FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

Integração da administração tributária à economia digital

Luciano Miranda Gonçalves

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 08/12/2023

1. Tema, contexto e delimitação de escopo

O advento da chamada "revolução digital" trouxe consigo transformações significativas na maneira de se comunicar e, como consequência, de se fazer negócios. Nesse contexto, emerge, no campo econômico, a chamada "economia digital", na qual as empresas passam a operar de maneira virtual, redefinindo conceitos como jurisdição, com o ingresso de novos *players* no mercado (muitos dos quais operando "na nuvem"), bem como novas modalidades de transações, inclusive com a utilização de criptoativos, ativos digitais não emitidos pela autoridade monetária competente e portanto não sujeitos, em princípio, a qualquer tipo de regulamentação estatal.

Nesse cenário, observa-se que as administrações tributárias, nas diferentes esferas de governo, vêm enfrentando dificuldades para abarcar tais transações e seus agentes na esfera de incidência dos tributos atualmente existentes, criando distorções na base de incidência e até mesmo desequilíbrios concorrenciais, uma vez que, em muitos casos, os novos *players* têm se tornado, inclusive, dominantes em seus respectivos mercados. Basta verificar, por exemplo, o papel preponderante que os chamados *marketplaces* passaram a assumir no mercado de varejo, reunindo milhares de pequenos vendedores com menor visibilidade em sites com elevado fluxo diário de visitantes que disponibilizam suas "vitrines virtuais", mediante o pagamento de comissão por transação efetuada e atuando ainda como intermediário e "avalista" da transação além de, em alguns casos, fornecendo infraestrutura logística. Ou, ainda, na comercialização de conteúdo via *streaming*, o que modifica a própria configuração do "produto" vendido, descaracterizando-o em relação às suas formas tradicionais (mídia contendo musica e/ou filmes, por exemplo).

Em muitos casos, a própria definição do que é produto e do que é serviço, por exemplo, passa a se tornar difusa diante das novas espécies de transações criadas na economia digital, impactando diretamente a base de tributação.

Agravando esse quadro, verifica-se que a atuação da administração tributária é, muitas vezes, limitada pela rigidez do ordenamento jurídico, em particular o Direito Tributário, cuja evolução está longe de acompanhar as mudanças trazidas pela economia digital, de maneira que grande parte das referidas transações ocorre à margem do sistema tributário ou, no máximo, dificulta enormemente a responsabilização dos agentes econômicos envolvidos.

Observa-se que as iniciativas por parte da administração tributária dos diferentes entes federativos ainda são tímidas e de efetividade limitada, além de possuírem caráter predominantemente repressivo, como foi o caso da operação denominada "Nosbor[1]", realizada pela Secretaria Estadual da Fazenda de São Paulo, no ano de 2020.

Assim, o modelo de pesquisa a ser adotado será o de trabalho exploratório, tendo como ponto de partida o estudo de possíveis respostas para a questão central de pesquisa proposta, ou seja, como as administrações tributárias das diferentes esferas de governo poderiam se tornar mais integradas à economia digital de modo a aumentar sua eficiência na apuração e recolhimento de tributos.

2. **Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso**

Contextualização fática

- Quais as novas modalidades de transações não abarcadas pelo atual sistema tributário?
- Quais são os players atuantes nesse mercado e como se situam no que se refere à responsabilidade tributária?
- Qual tratamento tributário deve ser dispensado às operações com criptoativos?
- Quais os limites do uso dos dados obtidos pelo monitoramento de tais operações para fins de fiscalização, notadamente quando envolvem moedas digitais lançadas pelos próprios governos?

---

[1] Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Secretaria-da-Fazenda-e-Planejamento-deflagra-opera%C3%A7%C3%A3o-para-combater-irregularidades-em-vendas-pela-Internet.aspx

- O atual modelo de lançamento por homologação permanece adequado em um cenário no qual as administrações tributárias detêm, em tese, todas as informações para a apuração dos tributos devidos, antes mesmo de serem fornecidas pelo contribuinte?

Referencial teórico-normativo

- Qual a legislação aplicável ao lançamento tributário no atual ordenamento jurídico?
- De que forma a legislação trata o conceito de jurisdição e como pode ser aplicado aos agentes econômicos que operam "na nuvem"?
- Como a legislação tributária atribui responsabilidade a intermediários como os "marketplaces" pelas transações neles realizadas?

Abordagem analítica

- Como o sistema tributário pode se adaptar de modo a incluir na base as transações da "economia digital"?
- Quais os desafios, do ponto de vista normativo, a serem enfrentados?
- De que forma pode ser enfrentado o problema da jurisdição para fins de tributação de transações envolvendo agentes "na nuvem"?
- É viável a utilização de tecnologias como o blockchain para registro e auditoria de transações, para fins tributários?
- De que forma seria possível fiscalizar as operações que utilizem criptoativos como meio de pagamento?

Recomendações finais

- Sugestões de alterações legislativas e/ou regulamentares de modo a prever hipóteses de incidência tributária para operações "digitais", bem como alterações no conceito de domicílio tributário
- Ampliação no conceito de responsabilidade tributária/solidariedade, a fim de incluir os *marketplaces* ou outros intermediários envolvidos nas transações no rol de responsáveis solidários pelo recolhimento dos tributos, inclusive nos casos em que tais intermediários só participem através da viabilização das transações financeiras ("*follow the money*")

- Regulamentação do rastreamento de operações com criptoativos

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

O trabalho possui relevância prática na medida em que pretende contribuir para o aperfeiçoamento da atuação concreta dos entes tributantes no sentido de conferir maior efetividade à arrecadação tributária, em linha com os conceitos de justiça fiscal e equidade, diminuindo o chamado "*tax gap"*, o qual corresponde à diferença entre a carga tributária nominal e a efetiva. Ainda, considerando a relevância que tais *players,* corre-se o risco de, em um futuro próximo, excluir da base de arrecadação grande parte das transações relevantes, levando, entre outras consequências, a enormes distorções no sistema. Assim, mudanças profundas no sistema tributário serão praticamente uma imposição no cenário que se apresenta.

O caráter inovador do trabalho, por sua vez, é decorrência lógica da aproximação proposta entre a legislação tributária, a atuação dos entes tributantes e as novas formas de transações criadas pela economia digital, uma vez que se busca fechar a lacuna existente entre os dois "mundos". Assim, dirige-se aos gestores das administrações tributárias dos diversos entes da Federação, bem como ao legislador, e até mesmo, ainda que de forma indireta, ao aplicador da lei, notadamente em um cenário em que construções jurisprudenciais têm ampliado de maneira significativa o espaço interpretativo do Judiciário na aplicação do ordenamento jurídico.

Com relação ao potencial de impacto, é possível que exista um potencial aumento de arrecadação, a qual não seria adequadamente capturada pela normatização vigente, bem como, em decorrência disso, uma tributação menos concentrada em determinados setores da economia.

4. Familiaridade com objeto da pesquisa

O pesquisador é Auditor Fiscal da Receita Estadual no estado de São Paulo desde o ano de 2010 e, nessa qualidade , tem constatado que o atual sistema tributário não tem sido capaz de capturar adequadamente as novas formas de transações criadas pela chamada "economia digital", reconhecendo a necessidade de uma maior aproximação entre os institutos tradicionais de Direito Tributário (e mesmo de outros ramos do Direito, como o Direito Privado) e a realidade concreta, da qual vem progressivamente se afastando.

Por outro lado, a posição de agente público traz, em certa medida, algum viés decorrente da própria posição de observador "interno", e eventualmente comprometendo em alguma medida a necessária "isenção" que deve ser perseguida pelo pesquisador.

5. **Bibliografia preliminar**

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2023.

FOSSATI, Gustavo e MCCLASKEY, Layla Salles. *Tributação da Economia Digital na esfera Estadual.* 1ª Edição. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021.

DRESCHER, Daniel. *Blockchain Basics: A Non-Technical Introduction in 25 Steps.* 1ª Edição. Apress, 2017.

ULRICH, Fernando. *Bitcoin: a moeda na era digital*. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2014.

GUGELMIN, Carolina Monteiro de Souza. *Responsabilidade tributária dos Marketplaces.* Curitiba: Juruá, 2023.

6. **Cronograma de execução**

	2023			2024												
Atividade	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Horas
Revisão bibliográfica																180 (20h/mês)
Realização de entrevistas e compilação dos resultados																60 (15h/mês)
Redação relativa ao quesito 1																30 (10h/mês)
Redação relativa ao quesito 2																30 (10h/mês)
Redação relativa ao quesito 3																30 (10h/mês)
Redação relativa ao quesito 4																30 (10h/mês)
Revisão final da redação																10
Depósito																-