

A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil

Taxation in the Digital Era and the Challenges of the Brazilian Legal System

Celso de Barros Correia Neto(1); José Roberto Rodrigues Afonso(2); Luciano Felício Fuck(3)

1 Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e graduado em Direito pela Universidade Federal de Alagoas. Consultor Legislativo da Câmara dos Deputados. Advogado. Professor do Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP).

E-mail: celsobcorreia@hotmail.com | ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-9961-2602>

2 Pós-Doutorando em Administração Pública no ISCSP da Univ. Lisboa; Doutor em Economia pela UNICAMP. Economista e contabilista.

E-mail: zerboerto@joserobertoafonso.com.br | ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8434-5764>

3 Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Professor do Instituto Brasiliense de Direito Público. E-mail: lucianofelicio@gmail.com | ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6097-7513>

Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, vol. 15, n. 1, p. 145-167, Janeiro-Abril, 2019 - ISSN 2238-0604

[Received/Recebido: Junho 06, 2019; Accepted/Aceito: Setembro 05, 2019]

DOI: <https://doi.org/10.18256/2238-0604.2019.v15i1.3356>

Como citar este artigo / How to cite item: [clique aqui/click here!](#)

Resumo

O artigo desenha um panorama dos desafios e das mudanças que a economia digital imporá à tributação, em particular no caso brasileiro. São abordados, dentre outros aspectos, a dificuldade para tributação da renda, as transformações no mundo do trabalho e a ascensão dos bens intangíveis. A modernização dos tributos no Brasil precisará superar ao menos três grandes obstáculos: rigidez constitucional, conflitos de competência entre diferentes governos subnacionais e necessidade de preservação da autonomia federativa. Mais que reformar, será inexorável construir um novo sistema tributário em meio a um cenário de enormes incertezas, inclusive no exterior.

Palavras-chave: Economia digital. Tributação. Trabalho. Federalismo.

Abstract

The article draws an overview of the challenges and changes that the digital economy will impose on taxation, particularly in the Brazilian case. Among other aspects, the difficulty of income taxation, transformations in the world of work and the rise of intangible goods will be addressed. Especially for Brazil, there are three major or special obstacles to be overcome: constitutional rigidity, existence of conflicts of competence between different subnational governments and the need to preserve federal autonomy. More than reforming, it will be inexorable to build a new tax system, amid a scenario of enormous uncertainties, including abroad.

Keywords: Digital Economy. Taxation. Work. Federalism.

1 Introdução

Este artigo analisa os desafios atuais do sistema tributário brasileiro diante das inovações tecnológicas difundidas pela revolução digital e das mudanças que implicam nas práticas comerciais e nas relações econômicas e sociais em geral.

Tomando por base levantamento da literatura sobre o tema, especialmente no exterior, esta pesquisa procura descrever as perplexidades geradas pela economia digital para a cobrança de tributos, além de apontar os principais caminhos e alternativas em debate para sua superação. É dado especial destaque às peculiaridades do sistema tributário brasileiro, bem como aos atuais obstáculos à sua modernização diante das novas tecnologias e novos modelos de negócios.

Espera-se que o estudo possa contribuir no diagnóstico dos gargalos gerados pela economia digital para a tributação no Brasil e também na identificação das oportunidades de aperfeiçoamento legislativo que permitam ajustar os impostos e sua forma de cobrança à realidade de um mundo, cada vez mais, digital e (hiper)conectado.

2 Nova economia digital

Há uma verdadeira revolução em andamento. A indústria, economia e sociedade transformam-se em ritmo acelerado. A tecnologia está modificando profundamente a maneira como vivemos, nos comunicamos, trabalhamos, geramos riqueza, consumimos e nos relacionamos (SCHWAB, 2016).

A digitalização mudou a forma de fazer negócios, bem assim de criar, circular e gerir riquezas. Deu ensejo a modelos empresariais até recentemente desconhecidos, novas formas de comércio e de relacionamento entre empresas e consumidores, ao tempo em que paulatinamente tornou obsoletos modelos tradicionais. Está alterando também a natureza do trabalho e a maneira como Poder Público e sociedade comunicam-se. Governo e instituições jurídicas precisam adaptar-se aos tempos atuais para lidar com necessidades e demandas emergentes (e.g. acesso à internet) e administrar canais e instrumentos sem precedentes.

O que vivemos hoje pode ser apenas o início de transformações mais radicais ainda em curso. Há quem afirme que o mundo estaria à beira da quarta revolução industrial, com impactos econômicos e sociais evidentes e consequências imprevisíveis no longo prazo (SCHWAB, 2016, p. 11), inclusive quanto ao funcionamento do Estado. Inteligência artificial (IA), *big data*, criptomoedas, robótica, impressoras 3D, internet das coisas (IoT) e nanotecnologia – apenas para citar alguns exemplos – tendem a impactar radicalmente economia e sociedade, tornando obsoleta boa parte das regras e instituições jurídicas hoje vigentes.

Schwab sustenta que a nota mais típica desse cenário e da chamada quarta revolução industrial seria a fusão entre os mundos digitais, físicos e biológicos. O Presidente Executivo do Fórum Econômico Mundial sintetiza que a nova era das máquinas é “caracterizada por uma internet mais ubíqua e móvel, por sensores menores e mais poderosos que se tornam mais baratos e pela inteligência artificial e aprendizagem automática (ou aprendizado de máquina)” (SCHWAB, 2016, p. 16).

Pode ainda ser cedo para avaliar todos os impactos de parte dessas inovações, mas há já efeitos inegáveis. A tecnologia digital transformou rápida e intensamente a economia. A riqueza tende a concentrar-se ainda mais, suscitando questões importantes no que se refere à proteção social e desigualdade. O fluxo financeiro intensificou-se e tornou-se mais veloz. O capital e as corporações são cada vez mais voláteis, operando de forma transnacional, sem respeito a fronteiras nem apego a nacionalidades. De acordo com Berkmen *et al.* (2019), em estudo voltado para a América Latina, *fintechs* com operação por redes móveis podem transmitir remessas a um custo relativamente baixo, cerca de 3%, comparado ao custo de transferências usando provedores de serviços financeiros tradicionais, que é cerca de 6%.

Nesse cenário, ganham particular importância os ativos intangíveis, o capital intelectual e, sobretudo, a informação. Os custos marginais de muitas empresas de tecnologia digital podem aproximar-se de zero. Os chamados “bens de informação”, em especial, têm preços irrisórios de armazenamento, transporte – inclusive entrega ao consumidor final – e de replicação (SCHWAB, 2016, p. 18).

Segundo a OCDE, ao menos quatro características definem o que se convencionou chamar de “economia digital”: (1) a acentuada dependência de intangíveis; (2) o uso maciço de dados, especialmente os de caráter pessoal dos usuários e consumidores; (3) a frequente adoção de modelos de negócios multilaterais; e (4) a dificuldade de determinar a jurisdição na qual a criação de valor ocorre, notadamente em razão da marcante mobilidade dos ativos e “estabelecimentos” (OECD, 2015, p. 16).

A economia compartilhada e das plataformas digitais expande-se, e seu tamanho ainda não está devidamente mensurado. Além das vantagens fiscais, outros fatores parecem contribuir para esse crescimento, como o emprego de ativos, muitas vezes, subutilizados em poder de particulares – como no caso dos aplicativos de locação de imóveis ou de transporte – e também a utilização de demanda ainda reprimida por diferentes padrões de trabalho (em tempo parcial, temporário ou adicional) ainda pouco explorados. Do ponto de vista do consumidor, a praticidade do uso, o baixo custo e a facilidade e velocidade busca, aquisição e pagamento eletrônicos certamente são peças importantes desse quadro (OCDE, 2019, p. 11).

Hoje, as cinco marcas mais valiosas do mundo pertencem a empresas de tecnologia: as gigantes *Apple*, *Google*, *Microsoft*, *Facebook* e *Amazon* (FORBES, 2018). O comércio eletrônico de bens e serviços cresce em ritmo acelerado e já representa uma

parcela significativa do mercado atual. Entre 2012 e 2016, esse segmento cresceu de US\$ 19.3 trilhões para US\$ 27.7 trilhões (USITC, 2017, p. 13). Cerca de 9% das vendas a varejo nos Estados Unidos já são realizadas por meio eletrônico, e, na China, este percentual chega a 15%. Na Europa, do total das transações comerciais promovidas por empresas, 18% são eletrônicas (MIGUEZ, 2018, p. 24).

As mudanças em curso não se limitam a esse nicho. A inovação tecnológica afetou radicalmente indústrias e negócios tradicionais. A revolução digital, ao mesmo tempo que cria novos valores e formas de empreender, modifica também as antigas. A economia digital, a bem dizer, já não se separa do restante da economia, atravessa-a e modifica profundamente as formas de produção, prestação de serviços e venda de mercadorias. Em outras palavras, ela “está se tornando cada vez mais a própria economia”, como destaca a OCDE, e, por isso, “seria difícil, se não impossível, isolar a economia digital do resto do mundo para fins tributários”. (OECD, 2015, p. 11).

As repercussões são significativas em praticamente todos os segmentos econômicos e reclamam reformulação radical na atuação do Estado, especialmente em matéria de finanças públicas e tributação, como veremos a seguir.

3 O futuro da tributação

Os impactos econômicos da revolução digital afetam também a tributação. As transformações em curso nas relações sociais e econômicas reclamam tributos diferentes e outras formas de cobrança, quer no nível interno, quer no nível internacional. Os sistemas tributários em vigor não parecem plenamente capazes de dar conta dos desafios postos pela nova economia digital. As bases, estabelecidas no início do século XX, caminham para tornarem-se rapidamente obsoletas – inaptas para lidar com novas práticas comerciais e novos modelos de negócios.

Os reflexos afetam tanto a política tributária quanto administração fazendária. Se, por um lado, as novas tecnologias de informação, comunicação e inteligência abrem enormes oportunidades para que os fiscos cobrem, arrecadem e fiscalizem os tributos com mais eficiência e agilidade; por outro, esses mesmos determinantes técnicos ou tecnológicos tornam obsoletos, inadequados e até inoportunos muitos dos impostos desenhados e cobrados em uma economia que não era digital. Esse paradoxo contemporâneo não tem sido muito enfrentado na literatura, nem mesmo na internacional, que raramente encara as duas questões ou desafios ao mesmo tempo. Aliás, o mais comum é analisar os ganhos para a administração fazendária e ignorar os riscos de não se modernizar a política fiscal.

A verdade é que, enquanto perdurar o descompasso entre a *nova* economia e os *velhos* tributos, ganharão sobretudo as empresas de tecnologia e de comércio eletrônico em detrimento de seus concorrentes tradicionais. O cenário fiscal é especialmente

favorável ao crescimento desse segmento econômico. 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 (AFONSO; PORTO, 2018).

As regras internacionais em vigor mostram-se insuficientes para conter a erosão da base tributária das corporações, diante da intensa e fácil mobilidade dos capitais. A tributação do comércio eletrônico transnacional permanece como um desafio tão complexo quanto atual. Os tratados internacionais, estruturados principalmente para evitar a dupla tributação internacional, podem servir de biombo para reduzir, por meio de planejamentos tributários “agressivos”, a carga fiscal das corporações transnacionais.

As legislações internas, por outro lado, também não estão integralmente adaptadas às novas estruturas de negócios e geração de valor. Materialidades tradicionais – e.g. telefonia e combustíveis – perdem espaço para novas manifestações de riqueza ainda sem tratamento tributário adequado, como no caso dos intangíveis. Conceitos como “valor agregado” e “circulação de mercadorias” perdem relevância diante de operações multilaterais, propriedades imateriais e novos serviços colocados à disposição no mercado. Outras bases tributárias ainda necessitam serem estabelecidas.

A revolução digital deve ser acompanhada também de revolução tributária, isto é, do desenvolvimento de uma tecnologia tributária capaz de alcançar manifestações de riqueza antes irrelevantes e agora em ascensão, sem prejuízo de aperfeiçoarem-se também os meios e procedimentos de aplicação das leis tributárias em vigor. Em suma, é necessário rever os tributos vigentes e a forma de cobrá-los. Renda, trabalho e consumo foram diretamente impactados pelas transformações já em curso e decerto sofrerão repercussões ainda mais profundas nos próximos anos. O sistema tributário precisa adaptar-se aos novos tempos, e a mudança, na verdade, já começou.

3.1 Desafio de tributar localmente rendas cada vez mais globais

No quadro atual, ainda que a base tributária renda não tenha se tornado, em si mesma, obsoleta, é perceptível a tendência de redução do espaço nacional autônomo para ampliação da tributação do lucro das corporações.

As causas desse fenômeno são diversas, embora interconectadas. A intensificação do processo de globalização, a facilidade de fluxo de capitais e a alta mobilidade das empresas multinacionais, especialmente as de tecnologia, são elementos a serem considerados. A computação em nuvem (“*cloud computing*”), por exemplo, retira o caráter local dos negócios constituídos. Afinal, o que está em nuvem não mais pertence

a espaço nacional específico, embora esteja disponível para os usuários a qualquer momento e em qualquer canto do planeta.

Reunidos, esses fatores criam condições favoráveis à adoção de medidas de planejamento tributário internacional para transferência de lucros para localidades com pouca ou nenhuma carga fiscal, fazendo da tributação da renda um desafio complexo, a demandar atuação internacional coordenada. Essa tendência não é propriamente novidade no debate internacional. Os efeitos da globalização e também da tecnologia em relação à tributação da renda das corporações já despertam, há algumas décadas, a atenção de nações e organismos internacionais. A matéria é debatida no âmbito da OCDE ao menos desde o final dos anos 1990, tanto no que se refere à estrutura necessária à tributação do comércio eletrônico (OECD, 1998) quanto no que diz respeito ao uso de planejamento tributário internacional para eludir a cobrança de imposto sobre o lucro das corporações multinacionais (OCDE, 2013).

Afora isso, a concentração empresarial – que parece ser nota típica dos empreendimentos de tecnologia digital – também representa, em si, um entrave adicional à tributação dos lucros dessas empresas, como, aliás, já se nota na última década. O chamado “efeito plataforma” agrava ainda mais a centralização e dominação dos mercados. Organizações digitais “criam redes que emparelham compradores e vendedores de uma grande variedade de produtos e serviços e, assim, desfrutam de rendimentos crescentes de escala” (SCHWAB, 2016, p. 21). Amazon e Alibaba são exemplos disso.

O debate relativo à tributação do lucro das corporações multinacionais está no cerne do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), conduzido pela OCDE com o apoio do G20. A iniciativa tem como escopo principal examinar impactos da globalização no sistema tributário dos diferentes países, a fim de combater a erosão da base tributária e a transferência de lucros, por meio de planejamentos tributários “agressivos”, utilizando tratados internacionais de bitributação (OCDE, 2013, p. 36-7).

As preocupações justificam-se especialmente pelo crescimento, nas últimas décadas, da utilização de estratégias de planejamento tributário para escapar à cobrança do imposto de renda por meio da utilização de tratados internacionais de bitributação. Valendo-se de regras formuladas, a princípio, com o objetivo de remediar a bitributação internacional – e, assim, evitar distorções comerciais e entraves ao crescimento econômico – empresas multinacionais conseguem escapar, no todo ou em parte, à incidência do imposto de renda, alcançando significativa vantagem competitiva em relação às concorrentes locais em prejuízo da arrecadação tributária. Em outras palavras, se, por um lado, “as empresas têm instado a cooperação bilateral e multilateral entre os países a fim de remediar as discrepâncias entre regimes fiscais que resultam em dupla tributação”, por outro, “elas próprias se aproveitam das discrepâncias que provocam a dupla não tributação” (OCDE, 2013, p. 36).

Os “desafios fiscais da economia digital”, em particular, são objeto da Ação 1 do Projeto BEPS. Entre as iniciativas, estão:

identificar as principais dificuldades impostas pela economia digital, no que diz respeito à aplicação das normas tributárias internacionais e desenvolver opções detalhadas para resolver estas dificuldades, adotando uma abordagem global e considerando tanto a tributação direta quanto a indireta (OCDE, 2013, p. 36-7).

Na verdade, esse tipo de estratagema fiscal não se restringe às empresas de tecnologia digital. Mas a facilidade com que os negócios digitais operam à distância, sem demandar presença física no local de consumo nem constituição de estabelecimento permanente, cria condições especialmente favoráveis à sua utilização nesse segmento, ampliando ainda mais os entraves da cobrança de impostos (MIGUEZ, 2018, p. 28).

A importância do debate relativo à atualização do conceito de estabelecimento permanente, em matéria de tributação internacional da renda, é inegável. Ainda que comporte exceções, o conceito é utilizado, há décadas, “como regra básica de vinculação/limite para determinar se um país tem ou não direito de tributar os lucros de uma empresa contribuinte não residente” (OCDE, 2013, p. 36-7). Calcadas nessa premissa – de que as empresas devem ser tributadas apenas onde têm estabelecimento permanente – há forte estímulo para que as multinacionais de tecnologia simplesmente desloquem seus ativos e estabelecimentos para onde possam maximizar seus lucros à custa de pouca ou nenhuma tributação. Situadas na jurisdição mais confortável, do ponto de vista fiscal, podem fazer negócios via internet com clientes – B2B, B2C ou C2C¹ – residentes em qualquer parte do mundo, sem a necessidade de firmar estabelecimento permanente no país de destino.

No quadro jurídico que atualmente predomina, a mobilidade das corporações e dos capitais suscita questões de duas ordens no que concerne à tributação da renda das pessoas jurídicas. A primeira é a que norteia, sobretudo inicialmente, os debates no âmbito do projeto BEPS. Diz respeito à necessidade de estratégias globais coordenadas para ajustar as regras internacionais e combater o esfacelamento da tributação da renda. Em outras palavras, trata-se de evitar que pouco ou nenhum imposto de renda seja cobrado por país algum. A segunda refere-se à definição dos sujeitos ativos competentes para a cobrança do imposto, no caso das transações comerciais eletrônicas internacionais.

1 B2B (“Business-to-Business”) é expressão utilizada para designar transações realizadas entre empresas, B2C (“Business-to-Consumer”) indica operações comerciais entre empresa e consumidor e C2C (“Consumer-to-Consumer”) refere-se a transações realizadas entre consumidores diretamente. Além dessas três modalidades, há pelo menos mais uma quarta: B2G (“Business-to-Government”), que diz respeito às operações comerciais realizadas entre empresas e governo, especialmente por meio da rede mundial de computadores.

Assistimos ao esvaziamento da noção de “estabelecimento permanente”. Firmada ao tempo em que as empresas não prescindiam de estabelecimento físico para sediar suas operações, o conceito não parece adequado para lidar com os modelos empresariais digitais, que possuem características diversas da economia tradicional. Em seu lugar, avançam debates em torno da criação de parâmetros para estabelecer o que seria a “presença digital” de uma empresa (*significant digital presence* – SDP) em certa jurisdição em que possua usuários ou clientes, independentemente da existência de estabelecimento físico permanente. A “presença digital” serviria de elemento de conexão para reconhecimento de vínculo tributário que permita imputação de receitas e o reconhecimento de competência tributária em relação a empresas de tecnologia digital multinacionais (PALMA, 2018, p. 53).

Avançam iniciativas dessa ordem em Israel, na Índia (OECD, 2018, p. 1367), na Eslováquia, na Arábia Saudita (TERADA-HAGIWARA, 2019) e também no âmbito da União Europeia (COMISSÃO EUROPEIA, 2018). Na UE, a matéria foi objeto da proposta 2018/0072, que em seu art. 4º define presença digital em certo Estado-membro e período de tributação “se a atividade exercida através dessa presença consistir, total ou parcialmente, na prestação de serviços digitais através de uma interface digital”, preenchida uma das seguintes condições:

- a) A proporção das receitas totais obtidas nesse período de tributação e resultantes da prestação desses serviços digitais a utilizadores situados nesse Estado-Membro no mesmo período de tributação seja superior a 7 000 000 EUR;
- b) O número de utilizadores de um ou mais desses serviços digitais que se situem nesse Estado-Membro nesse período fiscal seja superior a 100 000;
- c) O número de contratos comerciais de prestação de tais serviços digitais que sejam celebrados nesse período fiscal por utilizadores situados nesse Estado-Membro seja superior a 3 000.

A proposta aplica-se especialmente às empresas digitais, sem alterar as regras de definição de estabelecimento permanente para os demais segmentos econômicos e remodela, nesse âmbito, um conceito essencial à definição de direitos tributários no plano da tributação internacional, a fim de substituir, no longo prazo, “o tradicional elemento de conexão do elemento permanente por outro nexos territorial, apelidado de presença digital significativa” (PALMA, 2018, p. 66). A mudança é profunda e vai ao encontro das expectativas traçadas no relatório provisório de 2018 do Projeto BEPS.

3.2 Automação, economia colaborativa e trabalho sem emprego

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.

O desemprego estrutural e crescente, a informalidade, a transfiguração de empregados em firmas e o trabalho independente, estimulado pela economia colaborativa e pelos novos modelos de negócios, apontam no sentido da erosão dessa base tributária, afetando sobremaneira o custeio e a estrutura da previdência social.

No Brasil, a transformação de trabalhadores em pessoas jurídicas é um fenômeno relativamente antigo. A princípio, a prática era mais frequente na contratação de empregados com remuneração mais elevada, como forma de escapar aos pesados encargos exigidos. Hoje, já não se pode dizer que fica restrita a esse segmento econômico. Espraia-se por praticamente todos os patamares de rendimentos, sem restrição – como, aliás, se nota no caso dos Microempreendedores Individuais (MEIs) no Brasil.

Razões de ordem fiscal e trabalhista eram, até recentemente, os principais – senão únicos – propósitos por detrás dessa prática. Ou seja, a dita “pejotização”, por decisão do empregador, destinava-se, sobretudo, a reduzir o peso dos tributos e dos encargos trabalhistas sobre os contratos de trabalho, que, no Brasil, estão entre os mais elevados do mundo. Ao que parece, no futuro próximo, esse poderá não ser o único motivo a ser considerado. Parcela crescente de trabalhadores, sobretudo os mais jovens, optam por trabalhar como empreendedor, com horário e local flexíveis de trabalho, contratados por tarefas, em vez de buscar um emprego tradicional.

Os novos tipos de negócio e a substancial alteração da natureza do trabalho e das formas de realizá-lo tendem a interferir radicalmente nesse quadro, a ponto de se poder afirmar que trabalho já não mais será tomado necessariamente como “emprego com carteira assinada”, assim como o trabalho por conta própria também não significará necessariamente informalidade.

As novas tecnologias repercutem profundamente na relação entre capital e trabalho. A primeira e mais óbvia maneira de enxergar o tema é enfatizar os impactos negativos da automação, isto é, o efeito de substituição que a tecnologia digital provoca sobre diferentes profissões e atividades econômicas, mormente por meio da robótica, inteligência artificial e internet das coisas.

É evidente que a automação representa uma ameaça crescente para grande parcela das ocupações profissionais de hoje, que em breve podem acabar suplantadas por robôs ou programas de computador. No Brasil, levantamento realizado pelo Laboratório de

Aprendizado de Máquina em Finanças e Organizações da UnB, publicado pelo IPEA, indica que a automação colocará em risco cerca de 30 milhões de empregos formais, até o ano de 2026 (ALBUQUERQUE *et al.*, 2019).

As perplexidades geradas pela digitalização no mundo do trabalho, no entanto, não se resumem à substituição de mão de obra em decorrência da automação. A economia colaborativa – *e.g.* Uber e Airbnb – apresenta novas formas de trabalho, mais flexíveis, do ponto de vista das competências, jornadas e local de execução, e menos protegidos do ponto de vista das garantias trabalhistas e seguridade social.

Em certos casos, a forma de operação de plataformas de economia colaborativa aproxima de modo significativo o trabalho autônomo e do dependente, com repercussões que transcendem o âmbito trabalhista, atingindo também o tributário. Aliás, as controvérsias atuais a respeito da natureza do vínculo – trabalhista ou não – estabelecido entre a Uber e os motoristas cadastrados na plataforma do aplicativo podem oferecer um pequeno exemplo do debate que já se apresenta (CONJUR, 2018).

O crescimento do espaço dos intangíveis e da importância da inovação, por outro lado, interfere sensivelmente no papel do capital e da mão de obra no contexto da economia digital. Grandes empresas podem, da noite para o dia, erguer-se com base em capital inicial ínfimo e alcançar posição de destaque em nível mundial, a partir de inovações tecnológicas. Nessa perspectiva, o recrudescimento da economia digital traz consigo novas oportunidades de trabalho autônomo e geração de riqueza, especialmente relacionadas ao campo da inovação, ainda que fiquem restritas ao grupo de trabalhadores com os talentos e competências adequadas a essas necessidades.

Sejam quais forem as formas do trabalho no futuro, as repercussões em matéria fiscal são significativas. A economia colaborativa e a automação deverão reduzir consideravelmente o potencial de arrecadação de tributos incidentes sobre remuneração e folha salarial, esgotando uma das principais fontes atuais de financiamento da previdência social. A mudança, nesse quesito, será tão radical quanto certa.

Já se discute no exterior até mesmo a conveniência do uso de tributos para controlar e/ou retardar o processo de automação ou, ao menos, compensar os impactos da mudança na arrecadação tributária dos Estados, financiando inclusive programas de atenção ao trabalhador. De todo modo, esse debate ainda pode ser considerado incipiente, e não consta que esse modelo de tributo tenha sido efetivamente implementado (BOTTONNE, 2017).

3.3 Tributos indiretos: além dos serviços e das mercadorias

A tributação indireta de bens e serviços também não escapa dos efeitos da revolução digital. As mudanças já são receptíveis seja no que se refere ao achatamento de certas bases tradicionais, seja no que diz respeito às perplexidades suscitadas pelo crescimento do comércio eletrônico.

No quadro atual, mercadorias perdem espaço para bens intangíveis, ao mesmo tempo em que se tornam cada vez mais amplos e imprecisos os limites da definição do conceito de serviço para fins tributários. Crescem os indícios de falência da matriz tributária tradicional e vigente. Tanto o imposto sobre valor agregado quanto o imposto seletivo tendem a incidir proporcionalmente mais sobre bases que já perdem espaço na economia digital – como é o caso das comunicações e dos combustíveis – e, nesse sentido, estão fadados a perder parte da importância que hoje detém.

Os serviços, por outro lado, recrudescem e já predominam sobre mercadorias na economia moderna, embora sigam pouco e mal tributados. Seu conceito amplia-se para alcançar operações com bens intangíveis em geral. Esse alargamento, aliás, já se nota no âmbito do Supremo Tribunal Federal e do Congresso Nacional. Veja-se, por exemplo, a decisão proferida no julgamento do RE 651.703, de relatoria do Ministro Luiz Fux, no qual o Tribunal decidiu pela incidência de ISSQN sobre as atividades desenvolvidas por operadoras de planos de saúde. Na mesma linha, está a ampliação da lista de serviços promovida pelo Congresso Nacional, por meio da edição da Lei Complementar n. 157/2016, para abarcar a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet.

O comércio eletrônico – *on-line* e *off-line* – modificou rápida e profundamente alguns segmentos econômicos, gerando perplexidades ainda hoje não devidamente articuladas. A indústria de entretenimento e a de softwares são bons exemplo disso. As músicas já foram adquiridas na forma de discos – *long play* (LP) ou *compact disc* (CD) –, por meio de *downloads* e hoje são ouvidas via *streaming* (e.g. *Spotify* ou *Deezer*). Assim também os programas de computador: o que antes era “adquirido” juntamente com seus suportes físicos (e.g. disquetes, CDs, DVDs), hoje passou a ser baixado ou simplesmente acessado em nuvem (*cloud computing*). O tributo que então se aplicava sobre as operações com essas mercadorias e atividades será doravante igualmente eficiente?

Mesmo que a utilidade buscada pelo consumidor seja até certo ponto a mesma, nas diferentes formas de uso, acesso ou aquisição de programas, músicas, vídeos e inclusive livros, as vendas por meio do comércio eletrônico impõem desafios substancialmente diversos à cobrança de impostos, especialmente no caso de transações *on-line* com empresas situadas no estrangeiro.

Nessa matéria, 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 (SILVA *et al.*, 2017, p. 23-4). É o caso, por exemplo, de aplicativos adquiridos em lojas virtuais (e.g. *App Store*) e baixados diretamente para o aparelho em que devem ser executados.

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.

Ainda que o crescimento de ambas as formas de comércio eletrônico traga repercussões para a cobrança de tributos, são as transações *on-line* – tendo por objeto bens digitais – que impõem dificuldades mais significativas no âmbito tributário. Além de frequentemente colocarem em xeque a divisão tradicional entre mercadorias e serviços, a adequada tributação desse tipo de transação passa pela redefinição do conceito de “estabelecimento permanente” e pela estruturação de meios que permitam assegurar a cobrança de imposto sobre transações digitais nos mesmos patamares incidentes sobre os negócios tradicionais.

No caso do Brasil, como destaca Marco Aurélio Greco, “o problema tributário está na circunstância de nosso ordenamento tributário (desde a repartição de competências até as incidências específicas) ter sido concebido a partir de variáveis objetivas” (GRECO, 2006, p. 169). É dizer, as regras foram idealizadas em um mundo em que o valor econômico estava sobretudo nos bens tangíveis, e atualmente caminhamos a passos largos para uma realidade bastante diferente.

A bem dizer, o futuro próximo reserva desafios e perplexidades ainda maiores. A difusão das impressoras 3D, por exemplo, permitirá, em breve, novas formas de produção e comercialização de bens, alterando radicalmente a maneira como adquirimos – ou produzimos? – mercadorias e serviços. Em vez de comprar o utensílio em um estabelecimento físico ou mesmo em uma loja virtual, pode o consumidor simplesmente imprimi-lo em sua casa, pagando quicá os direitos de propriedade relativos ao *design* do produto. Não se está, portanto, diante da compra de uma mercadoria, tampouco da aquisição de um serviço.

Mudanças dessa ordem indicam propensão ao esvaziamento das bases tributárias tradicionais dos impostos indiretos, desafiando a criatividade dos governos na identificação de novas materialidades e construção de novas exações capazes de alcançá-las. Resta saber quais serão elas.

O crescimento da importância dos intangíveis, no contexto da nova economia, faz acreditar que seja este um dos principais caminhos a seguir para a reformulação do sistema tributário em vigor. Trata-se, então, de definir e delimitar novas formas de riqueza até agora não exatamente tocadas pela legislação vigente.

No conceito de intangível, cabe tudo aquilo que ostente valor econômico, apesar de não poder ser fisicamente tocado nem medido. É intangível “qualquer fator não físico que contribua ou seja empregado na produção ou na prestação de serviço, ou de que se espere a geração de benefícios produtivos futuros aos indivíduos ou empresas

que controlam o uso de tais fatores” (GRECO, 2006, p. 169). A gama de possibilidades que se abre é ampla, incluindo desde frutos do conhecimento aplicado (tais como a propriedade intelectual e os direitos autorais) até elementos outros, como direitos relativos à imagem ou à inovação. O novo sistema certamente não poderá deixar de abrir-se ao “reconhecimento tributário do capital intelectual”, definindo novas materialidades e meios de cobrança mais adequados à ascensão dos intangíveis e à contração de bases tributárias tradicionais.

4 Sistema tributário brasileiro esgotado

O sistema tributário brasileiro não escapa aos desafios que a economia digital impõe aos demais países. Mudanças estruturais na economia e na sociedade parecem ter esgotado o potencial de expansão do sistema brasileiro e chegam a pôr em dúvida sua capacidade de exploração no cenário atual.

Há claros sinais de mudança em andamento. Nos últimos anos, aquela que já foi a maior qualidade do sistema tributário do Brasil, a eficiência arrecadatória, parece estar em xeque. A carga tributária global brasileira, que já esteve próxima dos 35%, entre 2005 e 2008, já recuou para menos de 33% do PIB em 2017 (BRASIL, 2018). É certo que a recessão também tem um papel nesse cenário, em face de seu impacto negativo sobre as receitas públicas. Mas o fato é que são cada vez mais perceptíveis sinais de quebra estrutural no nosso sistema tributário, com a retração de bases essenciais para atual carga tributária, como, por exemplo, petróleo, automóveis, comunicações, indústria de transformação e, até mesmo, o emprego (formal).

Ao que tudo indica, a alteração do cenário econômico gera novos desafios aos reformadores do sistema tributário e faz caducar algumas propostas que mal vieram à luz. Um novo sistema precisará ser reconstruído diante das novas realidades da economia e do mercado de trabalho, em transformação cada vez mais urgente e expedita. A realidade, vale dizer, sobrepõe-se às formas jurídicas, como no exemplo da conversão de empregados celetistas em prestadores de serviços, por meio da constituição de firmas: uma clara resposta ao país que impõe aos seus empregadores os maiores custos em todo mundo para contratar um trabalhador – entre impostos, encargos e incertezas jurídicas.

As relações econômicas e sociais, no Brasil e em todo mundo, estão modificando-se em velocidade tal que não parece ter sido experimentada ainda na história. Sem planejamento ou mesmo diagnóstico governamental, o próprio mercado ajustou-se. Até mesmo a recente – e polêmica – Lei n. 13.429, de 31 de março de 2017, que dispõe sobre terceirização de mão de obra no Brasil, já chega atrasada e parcialmente comprometida, diante da velocidade das transformações no mundo do trabalho em face da economia digital. É, como se sabe, cada vez mais comum a contratação de firmas em lugar de trabalhadores celetistas, sem recorrer a intermediários para contratação de mão de obra.

Aliás, é curioso notar que raros países têm tantos proprietários de empresas quanto o Brasil. A publicação da consolidação das declarações do IRPF do ano-base de 2016 pela Receita Federal do Brasil aponta um dado inusitado: do total de 28 milhões de declarantes, 29,2% declararam-se empregados de empresas privadas contra 25,9% ditos capitalistas, proprietários de empresa e trabalhadores por conta própria. Ou seja, 8,17 milhões declararam-se empregados de empresas privadas, contra 7,25 milhões de capitalistas, proprietários de empresa, trabalhadores por conta própria e bolsistas. Seriam, então, 1,1 proletário para cada 1 capitalista.

No nível estadual, o principal tributo brasileiro, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS), dá claros sinais de esgotamento. Ainda que continue sendo o imposto que mais arrecada no país, o peso relativo do ICMS na carga tributária global é cada vez menor.

Em 2017, a arrecadação do imposto correspondeu a 6,78% do PIB e 20% da carga tributária nacional. Em 1968, o então ICM – que não incluía em sua base petróleo, gás, energia, combustíveis, comunicação e transporte – representou 7,28% do PIB e 31% da carga tributária bruta global. Além dos conflitos federativos, a tendência de depreciação da arrecadação e a falta de visão de longo prazo estão entre os principais desafios do imposto, que caminha a passos largos para a obsolescência (AFONSO *et al.*, 2018).

No nível municipal, embora seja claro o esforço no sentido de atualizar a lista de serviços prevista na Lei Complementar nº. 116/2003, para incluir serviços prestados no contexto da economia digital não parece, até o momento, que as alterações tenham sido acompanhadas dos meios necessários para torná-las efetivas. É, de fato, pouco provável que, nas atuais circunstâncias, se possa esperar que os mais de cinco mil municípios brasileiros estejam preparados para realizar a cobrança do imposto sobre serviços digitais.

Nos três níveis da federação, a economia digital reclama mudanças em matéria tributária, boa parte delas inclusive, com alteração da própria norma constitucional, com as peculiaridades e vicissitudes que são inerentes a um processo de reforma aprofundado.

5 Economia digital e Reforma Tributária no Brasil

A modernização dos tributos enfrenta no Brasil entraves peculiares. Além das dificuldades e hesitações que atravessam esse debate em outras partes do mundo, a adequação da tributação à economia digital, no contexto nacional, depende da superação de alguns obstáculos atrelados ao particular desenho constitucional do nosso sistema tributário e ao peculiar formalismo que impera em nossa cultura jurídica.

A adequação da legislação tributária brasileira à nova economia digital passaria pela implementação de importantes alterações legislativas. E isso significa lidar com,

pelo menos, três obstáculos ou questões fundamentais: (1) rigidez constitucional; (2) conflitos federativos; e (3) autonomia financeira dos entes subnacionais.

A rigor, essas três questões estão intimamente conectadas entre si e têm relação estreita com o desenho constitucional – e pouco flexível – do nosso sistema tributário e da nossa federação. São obstáculos, até certo ponto, comuns a qualquer proposta de modificação profunda na estrutura dos tributos cobrados no Brasil, máxime em matéria de tributação indireta. Trataremos de cada um deles separadamente nos tópicos que seguem, sem deixar de explorar a relação que entre si mantém.

5.1 Primeiro obstáculo: Rigidez constitucional

O primeiro obstáculo está na falta de flexibilidade. O sistema tributário brasileiro tem bases rígidas, estabelecidas no próprio texto da Constituição Federal em vigor. Modernizá-lo, adaptando-o às inovações e urgências da economia digital, implica, em muitos aspectos, mudar a própria Constituição.

Trata-se do que se pode chamar, até certo ponto, de peculiaridade nacional. Nenhum outro país tem constituição tão detalhada e minuciosa em matéria tributária quanto a brasileira (FUCK, 2017, p. 73-5; TORRES, 2010, p. 28). A Constituição de 1988 não apenas define limites ao poder de tributar e direitos fundamentais dos contribuintes (art. 150). Também dispõe exaustivamente sobre as competências tributárias (*e.g.* arts. 149, 153, 154, 155 e 156) e sobre partilha do produto da arrecadação de impostos (*e.g.* arts. 157, 158 e 159), alcançando tratamento especialmente minucioso no caso do ICMS (§ 2º do art. 155).

Assim, no mais dos casos, o esforço de modernização da legislação tributária brasileira – para ajustá-la aos novos tipos de negócios e características da economia digital – exige, em maior ou menor extensão, reformar o próprio texto constitucional. Isso porque nosso sistema tributário brasileiro é tão rígido quanto a nossa Constituição. Pode, portanto, ser modificado, respeitados os mesmos limites – especialmente a forma federativa e os direitos fundamentais dos contribuintes – e procedimentos previstos no art.60: votação em dois turnos em cada casa legislativa e aprovação por votos de três quintos dos membros do Congresso Nacional. Ou seja, é preciso obter votos de, no mínimo, 308 Deputados Federais e 49 Senadores da República.

Se considerarmos centena de emendas já editadas, dizer que o sistema é “rígido” pode parecer um exagero. De todo modo, não obstante o número de alterações, a necessidade de se observar o procedimento e os limites previstos no art. 60 da Constituição impõe, na prática, um processo mais lento e complexo para reformas tributárias que requeiram alterações constitucionais, além de demandar um elevado grau de consenso ante o quórum necessário para aprovação.

Em todo caso, não é apenas nesse sentido que a falta de flexibilidade pode representar um desafio à modernização dos tributos no Brasil. Apresentar a rigidez

como um entrave à reforma não significa apenas dar-se conta de que, no Brasil, a modernização dos tributos depende de emenda constitucional, senão também que os tempos atuais exigem uma reforma que torne mais flexíveis as bases constitucionais do nosso sistema tributário.

O sistema tributário adequado à economia digital deve ser mais ágil e maleável para que seja capaz de lidar com um mundo em constate e rápida modificação. Hoje, não parece sequer possível nominar de forma exaustiva, no texto constitucional, os novos tributos que breve virão, para contemplar novas materialidades e fatos geradores da economia digital.

Diante das incertezas que marcam o cenário digital, é preciso criar mecanismos para ajustar o sistema tributário à nova realidade da economia e da sociedade. E isso provavelmente implica retirar parcela considerável das disposições tributárias que hoje se encontram no nível da Constituição, deixando espaço para sua disciplina e, por conseguinte, alteração por meio da legislação infraconstitucional.

5.2 Segundo obstáculo: Conflitos de competência

O segundo obstáculo diz respeito à definição de competências que, assim como outras diretrizes do sistema tributário, também se encontram cristalizadas no próprio texto da Constituição de 1988. O ajuste da tributação no Brasil ao contexto da nova economia digital exige, também, determinar (escolher) quem tributa o quê.

As bases firmadas em 1988 – e antes, na década de 1960 – partem de duas premissas que não mais parecem atuais: foram construídas para uma economia predominantemente orientada a bens tangíveis e repartem competências entre Estados e Municípios, dividindo as operações entre circulação de mercadorias e prestação de serviços. Ambas as premissas se mostram inadequadas à nova economia.

Mercadorias desmaterializam-se em intangíveis, e o conceito de serviço torna-se cada vez mais amplo e impreciso. Mantidas as bases atuais, muitas operações, na verdade, ou não serão tributadas nem por Estados nem por Municípios – porque, rigorosamente, não serão uma coisa (circulação de mercadoria) nem outra (prestação de serviço) – ou poderão sofrer dupla tributação, como, aliás, já se verifica no caso dos *softwares*, frequentemente sujeitos a exigências tributárias estaduais e municipais.

Além disso, o aspecto da arrecadação dos entes subnacionais também não pode ser desconsiderado. Admitir que a competência municipal para tributar a prestação de serviços simplesmente possa ampliar-se à medida que os serviços passem a predominar na economia implicaria aceitar a paulatina e concreta inversão do quadro constitucional de partilha tributária, que provavelmente conduzirá ao total colapso das já combalidas finanças estaduais e ao próprio esfacelamento da federação, tal como desenhada na Constituição de 1988.

Com efeito, as premissas que lastreiam a divisão de competências foram estabelecidas ao tempo em que a economia se concentrava na produção e no comércio de bens físicos e a maior parte dos serviços era relegada apenas à prestação em pequena escala e à esfera local. O cenário hoje é outro, e o critério utilizado para a partilha de competências – dicotomia mercadoria-serviço – não mais se sustenta no contexto da economia digital nem é suficiente para lidar com os desafios que se impõem às administrações tributárias.

Para agravar ainda mais o problema, a rigidez constitucional, que marca o sistema tributário brasileiro, eleva os casos de conflitos de competência ao patamar das questões constitucionais e federativas, a demandar julgamento em única ou última instância pelo Supremo Tribunal Federal. Não é à toa que a literatura nacional, ao examinar 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 matéria (PISCITELLI, 2018; FARIA *et al.*, 2018).

De fato, esse é um aspecto fundamental em relação à tributação da economia digital no Brasil, uma peculiaridade nossa. A definição da competência para a tributação de *softwares* – e, grosso modo, de bens digitais em geral – passa, hoje, necessariamente, pelo pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, à falta de uma reforma ampla do quadro normativo vigente.

Aliás, embora o Tribunal já tenha tangenciado o tema em algumas oportunidades, a questão ainda aguarda pronunciamentos definitivos do Plenário da Corte. O RE 176.626, de relatoria do Min. Sepúlveda Pertence, é apontado como primeira oportunidade em que o Tribunal se debruçou sobre a matéria. No recurso, julgado pela Segunda Turma em 1998, a Fazenda do Estado de São Paulo insurgia-se contra decisão do Tribunal de Justiça daquele Estado que afastou a incidência de ICMS sobre operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador. O recurso foi provido para assentar a impossibilidade de tributação do licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador, mas admitiu a incidência do imposto estadual sobre “cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo” – “software de prateleira” (*off the shelf*).

Controvérsia semelhante foi enfrentada no RE 199.464, de relatoria do Min. Ilmar Galvão, julgado 2.3.1999, e no RE 191.454, de relatoria do Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 8.6.1999, que aplicaram a mesma orientação firmada no primeiro precedente.

Em 2010, o Plenário do Tribunal manifestou-se a respeito da incidência de ICMS sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, no julgamento da medida cautelar na ADI 1.945, na qual se discutiu a constitucionalidade de lei do Estado de Mato Grosso. A cautelar requerida foi negada, reconhecendo-se a possibilidade de incidência do imposto, a despeito da “inexistência de bem corpóreo

ou mercadoria em sentido estrito”. O julgado, no entanto, não pôs termo à controvérsia sobre a temática, tampouco assentou diretrizes claras a respeito da tributação dos intangíveis. Ainda assomam à Corte diversos outros feitos, que aguardam julgamento.

O RE 688.223, de relatoria do Min. Luiz Fux, processo-paradigma da repercussão geral, discute a incidência de ISSQN sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (*software*) desenvolvidos para clientes de forma personalizada. A ADI 5.576, de relatoria do Min. Roberto Barroso, questiona a constitucionalidade da incidência de ICMS sobre programas de computador e a validade da legislação paulista em que se baseia essa cobrança. A ADI 5659, de relatoria do Min. Dias Toffoli, questiona a constitucionalidade da legislação do Estado de Minas Gerais que dá suporte à cobrança de ICMS nas operações com programas de computador. AADI 5958, de relatoria da Min. Cármen Lúcia, pede a declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 106/2017, que disciplina os procedimentos de cobrança desse imposto nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, e também declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 2º, I, da Lei Complementar nº 87/96, para afastar a incidência do ICMS sobre operações com bens e mercadorias digitais.

Essa lista de casos aguardando julgamento não é exaustiva, mas parece suficiente para fazer ver a complexidade dos conflitos e a importância do posicionamento do STF na matéria. No quadro atual, se não forem revistas as bases constitucionais do sistema tributário pelo Congresso Nacional, caberá ao Tribunal a definição das competências e possibilidades legislativas relativas aos impostos incidentes sobre transações eletrônicas.

Assim, pela via judicial ou legislativa, está claro que a atualização do sistema tributário brasileiro depende da articulação dos conflitos de competência que pululam em torno do comércio eletrônico e dos bens intangíveis, seja na redefinição dos conceitos que servem de lastro para a partilha de competências no Brasil, evitando lacunas e sobreposições, seja na identificação dos efetivos responsáveis para tributação das transações com bens digitais no Brasil.

5.3 Terceiro obstáculo: Autonomia Federativa

O terceiro obstáculo tem relação estrita com os anteriores e é talvez, dentre todos, o mais difícil de se superar. Caso se considere, de fato, a necessidade de reformar a Constituição para alterar os tributos incidentes sobre bens digitais, eliminando, inclusive, a velha dicotomia mercadorias-serviços, como assegurar a preservação da autonomia financeira dos entes subnacionais? Em outras palavras, como garantir que Estados e Municípios contem com os recursos de que necessitam para o desempenho de suas atribuições institucionais?

Essa questão é, até certo ponto, outra forma de conceber o obstáculo dos conflitos federativos e não se apresenta apenas em relação aos desafios da nova economia digital.

Qualquer reforma constitucional substantiva, que suprima ou unifique competências tributárias dos entes subnacionais, deverá responder idêntico questionamento.

Com efeito, o esforço de unificação e simplificação dos tributos incidentes sobre o consumo no Brasil para enfrentar os desafios da economia digital não pode deixar de lado suas repercussões diretas nas receitas públicas dos entes subnacionais. A alteração – e, sobretudo, a exclusão – de competências demandará inevitavelmente a instituição de novos mecanismos de preservação da autonomia financeira desses entes, por meio de fundos de compensação, transferências constitucionais obrigatórias ou compartilhamento de bases tributárias.

A rigor, não será esta a primeira oportunidade em que se discute o tema no quadro de uma reforma tributária no Brasil. Quando da Assembleia Constituinte de 1988, no início dos trabalhos, chegou a ser aprovada a extinção do ISSQN municipal e a sua fusão ao ICM estadual, junto com os tributos federais. Mas, diante do protesto dos prefeitos à época pelo fim do seu imposto e do desinteresse dos governadores pelo tema, o imposto permaneceu na competência municipal. A situação, aliás, repetiu-se, ao final do século passado, na votação de proposta de reforma tributária em 1995, quando as Fazendas estaduais não se empenharam em defender a fusão daqueles impostos.

De todo modo, no contexto atual, a preservação de competências privativas pode não assegurar a manutenção da arrecadação tributária nem de autonomia financeira. Neste século, a carga do ICMS em pontos do PIB praticamente permaneceu inalterada – pouco menos de 7 pontos do PIB em termos de arrecadação –, enquanto a do ISSQN cresceu 0,3 pontos do PIB. Os serviços se tornaram o elemento mais dinâmico da economia enquanto os produtos industriais, coração do ICMS, perdem cada vez mais espaço (AFONSO *et al.*, 2018).

Destarte, apesar de permanecerem firmes as bases jurídico-constitucionais de sua autonomia federativa – e de sua competência tributária –, os Estados assistem à erosão de sua base tributária real, na medida em que as atividades econômicas de que dependem perdem cada vez mais espaço e importância no cenário atual. Ou seja, de uma forma ou de outra, a criação de mecanismos de preservação da autonomia federativa é tema da ordem do dia.

De resto, as previsíveis dificuldades para a construção de consensos que sustentem uma modificação na repartição de competências tributárias não inspiram visões otimistas sobre a matéria.

6 Conclusões

A economia digital implica desafios e perplexidades ainda não articulados. Muda a forma como nos comunicamos, consumimos e trabalhamos. Surgem novos negócios e formas de comércio. Aumenta o fluxo de capital. Ganham importância crescente os bens intangíveis.

O sistema tributário precisa também mudar: adaptar-se aos desafios impostos pela revolução digital. Crescem os indícios de que muitos dos atuais tributos vão se tornar em breve obsoletos, diante do dinamismo do comércio eletrônico e da nova economia. Renda, consumo e emprego foram profundamente afetados pelos novos valores, formas de negócio e de trabalho atuais. Os três pilares da tributação do século XX foram abalados pela revolução digital em curso. Embora haja muita literatura e discussão sobre como as modificações estruturais afetarão cada uma dessas variáveis macroeconômicas e mesmo sobre como modernizar a cobrança de tributos, permanece incipiente o debate sobre as mudanças necessárias nos sistemas tributários.

Não será preciso mudar apenas práticas, a mudança implicar repensar também a política fiscal e, sobretudo, a configuração atual das competências tributárias. A exemplo das projeções sobre trabalho do futuro, em que se aponta que boa parte das profissões do futuro sequer foram inventadas, o que mesmo se pode dizer dos impostos do futuro: ainda estão por serem descobertos.

No Brasil, o enfrentamento desses desafios fiscais passa necessariamente pela reforma da própria Constituição. A rigidez constitucional representa o primeiro obstáculo. A redefinição de competências e materialidades depende de emenda constitucional. O segundo são os conflitos e as sobreposições de competência que envolvem a tributação do consumo no país. Além de definir quais podem ser os novos tributos, resta saber a quem cabe cobrá-los. E eis o terceiro obstáculo: assegurar que a necessária revisão das estruturas fiscais estabelecidas em 1988 não acirre a crise federativa que assola nossa república.

Para o cenário que se desenha, tanto no plano interno quanto no internacional, é difícil saber quais e como serão os novos impostos. O que já se tem como certo é que as formas atuais não parecem suficientes nem adequadas para lidar com a nova realidade econômica e social. Muito deve ser mudado: conceitos, teorias, práticas e estruturas jurídicas.

Referências

- AFONSO, José Roberto R. et al. ICMS: crise federativa e obsolescência. *Revista Direito GV*, v. 14, n. 3, set-dez, 2018, p. 987-1018.
- AFONSO, José Roberto; COELHO, Isaias. O tsunami pode estar a caminho do Brasil. *Revista Conjuntura Econômica*, Abril, 2017.
- AFONSO, José Roberto; PORTO, LAÍS K. Tributos sem Futuro. *Conjuntura Econômica (RIO DE JANEIRO)*, v. 72, p. 32-35, 2018.
- ALBUQUERQUE, Pedro Henrique Melo et al. Na era das Máquinas, o Emprego é de Quem? Estimação da Probabilidade de Automação de Ocupações no Brasil. *Ipea: Texto Para Discussão*, Rio de Janeiro, n. 2457, p. 1-1, mar. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2FUjxwL>. Acesso em: 07 mai. 2019.
- BERKMEN, P. et al. Fintech in Latin America and the Caribbean: Stocktaking. *IMF Working Papers*, n. 71, mar. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2VNZxFX>. Acesso em: 07 maio 2019.
- BOTTONE, Germana. *A tax on robots? Some food for thought*. DF Working Papers, n. 3, MEF Ministero dell’Economia e delle Finanze, 2017. Disponível em: http://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/dfwp3_2018.pdf. Acesso em: 15 abril 2019.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. *Estudos Tributários. Carga Tributária no Brasil – 2017 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)*. Brasília. Novembro. 2018.
- CONJUR. Consultor Jurídico. *TRT de São Paulo reconhece vínculo de emprego entre Uber e motorista*. 27 de agosto de 2018, 9h32. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-ago-27/trt-sao-paulo-reconhece-vinculo-emprego-entre-uber-motorista>. Acesso em: 31 jan. 2019.
- FARIA, Renato V. et al. *Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- FLOOD, Alison. Amazon ‘pays 11 times less Corporation tax than traditional booksellers’. *The Guardian*. 11 Setembro. 2017. <https://www.theguardian.com/books/2017/sep/12/amazon-pays-11-times-less-corporation-tax-than-traditional-booksellers>. Acesso em: 16 abril 2019.
- FORBES. FORBES divulga as marcas mais valiosas do mundo em 2018. Kurt Badenhausen. 23 de maio de 2018. Disponível em: <https://forbes.uol.com.br/listas/2018/05/forbes-divulga-as-marcas-mais-valiosas-do-mundo-em-2018/>.
- FUCK, Luciano Felício. *Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal*. São Paulo: Saraiva, 2017.
- MIGUEZ, Santiago Díaz de Sarralde. *Tributación, digitalización de la economía y Economía Digital*. Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), 2018.
- PALMA, Clotilde C. A Tributação da Economia Digital e a Evolução Recente da União Europeia. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018.
- 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.

OCDE. *Electronic Commerce: taxation Framework Conditions*. OECD. 1998. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>. Acesso em: 1º jan. 2019.

OECD. *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers: Forum on Tax Administration*, OECD Publishing, Paris. 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/574b61f8-en>. Acesso em: 10 jun. 2019.

OCDE. *Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*. Paris: OECD Publishing, 2013.

PISCITELLI, Tathiane (Coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018.

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

SCOCUGLIA, Livia. A reforma tributária pode afrontar o pacto federativo. Informativo Jota. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-pode-afrontar-pacto-federativo-25082017>. 24 ago. 2017. Acesso em: 31 jan. 2019.

TERADA-HAGIWARA, Akiko et al. Taxation Challenges in a Digital Economy—The Case of the People’s Republic of China. *ADB Briefs* (Asian Development Bank) n. 108. Maio. 2019. Disponível em: <https://www.adb.org/publications/taxation-digital-economy-peoples-republic-china>. Acesso em: 10 jun. 2019.

TÔRRES, Heleno Taveira *et alli*. “Sistema Tributário e Direitos Fundamentais no Constitucionalismo Comparado”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Sistema Tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 21-76.

USITC. US International Trade Commission. *Global Digital Trade 1: Market Opportunities and Key Foreign Trade Restrictions*. Publication 4716. Washington: 2017(August). Disponível em: www.usitc.gov/publications/332/pub4716_0.pdf. Acesso em: 30 jan. 2019.