Evande Carvalho. Sistema Tributário como entrave para o desenvolvimento nacional. **Cadernos ASLEGIS**, Brasília, v. 52, p. 19–37, 2017. Disponível em: <https://www.aslegis.org.br/files/cadernos/2014/caderno-52/Sistema-Tributario-como-entrave-para-desenvolvimento-nacional.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2022.

ARAUJO, Jose Evande Carvalho; CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto Rodrigues. Cooperação internacional em matéria fiscal: a troca de informações em um contexto de fisco global. **Economic Analysis of Law Review**. Brasília, v. 13, n. 1, p. 207–219, 2022. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/13248>. Acesso em: 8 jul. 2022.

ARAUJO, José Evande Carvalho; SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. Medidas Antielisivas na Instituição e Cobrança do Imposto Sobre Grandes Fortunas. In: PALOS, Lucíola Calderari da Silveira e (org.). **Agenda brasileira**: tributação. n. 3. Brasília: Edições Câmara, 2021, p. 75–93.

ASEN, Elke; BUNN, Daniel. **What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes**. 2021. Disponível em: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020>. Acesso em: 7 jul. 2022.

BARREIX, Alberto et al. **Advances in the new international taxation and challenges for Latin America and the Caribbeann**. Panamá, 2022. Disponível em: <https://www.ciat.org/ciatblog-avances-y-desafios-de-la-nueva-fiscalidad-internacional/?lang=en>. Acesso em: 7 jul. 2022.

BIANCO, João Francisco; DA SILVA, Fabiana Carsoni A. F. Estabelecimento permanente: legislação tributária brasileira e desafios da economia digital. Em: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva jur, 2018. p. 16–36.

BRASIL. **Relatório do grupo de trabalho destinado a avaliar a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Senado Federal. Comissão de Assuntos Econômicos, 2017. Relator: Senador Ricardo Ferraço. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7229607&disposition=inline>. Acesso em: 7 jul. 2022.

BRYNJOLFSSON, Erik; MCAFEE, Andrew. **The second machine age: work, progress, and prosperity in a time of brilliant technologies**. 2. ed. Nova York - Londres: W.W. Norton & Company, 2016.

CCIF – Centro de Cidadania Fiscal. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. São Paulo: Centro de Cidadania Fiscal, 2019. Disponível em: https://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf. Acesso em: 9 jul. 2022.

CINTRA, Marcos. **“Imposto único” é incompatível com características do mundo digital**. [S. l.], 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-set-17/marcos-cintra-imposto-unico-incompativel-mundo-digital>. Acesso em: 9 jul. 2022.

CORREIA NETO, Celso de Barros et al. A função dos tributos no combate à crise econômica provocada pela Covid-19. In: GILIOLI, Renato de Sousa Porto (org.). **Agenda brasileira: Covid-19**. n. 2. Brasília: Edições Câmara, 2021, p. 75–93.

KEEN, Michael; SLEMROD, Joel. **Rebellion, rascals, and revenue: tax follies and wisdom through the ages**. 1. ed. Princeton: Princeton University Press, 2021.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições**. Curitiba/Rio de Janeiro: Juruá Editora; FGV Direito Rio, 2014.

MACEDO, Alberto. **Tributação do consumo: o Brasil precisa de reforma “pé no chão”**. [S. l.], 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-set-01/macedo-tributacao-consumo-brasil-reforma-pe-chao>. Acesso em: 9 jul. 2022.

MACIEL, Everardo. Breves reflexões sobre as reformas tributárias. In: REZENDE, Fernando et al. (org.). **Caminhos para a Reforma Tributária: onde estamos, o que queremos e qual é o caminho para avançar na direção desejada**. Rio de Janeiro: Observatório da Reforma Tributária, 2020. p. 35-50. Disponível em: <https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/relatoriogrupoacompanhamentoreformatributariav005.pdf>. Acesso em: 9 jul. 2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2022. Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2021/114?ano_selecionado=2021. Acesso em: 7 jul. 2022.

NERSEYAN, Narine. The current international tax architecture: a short primer. In: MOOIJ, Ruud A. de; KLEMM, Alexander; PERRY, Victoria J. (org.). **Corporate income taxes under pressure: why reform is needed and how it could be designed**. Washington/ D.C: International monetary fund, 2021. p. 300-320.

OECD. **Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation**. Paris: OECD, 2022. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>. Acesso em: 9 jul. 2022.

OECD. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD, 2013. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en. Acesso em: 9 jul. 2022.

OECD. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report**. Paris: OECD, 2015. (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en. Acesso em: 9 jul. 2022.

OECD. **Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues**. Paris: OECD Publishing, 2020a. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/152def2d-en>. Acesso em: 9 jul. 2022.

OECD. **Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia**. Paris: OECD, 2021a. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2022.

OECD. **International VAT/GST Guidelines**. Paris: OECD, 2017a. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/international-vat-gst-guidelines_9789264271401-en. Acesso em: 9 jul. 2022.

OECD. **Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST**. Paris: OECD, 2017b. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/mechanisms-for-the-effective-collection-of-vat-gst.htm>. Acesso em: 9 jul. 2022.

OECD. **Revenue Statistics 2021: The Initial Impact of Covid-19 on OECD Tax Revenues**. Paris: OECD, 2021b. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-2522770x.htm>. Acesso em: 7 jul. 2022.

OECD. **Roadmap toward a Common Framework for Measuring the Digital Economy**: Report for the G20 Digital Economy Task Force. Arábia Saudita: OECD, 2020b. Disponível em: <https://www.oecd.org/digital/ieconomy/roadmap-toward-a-common-framework-for-measuring-the-digital-economy.pdf>. Acesso em: 9 jul. 2022.

OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018:

Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD, 2018. (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en. Acesso em: 9 jul. 2022.

OECD. The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration. Paris: OECD Publishing, 2021c. Disponível

em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-impact-of-the-growth-of-the-sharing-and-gig-economy-on-vat-gst-policy-and-administration_51825505-en. Acesso em: 9 jul. 2022.

OECD. The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online

Sales. Paris: OECD, 2019a. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales_e0e2dd2d-en. Acesso em: 9 jul. 2022.

OECD. The Sharing and Gig Economy – Effective Taxation of Platform Sellers:

Forum on Tax Administration. Paris: OECD Publishing, 2019b. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-sharing-and-gig-economy-effective-taxation-of-platform-sellers_574b61f8-en. Acesso em: 9 jul. 2022.

OECD/WBG/ADB. VAT Digital Toolkit for Asia-Pacific. Paris: OECD, 2022.

Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-asia-pacific.pdf>. Acesso em: 9 jul. 2022.

OECD/WBG/CIAT/IDB. VAT Digital Toolkit for Latin America and the

Caribbean. Paris: OECD, 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-latin-america-and-the-caribbean.pdf>. Acesso em: 9 jul. 2022.

OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE. Initiation of Section 301 Investigations of Digital Services Taxes. EUA: Office of the United States Trade

Representative, 2020. Disponível em: <https://ustr.gov/sites/default/files/assets/frn/frn.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2022.

OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE. **Termination of Section 301 Digital Services Tax investigations of Brazil, the Czech Republic, the European Union, and Indonesia.** EUA: Office of the United States Trade Representative, 2021. Disponível em: <https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/FRNDSTterminations.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2022.

OWENS, Jeffrey; CARDOSO, Gabriela Capristano. The Future of International Tax. **Tax Notes International**, [s. l.], v. 103, p. 731–738, 2021. Disponível em: <https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/tax-policy/future-international-tax/2021/08/09/76zhv>. Acesso em: 9 jul. 2022.

PEROBA, Luiz Roberto; CONCA, Gabriela de Souza. **O digital tax europeu e a reforma Tributária no Brasil.** [S. l.], 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-digital-tax-europeu-e-a-reforma-tributaria-no-brasil-29072019>. Acesso em: 9 jul. 2022.

PIKETTY, Thomas. **O Capital No Século XXI.** Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

ROCHA, Melina. IVA em Países Federativos: o Caso do GST/HST Canadense. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (org.). **A crise do federalismo em estado de pandemia.** Belo Horizonte: Editora Letramento, Casa do Direito, 2021. (Direito tributário & financeiro). v. 1, p. 300–320.

SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial.** Tradução: Daniel Moreira Miranda. 1. ed. São Paulo: Edipro, 2019.

SILVA, Alessandro Costa da et al. **Desoneração da Folha de Pagamento: Análise e Modelo alternativo.** Brasília: IBMEC/Receita Federal, 2015. Trabalho de conclusão de curso (Pós-graduação em Economia do Setor Público e Finanças Públicas IBMEC/RFB). Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal%29/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/trabalhos-academicos/desoneracao-da-folha-de-pagamentos-analise-e-modelo-alternativo.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2022.

SILVA, Alice M. C. da; ALMEIDA, Mariana Q. de; MARTINS, Vitor T. P. **Computação, Comércio Eletrônico e Prestação de Serviços: sua tributação pelo ICMS e ISS.** São Paulo: Almedina, 2017.

VARSAÑO, Ricardo. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais.** Washington/D.C.: 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>. Acesso em: 9 jul. 2022.