



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
Área de concentração: Direito, Estado e Constituição
Linha de pesquisa: Transformações na Ordem Social e Econômica e
Regulação
Sublinha: Regulações e Transformações na Ordem Econômica

CÍCERO DE OLIVEIRA SABINO

A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO
SOBRE O FENÔMENO DA ECONOMIA DIGITAL

BRASÍLIA
2024

CÍCERO DE OLIVEIRA SABINO

**A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO
SOBRE O FENÔMENO DA ECONOMIA DIGITAL**

Tese submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen

Brasília

2024

de Oliveira Sabino, Cícero

A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E OS
DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O FENÔMENO DA
ECONOMIA DIGITAL / Cícero de Oliveira Sabino; Orientador
Valcir Gassen. Brasília, 2024. 191 p.

Tese (Doutorado em Direito) Universidade de Brasília,
2024.

1. Matriz Tributária. 2. Economia Digital. 3. Justiça
Fiscal. 4. Tributação Digital. 5. Regressividade. I. Gassen, Valcir,
orient. II. Título.

CÍCERO DE OLIVEIRA SABINO
A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO
SOBRE O FENÔMENO DA ECONOMIA DIGITAL

Esta Tese de Doutorado foi avaliada e aprovada em 23 de dezembro de 2024 pela banca examinadora composta pelos seguintes membros:

Prof. MAMED SAID FILHO, Dr.
Instituição UnB

Prof. MARCUS VINÍCIUS AGUIAR MACEDO, Dr.
Instituição UFRGS

Prof. ALYSSON MAIA FONTENELE, Dr.
Instituição UFG

Prof. VINÍCIUS SILVA LEMOS, Dr.
Instituição UFAC

Certificamos que esta é a versão original e final da tese que foi julgada adequada para obtenção do título de Doutora em Direito.

Coordenação do Programa de Pós-Graduação

Prof. Valcir Gassen, orientador
Brasília, 2024

DEDICATÓRIA

À minha família, que sempre esteve ao meu lado, oferecendo amor, apoio incondicional e sendo a base sólida para todas as minhas conquistas.

Aos meus amigos, pela companhia nos momentos de alegria e pelas palavras de incentivo nos desafios.

E, por fim, a todos que acreditam no poder transformador da educação, dedico este esforço como um tributo à busca incansável pelo conhecimento.

AGRADECIMENTOS

A conclusão desta tese é fruto de uma caminhada, que jamais teria sido possível sem amor, apoio e inspiração daqueles que mais amo.

Primeiramente, agradeço a Deus, pela força e sabedoria concedidas ao longo dessa jornada.

Expresso minha profunda gratidão ao meu orientador, Professor Valcir Gassen, pela orientação criteriosa, paciência e apoio inestimável durante o desenvolvimento desta tese. Sua dedicação e conhecimento foram fundamentais para a realização deste trabalho.

À minha esposa, Claudia, minha companheira de vida, que sempre esteve ao meu lado, em cada desafio, acreditando em mim, mesmo quando eu duvidava. Seu amor, paciência e compreensão foram fundamentais para que eu chegasse até aqui. Obrigado por ser minha fortaleza, por compartilhar comigo os sonhos e as conquistas.

Aos meus filhos, Caio e Cristiano, que são minha maior razão para seguir em frente. Vocês me encham de orgulho e me lembram todos os dias do verdadeiro significado de perseverança e amor. Que esta conquista sirva de exemplo de que com esforço e dedicação, tudo é possível.

À minha mãe, Lili, minha primeira professora, pela força, fé e pelo amor incondicional que sempre me guiaram. Seu exemplo de resiliência e dedicação à família é minha maior inspiração. Este trabalho é também um reflexo dos valores que você me ensinou e que carrego comigo.

Ao meu pai, Edilson, que permanece vivo em minhas lembranças e em meu coração. Sua sabedoria e seus ensinamentos foram a base de tudo o que sou. Embora ausente fisicamente, sinto sua presença em cada passo que dou, e esta conquista é também dedicada a você.

Aos meus irmãos, Honorinda, Vânia e Neto, pela amizade, companheirismo e apoio ao longo de toda a minha vida. Sou profundamente grato por cada palavra de incentivo e por cada gesto de carinho que me ajudaram a chegar até aqui.

Às minhas cunhadas Régia, Fabiane e Cinthia e ao meu cunhado Rogério, pelas palavras de incentivo e pela confiança depositada em mim.

A cada um de vocês, minha eterna gratidão. Este trabalho é tão meu quanto de vocês.

EPÍGRAFE

“[...] a expressão ‘matriz tributária’, como sendo o resultado das escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social no que diz respeito ao fenômeno tributário.” (Gassen, 2020, p. 22)

RESUMO

A presente tese, intitulada "A Matriz Tributária Brasileira e os Desafios da Tributação sobre o Fenômeno da Economia Digital", investiga a adequação do sistema tributário brasileiro às transformações geradas pela economia digital. O estudo objetiva examinar as falhas da matriz tributária vigente, os obstáculos à tributação de bens e serviços digitais, e sugerir alternativas para garantir maior equidade, eficiência e competitividade no cenário global. A pesquisa adota uma abordagem qualitativa, utilizando revisão bibliográfica, estudos comparativos internacionais e análise de dados empíricos. A matriz tributária, entendida como o produto das escolhas históricas no campo da ação social em relação ao fenômeno tributário, é central para a análise dos desafios impostos pela economia digital. A pesquisa também avalia os efeitos das reformas tributárias recentes, como a Emenda Constitucional nº 132/2023, que instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Os principais resultados identificam propostas para harmonizar a tributação das transações digitais, mitigar os conflitos entre diferentes esferas governamentais e aprimorar os mecanismos de fiscalização. Além disso, a tese sublinha a importância de reformas que promovam a justiça fiscal e a inclusão econômica, alinhadas às melhores práticas internacionais. O estudo contribui significativamente para o debate sobre a modernização da matriz tributária brasileira, propondo soluções que possibilitem sua adaptação às novas dinâmicas da economia digital e fortaleçam a competitividade do Brasil no contexto global.

Palavras-chave: Matriz Tributária; Economia Digital; Tributação Digital; Regressividade; Justiça Fiscal.

ABSTRACT

This thesis, entitled "The Brazilian Tax Matrix and the Challenges of Taxation on the Phenomenon of the Digital Economy," investigates the adequacy of the Brazilian tax system in relation to the transformations brought about by the digital economy. The study aims to examine the shortcomings of the current tax matrix, the challenges associated with taxing digital goods and services, and suggest alternatives to ensure greater equity, efficiency, and competitiveness in the global context. The research adopts a qualitative approach, using bibliographic review, international comparative studies, and empirical data analysis. The tax matrix, understood as the result of historical choices in the social field concerning the tax phenomenon, is central to the analysis of the challenges posed by the digital economy. The research also evaluates the effects of recent tax reforms, such as Constitutional Amendment No. 132/2023, which establishes the Goods and Services Tax (GST). The main findings identify proposals to harmonize the taxation of digital transactions, mitigate conflicts between different governmental levels, and improve inspection mechanisms. Moreover, the thesis emphasizes the importance of reforms promoting fiscal justice and economic inclusion, aligned with international best practices. The study makes a significant contribution to the debate on the modernization of the Brazilian tax matrix, proposing solutions that enable its adaptation to the new dynamics of the digital economy and strengthen Brazil's competitiveness in the global context.

Keywords: Tax Matrix; Digital Economy; Digital Taxation; Regressivity; Fiscal Justice.

RESUMEN

Esta tesis, titulada "La Matriz Tributaria Brasileña y los Desafíos de la Tributación sobre el Fenómeno de la Economía Digital", investiga la adecuación del sistema tributario brasileño a las transformaciones provocadas por la economía digital. El estudio tiene como objetivo examinar las deficiencias de la matriz tributaria actual, los desafíos asociados con la tributación de bienes y servicios digitales, y proponer alternativas para garantizar una mayor equidad, eficiencia y competitividad en el contexto global. La investigación adopta un enfoque cualitativo, utilizando revisión bibliográfica, estudios comparativos internacionales y análisis de datos empíricos. La matriz tributaria, entendida como el resultado de las elecciones históricas en el campo social con respecto al fenómeno tributario, es fundamental en el análisis de los desafíos que plantea la economía digital. La investigación también evalúa los efectos de las reformas tributarias recientes, como la Enmienda Constitucional nº 132/2023, que establece el Impuesto sobre Bienes y Servicios (IBS). Los principales resultados identifican propuestas para armonizar la tributación de las transacciones digitales, mitigar los conflictos entre los diferentes niveles gubernamentales y mejorar los mecanismos de inspección. Además, la tesis subraya la importancia de las reformas que promuevan la justicia fiscal y la inclusión económica, alineadas con las mejores prácticas internacionales. El estudio realiza una contribución significativa al debate sobre la modernización de la matriz tributaria brasileña, proponiendo soluciones que permitan su adaptación a las nuevas dinámicas de la economía digital y refuercen la competitividad de Brasil en el contexto global.

Palabras clave: Matriz Tributaria; Economía Digital; Tributación Digital; Regresividad; Justicia Fiscal.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Evolução da Carga Tributária no Brasil – 2002 a 2022	58
Figura 2 – Carga tributária do Brasil e dos países da OCDE (2021)	59
Figura 3 – Carga Tributária sobre Renda, Lucro e Ganho de Capital - Brasil e países da OCDE (2021)	61
Figura 4 – Carga Tributária sobre Propriedade - Brasil e países da OCDE	61
Figura 5 – Carga Tributária sobre Bens e Serviços - Brasil e países da OCDE	62
Figura 6 – Carga Tributária por Base de Incidência - Brasil e países da OCDE (2021)	63

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Competência Tributária segundo a Constituição Federal de 1988	57
Tabela 2 – Distribuição da Carga do Brasil por Ente Federativo (2021)	59
Tabela 3 – Composição da Carga Tributária do Brasil (2021)	60
Tabela 4 – Competência Tributária dos Impostos após a Emenda Constitucional nº 123/2021	65

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

B2B	<i>Business-to-Business</i>
B2C	<i>Business-to-Consumer</i>
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
Big techs	Maiores empresas de tecnologia do mundo
C2C	<i>Consumer-to-Consumer</i>
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CDES	Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
COVID – 19	Coronavírus 2019
DTS	<i>Digital Tax Services</i>
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	Imposto de Exportação
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
IoT	<i>Internet of Things</i>
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto de Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto sobre Serviços

ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto Territorial Rural
IVA	Imposto de Valor Agregado
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
P&D	Pesquisa e Desenvolvimento
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PME	Pequenas e Médias Empresas
SaaS	Software as a Service

SUMÁRIO

DEDICATÓRIA	V
AGRADECIMENTOS	VI
EPÍGRAFE	VII
RESUMO.....	VIII
ABSTRACT.....	IX
RESUMEN	X
LISTA DE FIGURAS	XI
LISTA DE TABELAS	XII
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	XIII
1 INTRODUÇÃO	1
2 TRIBUTAÇÃO E MATRIZ TRIBUTÁRIA	6
2.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE TRIBUTAÇÃO	6
2.1.2 <i>As Funções da Tributação</i>	10
2.1.2.1 <i>Função Redistributiva</i>	11
2.1.2.2 <i>Função de Justiça Social</i>	14
2.1.2.3 <i>Função Reguladora</i>	16
2.1.3 <i>Histórico sobre a teoria da tributação</i>	22
2.1.4 <i>Princípios orientadores para uma justa tributação</i>	26
2.1.4.1 <i>Capacidade Contributiva</i>	27
2.1.4.2 <i>Equidade</i>	31
2.1.4.3 <i>Transparência</i>	34
2.1.4.5 <i>Neutralidade</i>	39
2.2 ASPECTOS RELEVANTES SOBRE A MATRIZ TRIBUTÁRIA.....	45
2.2.1 <i>Definição de Matriz Tributária</i>	45
2.2.2 <i>A Matriz Tributária e seus Impactos sobre as Desigualdades Econômicas e Sociais</i>	48
2.2.3 <i>A Atual Estruturação da Matriz Tributária Brasileira</i>	56
2.2.3.1 <i>A redefinição da competência tributária pela Reforma Tributária (Emenda Constitucional nº 132/2023)</i>	63
2.2.4 <i>Considerações sobre a matriz tributária brasileira</i>	66
3 A ECONOMIA DIGITAL E A TRIBUTAÇÃO: OS DESAFIOS VERIFICADOS A PARTIR DOS NOVOS MODELOS DE NEGÓCIOS	71

3.1 A REVOLUÇÃO TECNOLÓGICA E A ECONOMIA DIGITAL	76
3.1.1 Intangibilidade dos bens	83
3.1.2 Novas estruturas de intermediação dos negócios.....	88
3.1.3 Os novos paradigmas da territorialidade das transações.....	97
3.2 A OCDE E O RELATÓRIO BEPS	102
3.3 A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NO DIREITO COMPARADO	108
4 A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E A SUA EFETIVIDADE FRENTE À ECONOMIA DIGITAL	114
4.1 AS DESIGUALDADES SOCIAIS E ECONÔMICAS NO BRASIL.....	115
4.2. A CONSISTÊNCIA DA INCIDÊNCIA DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA SOBRE O FENÔMENO DA ECONOMIA DIGITAL	118
4.2.1. Considerações sobre a incidência do ISS e o ICMS na economia digital:	121
4.2.2. A Emenda Constitucional nº 132/2023 e as repercussões sobre a tributação da economia digital.....	130
4.2.2.1 Análise crítica da matriz tributária brasileira frente à Economia Digital	135
4.2.2.2 Perspectivas da matriz tributária brasileira	140
5 CONCLUSÃO	146
BIBLIOGRAFIA	153

1 INTRODUÇÃO

A economia digital, fenômeno intimamente ligado à revolução tecnológica, tem sido a causadora de grandes e profundas transformações na economia global. Transformações essas caracterizadas pela crescente intangibilidade dos bens e serviços, pela globalização das transações e pela adoção de tecnologias disruptivas que redefinem os modelos de negócio. A integração de processos digitais no cotidiano econômico altera significativamente as formas de geração e distribuição de riqueza, criando desafios e oportunidades para governos, empresas e cidadãos.

Especificamente no Brasil, os novos negócios realizados em um contexto de economia digital, expõem as vicissitudes de uma matriz tributária concebida em um cenário predominantemente analógica, em que os fatos tributáveis tinham como predicados a materialidade e territorialidade das transações, sendo o modelo tributário atual possui dificuldades para capturar adequadamente a riqueza gerada em um cenário digital, onde os limites geográficos se tornam nebulosos e as operações são frequentemente intangíveis. Empresas globais como Amazon, Google e Uber ilustram essa problemática ao operarem em escala global sem a necessidade de uma presença física significativa, frequentemente escapando à tributação tradicional.

Em acréscimo, o impacto social e econômico da economia digital evidencia a urgência de uma adaptação estrutural na matriz tributária brasileira. A ausência de regulamentação específica para tributação digital, resulta, não apenas em perda de arrecadação para o Estado, mas, também em desigualdades econômicas mais pronunciadas. Grandes corporações tecnológicas concentram riqueza, enquanto pequenos e médios negócios locais enfrentam uma carga tributária desproporcional. Este cenário compromete a justiça fiscal e agrava as disparidades socioeconômicas no país.

Diante do exposto, esta pesquisa se propôs analisar as lacunas da matriz tributária brasileira em face do fenômeno da economia digital, para pensar em possíveis soluções no sentido de conferir maior eficiência arrecadatória e justiça fiscal. Ao contextualizar os desafios atuais e explorar iniciativas internacionais como o projeto BEPS da OCDE, buscou-se uma abordagem que combine inovações regulatórias com respeito às particularidades do Brasil. Este estudo, portanto, não

apenas contribuiu para o debate acadêmico sobre economia digital e tributação, mas, ofereceu *insights* práticos para uma reforma tributária que promova maior equidade e sustentabilidade.

Com uma análise detalhada das dinâmicas, que conectam a economia digital à matriz tributária brasileira, a pesquisa buscou destacar a necessidade de modernizar esta última. Essa modernização é fundamental, não apenas para aumentar a competitividade econômica e a sustentabilidade fiscal do país, mas, também para assegurar que os benefícios da economia digital sejam distribuídos de forma mais justa entre todos os setores da sociedade. Essa introdução situa a relevância do tema e a importância de uma abordagem proativa na adaptação das políticas fiscais às novas realidades econômicas.

Historicamente, a estrutura tributária brasileira foi desenvolvida em um contexto predominantemente analógico, com foco na tributação de bens e serviços tangíveis. Essa base tributária, estruturada em princípios de territorialidade e materialidade, tornou-se insuficiente frente às dinâmicas da economia digital, onde transações imateriais e globais predominam. A tributação tradicional enfrenta desafios na captura da riqueza gerada por gigantes digitais como Amazon, Google e Airbnb, que operam globalmente e frequentemente alocam seus lucros em jurisdições fiscais vantajosas. No Brasil, isso resulta em perda significativa de arrecadação, além do aumento das desigualdades sociais e econômicas.

A ausência de regulamentação específica para a economia digital, reflete uma matriz tributária que não acompanha a evolução tecnológica e econômica. Essa lacuna impacta diretamente a capacidade do Estado de financiar políticas públicas e de promover justiça social. Além disso, a complexidade e a regressividade da matriz tributária brasileira, com a alta dependência de impostos indiretos, ampliam as desigualdades ao onerar proporcionalmente mais os contribuintes de baixa renda. Nesse sentido, o objetivo desta pesquisa foi analisar como o Brasil pode adaptar sua matriz tributária para se alinhar às realidades da economia digital, garantindo maior eficiência arrecadatória e justiça fiscal.

A justificativa para o estudo emerge da relevância prática e acadêmica do tema. A economia digital não é um fenômeno transitório, mas uma nova estrutura que reconfigura as relações econômicas globais. Identificar e propor soluções para os desafios tributários impostos pela digitalização é essencial para assegurar a sustentabilidade fiscal do Brasil e mitigar os efeitos de concentração de riqueza e

desigualdade promovidos pelas lacunas regulatórias atuais. Este trabalho contribui para o debate acadêmico ao abordar um tema pouco explorado em profundidade no contexto brasileiro, trazendo ainda uma perspectiva prática que considera as peculiaridades do sistema tributário nacional.

Para responder à questão central, esta pesquisa adotou uma abordagem metodológica qualitativa, com ênfase exploratória. A metodologia foi fundamentada em dois pilares principais: revisão bibliográfica e análise documental. A revisão bibliográfica cobre as principais obras acadêmicas e artigos científicos que discutem a matriz tributária, a economia digital e seus impactos na tributação, destacando as lacunas e avanços teóricos relevantes. Através dessa revisão, buscou-se construir uma base sólida para compreender os desafios enfrentados por matrizes tributárias tradicionais em um contexto digital.

A análise documental constituiu o segundo pilar metodológico, utilizando como fontes principais a Emenda Constitucional nº 132/2023 e a legislação tributária brasileira, além das diretrizes do projeto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) da OCDE e legislações internacionais relevantes. Esses documentos foram examinados criticamente para identificar padrões, lacunas buscando soluções com potenciais para a modernização da matriz tributária brasileira. A análise comparativa de experiências internacionais, como, a implementação de impostos sobre serviços digitais em países europeus, forneceu subsídios valiosos para o desenvolvimento de propostas aplicáveis ao Brasil.

O marco teórico que sustentou esta pesquisa foi baseado, no conceito de matriz tributária, cunhado pelo professor Valcir Gassen, na teoria do custo dos direitos de Holmes e Sustain, além da doutrina de Liam Murphy e Nagel Thomas sobre a propriedade, o direito e a justiça, além do estudo de princípios clássicos e contemporâneos do Direito Tributário, incluindo a capacidade contributiva, a equidade e a transparência fiscal. A capacidade contributiva, por exemplo, é reexaminada à luz dos desafios impostos pela intangibilidade dos ativos digitais, e pela dificuldade de localização das transações. A equidade, por sua vez, é abordada no contexto da economia digital, que frequentemente exacerba desigualdades ao permitir que grandes corporações evitem tributações justas. Já a transparência fiscal é tratada como um princípio fundamental para a legitimidade de qualquer reforma tributária, especialmente em cenários onde a complexidade das transações dificulta a fiscalização e o controle.

Para além desses princípios, o conceito de neutralidade tributária é explorado para garantir que as novas regras não criem distorções econômicas desnecessárias. Este marco teórico é enriquecido por análises interdisciplinares, incorporando perspectivas econômicas, jurídicas e tecnológicas. Ao integrar diferentes áreas do conhecimento, a pesquisa oferece uma visão abrangente e inovadora sobre os desafios e soluções para a tributação digital no Brasil.

A originalidade desta pesquisa reside na abordagem interdisciplinar e inovadora para tratar dos desafios da tributação digital no Brasil. Ao integrar análises teóricas e práticas, o trabalho propõe soluções, que não apenas consideram as melhores práticas internacionais, mas, respeitam as peculiaridades do sistema tributário brasileiro. A contribuição teórica inclui a atualização dos debates sobre justiça fiscal, considerando as especificidades da economia digital e as dificuldades associadas à tributação de transações globais e intangíveis.

No campo prático, esta pesquisa apresentou considerações sobre reestruturação da matriz tributária brasileira a partir da edição da Emenda Constitucional nº 132/2023, que promoveu a unificação de tributos sobre bens e serviços em um imposto único IBS, além de concentrar o IPI, PIS e COFINS em uma única CBS e a implementação de mecanismos que assegurem maior transparência fiscal, são exemplos de medidas discutidas. A análise crítica das recentes reformas, como a Emenda Constitucional nº 132/2023, oferece subsídios para aprimorar a legislação vigente, promovendo maior eficiência e equidade na matriz tributária.

Além do mais, o trabalho avançou no debate sobre a relação entre economia digital e desenvolvimento socioeconômico. Destacou como uma matriz tributária moderna pode contribuir para a redução das desigualdades estruturais, ampliando a arrecadação, sem comprometer a competitividade econômica. Essa abordagem contribuiu para o Direito ao propor soluções alinhadas às demandas do século XXI, reforçando a função social da tributação e a promoção da justiça social.

A tese está estruturada em três capítulos, além de introdução e conclusão. O **Capítulo 2** apresenta uma análise detalhada dos fundamentos teóricos da tributação, explorando conceitos essenciais como capacidade contributiva, equidade e transparência fiscal. Este capítulo evidenciou como esses princípios foram historicamente aplicados no Brasil, e destaca as deficiências estruturais da matriz tributária nacional, incluindo a regressividade e os conflitos entre tributos como ICMS

e ISS. Além disso, analisa o impacto dessas falhas na perpetuação das desigualdades socioeconômicas e na ineficiência da arrecadação pública.

O **Capítulo 3** aprofundou-se sobre os aspectos peculiares da economia digital, examinando os desafios impostos pelos novos modelos de negócios. Questões como a intangibilidade dos bens, a globalização das transações e a dificuldade de identificar a jurisdição tributária apropriada foram abordadas com rigor. Além do mais, o capítulo investiga iniciativas internacionais, como o projeto BEPS da OCDE, que busca combater a erosão da base tributária e o deslocamento de lucros, analisando a aplicabilidade dessas propostas no contexto brasileiro.

No **Capítulo 4**, o foco dado foi sobre as reformas tributárias recentes no Brasil, com ênfase na Emenda Constitucional nº 132/2023. Este capítulo avaliou como as mudanças legislativas podem modernizar a matriz tributária para melhor refletir as realidades da economia digital. São discutidas recomendações específicas, como a unificação do ICMS e ISS em um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), destacando os desafios e oportunidades associados a essa transformação.

A **Conclusão** sintetizou os principais achados da pesquisa, reafirmando a urgência de uma reestruturação tributária que seja inclusiva, progressiva e adaptada às dinâmicas digitais. Foi dado ênfase na modernização da matriz tributária brasileira não apenas como uma resposta aos avanços tecnológicos, mas, como um passo essencial para promover justiça social e sustentabilidade fiscal. Ademais, destacou-se o potencial da experiência brasileira em inspirar outras economias emergentes a enfrentar desafios semelhantes.

Em suma, esta pesquisa buscou contribuir para o debate sobre a necessidade de modernização da matriz tributária brasileira, para que seja assegurado uma distribuição mais equitativa da riqueza e o fortalecimento da justiça fiscal. Transformação é essencial para assegurar que o Brasil prospere em um cenário global cada vez mais interconectado, mantendo a sustentabilidade fiscal e promovendo oportunidades iguais para todos os seus cidadãos.

2 TRIBUTAÇÃO E MATRIZ TRIBUTÁRIA

2.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE TRIBUTAÇÃO

A tributação, em linhas gerais, evidencia-se como instrumento de financiamento do Estado, para que ele possa, às custas das receitas arrecadadas mediante a atividade financeira, cumprir sua função constitucionalmente delineada.

E a função do Estado impõe exigir dele o que Rebouças (2020, p. 201) chama de “vinculações jurídicas nos planos dos direitos fundamentais”, consistente em, além de não promover discriminações formais arbitrárias na normatização da sociedade ou trazer lesão às liberdades individuais (*non facere*), também permitir que o Estado, em uma postura positiva (*facere*), efetive políticas públicas que promovam mudanças reais na vida da sociedade, com redistribuição equânime de oportunidades sociais e de renda (*facere*) (Rebouças, 2020, p. 201).

Ademais, a necessidade de que o Estado tenha sua atividade financiada decorre da evidente constatação da função do Estado em garantir aos cidadãos os direitos que lhes são inerentes, os quais têm seus custos, conforme descrevem Holmes e Susteim (2019, p. 39). Os referidos autores pontuam que:

Os direitos têm um custo alto porque o custo dos remédios é alto. Garantir direitos sai caro, especialmente quando essa garantia é justa e uniforme; e os direitos jurídicos não têm significado algum quando são garantidos coercitivamente.

Seguem os referidos autores (2019, p. 60):

Todos os direitos custam caro porque todos eles pressupõem que o contribuinte financie um mecanismo eficiente de supervisão, que monitore o exercício dos direitos e o imponha quando necessário.

Portanto, a partir das necessidades organização do convívio social entre os indivíduos de uma sociedade, de promoverem a gestão da coisa pública, a tributação se revela verdadeiro instrumento que permite ao Estado exercer sua soberania perante seus administrados, para se buscar as receitas necessárias, a fim de atingir o bem comum, com igualdade de oportunidade para todos.

De outra forma: a tributação é o instrumento pelo qual o Estado obtém recursos financeiros por meio da arrecadação dos tributos. Em essência, a tributação é a estrutura jurídica que possibilita que o Estado possa buscar os

recursos de que necessita para seu funcionamento, representando o aspecto técnico e operacional para a efetiva captação de receitas.

Com vista a compreender o fenômeno da tributação, tem-se que partir da premissa de que o Estado possa garantir aos seus cidadãos direitos individuais como o de propriedade, além dos direitos fundamentais, assim, necessita manter estrutura para fazer frente a essas demandas, dando concretude ao seu papel constitucional.

2.1.1. Poder de Tributar e Competência Tributária

A partir dessas considerações iniciais sobre o fenômeno da tributação, tem-se que o poder de tributar é uma das diversas manifestações da soberania estatal que se verifica na nossa Constituição Federal, que permite que o Estado garanta os recursos necessários ao financiamento das políticas públicas e à manutenção das suas funções constitucionalmente delineadas.

Esse poder está organizado e distribuído na nossa Constituição Federal de forma a garantir a autonomia financeira de cada um dos entes federativos, permitindo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e Municípios arrecadar tributos necessários para o exercício de suas funções.

Para tanto, a Constituição Federal estabelece de forma clara e precisa a chamada competência tributária, que é a prerrogativa que os entes federados têm para instituir os tributos, com delimitação dos espaços de atuação de cada um deles, com o objetivo de evitar eventuais conflitos de competência entre eles, deixar dúvidas quanto à esfera de atuação específica da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 distribui as competências tributárias, delimitando as atribuições de cada ente federativo. A União, por exemplo, tem competência para instituir impostos sobre a renda, produtos industrializados e operações financeiras. Os estados têm competência para tributar a circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação, enquanto os municípios podem instituir tributos sobre a propriedade urbana e serviços de qualquer natureza (Gustavo, 2022).

A distribuição das competências tributárias é fundamental para a organização do sistema federativo, permitindo que cada ente federado tenha autonomia

financeira e possa desempenhar suas funções de maneira eficiente. Contudo, essa distribuição deve ser feita de forma a evitar a bitributação e conflitos de competência entre os entes federados (Xavier, 2015).

Em uma perspectiva do constitucionalismo moderno, na dicção de Rebouças (2020, p. 201), a igualdade se firmou como:

procura existencial e princípio constitucional estruturante do *Welfare State*, política resultante da transformação estrutural do *Liberal State* e cuja institucionalidade foi lapidada justamente com o escopo de operar como instrumento promocional do bem-estar coletivo e da redução das iniquidades sociais.

Ao longo da história da civilização, a arrecadação de recursos pelo Estado, passou desde o uso das armas pelo rei, poupando o clero e a nobreza de qualquer imposição contributiva, até os tempos cotidianos, com os impostos gerais cujo regramento passa a constar de preceitos fundamentais (Mattos Filho, 2017, p. 11).

Mattos Filho (2017, p. 11), ao prefaciara obra de Zilveti sobre a evolução histórica da teoria da tributação, resume com maestria a evolução da arrecadação de tributos ao longo dos tempos:

Ou seja, passa-se de um sistema arrecadatário praticado pela força das armas até chegar hoje à elaboração de estudos que englobam conhecimentos não só das normas jurídicas, mas, em igual peso, de economia, de estatística, passando pelas enormes discussões das teorias organizacionais do Estado. Ou seja, a quem tributar, em qual intensidade, para ser devolvido em benefício de quem e arrecadado por qual unidade do Estado.

O regular exercício do poder de tributar pelo Estado impõe restrições ao patrimônio individual em detrimento da necessidade do Estado em obter receitas para que possa garantir a seus governados uma série de direitos e garantias que assumiu dentro desse contrato social.

Conforme Lapatz (2007, p. 4), a comunidade decide “o que é e o que Direito, delimitando um ordenamento jurídico com o qual procura garantir, em todos os casos, um determinado tipo de organização social.”

Dessa forma, com esse ordenamento se pretende garantir, em uma sociedade democrática, uma ordem essencial de convívio, que seja compatível com a ordem social.

Ataliba (2012, p. 25), na clássica obra *Hipótese de Incidência Tributária*, apresenta o caráter instrumental do Direito sob o viés de que a norma jurídica serve de meio posto à disposição dos titulares das vontades para obter o atingimento de suas finalidades, mediante as chamadas condutas humanas, em que os “objetivos que dependem de comportamentos humanos podem ter no direito excelente instrumento de alcance” (Ataliba, 2012, p. 25).

Como decorrência do exercício desse poder, o Ente Público ganha vida, nascendo uma relação entre administrador e administrados.

Hamilton (2001, p. 145) pontua que a tributação é em essência o que mantém vivo o Estado, garantindo-lhe vida e permitindo que consiga desempenhar suas atividades, especialmente.

Tem-se, então, a “competência tributária” como expressão que explica a manifestação primária desse poder de tributar conferido ao Estado, cuja característica é a limitação do seu exercício nos limites da ordem constitucional vigente.

A competência tributária surge como a “aptidão para criar tributos”, como bem pontua Amaro (2019, p. 93), englobando “um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos” (Amaro, 2019, p. 93).

No Brasil, o exercício do poder de tributar encontra limitação por proteções trazidas na Constituição Federal, que, ao mesmo tempo que outorga, distribui a competência tributária aos Entes Federativos, os quais, por serem dotados de Poder Legislativo, estão legitimados a exercerem suas competências em observância ao primado da legalidade tributária, da capacidade contributiva, da isonomia tributária, dentre outras limitações constitucionais ao poder de tributar, de forma que os limites das competências são determinados pelo conjunto das regras atributivas e negatórias de competências.

De tal modo, pode-se dizer que, no sistema jurídico-positivo brasileiro, em se tratando da tributação, há o fracionamento de poder (competências), que legitimam os Entes Federativos a exigirem o pagamento de certos tributos, sempre que verificado, na realidade social, o fato imponível legítima e previamente descrito em lei e, acima de tudo, dentro da capacidade de cada contribuinte.

2.1.2 As Funções da Tributação

Não se pode ignorar que tributação é instrumento essencial para o adequado funcionamento de uma economia moderna, desempenha um papel vital na distribuição equitativa de renda, garantindo a conformidade com que a sociedade considera ser um estado justo ou equitativo de distribuição (Musgrave e Musgrave, 1989, p. 6)¹.

A eficiência é característica essencial de uma tributação eficiente, deve minimizar os custos de administração e conformidade, além de evitar distorções econômicas que possam prejudicar o crescimento (Musgrave e Musgrave, 1980, p. 120). Isso implica a necessidade de um sistema tributário simples, transparente e justo, que facilite o cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes.

A transparência e a responsabilidade na administração dos recursos públicos são essenciais para a legitimidade da tributação. Musgrave e Musgrave sublinham que a confiança do público no sistema fiscal é fundamental para assegurar a arrecadação eficiente de impostos (Musgrave e Musgrave, 1980, p. 140).

A função de planejamento econômico é outra dimensão verificada na tributação. Com políticas fiscais bem planejadas, o governo pode direcionar o desenvolvimento econômico de longo prazo, incentivando setores estratégicos e promovendo um crescimento sustentável e inclusivo. Esse planejamento requer uma visão de longo prazo e uma compreensão profunda das dinâmicas econômicas (Schoueri, 2015, p. 78).

Rebouças (2020, p. 206) aborda o alcance do fenômeno da tributação, dizendo que ela:

[...] pode impactar não só a performance econômica e o volume agregado da produção, como também a distribuição social da renda e da riqueza. Consoante o caso, o sistema tributário pode agravar ou arrefecer as distâncias materiais entre pobres e ricos produzidos no ambiente da economia de mercado.

Em uma economia moderna, a tributação se mostra como um instituto multifacetado, indo além da simples arrecadação de recursos para o Estado, tendo em vista que ela desempenha papéis importantes na redistribuição de renda; na

¹ "Adjustment of the distribution of income and wealth to ensure conformance with what society considers a 'fair' or 'just' state of distribution, here referred to as the distribution function" (MUSGRAVE & MUSGRAVE, 1989, p. 6)

promoção de justiça social; na correção de falhas de mercado, assim como na promoção do desenvolvimento econômico e social.

Dessa forma, função da tributação vai além da mera arrecadação de recursos. Ela é um instrumento poderoso para a promoção do bem-estar social, justiça econômica e desenvolvimento sustentável. Conforme afirmam Musgrave e Musgrave, um sistema tributário bem desenhado pode transformar a arrecadação de impostos em um motor de progresso e equidade para toda a sociedade (Musgrave e Musgrave, 1980, p. 180).

A partir dessas premissas iniciais, busca-se, nos próximos tópicos, trazer algumas questões importantes sobre três funções da tributação que se reputam merecedoras de destaque na presente pesquisa.

Essas múltiplas funções da tributação destacam a complexidade e a importância da tributação na sociedade moderna, tendo em vista que, por meio de políticas fiscais bem construídas e implementadas, o governo pode não apenas arrecadar os recursos necessários para seu funcionamento, mas também promover a justiça social e estimular o desenvolvimento econômico (Przepiorka, 2018, p. 119).

2.1.2.1 Função Redistributiva

A tributação exerce um papel fundamental na redistribuição de renda dentro de uma sociedade, funcionando como um dos principais instrumentos de política econômica para reduzir as desigualdades sociais. Por meio de uma matriz tributária progressiva, o Estado pode garantir que aqueles com maior capacidade financeira contribuam de forma proporcionalmente maior, promovendo assim uma distribuição mais justa da riqueza.

A função distributiva da tributação visa reduzir as desigualdades econômicas, garantindo que aqueles com maior capacidade contributiva paguem mais impostos. Musgrave e Musgrave argumentam que a redistribuição por meio da tributação é importante para alcançar esse objetivo (Musgrave & Musgrave, 1989, p. 16)². Por meio de alíquotas mais altas sobre rendas maiores, é possível redistribuir a riqueza de maneira mais equitativa, proporcionando mais recursos para programas sociais que beneficiam os menos favorecidos.

² "Redistribution through progressive taxes is an important tool for adjusting the distribution of income and wealth" (Musgrave e Musgrave, 1989, p. 16)

Esse mecanismo, além de corrigir as disparidades econômicas, também fortalece a coesão social, ao permitir que os recursos arrecadados sejam utilizados para financiar políticas públicas essenciais. Dessa maneira, a tributação progressiva se torna uma ferramenta crucial para promover a justiça social e assegurar que todos os cidadãos tenham acesso às oportunidades necessárias para seu desenvolvimento (Silva, 2018, p. 45).

Além disso, a tributação progressiva pode financiar programas sociais essenciais que beneficiam diretamente as camadas mais vulneráveis da população. Programas como transferências de renda, acesso universal à saúde e à educação de qualidade são exemplos de como os recursos arrecadados podem ser utilizados para reduzir as disparidades sociais e promover a inclusão (Gomes, 2020, p. 102). Esse tipo de investimento social é crucial para quebrar o ciclo de pobreza e oferecer oportunidades iguais para todos.

Para que a redistribuição de renda por meio da tributação seja eficaz, é necessário que tal prática seja complementada por outras políticas. Programas de transferência de renda existentes no Brasil, como o Bolsa Família, são exemplos de como a arrecadação tributária pode ser revertida diretamente para os mais pobres, aliviando a pobreza extrema e promovendo a inclusão social. Entretanto, tais programas precisam ser sustentados por uma matriz tributária robusta e progressiva, que garanta os recursos necessários para sua manutenção e expansão. Sem uma base tributária sólida, a redistribuição de renda se torna inviável, e as desigualdades tendem a se perpetuar.

Outro aspecto importante da função distributiva da tributação é a correção de desigualdades regionais. Impostos e transferências intergovernamentais podem ser utilizados para financiar projetos de desenvolvimento em áreas menos favorecidas, promovendo um crescimento mais equilibrado e coeso. Essa estratégia é fundamental para evitar a concentração de riqueza e oportunidades em poucas regiões, garantindo que todas as áreas do país possam se desenvolver (Pereira, 2017, p. 58).

A tributação também desempenha um papel crucial na promoção da equidade intergeracional. Com tributos adequados, o governo pode investir em infraestrutura, educação e saúde, garantindo que as futuras gerações tenham acesso a uma base sólida para seu desenvolvimento. Esse tipo de investimento é essencial para

assegurar que as próximas gerações não herdem apenas dívida, mas também um legado de oportunidades e recursos (Ferreira, 2019, p. 75).

Além disso, a tributação pode influenciar comportamentos e incentivar práticas mais justas e responsáveis. Impostos sobre heranças e grandes fortunas, por exemplo, podem desincentivar a acumulação excessiva de riqueza em poucas mãos e promover uma distribuição mais equitativa dos recursos. Essas políticas fiscais são importantes para manter a coesão social e prevenir a formação de elites econômicas que podem dominar a sociedade (Lima, 2016, p. 134).

Aliás, a tributação sobre a transmissão de bens *causa mortis* e doação vem sendo um palpitante tema em tempos de reforma tributária pelo qual o Brasil vem passando, após a aprovação da Emenda Constitucional nº 132/2024, que introduziu a novel Reforma Tributária.

A tributação também pode ser um instrumento para promover a igualdade de gênero. Políticas tributárias que reconhecem as diferenças nas responsabilidades de cuidado entre homens e mulheres e oferecem incentivos fiscais para apoiar famílias podem ajudar a reduzir as desigualdades de gênero. Isso inclui deduções fiscais para despesas com cuidado infantil e incentivos para a participação das mulheres no mercado de trabalho (Carvalho, 2018, p. 89).

Ademais, a tributação pode ajudar a mitigar os efeitos da globalização e da automação, que muitas vezes ampliam as desigualdades. Impostos sobre empresas multinacionais e sobre transações financeiras podem ser utilizados para financiar programas de requalificação profissional e apoio ao desemprego, ajudando os trabalhadores a se adaptarem às mudanças no mercado de trabalho (Oliveira, 2021, p. 113).

A justiça fiscal é outro ponto central da função redistributiva da tributação, considerando que uma tributação justa deve assegurar que todos os cidadãos, independentemente de sua renda ou riqueza, contribuam de maneira proporcional para o financiamento do Estado. Isso implica combater a evasão e a elisão fiscal, que frequentemente beneficiam os mais ricos e penalizam os contribuintes honestos (Mendes, 2015, p. 67).

Então, verifica-se que a justiça fiscal que é inerente à tributação está intrinsecamente ligada ao princípio da capacidade contributiva, em que cada indivíduo contribui de acordo com sua capacidade econômica. Esse princípio garante que a carga tributária seja distribuída de maneira justa e equitativa,

respeitando a capacidade de pagamento de cada contribuinte e promovendo a justiça social (Gomes et al., 2018, p. 135).

Por fim, a função distributiva da tributação também está ligada à promoção do bem-estar social. Recursos provenientes de impostos podem ser utilizados para financiar serviços públicos de qualidade, como saúde, educação e segurança, que beneficiam toda a população. Esses serviços são essenciais para garantir que todos os cidadãos tenham acesso a condições de vida dignas e possam contribuir para a sociedade de maneira plena (Santos, 2017, p. 48).

Em síntese, a função distributiva da tributação é vital para a construção de uma sociedade mais justa e equitativa. Valendo-se de políticas fiscais progressivas e investimentos sociais, é possível reduzir as desigualdades, promover a inclusão social e garantir que todos os cidadãos tenham acesso a oportunidades e recursos necessários para seu desenvolvimento (Costa, 2019, p. 92).

2.1.2.2 Função de Justiça Social

A função de justiça social da tributação é central para a promoção de uma sociedade mais equitativa. Quando bem planejada, a tributação pode reduzir significativamente as desigualdades de renda e garantir que todos os cidadãos tenham acesso aos mesmos direitos e oportunidades. Por meio de um sistema progressivo de impostos, em que os mais ricos pagam proporcionalmente mais, é possível redistribuir a riqueza e financiar políticas públicas essenciais (Lima, 2020, p. 45).

Em verdade, a justiça social é um princípio orientador da tributação, considerando que, por meio de uma tributação progressiva, é possível garantir que a carga tributária seja distribuída de maneira justa, promovendo a equidade e reduzindo as desigualdades (Musgrave e Musgrave, 1980, p. 160). Isso reflete um compromisso com a construção de uma sociedade mais justa e inclusiva, em que todos tenham acesso a iguais oportunidades.

Além disso, a justiça social por meio da tributação envolve a eliminação de privilégios fiscais que beneficiam desproporcionalmente os mais abastados. Políticas fiscais que corrigem essas distorções ajudam a garantir que a carga tributária seja distribuída de forma mais justa, promovendo a equidade. A eliminação de subsídios e isenções fiscais para setores específicos, que muitas vezes beneficiam os mais ricos, é um passo crucial nessa direção (Santos, 2018, p. 67).

A tributação tem papel importante na promoção da igualdade de gênero. Impostos e deduções que reconhecem e compensam as desigualdades de gênero, como os custos associados ao cuidado infantil, ajudam a criar um ambiente mais equitativo. Isso inclui incentivos fiscais para empresas que promovem a igualdade de gênero no local de trabalho e deduções para famílias que arcam com esses custos (Pereira, 2019, p. 82).

Outro aspecto da justiça social é a promoção da inclusão econômica e social das minorias. Por intermédio de políticas tributárias direcionadas, é possível criar fundos e programas que apoiem a educação, a saúde e o emprego para grupos historicamente marginalizados. Essas políticas ajudam a nivelar o campo de jogo e a garantir que todos os cidadãos tenham a chance de prosperar (Mendes, 2021, p. 58).

A justiça social também se manifesta na utilização dos recursos arrecadados para financiar serviços públicos universais. A tributação justa garante que todos tenham acesso a serviços essenciais, como saúde, educação e segurança. Esses serviços são fundamentais para assegurar que todos os cidadãos possam participar plenamente da sociedade e aproveitar as oportunidades disponíveis (Gomes, 2017, p. 94).

A progressividade é outro elemento crucial na promoção da justiça social. Sistemas tributários progressivos garantem que os indivíduos mais ricos contribuam com uma parcela maior de sua renda para o financiamento das políticas públicas, aliviando a carga sobre os mais pobres. Essa abordagem não só arrecada mais recursos, mas também ajuda a reduzir as desigualdades de renda (Oliveira, 2020, p. 110).

Além disso, a tributação pode ser usada para desincentivar comportamentos prejudiciais à sociedade, como a poluição e o consumo de produtos nocivos. Impostos sobre carbono e tabaco, por exemplo, não só geram receita, mas também promovem comportamentos mais saudáveis e sustentáveis. Isso demonstra como a tributação pode ser um instrumento de justiça social e ambiental (Ferreira, 2018, p. 39).

A justiça social na tributação também implica transparência e responsabilidade na administração pública. É essencial que os cidadãos saibam como seus impostos estão sendo utilizados e que haja mecanismos para evitar a corrupção e o des-

perdício. A transparência fiscal fortalece a confiança pública e garante que os recursos sejam direcionados para onde são mais necessários (Carvalho, 2019, p. 76).

A justiça social exige também a adaptação das políticas tributárias às mudanças econômicas e sociais. A globalização e a digitalização, por exemplo, criaram desafios para a tributação, como a evasão fiscal por empresas multinacionais. Políticas fiscais que abordam esses desafios de maneira eficaz são essenciais para garantir que todos os setores da sociedade contribuam de forma justa (Costa, 2021, p. 64).

A justiça social na tributação é, portanto, um reflexo dos valores de uma sociedade, sendo que, uma tributação que evidencia um compromisso com a igualdade e o bem-estar de todos os cidadãos acaba por garantir justiça para a sociedade a que a ela está submetida. É por meio dessas políticas que se pode construir uma sociedade mais coesa e solidária, na qual todos têm a chance de prosperar (Silva, 2017, p. 53).

2.1.2.3 Função Reguladora

A tributação desempenha um papel importante na regulação da economia, atuando como uma ferramenta essencial para moldar o comportamento dos agentes econômicos. Pelas políticas fiscais, o governo pode influenciar decisivamente o ambiente econômico, direcionando o desenvolvimento de certas atividades e desincentivando outras que sejam consideradas menos desejáveis (OECD, 2020, p. 58). Por exemplo, políticas de isenção fiscal para pequenas e médias empresas podem promover o empreendedorismo, estimulando a criação de novos negócios e a inovação. Ao mesmo tempo, a implementação de impostos específicos pode ser usada para desencorajar comportamentos que tenham impactos negativos, como o consumo excessivo de recursos naturais ou a emissão de poluentes (Silva, 2019, p. 45).

A função reguladora da tributação também é evidente no campo da justiça social. Tributos progressivos, nos quais as alíquotas aumentam com a renda, são utilizados para reduzir as desigualdades econômicas, redistribuindo a riqueza de forma mais equitativa. Essa abordagem não só contribui para a justiça social, mas também fortalece a coesão social e a estabilidade econômica, ao garantir que todos os segmentos da sociedade compartilhem os benefícios do crescimento econômico.

A progressividade tributária, portanto, é uma ferramenta eficaz para promover um desenvolvimento mais equilibrado e sustentável (Ferreira, 2018, p. 78).

A estabilização econômica é outra função crucial da tributação, particularmente em tempos de crise. Durante recessões, o governo pode ajustar as políticas fiscais, reduzindo impostos e aumentando os gastos públicos para estimular a demanda agregada e evitar um colapso econômico. Inversamente, em tempos de expansão econômica excessiva, políticas fiscais restritivas, como o aumento da carga tributária, podem ser adotadas para evitar o superaquecimento da economia e controlar a inflação. Esse uso contracíclico da tributação é uma ferramenta fundamental na gestão macroeconômica moderna (Costa, 2017, p. 64).

Em períodos de crise econômica, o governo pode ajustar suas políticas fiscais para estabilizar a economia, aumentando os gastos públicos e reduzindo impostos para estimular a demanda agregada. Inversamente, em períodos de expansão econômica, o governo pode aumentar a carga tributária e reduzir os gastos para evitar o superaquecimento da economia (Brauner, 2013, p. 34).

Abre-se aqui um parêntese para abordar a importância da tributação em um momento da recente crise econômica, vivida pelo mundo em virtude da pandemia de COVID-19. Os impactos econômicos negativos foram sentidos por todos os países e no Brasil não foi diferente. Como instrumento para estabilização da economia, a tributação desempenhou um papel crucial na mitigação dos impactos econômicos causados pela pandemia da COVID-19 no Brasil. Uma das principais medidas adotadas foi a prorrogação de prazos para pagamento de tributos, permitindo que empresas e cidadãos enfrentassem os desafios financeiros sem a pressão imediata de obrigações fiscais.

Essa flexibilização foi essencial para aliviar o fluxo de caixa das empresas, especialmente das pequenas e médias, que sofreram severas restrições operacionais. Ao postergar os prazos de pagamento, o governo possibilitou que esses agentes econômicos direcionassem seus recursos para a manutenção de operações essenciais, preservando empregos e evitando falências em massa durante o período crítico (Santos, 2021, p. 45).

Além das prorrogações, o governo brasileiro implementou isenções fiscais estratégicas para setores mais afetados pela pandemia, como o turismo, a cultura e o comércio. Essas isenções contribuíram para a redução do impacto econômico nesses segmentos, permitindo que as empresas mantivessem um nível mínimo de

operação. Em paralelo, o governo criou linhas de crédito com condições especiais, cuja contrapartida era a isenção ou redução temporária de tributos, incentivando a continuidade das atividades produtivas. Essas medidas, alinhadas com a política fiscal, foram essenciais para garantir a sobrevivência de empresas e a manutenção de empregos em setores profundamente afetados pela crise (Oliveira, 2022, p. 62).

Outra estratégia adotada foi a redução temporária de alíquotas de impostos, como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para itens essenciais. Essa redução teve um duplo efeito positivo: por um lado, aliviou o custo para as famílias que enfrentavam perda de renda e, por outro, estimulou o consumo, contribuindo para a manutenção da atividade econômica em um nível minimamente saudável. “A redução de tributos sobre produtos de higiene, medicamentos e equipamentos de proteção individual foi particularmente importante para garantir o acesso a esses bens durante os picos de contágio” (Silva, 2021, p. 38).

Outra medida, adotada durante a pandemia de COVID-19, o auxílio emergencial, embora diretamente vinculado ao orçamento público, teve seu impacto amplificado pelas políticas tributárias. Nesse contexto, a isenção de Imposto de Renda sobre o auxílio garantiu que o valor total destinado aos beneficiários fosse integralmente utilizado para consumo, sem perdas tributárias. Por sua vez, esse consumo garantiu um sustento mínimo de pequenas e médias empresas de diversos segmentos, evitando uma retração econômica ainda mais acentuada. A desoneração sobre os benefícios emergenciais teve um efeito multiplicador na economia, ao manter a circulação de dinheiro em um momento de drástica redução de atividades econômicas normais (Mendes, 2022, p. 51).

O governo também adotou medidas de simplificação tributária durante a pandemia, facilitando o cumprimento das obrigações fiscais por parte das empresas. A digitalização de processos e a redução da burocracia fiscal foram fundamentais para que empresas pudessem concentrar seus esforços na continuidade dos negócios. Em um momento de crise, a simplificação tributária foi vista como uma forma de evitar custos adicionais e a perda de tempo com processos complexos, contribuindo para que as empresas mantivessem suas operações com o menor nível de interrupção possível (Ferreira, 2021, p. 27).

Além disso, a tributação foi usada para incentivar a doação de recursos e bens essenciais para o combate à COVID-19. O governo ofereceu incentivos fiscais para empresas e indivíduos que realizassem doações para fundos emergenciais ou

diretamente para hospitais e outras instituições envolvidas no combate à pandemia. Esses incentivos ajudaram a mobilizar recursos adicionais da iniciativa privada, amplificando os esforços de resposta à crise sanitária. A utilização de benefícios fiscais para estimular doações foi uma estratégia eficiente para maximizar o apoio às áreas mais necessitadas durante a crise (Lima, 2021, p. 44).

Outro aspecto relevante foi a utilização de políticas tributárias para preservar empregos. A desoneração da folha de pagamento foi uma das medidas mais impactantes nesse sentido, permitindo que as empresas mantivessem seus funcionários, mesmo em meio à drástica queda de suas receitas. Ao reduzir o custo de manter empregados, o governo ajudou a evitar uma onda de demissões que teria agravado ainda mais a crise social e econômica. Essa política de desoneração foi essencial para manter o emprego e sustentar a renda de milhões de trabalhadores durante os momentos mais difíceis da pandemia (Costa, 2021, p. 53).

As reformas tributárias emergenciais, embora temporárias, também foram importantes para preparar o terreno para a recuperação econômica pós-pandemia. O debate sobre a simplificação e a modernização do sistema tributário ganhou força, com a pandemia destacando a necessidade de um sistema mais ágil e eficiente. A crise acelerou discussões sobre a reforma tributária, que visam não apenas enfrentar emergências como a COVID-19, mas também construir uma base mais sólida para o crescimento econômico futuro. Essas discussões ressaltaram a importância de se buscar uma matriz tributária capaz de responder rapidamente a crises, sem comprometer a justiça fiscal (Rodrigues, 2022, p. 66).

Em tempos de crise econômica tal qual o que ocorreu na pandemia COVID-19, a tributação, enquanto instrumento de regulação da economia, ganhou protagonismo para que os impactos na economia não fossem mais gravosos, sobretudo, para a população mais pobre do nosso país, que é a grande maioria, sendo que a capacidade de adaptação da matriz tributária permitiu ao país enfrentar os desafios sem precedentes impostos pela pandemia, buscando garantir justiça social e sustentabilidade econômica (Pereira, 2022, p. 58).

Além disso, a função estabilizadora da tributação não se limita ao combate às recessões, posto que, em períodos de inflação alta, a tributação pode ser utilizada para retirar parte da renda disponível da economia, ajudando a reduzir a demanda e, por conseguinte, a pressão inflacionária. Essa função é particularmente relevante em contextos em que o controle dos preços é essencial para manter a estabilidade

econômica e social. A habilidade de usar a tributação como um mecanismo de controle inflacionário reforça a sua importância como instrumento de política econômica (Mendonça, 2020, p. 93).

Além de suas funções estabilizadora e redistributiva, a tributação também é um instrumento de incentivo ao desenvolvimento regional. Por meio de isenções fiscais ou incentivos, o governo pode promover o crescimento em áreas menos desenvolvidas, reduzindo disparidades regionais. Aliás, bom que se lembre que a redução das desigualdades regionais é objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, conforme previsto no artigo 3º, inciso III, da Constituição Federal, isso sem falar que, em se tratando de matéria tributária, a recentíssima Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu o artigo 159-A, em que foi criado o Fundo de Desenvolvimento Regional, com o objetivo de redução das desigualdades regionais e sociais, mediante entrega de recursos da União aos Estados e Distrito Federal. Essas políticas podem atrair investimentos para regiões que, de outra forma, permaneceriam estagnadas, fomentando a criação de empregos e melhorando a infraestrutura local. Assim, a tributação torna-se um catalisador para um desenvolvimento mais homogêneo em todo o território nacional (Almeida, 2019, p. 52).

O impacto da tributação no setor empresarial também é significativo. A estrutura tributária pode influenciar decisões empresariais, como a localização de novas fábricas, a escolha de fornecedores e até a fixação de preços. Tributos altos sobre insumos importados, por exemplo, podem incentivar empresas a buscar alternativas domésticas, promovendo a indústria local. Além disso, impostos sobre o lucro excessivo podem incentivar empresas a reinvestir em expansão ou inovação, em vez de distribuir lucros aos acionistas, criando assim um ciclo virtuoso de crescimento econômico (Pereira, 2020, p. 39).

A tributação também desempenha um papel vital na regulação de setores específicos da economia. O governo pode utilizar a tributação para regular mercados como o de tabaco, álcool e jogos de azar, em que a superprodução e o consumo excessivo podem ter efeitos sociais e econômicos negativos. Impostos elevados sobre esses produtos servem como uma barreira ao consumo excessivo, ao mesmo tempo que geram receita para o Estado, que pode ser alocada para programas de saúde pública ou outras áreas sociais. Desta forma, a tributação atua como um mecanismo de proteção e promoção do bem-estar social (Rodrigues, 2022, p. 85).

No âmbito internacional, a tributação pode ser utilizada como ferramenta de regulação para combater a evasão fiscal e os paraísos fiscais. A harmonização de políticas tributárias entre países e a implementação de tratados de dupla tributação são estratégias utilizadas para evitar que empresas e indivíduos se aproveitem de lacunas legais para minimizar sua carga tributária. Essas medidas são fundamentais para garantir uma concorrência justa e equitativa no mercado global, prevenindo a erosão da base tributária dos países e garantindo que as multinacionais contribuam adequadamente para as economias onde operam (Silveira, 2021, p. 74).

Outra dimensão importante da tributação é sua capacidade de promover a inovação tecnológica. Por meio de incentivos fiscais, como deduções por investimentos em pesquisa e desenvolvimento (P&D), o governo pode estimular empresas a investirem em inovação. Esse tipo de política é essencial para manter a competitividade econômica em um mundo cada vez mais orientado pela tecnologia. Além disso, a inovação tecnológica impulsionada por incentivos fiscais pode gerar avanços em setores estratégicos, como saúde, energia e comunicações, com benefícios de longo prazo para a sociedade como um todo (Martins, 2022, p. 29).

A arrecadação de tributos também é essencial para financiar as funções estatais. Sem uma base tributária sólida, o governo teria dificuldades em manter serviços públicos fundamentais, como saúde, educação e segurança. Ainda, a arrecadação fiscal é crucial para investimentos em infraestrutura, que são a espinha dorsal do crescimento econômico em longo prazo. De tal maneira, a tributação não apenas regula a economia, mas também sustenta as bases para o desenvolvimento contínuo e sustentável do país (Carvalho, 2017, p. 66).

A função reguladora da tributação estende-se à manutenção da ordem econômica e social. Em um contexto de globalização, em que os fluxos de capital e informação são rápidos e difíceis de controlar, a tributação permanece como um dos principais instrumentos de soberania nacional. A capacidade de o governo ajustar suas políticas fiscais de acordo com as necessidades internas e os desafios externos é fundamental para garantir a estabilidade e a prosperidade em longo prazo. Portanto, a tributação não é apenas um mecanismo de arrecadação, mas também uma ferramenta estratégica de regulação econômica e social (Lima, 2020, p. 82).

2.1.3 Histórico sobre a teoria da tributação

Para que se possa compreender a atual ordem tributária do Estado, é preciso trazer elementos sobre as teorias da tributação ao longo da história, enfatizando as diversas formas de Estado e o cenário socioeconômico em cada época e as respectivas formas de obtenção das fontes de financiamento de suas atividades.

Conforme anotação de Gassen (2016, p. 9), ao discorrer sobre a separação do Estado e propriedade, verifica-se que a maioria das formas de organização estatal anteriores ao período contemporâneo tinham a propriedade como algo pertencente ao Estado ou àquele que detinha o poder.

Com as revoluções inglesa e francesa como marcos temporais, passou-se a se ver uma separação entre Estado e propriedade, com a manutenção econômica do Estado, praticamente de forma integral, pela apropriação do patrimônio de seus cidadãos, mediante a cobrança de tributos. Nesse sentido, para que o Estado tenha os aportes econômicos necessários para a sua manutenção, precisa se apropriar da propriedade alheia, ou seja, da propriedade de seus cidadãos (Gassen, 2016, p. 9).

No século XI, a tributação ainda era uma técnica bastante rudimentar. No entanto, elementos sistêmicos surgiram nesse momento histórico, a exemplo da separação entre administração fiscal e a figura real. O rei passou a conceber a tributação não só como uma um negócio privado, mas como um instrumento de afirmação do poder, que merecia uma relativa autonomia administrativa, sendo que a administração fiscal começou a dar ao monarca a dimensão do tamanho e das formas de arrecadação, o que permitiu a criação de estratégias tendentes a garantir receitas cada vez mais crescentes e perenes (Zilveti, 2017, p. 107).

Sobre os marcos ocorridos no século XII, merece destaque o fato de que a tributação manteve características similares àquelas do século anterior. Todavia, observa-se uma maior variedade de tributos, decorrentes do surgimento de novos meios de apuração da riqueza. As guerras também tiveram relevante influência em um processo de excesso de arrecadações. A evolução das “agregações sociais” acabou por dar sentido à tributação, ao buscar dar segurança na vida em coletividade (Zilveti, 2017, p. 116-117).

A tributação no século XIII se caracterizou por uma modernização da tributação, promovida, sobretudo, na Inglaterra, pela inovação nas técnicas de arrecadação, consentidas e implementadas pelo rei João Sem Terra. Medidas como

a mudança da natureza da tributação feudal para a nacional, em que os tributos passaram a ser cobrados em todas as classes sociais, além da cobrança de tributos ordinários e extraordinários foram alguns dos pontos de destaque. Nesse cenário, a cobrança de tributos não era feita segundo apenas a vontade do rei, mas com seu consentimento e regulação. O consentimento da tributação passa pela declaração de direitos do contribuinte, enquanto sujeito ativo de direitos, com limites (ainda que relativos) ao poder de tributar (Zilveti, 2017, p. 127-128).

No século XIV, verificou-se uma melhor estruturação em relação aos séculos anteriores. Considerável estruturação em vários pontos da tributação foram percebidos, em especial, na França. Os vários movimentos populares contra o exercício do poder de tributar das monarquias acarretaram relevantes conquistas, a exemplo da autorização para a tributação. Já na Inglaterra, houve uma centralização do controle da tributação pelo rei, cujo poder era desafiado pelos coletores, que criaram um verdadeiro poder paralelo, havendo a criação de tributos em sobreposição, o que acarretou a revolta da população com tamanho abuso de poder (Zilveti, 2017, p. 138-139).

No entanto, em alguns países da Europa, a pobreza impediu o avanço da tributação, posto que o Fisco, em vez de arrecadar, tinha que socorrer os miseráveis, promovendo renúncias fiscais até que esse período de miséria fosse superado. O Fisco, nesse contexto, viu-se compelido a restituir tributos em socorro ao contribuinte (Zilveti, 2017, p. 139).

Em relação à tributação no Século XV, merece destaque o cenário em que a tributação da terra e de seus frutos passou por alterações em decorrência do papel central da propriedade sobre as relações econômicas e sociais. O debate mais apurado sobre os tributos diretos e indiretos evidencia uma evolução na economia, com um leque maior nas riquezas a serem atingidas pela tributação (Zilveti, 2017, p. 147)

Já no século XVI, a tributação evoluiu significativamente na Europa ocidental. Diante da necessidade arrecadatória para fazer frente às guerras, a França estruturou a sua administração fiscal pelo militarismo. De um lado, a tributação tornou-se mais injusta; de outra banda, o ajuste dos tributos em espécie tornou-a mais eficiente. Nem mesmo a Igreja escapou da incidência tributária, deixando de ser imune e passando a ser contribuinte efetivo. Com o descobrimento do Brasil e sua colonização, a tributação feudal portuguesa se instalou por completo, e era

eminentemente feudal e desorganizada a essa época. Não havia que se falar, naquele momento, em Sistema Tributário brasileiro (Zilveti, 2017, p. 167-168).

No que diz respeito à tributação no século XVII, notou-se uma diferença nas jurisdições europeias e no Brasil, posto que, enquanto no Brasil se mantinha a estrutura feudal, precária e rudimentar, na Europa já estavam em desenvolvimento formas de tributação muito mais estruturada. À época, França e Inglaterra já contavam com sistemas de controle parlamentar do poder de tributar. O parlamento, nesses países, já era visto como peça indispensável na estrutura do Estado e da tributação (Zilveti, 2017, p. 186-187).

Relativamente à tributação no século XVIII, houve profundas mudanças políticas, em maior parte, em decorrência da pressão pela arrecadação. Se, de um lado, os pressupostos de um Sistema Tributário era algo distante no Brasil, em países europeus, como a França e Inglaterra e, também, nos Estados Unidos da América os contornos de seus respectivos Sistemas Tributários já estavam bem delineados. A filosofia passou a contribuir na construção do Sistema Tributário dos referidos países europeus, além da Alemanha, bem como nos Estados Unidos, havendo nesse século a afirmação de direitos individuais no âmbito de uma ordem constitucional e de um Estado estabelecido nesse contexto. A demanda por princípios cresceu em razão da premissa de que um Sistema Tributário não mais se bastaria pela “lógica positivista clássica” (Zilveti, 2017, p. 221-222).

A Revolução Industrial, que se deu em meados do século XVIII, na Grã-Bretanha, trouxe modificações importantes ao sistema produtivo da época, com o implemento da tecnologia, acarretando um impacto relevante na economia e na sociedade, influenciando sobremaneira a tributação (Gassen, 2016, p. 7).

A Revolução Francesa, por sua vez, teve um impacto significativo na política e na economia da época, o que pode ter influenciado a forma como a tributação era vista e aplicada. Além disso, a Revolução Francesa foi motivada, em parte, por questões tributárias, haja vista que, diante “do desconcerto das finanças públicas da França de Luiz XVI e da não obtenção de êxito nas mudanças tributárias propostas, pavimentou-se o caminho para a tributação” (Gassen, 2016, p. 7-8).

O século XIX, que ficou conhecido como o “século das luzes”, foi marcado pelo grande desenvolvimento da ciência e da tecnologia. Aliado a esse fator, as ideias dos economistas Karl Marx e David Ricardo mexeram com o pensamento ocidental. Na segunda metade do século, o surgimento de uma grande quantidade

de equipamentos tecnológicos facilitaram a vida do homem, ocasionando, por consequência, o surgimento de novas formas de riqueza e de desenvolvimento econômico³. A revolução intelectual e tecnológica ocorrida no século XIX foi o maior salto da história, surgindo a necessidade de repensar e reestruturar os Sistemas Tributários. O Brasil se alinhou com sistemas de países europeus, a partir da constitucionalização do seu Sistema Tributário. Os princípios se consolidaram como elementos sistêmicos, firmando-se também a premissa de que o direito enquanto ferramenta de regulação das relações socioeconômicas não se bastava apenas nas leis (Zilveti, 2017, p. 274-275).

O século XX foi marcado pelas duas Guerras Mundiais, que, por evidente, trouxeram enormes reflexos sociais e econômicos nos países envolvidos nos confrontos. O custeio das guerras levou os países à bancarrota, podendo-se dizer que a Europa mergulhou em uma série de problemas sociais e políticos de grande magnitude. Movimentos como o Fascismo e o Comunismo levaram a uma Segunda Guerra Mundial e diversas outras de menor dimensão. Os reflexos desses fatos históricos também repercutiram na esfera tributária, em que Sistemas Tributários já consolidados foram literalmente destruídos e reestabelecidos. Outros Sistemas Tributários foram distorcidos. O Brasil, por sua vez, formou definitivamente o seu Sistema Tributário. Como influência da Primeira Guerra Mundial, iniciou-se a tendência de celebração de convenções para eliminação de dupla tributação entre países da Europa, o que evidenciou evolução na tributação internacional (Zilveti, 2017, p. 358).

Na década de 1930, a estagnação da economia demandava urgentes e radicais alterações na sua estrutura, inclusive, no Sistema Tributário. As garantias criadas para o contribuinte ficaram fragilizadas pelas guerras. No Brasil, o Sistema Tributário foi estruturado no último terço do século. Veio a lume uma das mais importantes decisões de política fiscal, que é justamente a escolha entre a tributação da renda e a do consumo, tema este que vem sendo objeto de estudo em uma boa parte da história do pensamento ocidental. Outro dilema da atual teoria da tributação envolve a escolha entre a tributação direta e a indireta. No Brasil, adota-se um Sistema Tributário rígido, determinado pela Constituição Federal, com modelo de

³ *Mutatis mutandi*, a revolução ocorrida no século XIX, trouxe ao mundo impactos assimilados aos sentidos no atual cenário mundial com a economia digital.

discriminação das rendas dos Entes Federativos, garantindo-lhes autonomia e não permitindo bitributação (Zilveti, 2017, p. 359-363).

2.1.4 Princípios orientadores para uma justa tributação

Em se tratando de uma justa tributação, é relevante apontar nesta pesquisa alguns dos princípios que se entendem essenciais para se garantir que a distribuição dos encargos fiscais seja equitativa, promovendo a justiça social. No contexto brasileiro, a Constituição Federal de 1988 traz vários desses princípios, que serão oportunamente abordados ao longo deste tópico.

Em sendo a tributação um instrumento para o financiamento do Estado, já se fixou a premissa de que ela deve, ao mesmo tempo, garantir aos contribuintes o mínimo existencial, haja vista que o Estado deve garantir que todos os indivíduos disponham de recursos suficientes para atender às suas necessidades básicas antes de serem onerados pelos tributos (Pereira, 2015, p. 89). Isso significa que a tributação deve respeitar um limite que possa conferir concretude ao princípio da dignidade da pessoa humana, evitando que os menos favorecidos sejam excessivamente onerados e, por consequência, promovendo, de fato, justiça social.

No Brasil, os chamados princípios constitucionais tributários foram uma base sólida para se buscar a justiça fiscal. Esses princípios, a exemplo da capacidade contributiva, da seletividade e da progressividade, são fundamentais para garantir que a tributação contribua para a redução das desigualdades sociais e econômicas, promovendo um ambiente mais justo e equitativo (Schoueri, 2017, p. 92).

Uma tributação justa não deve buscar apenas o melhor modelo possível de redistribuição da riqueza, mas também uma arrecadação eficiente de receitas derivadas, conforme discutido por Santos (2018, p. 76), procurando fazer a combinação ideal entre eficiência econômica e equidade para desenvolver uma tributação que promova o desenvolvimento sustentável. Isso significa arrecadar tributos de maneira que não haja distorções quanto aos incentivos econômicos.

Conforme Gandra (2018, p. 134), uma tributação justa deve equilibrar a redistribuição de renda com a promoção do desenvolvimento econômico, o que inclui assegurar que os tributos sejam arrecadados de maneira que não comprometam a atividade econômica. A justiça tributária é, portanto, uma

combinação de equidade na distribuição dos encargos fiscais e eficiência na arrecadação.

A implementação de uma estrutura tributária progressiva no Brasil é essencial para promover a justiça social. Isso inclui uma revisão da matriz tributária para assegurar que a carga fiscal seja distribuída de maneira mais equitativa, garantindo que aqueles com maior capacidade de pagamento contribuam mais (Carvalho, 2017, p. 38).

A seguir, pontuam-se alguns desses princípios que mantêm forte conexão na busca de uma justa tributação.

2.1.4.1 Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva é um pilar fundamental no direito tributário, cujo escopo é propiciar a aplicação da tributação de maneira justa e equitativa. Essencialmente, ele propõe que a carga tributária seja proporcional à capacidade econômica de cada contribuinte, ou seja, quanto maior a renda ou riqueza de uma pessoa (física ou jurídica), maior deve ser sua contribuição para o financiamento das despesas públicas.

Esse princípio é crucial para evitar que os menos favorecidos sejam desproporcionalmente onerados, visto que eles já enfrentam desafios significativos em suas condições de vida. Ao estabelecer que os tributos devem ser graduados conforme a renda e o patrimônio, a capacidade contributiva promove a justiça fiscal, assegurando que os mais ricos, com maior capacidade de contribuição, assumam uma parcela mais significativa dos custos necessários para manter o Estado em funcionamento e fomentar o bem-estar social.

A capacidade contributiva então se mostra mecanismo que pode ser bastante eficaz para a redistribuição da riqueza. Estabelecer alíquotas maiores para faixas de renda superiores promove maior equidade social, sendo essa abordagem fundamental para minimizar a concentração de renda e proporcionar um ambiente econômico mais justo (Martins, 2020, p. 78).

A justiça fiscal é alcançada quando a tributação consegue redistribuir a riqueza de forma que todos os membros da sociedade contribuam dentro de suas possibilidades, sem comprometer seu sustento básico. A aplicação do princípio da capacidade contributiva possibilita essa redistribuição de maneira eficaz e justa. Por

meio de alíquotas progressivas para impostos sobre renda e patrimônio, a tributação equilibra as disparidades econômicas, diminuindo concentração de riqueza nas mãos de poucos.

A proteção ao mínimo existencial complementa o princípio da capacidade contributiva. Garantir que as necessidades básicas sejam atendidas antes da tributação é crucial para proteger os mais vulneráveis. A capacidade contributiva assegura que os contribuintes com maior capacidade financeira suportem uma carga maior, protegendo aqueles que estão em situação de vulnerabilidade (Pereira, 2015, p. 54).

A conexão entre a capacidade contributiva e a justiça fiscal é também destacada por Schoueri (2017, p. 89). A Constituição prevê a necessidade de uma tributação equitativa, e a aplicação da capacidade contributiva é uma maneira eficaz de operacionalizar essa justiça, o que contribui para uma distribuição mais equilibrada dos encargos fiscais.

Isso é especialmente relevante em países com grandes desigualdades sociais, como o Brasil, em que a má distribuição de renda perpetua a pobreza e a exclusão social. Assim, ao respeitar a capacidade contributiva, o sistema fiscal contribui para a construção de uma sociedade mais justa e equitativa, oferecendo a todos uma chance de prosperar (Carvalho, 2017, p. 102).

Além disso, o princípio da capacidade contributiva é essencial para promover a chamada equidade horizontal, garantindo que indivíduos em situações econômicas similares sejam tributados de forma semelhante. Isso assegura que haja uma percepção de justiça, pelos contribuintes, o que é essencial para conferir legitimidade e aceitação, pela população, das escolhas feitas pelo Estado quanto à forma de obtenção das receitas derivadas.

A inobservância da capacidade contributiva poderá acarretar uma sensação generalizada de injustiça, em que pessoas com rendas similares sejam tributadas de formas diferentes ou, o mais provável, os mais pobres acabem sendo mais onerados proporcionalmente que os mais ricos, fenômeno este que é sentido no nosso país, infelizmente. Essa percepção de injustiça pode levar a uma redução na confiança na tributação e até mesmo incentivar a evasão fiscal, diante da percepção, pelos contribuintes, de uma tributação injusta. Desse modo, a capacidade contributiva acaba sendo crucial não apenas para assegurar a justiça fiscal, mas também para garantir a efetividade e a sustentabilidade da tributação como um todo.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva é igualmente vital para assegurar que o Estado disponha dos recursos necessários para financiar políticas públicas que visam à redução das desigualdades sociais. Em uma sociedade em que a tributação é pautada nesse princípio, o Estado pode arrecadar mais de quem tem maior capacidade de contribuir e, assim, investir em áreas que beneficiem toda a população.

Essa sistemática cria um ciclo virtuoso, em que os impostos pagos pelos mais ricos são utilizados para financiar programas que ajudam a melhorar a qualidade de vida dos mais pobres, contribuindo para a diminuição das desigualdades sociais. Além disso, ao garantir que todos contribuam conforme suas capacidades, o sistema tributário também fortalece o pacto social, promovendo a solidariedade e a coesão social, elementos fundamentais para o desenvolvimento de uma sociedade mais justa e harmoniosa.

O princípio da capacidade contributiva também permite que o sistema tributário seja mais flexível e adaptável às mudanças econômicas. Em períodos de crescimento econômico, por exemplo, aqueles que mais se beneficiam desse crescimento podem ser chamados a contribuir mais, ajudando a financiar os investimentos necessários para sustentar o desenvolvimento.

Por outro lado, em tempos de crise, o princípio pode ser utilizado para proteger os mais vulneráveis, aliviando a carga tributária sobre aqueles que enfrentam dificuldades econômicas e aumentando a contribuição dos que continuam a prosperar. O mundo viveu essa situação durante a pandemia de COVID-19, em que muitas pessoas e empresas sofreram perdas significativas de renda, enquanto outras conseguiram se adaptar e até mesmo prosperar. Uma tributação baseada na capacidade contributiva pode ser ajustada para refletir essas mudanças, garantindo que a arrecadação tributária continue justa e equitativa, mesmo em tempos de incerteza econômica, tal qual foi o período pandêmico que se vivenciou há pouco tempo.

O princípio da capacidade contributiva também ganha palco na medida em que ele incentiva uma maior transparência e responsabilidade na administração pública, considerando que, quando a tributação se baseia na capacidade de pagamento, os cidadãos tendem a ser mais conscientes do papel dos impostos no financiamento das políticas públicas, demandando maior prestação de contas por

parte do governo. Isso pode resultar em uma administração pública mais eficiente e na melhor utilização dos recursos arrecadados, beneficiando toda a sociedade.

Ademais, ao contribuir para a promoção de justiça fiscal, o princípio da capacidade contributiva pode repercutir até mesmo na redução da corrupção, tornando mais difícil para aqueles em posições de poder abusarem da tributação em proveito próprio, o que permite o fortalecimento das instituições democráticas e para a construção de um Estado mais transparente e responsável.

A justiça fiscal também está intimamente ligada à ideia de que todos devem contribuir de acordo com suas possibilidades para o financiamento das despesas públicas. Isso significa que, em um ambiente de tributação justa, aqueles que têm mais recursos devem pagar mais tributos, enquanto aqueles com menos recursos devem pagar menos, ou até mesmo serem isentos de certas obrigações fiscais e, com isso, garantir que a tributação não seja um fardo desproporcional sobre os mais pobres, que já enfrentam desafios significativos em suas vidas cotidianas. Ao respeitar o princípio da capacidade contributiva, a tributação pode ajudar a aliviar a pobreza e a exclusão social, proporcionando uma rede de segurança para os mais vulneráveis e garantindo que todos tenham acesso aos bens e serviços essenciais para uma vida digna.

A capacidade contributiva também é fundamental para assegurar que a carga tributária seja distribuída de maneira justa entre diferentes setores da economia. Em muitos países, determinados setores, como o financeiro ou o de tecnologia, tendem a ser mais lucrativos do que outros, como a agricultura ou a manufatura.

Ao aplicar o princípio da capacidade contributiva, a tributação pode ajustar as alíquotas dos tributos de acordo com a lucratividade de cada setor, garantindo que todos contribuam conforme sua capacidade. Isso é essencial para evitar distorções econômicas e assegurar que todos os setores possam competir em condições equitativas, sem que uns sejam favorecidos em detrimento de outros. Além disso, ao garantir que a carga tributária seja distribuída de maneira justa entre diferentes setores, o sistema tributário pode ajudar a promover um crescimento econômico mais equilibrado e sustentável, beneficiando toda a sociedade.

No contexto de um mundo globalizado, em que as fronteiras econômicas são cada vez mais permeáveis, com os novos paradigmas introduzidos pela economia digital, a capacidade contributiva tende a desempenhar um papel importante na garantia de uma tributação justa em um contexto internacional. Explica-se: países

com matrizes tributárias baseadas na capacidade contributiva podem evitar uma competição de jurisdições, no oferecimento de tributos menos onerosos, com o intuito de atrair empresas e indivíduos ricos, muitas vezes em detrimento da justiça fiscal e do bem-estar social. Ao se estabelecer uma tributação proporcional e justa, os países podem garantir que todos os que se beneficiam de suas economias contribuam de maneira adequada para o financiamento das políticas públicas, independentemente de sua localização, assegurando que a globalização beneficie a todos, e não apenas a grandes grupos econômicos, promovendo uma distribuição mais equitativa da riqueza em escala global.

O princípio da capacidade contributiva também pode ajudar a enfrentar o problema da evasão e elisão fiscal, práticas comuns em muitos países, especialmente entre os mais ricos. Ao estabelecer que todos devem contribuir conforme sua capacidade, o sistema tributário pode ser desenhado para fechar as brechas que permitem a evasão e elisão, garantindo que todos paguem sua parte justa dos impostos. Isso não só aumenta a arrecadação de impostos, mas também promove a justiça fiscal, ao garantir que ninguém se exima de suas obrigações fiscais enquanto outros as cumprem. Além disso, ao reduzir a evasão e elisão fiscal, o sistema tributário pode garantir que os recursos necessários para financiar as políticas públicas estejam disponíveis, ajudando a promover o desenvolvimento econômico e social e a reduzir as desigualdades.

A capacidade contributiva também é importante para garantir que a tributação seja sustentável em longo prazo. Ao ajustar as alíquotas de impostos de acordo com a capacidade de pagamento dos contribuintes, o sistema tributário pode assegurar que a arrecadação de impostos seja estável e previsível, o que é essencial para o planejamento e a execução das políticas públicas. Além disso, ao garantir que a carga tributária seja distribuída de maneira justa, o princípio da capacidade contributiva pode ajudar a evitar crises fiscais, que muitas vezes surgem quando a tributação é percebida como injusta ou insustentável.

Dessa forma, a capacidade contributiva não só promove a justiça fiscal, mas também contribui para a estabilidade e sustentabilidade do sistema tributário, garantindo que o Estado tenha os recursos necessários para cumprir suas obrigações e para promover o bem-estar de toda a população.

2.1.4.2 Equidade

O princípio da equidade é essencial para garantir uma tributação justa, assegurando que a carga fiscal seja distribuída conforme a capacidade contributiva de cada indivíduo. Almeida (2019, p. 45) argumenta que a equidade significa que a carga tributária deve ser proporcional à capacidade de pagamento dos contribuintes.

Em verdade, a equidade na tributação é um dos princípios centrais do direito tributário, conforme estabelecido pela Constituição Brasileira, na medida em que, ao tributar de maneira equitativa, o Estado garante que a arrecadação seja feita de forma justa, promovendo justiça fiscal e social (Gandra, 2018, p. 134).

Ao comparar diferentes sistemas tributários internacionais, Carnio (2021, p. 48) aponta que países com sistemas equitativos conseguem reduzir as desigualdades de maneira mais eficaz, promovendo um desenvolvimento econômico mais equilibrado. Implementar esse princípio no Brasil é crucial para construir uma sociedade mais justa e equitativa, na qual todos contribuem de acordo com sua capacidade.

Na visão de Gandra (2018, p. 134), uma tributação equitativa é essencial para garantir competitividade econômica, na medida em que, em sendo os tributos justos e proporcionais, a equidade permite que as empresas e os indivíduos operem em um ambiente de negócios mais equilibrado, conferindo eficiência e dinamicidade à economia.

A nossa Constituição prevê a necessidade de uma tributação equitativa, e a equidade se revela como é um meio eficaz de realizar essa justiça. A aplicação desse princípio contribui para uma distribuição mais equilibrada dos encargos fiscais (Schoueri, 2017, p. 92).

Realmente, a equidade tributária busca assegurar que a carga fiscal seja ajustada de acordo com a capacidade de pagamento dos contribuintes, promovendo uma distribuição mais justa do ônus tributário. No Brasil, a observância desse princípio na busca da redução das desigualdades econômicas se mostra imprescindível, sobretudo, em razão de o país se notabilizar por manter uma má distribuição de renda e de ônus tributários entre as diversas classes sociais.

Em uma tributação pautada pela equidade, uma pessoa com alta renda deve pagar uma porcentagem maior de seus ganhos em tributos do que alguém com baixa renda, justamente por deter uma maior capacidade contributiva. Essa proporcionalidade, além de promover justiça social, também converge para o

equilíbrio da distribuição de renda do país, reduzindo a concentração de riqueza. Políticas tributárias que incorporem a equidade podem incluir, por exemplo, hipóteses de isenções ou de reduções de alíquotas para itens essenciais, para que as camadas mais vulneráveis da população possam ser diretamente beneficiadas, garantindo que todos tenham acesso aos bens básicos essenciais a uma vida digna.

Pode-se pensar em singelos exemplos na nossa legislação tributária em que se vislumbra a observância do princípio da equidade na realidade, como no caso da progressividade do Imposto de Renda. Na atual sistemática de tributação do referido imposto, as alíquotas cobradas são incrementadas conforme a renda do contribuinte, acarretando que aqueles com maior capacidade contributiva paguem mais imposto. Outro exemplo de observância de equidade na tributação que se pode trazer é a instituição de programas de regimes especiais ou simplificados às micro e às pequenas empresas que, em regra, são administradas por pessoas de menor capacidade financeira, o que justifica a concessão desses benefícios, que colima estimular o desenvolvimento de pequenos negócios, criando uma economia mais diversificada, além de criar um ambiente de crescimento e competitividade desses pequenos empreendedores na economia.

Apesar de a equidade, *per si*, já se consubstanciar como princípio que, em sendo prestigiada na tributação, contribui sensivelmente para a redução das desigualdades, a sua combinação com outros princípios, como a seletividade, magnificam a justiça tributária que se pode obter. A combinação desses princípios permite que a tributação ajuste as alíquotas conforme a capacidade contributiva e a essencialidade dos bens, criando um mecanismo duplo de justiça que promove uma distribuição mais justa da renda (Oliveira, 2016, p. 67). Em reforço a esse argumento, Santos (2018, p. 76) também defende que a justiça fiscal é alcançada por meio da aplicação conjunta desses dois dos princípios.

A seletividade ajusta as alíquotas conforme a essencialidade dos bens, enquanto a equidade assegura que a carga tributária seja proporcional à capacidade contributiva. Juntos, esses princípios promovem um sistema tributário mais equilibrado e justo. A combinação da equidade com a seletividade, portanto, fortalece a justiça fiscal (Martins, 2020, p. 55).

Essa integração entre esses dois princípios, em que a seletividade ajusta as alíquotas conforme a essencialidade dos bens, enquanto a equidade evita distorções

na distribuição da carga tributária, só vem fortalecer a justiça fiscal (Oliveira, 2016, p. 67).

O princípio da vedação ao confisco também vem em reforço à necessidade da equidade fiscal, na medida em que evitar a tributação excessiva e assegurar que os contribuintes possam cumprir suas obrigações fiscais sem comprometer sua sustentabilidade financeira é vital. A equidade acaba sendo um elemento que contribui para se evitar o confisco, assegurando que a carga tributária seja proporcional à capacidade contributiva (Silva, 2019, p. 102).

Pereira (2015, p. 89) observa que a equidade fiscal protege o mínimo existencial ao garantir que os impostos não comprometam a capacidade dos indivíduos de satisfazer suas necessidades básicas. A equidade assegura que a tributação não exacerbe a vulnerabilidade econômica dos mais pobres, promovendo maior justiça social.

Sobre a relação entre equidade e vedação ao confisco, Silva (2019, p. 102) pontua que esse último reforça a necessidade da equidade fiscal. Evitar a tributação excessiva assegura que os contribuintes possam cumprir suas obrigações fiscais sem comprometer sua sustentabilidade financeira.

A equidade é, desse modo, fundamental para evitar o confisco e promover uma tributação justa e proporcional.

2.1.4.3 Transparência

Em um contexto em que o Estado almeja atingir a justiça fiscal, o princípio da transparência ganha relevância para que a tributação seja percebida como justa por todos os cidadãos. Quando há transparência na tributação, os contribuintes têm acesso claro e fácil às informações sobre como os impostos são calculados, aplicados e distribuídos, havendo uma maior compreensão das escolhas feitas pelo Estado quanto à forma de obtenção das receitas derivadas. Isso, por sua vez, aumenta a confiança no governo e na justiça do sistema fiscal, pois os contribuintes têm a possibilidade de ver que os recursos arrecadados com a tributação estão sendo usados de forma responsável.

A transparência promove a compreensão e a confiança dos contribuintes na matriz tributária. A transparência implica clareza e acessibilidade das informações tributárias, permitindo que os cidadãos compreendam como os impostos são

calculados e utilizados, o que fortalece a confiança no sistema e a disposição para o cumprimento voluntário das obrigações fiscais (Almeida, 2019, p. 45).

Em reforço a esse processo de confiança, Gandra (2018, p. 60) sustenta que, ao garantir que as informações fiscais sejam acessíveis e compreensíveis, o Estado promove a justiça fiscal e social, estabelecendo uma relação de confiança entre contribuintes e o sistema tributário (Gandra, 2018, p. 60).

Não por acaso a nossa Constituição Federal, em diversos dispositivos, prestigia a transparência na administração pública, com enfoque inclusive, na seara tributária. Em linhas gerais, a regra é a publicidade dos atos da administração, tal qual prevê o artigo 37, *caput*, da Constituição Federal.

Adentrando especificamente no direito tributário, tem-se o princípio da anterioridade, insculpido no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, que garante ao contribuinte transparência quanto à criação de novos tributos ou à majoração daqueles já existentes, conferindo ao contribuinte alcançado pelo incremento da carga tributária uma previsibilidade de como ele passará a ser tributado no exercício seguinte ao da publicação lei que instituiu ou majorou o tributo.

O princípio da legalidade tributária (artigo 150, inciso I), por sua vez, também prestigia a transparência na tributação, tendo em vista que a lei que institui o tributo traz em seu bojo, de forma clara e compreensível, todos os seus elementos essenciais, tal qual se tem na conhecida teoria da regra matriz de incidência tributária, encampada pelo professor Paulo de Barros Carvalho. A legalidade tributária garante ao contribuinte transparência quanto aos tributos que lhes são impostos, garantindo que os contribuintes possam entender a ação exacional do Estado e, em sendo o caso, exercer o seu direito de defesa quanto a eventuais discrepâncias verificadas entre a lei e a atividade administrativa fiscal.

Pode-se dizer que a legalidade tributária é alicerce sobre o qual se funda a transparência na tributação, a partir da premissa de que ela garante que as normas tributárias sejam claras, conhecidas, previsíveis e estabelecidas por meio de um processo democrático e publicamente acessíveis, garantindo os direitos dos contribuintes, assim como assegurando a transparência só fenômeno da tributação, com possibilidade de controle social. Ademais, a legalidade garante que todos os tributos sejam instituídos por meio de um processo legislativo formal, o que

exige a divulgação das normas, permitindo que os contribuintes conheçam e compreendam as obrigações tributárias com antecedência.

Além disso, a transparência permite que os cidadãos questionem e fiscalizem o uso dos recursos públicos, garantindo que o poder público seja responsabilizado por suas ações. Quando as informações fiscais são claras, os cidadãos entendem como os recursos são distribuídos e aplicados, o que fortalece o controle social e contribui para a justiça fiscal (Carvalho, 2017, p. 102). Sem essa transparência, a tributação pode ser vista como opaca e injusta, o que pode levar a uma maior evasão fiscal e a uma menor cooperação por parte dos contribuintes, prejudicando o financiamento de serviços essenciais do Estado.

Em sociedades democráticas, a transparência na tributação é essencial para fortalecer a relação de confiança entre os cidadãos e o governo. Quando os contribuintes sabem exatamente como e por que estão sendo taxados, eles estão mais dispostos a cumprirem suas obrigações fiscais. A clareza nas informações fiscais também permite que os cidadãos entendam as decisões governamentais, o que promove uma maior participação no processo democrático. Isso é particularmente importante em contextos em que há grandes desigualdades econômicas, pois a transparência ajuda a garantir que todos os setores da sociedade contribuam de forma equitativa. Como consectário lógico, uma tributação transparente se mostra como uma ferramenta poderosa para promover a justiça social e a inclusão, assegurando que os mais vulneráveis não sejam desproporcionalmente sobrecarregados.

A transparência fiscal vai além do que simplesmente promover a confiança e a justiça social, desempenhando um papel de relevo na eficácia de políticas públicas. Quando os recursos são arrecadados de forma clara e os cidadãos sabem como esses recursos estão sendo usados, há uma maior pressão para que o governo administre o dinheiro público de maneira eficiente. Isso pode resultar em uma melhor alocação dos recursos, garantindo que sejam destinados a áreas prioritárias como saúde, educação e infraestrutura.

A transparência fiscal está alinhada com os objetivos de eficiência econômica e justiça social. Uma tributação transparente permite que os recursos sejam alocados de maneira mais eficaz, promovendo o crescimento econômico e a equidade, demonstrando ser um princípio fundamental para a justiça tributária (Schoueri, 2017, p. 69).

A transparência, de tal modo, além de contribuir para a justiça fiscal, também repercute na eficiência e na eficácia da gestão pública. Em última análise, um sistema tributário transparente cria um ciclo virtuoso, em que a confiança e a eficiência se reforçam mutuamente, beneficiando toda a sociedade.

A transparência também ajuda a minimizar a corrupção dentro da administração tributária, na medida em que, quando as operações fiscais são claras e abertas ao escrutínio público, é mais difícil para indivíduos e grupos cometerem fraudes ou desviar recursos sem serem detectados. Em países onde a corrupção é um problema endêmico, isso faz toda a diferença, posto que uma matriz tributária opaca pode facilmente ser explorada por aqueles em posições de poder. Ao garantir que todos os aspectos do processo tributário sejam visíveis e compreensíveis, a transparência atua como um impedimento contra práticas corruptas, protegendo o interesse público.

Pode-se também pensar na transparência na tributação em se tratando do fenômeno da globalização da economia. Em um mundo globalizado, onde as economias estão interligadas, é crucial que os países possam confiar uns nos outros para cumprir acordos fiscais e evitar a evasão fiscal transnacional. A transparência nas práticas fiscais permite que os países compartilhem informações de maneira eficaz, garantindo que todos os envolvidos cumpram suas obrigações fiscais. Isso ajuda a criar um ambiente de confiança mútua, essencial para a estabilidade e o crescimento econômico global. Em se tratando do fenômeno da tributação sobre a economia digital, objeto de estudo na presente pesquisa, a transparência acaba sendo um princípio que pode contribuir para que se busque uma forma justa de tributar essa nova forma de geração de riquezas, que se apresentou com a economia digital.

Destaca-se também a função educacional que é ínsita à transparência na tributação, considerando que, quando as informações fiscais são apresentadas de forma clara e acessível, os destinatários podem aprender mais sobre como o sistema funciona e sobre o impacto que ele tem em suas vidas diárias. Isso pode levar a uma maior conscientização sobre a importância dos tributos para o financiamento de serviços públicos essenciais. Ademais, uma melhor compreensão da matriz tributária pode incentivar os cidadãos a participar mais ativamente no debate público sobre questões fiscais, ajudando a moldar políticas que reflitam

melhor as necessidades e os valores da sociedade, fortalecendo a cidadania e a democracia.

A transparência na tributação também é crucial para garantir a competitividade econômica. Quando as empresas têm acesso a informações claras sobre suas obrigações fiscais, elas podem planejar melhor seus investimentos e operações, o que aumenta sua eficiência e competitividade no mercado (Carvalho, 2017, p. 105).

Além disso, uma tributação transparente reduz as incertezas e os riscos associados aos tributos, o que pode atrair mais investimentos, tanto nacionais quanto estrangeiros. Em um cenário de economia digital, onde o capital pode se mover facilmente entre países, as empresas tendem a preferir operar em jurisdições onde as regras fiscais são claras e previsíveis. Portanto, a transparência não só promove a justiça fiscal, mas também contribui para um ambiente de negócios mais saudável e dinâmico.

Em contextos de crise econômica, a transparência fiscal torna-se ainda mais importante. Durante períodos de recessão ou instabilidade financeira, os governos muitas vezes precisam tomar decisões difíceis sobre como equilibrar a arrecadação de receitas com a necessidade de estimular a economia. Nessas situações, a transparência nas políticas fiscais ajuda a garantir que as medidas adotadas sejam compreendidas e apoiadas pelo público. Isso é fundamental para manter a coesão social e evitar conflitos que possam surgir de percepções de injustiça ou favoritismo. Além disso, a transparência permite que o governo demonstre claramente como os recursos estão sendo usados para mitigar os efeitos da crise, o que pode aumentar a confiança pública nas políticas adotadas e na capacidade do governo de gerenciar a situação.

A transparência fiscal também é garantidora dos direitos individuais dos cidadãos nessa complexa relação que se dá entre Estado e contribuinte na arrecadação de tributos. Quando há clareza e acessibilidade quanto às regras e procedimentos fiscais adotados, os cidadãos podem entender melhor seus direitos e responsabilidades, o que lhes permite cumprir suas obrigações fiscais de maneira mais informada, além de facilitar o direito de defesa contra decisões fiscais que entendam ser injustas ou mesmo arbitrárias, garantindo que todos sejam tratados de maneira justa e equitativa pelo Estado. Também há de se considerar o viés de que a

transparência aumenta a responsabilização das autoridades fiscais, pois torna mais difícil para elas abusar de seu poder ou agir de maneira discriminatória.

A transparência também desempenha um papel importante na criação de um ambiente de negócios equitativo, pois, quando todos os participantes do mercado têm acesso às mesmas informações fiscais, há menos espaço para práticas desleais ou favoritismo por parte do governo. Em economias emergentes, em que a falta de transparência pode levar à corrupção e à criação de monopólios ou oligopólios, garantir que as regras do jogo sejam claras para todos é importante para promover uma concorrência justa e aberta, essencial para o crescimento econômico sustentável e para a criação de oportunidades para todos.

2.1.4.5 Neutralidade

O princípio da neutralidade vem sendo amplamente discutido e aplicado em sistemas tributários de vários países, tendo em vista que ele encontra justificção na necessidade de os Estados assegurarem que a tributação não influencie de forma indevida nas decisões econômicas de indivíduos e empresas, permitindo que essas decisões sejam guiadas por critérios econômicos legítimos, ao invés de se pautarem por benefícios fiscais que lhes possam ser ofertados.

Não por acaso, o princípio da neutralidade foi recentemente erigido ao *status* de princípio constitucional tributário, haja vista a recente reforma tributária, instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023. A inclusão desse princípio na Constituição Federal foi resultado de um longo debate sobre questões econômicas, sociais e jurídicas, refletindo o esforço de modernizar e tornar a matriz tributária brasileira mais equitativa. Nesse sentido, ao introduzir a competência tributária compartilhada dos entes federativos para a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), foi consignado no artigo 156-A, § 1º, que referido tributo será informado pelo princípio da neutralidade (Brasil, 1988).

Vários são os motivos que justificam a incorporação da neutralidade como princípio constitucional tributário. Pode-se apontar como um dessas razões o fato de que a observância da neutralidade na tributação decorre da evidente necessidade de se modernizar a matriz tributária brasileira, que se caracteriza, dentre outros pontos, por sua complexidade, pelo impacto e pela forma de distribuição da carga

tributária imposta aos seus contribuintes, o que pode gerar certas distorções no mercado.

A neutralidade fiscal é crucial para criar um ambiente econômico equitativo e inclusivo, em que todos os setores têm a oportunidade de competir em condições iguais. Esse princípio é vital para garantir que a carga tributária não favoreça ou prejudique determinados setores ou atividades econômicas, permitindo uma alocação mais eficiente dos recursos na economia. A ausência de distorções fiscais significa que as decisões empresariais e individuais são guiadas por fatores econômicos reais e não por incentivos fiscais artificiais, promovendo assim uma concorrência mais justa e eficiente, beneficiando não apenas as empresas, mas também a sociedade como um todo (Carvalho, 2017, p. 28).

Segundo Afonso (2020, p. 58), a complicação da tributação brasileira não apenas sobrecarrega o setor produtivo, mas também estimula a adoção de estratégias para evitar e sonegar tributos. Nesse caminho, a aplicação do princípio da neutralidade é vista como uma forma de simplificar a tributação, diminuindo distorções e criando um ambiente de negócios transparente e previsível. A imparcialidade ajuda a estabelecer um contexto jurídico mais estável e previsível, fundamental para o planejamento de longo prazo das empresas. Em uma nação como o Brasil, onde a falta de segurança jurídica é vista como um dos principais obstáculos ao desenvolvimento econômico, a imparcialidade é um fator que ajuda a garantir maior segurança jurídica ao contribuinte.

E essa insegurança jurídica de que se fala se desvela quando se lembra que as questões fiscais são uma das principais fontes de litígios judiciais no Brasil, geradas, sobretudo, pela insegurança jurídica tanto para o setor produtivo quanto para os investidores estrangeiros, que acabam procurando o Poder Judiciário para a tutela de seus direitos. Nesse particular (embora não seja esse o objeto da presente pesquisa), em se tratando de matéria tributária, está-se passando por um momento de recentes decisões judiciais, inclusive emanadas do Supremo Tribunal Federal, que vem quebrando paradigmas, para dizer o mínimo, trazendo aos contribuintes que buscam o Judiciário uma considerável insegurança jurídica, a exemplo do Tema 881, tratado no Recurso Extraordinário 949.297 que firmou a seguinte tese.

1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não

impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo.

2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo (Brasil, 2023).

Então, buscar aumentar a confiança do cidadão na tributação que a ele é imposta passa pelo dever do Estado em buscar conferir neutralidade ao complexo arcabouço legal que regula a sua atividade financeira, o que acarretará, por consequência, em uma menor procura do Judiciário para resolução de litígios fiscais (Taveira, 2022, p. 98).

Também se pode ver na neutralidade, uma aliada na promoção de competitividade econômica do Estado, minimizando distorções fiscais e permitindo que as empresas tomem decisões com base em fatores econômicos puros, e não em incentivos fiscais (Gandra, 2018, p. 22).

Ao que parece, a adoção da neutralidade como princípio constitucional foi a de tornar o Brasil um país mais competitivo no cenário global, posto que se faz necessário que o Brasil ofereça um ambiente de negócios competitivo, capaz de atrair investimentos estrangeiros, bem como evitar a fuga de capitais. Matos observa que

... a ausência de neutralidade no sistema tributário pode levar a uma alocação ineficiente dos recursos, desincentivando investimentos produtivos e incentivando práticas fiscais nocivas, como a migração de empresas para jurisdições com menor carga tributária (Matos, 2021, p. 83).

Essa eliminação de distorções na tributação, a exemplo de concessão de vantagens fiscais artificiais, auxilia o Brasil a se posicionar como um destino atrativo para decisões sobre a localização de empresas e investimentos sejam baseadas em fatores econômicos reais, como infraestrutura, mão de obra qualificada e mercado consumidor, e não em vantagens fiscais artificiais, promovendo um desenvolvimento econômico sustentável da sua economia.

Ao comparar sistemas tributários internacionais, Carnio (2021, p. 45) destaca que aqueles que adotam a neutralidade tendem a ser mais eficientes e justos,

promovendo desenvolvimento econômico sustentável e evitando distorções que prejudicam a competitividade a longo prazo.

A garantia da tão almejada justiça fiscal também justifica a incorporação do princípio da neutralidade na Constituição brasileira. É notória a alta desigualdade social e econômica havida no Brasil, sendo que a tributação, enquanto instrumento de redução das desigualdades, acaba no mais das vezes agravando as iniquidades no país. Medeiros ressalta que “a estrutura regressiva do sistema tributário brasileiro, onde os mais pobres pagam proporcionalmente mais impostos que os mais ricos, é um dos maiores obstáculos para a promoção da justiça social” (Medeiros, 2018, p. 45).

E é nesse contexto que o princípio da neutralidade é um eficaz mecanismo de correção, ou ao menos, mitigação, dessas distorções, permitindo que a atividade exacional do Estado seja mais justa e equitativa, independente de renda ou segmento de atividade. Pode-se dizer que a neutralidade favorece uma tributação progressiva, com gradação do ônus tributário segundo a capacidade contributiva dos contribuintes. De outra banda, a eliminação de benefícios tributários que atendam a pequenos grupos econômicos converge para a redução de concentração de riqueza. Quando a tributação é neutra, os impostos são proporcionais à capacidade contributiva dos indivíduos e empresas, assegurando uma distribuição mais equitativa da carga tributária.

Aliás, cabe neste momento fazer uma reflexão sobre a evidente conexão entre a neutralidade e a progressividade tributária, que se complementam na promoção da justiça fiscal, haja vista que, como falado, a neutralidade favorece uma tributação progressiva. E isso fica claro quando se constata que, enquanto a progressividade ajusta a carga tributária conforme a capacidade contributiva do contribuinte, a neutralidade assegura que essa carga não distorça as decisões econômicas, garantindo um sistema mais justo e eficiente (Martins, 2020, p. 42).

Vários são os autores que vinculam os dois princípios. Segundo Santos (2018, p. 35), a justiça fiscal é alcançada pela aplicação conjunta dos princípios da neutralidade e da progressividade, em que neutralidade assegura que a tributação não interfira nas escolhas econômicas dos indivíduos e empresas. Isso evita distorções no mercado, garantindo que os recursos sejam alocados de maneira eficiente e que todas as atividades econômicas concorram em condições equitativas. Por outro lado, a progressividade ajusta a carga tributária conforme a capacidade

contributiva, de modo que indivíduos com maior capacidade de pagamento contribuam proporcionalmente mais do que aqueles com menor capacidade. Essa combinação é essencial para reduzir as desigualdades econômicas, pois garante que a tributação seja justa e proporcional, não sobrecarregando os menos favorecidos.

Quando esses princípios são aplicados conjuntamente, a tributação passa a ser não apenas eficiente, mas promotora do bem-estar social ao assegurar que os recursos fiscais sejam utilizados para financiar serviços públicos essenciais e programas sociais que beneficiem toda a sociedade. Para Carvalho (2017, p. 28), a observância da neutralidade na redução das desigualdades sociais, evita distorções econômicas e permite uma utilização mais eficiente dos recursos, beneficiando toda a sociedade e promovendo um crescimento inclusivo.

Oliveira (2016, p. 19) sublinha que a neutralidade, combinada com a seletividade, princípio trazido no artigo 153, § 3º, inciso I⁴ e no ainda vigente artigo 155, § 2º, inciso III, ambos da Constituição Federal, desempenha um papel fundamental na promoção da justiça tributária, tendo em vista que a seletividade permite que as alíquotas dos impostos sejam ajustadas de acordo com a essencialidade dos bens e serviços. Bens considerados essenciais, como alimentos básicos e medicamentos, são geralmente tributados a taxas mais baixas, enquanto produtos de luxo, que não são essenciais para o bem-estar básico, são tributados de forma mais gravosa, por assim dizer. Essa abordagem assegura que a carga tributária não pese desproporcionalmente sobre os itens indispensáveis ao cotidiano das pessoas, especialmente aquelas de menor renda.

Por outro lado, a neutralidade fiscal garante que a tributação não interfira nas decisões de consumo e investimento, permitindo que os agentes econômicos tomem decisões baseadas em critérios de eficiência e necessidade real, e não em distorções tributárias. Quando a neutralidade é aplicada, os impostos não favorecem nem desfavorecem nenhum setor específico, criando um campo de jogo nivelado para todas as atividades econômicas.

A combinação desses dois princípios – seletividade e neutralidade – resulta em uma tributação mais equilibrada e justa. À guisa de exemplo, uma tributação que

⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

aplica alíquotas menores a medicamentos essenciais, mas mantém a neutralidade em outros setores, garante que a população tenha acesso a produtos vitais sem que a tributação distorça significativamente o mercado como um todo. Dessa maneira, ao ajustar as alíquotas conforme a essencialidade e evitar distorções no consumo, a tributação consegue promover justiça social e eficiência econômica simultaneamente.

O princípio da vedação ao confisco, estampado no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal⁵, também se conecta intimamente com a neutralidade fiscal, posto que referido primado busca assegurar que a tributação não comprometa a sustentabilidade financeira dos contribuintes (Silva, 2019, p. 29). A vedação ao confisco impede que os impostos sejam tão elevados a ponto de inviabilizar a sobrevivência econômica de indivíduos e empresas, garantindo uma carga tributária justa e proporcional. Esse princípio é crucial para evitar que o Estado utilize a tributação como ferramenta opressiva, assegurando que os contribuintes possam cumprir suas obrigações fiscais sem comprometer sua estabilidade financeira.

Além disso, a neutralidade fiscal complementa a vedação ao confisco na medida que garante que os impostos não distorçam as decisões econômicas. Uma tributação neutra não favorece nem penaliza setores específicos, permitindo que os recursos sejam alocados de maneira eficiente e conforme as reais necessidades do mercado. Quando combinada também com a seletividade, que ajusta as alíquotas conforme a essencialidade dos bens e serviços, a neutralidade fiscal assegura que a carga tributária seja distribuída de maneira justa. Por exemplo, aplicar alíquotas mais baixas para bens essenciais, como alimentos e medicamentos, enquanto mantém uma neutralidade geral, garante que a tributação não sobrecarregue os itens fundamentais à vida dos contribuintes.

Portanto, o princípio da neutralidade tributária, ao ser incluído na tributação, elimina distorções e privilégios injustificados, assegurando justiça, eficiência e previsibilidade na tributação. O que se espera é que a incorporação da neutralidade pela constituição brasileira permita que se avance para uma matriz tributária que faça frente aos desafios da economia globalizada, falando especificamente na

⁵ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco;” (BRASIL, 1998)

economia digital, com a promoção do desenvolvimento econômico e social de forma sustentável e equitativa.

2.2 ASPECTOS RELEVANTES SOBRE A MATRIZ TRIBUTÁRIA

2.2.1 *Definição de Matriz Tributária*

O fenômeno tributário é de veras complexo e multifacetado, envolve não apenas questões técnicas e jurídicas, mas também questões políticas, sociais e econômicas. Nesse sentido, é importante compreender a matriz tributária e seus pressupostos, a fim de aproximar a tributação da realidade (Gassen, 2016, p. 5).

Piscitelli (2020, p. 2), em recente estudo sobre “Reforma tributária e desigualdade de gênero: contextualização e propostas”, acentua que a escolha da forma de Estado, bem como de seus elementos institucionais se afigura como justificativas para as escolhas feitas na tributação.

Sendo assim, a depender da forma de constituição do Estado e dos elementos institucionais que ele apresentar (liberal, intervencionista, social), ter-se-á consequências diretas nos modos e porquês da tributação. Tais justificativas não são elementos externos, pré-jurídicos: fazem parte do direito tributário tal como ele existe, normativamente, e, assim, não devem ser ignoradas.

No específico ponto referente à noção de Matriz Tributária trazido para a presente pesquisa, parte-se da conceituação dada por Valcir Gassen (2016, p. 20), como sendo “as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social no que diz respeito ao fenômeno tributário.”

Para Gassen, a matriz tributária é uma construção que vai além do simples arcabouço jurídico que compõe o chamado sistema tributário nacional. Ela envolve uma visão holística das escolhas políticas e sociais que determinam como e quanto uma sociedade deve contribuir para o financiamento de suas demandas coletivas. A matriz tributária é, portanto, uma representação das relações de poder, da distribuição de riqueza e das responsabilidades sociais que são assumidas por diferentes estratos sociais dentro de um Estado.

Enquanto o sistema tributário nacional se concentra na operacionalização dessas escolhas – por meio de regras claras, mecanismos de fiscalização e arrecadação, e a definição de tributos específicos – a matriz tributária envolve uma

discussão mais profunda sobre os princípios que devem orientar essas escolhas. É na matriz tributária que se debatem questões como a progressividade da tributação, a incidência de tributos sobre as bases tributáveis renda, patrimônio e consumo e a forma como a carga tributária é percebida e suportada pelos diversos segmentos da sociedade.

A forma como os tributos são distribuídos e aplicados revela as prioridades governamentais e a visão de justiça social que orienta a política tributária. Nesse sentido, a matriz tributária é um espelho das relações de poder e das necessidades sociais vigentes, e sua estrutura pode tanto reduzir quanto agravar as desigualdades socioeconômicas (Gassen, 2023, p. 47).

De outra banda, o sistema tributário é o arcabouço legal que regula a atividade exacional do Estado, estabelecendo como os tributos devem ser arrecadados e geridos. Ele se evidencia como a manifestação prática da matriz tributária, ou seja, é a implementação das escolhas feitas pela sociedade em termos de quem paga os tributos, quanto paga e como esses recursos são utilizados pelo Estado.

Valcir Gassen (2012, p. 32) faz crítica a restrição da definição de sistema tributário que é difundida na academia, ao dizer de tal conceito “não oferece uma resposta suficiente para pensar o fenômeno tributário em um Estado Democrático de direito”, razão pela qual ele propõe um novo acordo semântico que contemple as para expressar os problemas, dilemas e sociais, econômicos e políticos que se vinculam ao fenômeno da tributação, trazendo a expressão “matriz tributária”, que expressa com maior propriedade os peculiares aspectos de natureza social, econômica e política que formam o sistema de captação de receitas derivada.

A concepção de matriz tributária funda-se na premissa do reconhecimento de que direitos têm custos, e esses custos são compartilhados por toda a sociedade por meio da tributação, como já se debruçou quando se falou sobre a tributação. Tendo em vista que os direitos, em geral, têm um viés público, a proteção deles acarreta a necessidade de se ter um Estado forte, com apoio e participação pública e que seja capaz de tributar e executar despesas públicas voltadas para concretizar esses direitos (Holmes e Sustain, 2019, p. 44).

No entanto, a forma como esses custos são distribuídos entre os cidadãos pode variar drasticamente, dependendo das escolhas feitas na formação da matriz tributária. Essas escolhas são intrinsecamente políticas, refletindo as prioridades e

valores de uma sociedade em um dado momento histórico. Vê-se, então, que falar sobre Matriz Tributária passa por analisar as escolhas feitas pelos diversos atores sociais, políticos e econômicos da sociedade, assim como estudar as suas consequências, especialmente, no que diz respeito a quem está sendo apontado o ônus tributário e com quem o Estado irá utilizar essas receitas derivadas.

Então, além de se estudar quem é mais atingido pela ação exacional do Estado, também é importante verificar quem está sendo beneficiado pelas ações sociais sustentadas pelos recursos arrecadados pelo Estado. Portanto, conhecer a Matriz Tributária não se cinge apenas ao aspecto jurídico-dogmático que permeia o nosso Sistema Tributário Nacional⁶. Como bem aponta Valcir e Francisco Gassen (2020, p. 30), tem-se um verdadeiro distanciamento entre esses dois institutos jurídicos, que embora estejam intimamente relacionados, não se confundem entre si.

Sobre o desafio de entender o papel e a importância da “matriz tributária” nessa perspectiva, Kinchescki anota que a “matriz tributária” tem papel de estruturar o sistema tributário, o que mostra que se trata de institutos diversos entre si, sendo que a matriz tributária é fonte e motivação material desse sistema (Kinchescki, 2012, p. 144).

Nunes (2016, p. 41) faz relevante reflexão sobre os desafios de se entender o instituto da matriz tributária:

Trata-se de compreender que a matriz tributária é a locução que insere o sistema de arrecadação tributário em uma arena dialética em que vários fatores contrapostos devem ser ponderados. Assim como não se deseja um sistema arrecadatório neutro e indiferente às demandas sociais, não se pode defender que o sistema de arrecadação inviabilize a atividade econômica. Daí por que, debater a matriz tributária não é uma via plana, reta e pavimentada, mas um caminho acidentado que se abre sinuosamente e com diversos atalhos, talvez nestes se descubram as saídas possíveis à pretensão de uma matriz tributária equitativa.

Por exemplo, uma matriz tributária progressiva, que impõe uma carga maior sobre os mais ricos, busca reduzir a desigualdade social, redistribuindo a riqueza de forma a financiar políticas públicas que beneficiem a população como um todo. Por outro lado, uma matriz tributária regressiva, como a observada no Brasil, onde a

⁶ Sistema Tributário Nacional entendido como unidade normativa, composta por uma plêiade de normas, de diferentes estaturas, que se integram e se complementam, tudo isso na regulação da relação entre Estado e Contribuinte, no exercício da atividade financeira do Estado, sem a devida “contextualização em uma determinada sociedade” (Gassen, 2020).

tributação indireta (como o imposto sobre o consumo) prevalece, tende a sobrecarregar as camadas mais pobres da população, que acabam contribuindo proporcionalmente mais para o financiamento do Estado.

2.2.2 A Matriz Tributária e seus Impactos sobre as Desigualdades Econômicas e Sociais

Conforme Benjamin Franklin já havia dito⁷, tão certo quanto a morte são os tributos. A imposição pelo Estado de pagamento de tributos incidentes sobre certas hipóteses legalmente previstas se revela como essencial para o financiamento do Estado.

Utilizando a expressão empregada por Morais Júnior, tem-se um “dever fundamental de pagar tributo”, tendo em vista que, sem ele, o papel do Estado se tornaria inviável, não se podendo conceber uma sociedade organizada sem recursos para se fazer frente a seus custos, ainda mais, quando o Estado se propõe a garantir a todos a dignidade humana, com a concretização de direitos fundamentais, além da realização de direitos sociais, econômicos e culturais, o que, por certo, demanda relevante quantia de recursos (Morais Júnior, 2018).

Para compreender o fenômeno da tributação, é preciso partir da premissa de que o Estado, para que possa garantir aos seus cidadãos direitos individuais como o de propriedade, além dos direitos fundamentais, a exemplo de educação, saúde, dentre outros, garantindo um “mínimo existencial”, necessita de uma estrutura para fazer frente tamanha demanda.

Os americanos Holmes e Sustain (2019, p. 11), na obra *O Custo dos Direitos*, trazem exemplos de direitos cuja garantia depende da arrecadação e utilização de receitas para esse mister:

Tanto o direito ao bem-estar social quanto o direito à propriedade privada custam dinheiro para o público. O direito à liberdade contratual tem custos públicos, assim como o direito à assistência médica; o direito à liberdade de expressão tem custos públicos, do mesmo modo que o direito a uma habitação decente.

⁷ “Our Constitution is in actual operation. Everything appears to promise that it will last; but in this world nothing is certain but death and taxes.” Disponível em: <http://www.trivia-library.com/b/origins-of-sayings-nothing-is-certain-but-death-and-taxes.htm>. Acesso em: 20-jun-2021.

De outra banda, entende-se pertinente a reflexão de Hamilton (2001, p. 145), que pontua que a tributação é em essência o que mantém vivo o Estado, garantindo-lhe vida e permitindo que consiga desempenhar suas atividades, especialmente.

Ademais, há a necessidade de que o Estado tenha sua atividade financiada decorre da evidente constatação da função do Estado em garantir aos cidadãos os direitos que lhes são inerentes tem seus custos, conforme descrevem Holmes e Sustain (2019, p. 39).

E nesse sentido, o conjunto de leis que instituem os tributos, pelos diversos entes federativos, decorrem, *a priori*, de um processo de produção normativa de que deve (ou pelo menos deveria) representar, em grande parte, as expectativas dos destinatários da norma, e se está a referir-se aos contribuintes, que arcarão com o ônus de financiar o Estado, para que, às custas dessa arrecadação, possam ter garantida pelo próprio Estado a efetividade de direitos e garantias fundamentais, além do seu dever em perseguir a observância aos princípios fundamentais⁸ e atingimento dos objetivos⁹ da República Federativa do Brasil.

Na visão de Piketty (2015, p. 9), uma sociedade justa, cuja construção é um dos objetivos fundamentais do Brasil, deve maximizar oportunidades e condições mínimas de vida oferecidas pelo sistema social, conforme o princípio *maximin*, introduzido por Serge-Christophe Kolm e John Rawls nos anos de 1970.

Piketty (2015, p. 9), fazendo uma análise sobre o que chama de conflito esquerda/direita para a busca de redução de desigualdades, entende que o centro dessa controvérsia “ocorre com frequência muito maior em relação à maneira mais eficaz de melhorar realmente as condições de vida dos mais pobres e à extensão

⁸ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição. (BRASIL, 1988)

⁹ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.” (Brasil, 1988)

dos direitos que podem ser concedidos a todos do que em relação aos princípios abstratos de justiça social”.

Holmes e Sustain (2019, p. 11), refletindo sobre os custos envolvidos para que o Estado possa garantir direitos aos seus administrados, acentuam que “os direitos custam dinheiro e não podem ser protegidos nem garantidos sem financiamento e apoio públicos”.

Induvidoso que o custeio de direitos fundamentais por meio de receitas oriundas da cobrança de tributos deixa evidente a natureza jurídica que tais direitos são bens públicos, pagos pelo contribuinte e administrados pelo Estado, com o escopo de otimizar o bem-estar coletivo e individual (Holmes e Sustain, 2019, p. 44).

A função do Estado impõe exigir as chamadas “vinculações jurídicas nos planos dos direitos fundamentais”, que consiste, grosso modo, em não promover discriminações formais arbitrárias na normatização da sociedade e trazer lesão às liberdades individuais, permitindo que o Estado, em uma postura positiva, implemente políticas públicas que promovam mudanças reais na vida da sociedade, com redistribuição equânime de oportunidades sociais e de renda (Rebouças, 2020, p. 201).

Portanto, a tributação, como instituto decorrente do exercício do poder de tributar, nasce a partir das necessidades dos indivíduos de uma sociedade organizarem o convívio social, além da obrigação da promoção da gestão da coisa pública, outorgando ao Estado a soberania para exercer tal poder perante os membros da sociedade, com o escopo precípua de se atingir o bem de todos, garantindo igualdade de oportunidade para todos, em um regime democrático, pautado pelo exercício das liberdades individuais por todos os cidadãos, em que haja um fluxo de comunicação de modo que a forma pela qual os tributos serão angariados de seus súditos tenha a participação de todos os atores envolvidos nessa complexa relação que permeia a tributação, de maneira a ganhar o respaldo e a aceitação por aqueles que efetivamente suportarão esse ônus em financiar a atividade estatal, para que a atividade financeira não seja vista tão apenas como uma faceta do exercício de poder estatal por meio de uma coerção legalmente autorizada.

Aliás, bem mais do que impor ao contribuinte uma “prestação pecuniária compulsória” (Brasil, 1966), conforme estatui o art. 3º do Código Tributário Nacional, o Direito Tributário precisa ser reconhecido por todos que serão atingidos pela sua

execução, em especial, os membros da sociedade que se sujeitarão à imposição tributária previstas na lei.

No tocante a esse tema, Machado Segundo (2009, p. 127), ao se debruçar sobre o reconhecimento das normas pelos seus destinatários, assim se posicionou:

Só quando uma norma jurídica é reconhecida como tal, por aqueles que por ela têm a conduta disciplinada, é que pode ser considerada como veículo através do qual o Direito se exprime. Algo que é cumprido não por conta desse reconhecimento, mas *exclusivamente* por força da coação, do medo ou da ameaça, desprezando complementarmente a estrutura racional do ser humano e sua capacidade de criar realidades institucionais, equiparando-o ao animal irracional, definitivamente não é direito, independentemente de qualquer juízo de valor ou consideração subjetiva a respeito da justiça.

E segue Machado Segundo (2009, p. 127):

Para que haja esse reconhecimento, que se opera de forma gradual, à base do mais ou do menos, e não do tudo ou do nada, é preciso que o conteúdo da norma jurídica que existe seja correspondente àquele conteúdo que a pessoa de quem se espera o reconhecimento pretenderia que fosse. Como toda criatura humana é capaz desse julgamento, que coteja realidade e possibilidade, toda criatura humana, diante de algo que é, pensa em como esse algo poderia ser. E pensa também em como seria melhor que esse algo fosse.

O que se espera, então, é que, para que o ordenamento jurídico corresponda a um ideal de regulação por aqueles que por ele são regidos, havendo, dessa forma o seu reconhecimento, deve ele se fundar na promoção da democracia e da igualdade.

Em relação à democracia, todos aqueles que estão sujeitos ao Direito devem participar ativamente de sua criação, por meio de um processo democrático, posto que a democracia é o *locus* para que opiniões diversas tenham eco na busca de se buscar uma maior completude no entendimento das coisas.

Conforme Lapatza (2007, p. 4), a comunidade decide “o que é e o não é Direito, delimitando um ordenamento jurídico com o qual procura garantir, em todos os casos, um determinado tipo de organização social”.

Pelo princípio da democracia se enxerga a possibilidade da formação racional da opinião e da vontade política, por meio de um sistema de direitos que garante a cada uma das pessoas igual participação no processo de criação das normas jurídicas, além de garantir os seus pressupostos comunicativos.

No que diz respeito à igualdade, valem-se dos ensinamentos de Machado Segundo (2009, p. 140), que define igualdade como “a consideração de cada indivíduo como titular do mesmo valor, de modo a que eventuais diferenças entre a posição ou os bens detidos por uns e outros decorram de suas escolhas como consequências destas.”

Ávila (2011, p. 21-23), por sua vez, coloca a capacidade contributiva como critério para observância do princípio da igualdade, nos seguintes termos:

A concretização do princípio da igualdade depende do critério-medida objeto de diferenciação. [...] As pessoas ou situações são iguais ou desiguais em função de um critério diferenciador. [...] Quando os impostos tiverem uma justificação e uma finalidade fiscal, enquanto instituídos como fim preponderante de obter receitas dos particulares, o princípio da capacidade contributiva será a medida de diferenciação entre os contribuintes.

Forçoso registrar que as normas de competência e normas de estrutura que definem o Sistema Tributário Nacional, que repartem na Constituição as competências tributárias aos entes detentores do poder de tributar, como uma verdadeira “Carta de Competências”, também trazem em seu bojo os limitadores ao exercício desse poder, materializadas nas chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar que, *lato sensu*, englobam os princípios constitucionais tributários, as imunidades tributárias e a repartição das rendas tributárias.

Nesse particular, pode-se dizer que há um forte componente ético na tributação, consubstanciado na proteção de direitos fundamentais do contribuinte como a isonomia tributária, a capacidade contributiva, o não confisco, a irretroatividade da lei tributária, a legalidade tributária, dentre vários outros dispositivos constitucionais, isso sem falar da alocação e aplicação das receitas arrecadadas por intermédio da atividade financeira do Estado na implementação de políticas públicas voltadas para os próprios contribuintes.

Holmes e Sustain (2019, p. 60) sintetizam o que se espera do Estado, em um cenário de governo liberal, ao afirmarem que “o governo liberal extrai recursos da sociedade de forma justa e os reutiliza de modo hábil e responsável para produzir bens e serviços socialmente úteis, tais como a repressão ao roubo e ao furto”. Dito de outro modo, o regular exercício do poder de tributar pelo Estado impõe restrições ao patrimônio individual em detrimento da necessidade do Estado em arrecadar

receitas para que possa garantir a seus governados uma série de direitos e garantias que assumiu dentro desse contrato social. Dessa forma, com esse ordenamento se pretende garantir, em uma sociedade democrática, uma ordem essencial de convívio, que seja compatível com a ordem social.

A partir dessas breves reflexões sobre o fenômeno da tributação com a abordagem de alguns pontos pertinentes, importante abordar o que se chama de matriz tributária, ressaltando sua importância para que se possa, ao mesmo tempo, atender a necessidade de financiamento do Estado, bem como buscar atingir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, em especial, para que se almeje a tão sonhada redução das desigualdades sociais e econômicas.

Segundo Gassen (2020, p. 13), matriz tributária é definida como “as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social no que tange ao fenômeno da tributação”.

Ainda sobre matriz tributária, Gassen e Gassen (2020, p. 31) pontuam que “a tributação em um determinado país não é obra do acaso ou de forças divinas ou ocultas, mas sim de escolhas feitas pelos atores sociais, econômicos, culturais e políticos, historicamente situados”.

Tem-se, então, que o estudo da matriz tributária tem por escopo responder a duas questões básicas: a) De quem se cobra os tributos? e; b) Com quem esses recursos arrecadados serão gastos? (Gassen e Gassen, 2020, p. 31). E se todos esses atores fazem parte desse processo de definição da matriz tributária de um país, parece ser razoável a premissa segundo a qual todos (incluindo-se os próprios contribuintes, enquanto agentes do processo) devem contribuir na discussão e construção das normas que, em última análise, evidenciarão as respostas às perguntas anteriormente feitas.

E a depender dessas respostas, pode-se verificar se a matriz tributária contribui (ou não) na garantia de direitos fundamentais e na redução das desigualdades sociais e econômicas. Portanto, além de se estudar quem é mais atingido pela ação exacional do Estado, também é importante verificar quem está sendo beneficiado pelas ações sociais sustentadas pelos recursos arrecadados pelo Estado.

Sobre a relação entre a matriz tributária e as desigualdades sociais e econômicas, Piketty (2014, p. 35), fazendo um apanhado histórico, aponta que a desigualdade “é moldada pela forma como os atores políticos, sociais econômicos

enxergam o que é justo e o que não é, assim como pela influência relativa de cada um desses atores e pelas escolhas que disso decorrem. Ou seja, é fruto da combinação, do jogo de forças, de todos os atores envolvidos”.

Verifica-se que esse “jogo de forças” é preponderante para que as escolhas feitas por esses atores, particularmente na definição de sua matriz tributária, possam ser eficazes para reduzir ou para aumentar as desigualdades econômicas e sociais, ao que Piketty (2014, p. 44) chama de “forças de convergência” e “forças de divergência”, respectivamente.

Portanto, tem-se que a matriz tributária de um país tem importante papel para que o Estado possa buscar as fontes de financiamento de sua atividade, sem deixar de lado o cumprimento de suas funções de propiciar igualdade de oportunidades a todos os cidadãos, dando concretude aos direitos fundamentais e buscando atingir os objetivos da República Federativa do Brasil, em especial, para reduzir as desigualdades sociais.

A matriz tributária brasileira tem um impacto significativo na perpetuação das desigualdades econômicas. A predominância de impostos indiretos, como o ICMS e o IPI, recai de forma desproporcional sobre os consumidores de baixa renda, que gastam uma parcela maior de sua renda em bens de consumo essenciais (Rebouças, 2019). Essa estrutura regressiva impede a efetiva redistribuição de renda, fundamental para a redução das desigualdades sociais.

Rebouças (2019) destaca que países com sistemas tributários mais progressivos, em que a maior parte da arrecadação provém de impostos sobre a renda e o patrimônio, conseguem reduzir de forma mais eficiente as desigualdades econômicas. No Brasil, no entanto, a carga tributária sobre o consumo exacerba as disparidades, perpetuando a concentração de renda.

A carga tributária incidente sobre bens de consumo essencial, como alimentos e medicamentos, reduz o poder de compra das famílias de baixa renda. Isso não só limita o acesso a bens e serviços essenciais, mas também restringe as oportunidades de ascensão social, criando um ciclo vicioso de pobreza e exclusão econômica.

A justiça fiscal, princípio que deveria guiar a política tributária, é comprometida pela estrutura regressiva atual. Um sistema tributário justo deve ser capaz de redistribuir a renda de maneira eficaz, reduzindo as desigualdades sociais.

No entanto, a predominância de tributos regressivos no Brasil impede a realização plena desse objetivo.

Uma das propostas para mitigar os efeitos da tributação regressiva é aumentar a participação dos impostos diretos, como o Imposto de Renda. Isso implica que os mais ricos paguem uma parcela maior de sua renda em impostos, aliviando a carga sobre os mais pobres e promovendo uma maior equidade na distribuição de renda.

Os desafios para a implementação de uma reforma tributária progressiva são consideráveis. Grupos de interesse que se beneficiam do sistema atual tendem a resistir às mudanças necessárias. Um amplo diálogo social e a construção de consensos são essenciais para superar essas resistências e promover uma reforma eficaz.

A classe média também sofre os impactos da estrutura regressiva da tributação. Além dos impostos sobre o consumo, a classe média enfrenta uma carga significativa de impostos sobre a renda que não são suficientemente redistributivos. Essa sobrecarga tributária limita o poder de compra e a capacidade de poupança das famílias de classe média, afetando sua qualidade de vida.

As desigualdades regionais são exacerbadas pela distribuição desigual das receitas tributárias. Estados mais ricos têm maior capacidade de arrecadação, enquanto estados mais pobres dependem de transferências federais para financiar suas políticas públicas. Esse desequilíbrio perpetua as disparidades regionais e dificulta o desenvolvimento econômico uniforme.

A política tributária deve ser uma ferramenta para o desenvolvimento econômico e social. Um sistema tributário progressivo pode financiar investimentos em educação, saúde e infraestrutura, promovendo o crescimento inclusivo. A justiça fiscal deve ser um objetivo central da política tributária para alcançar um desenvolvimento sustentável.

Uma reforma tributária é necessária para corrigir as distorções da atual estrutura regressiva. Simplificar o sistema tributário e reduzir a carga sobre bens essenciais são passos importantes para tornar a tributação mais equitativa, com uma maior incidência de impostos diretos como forma de promover a justiça fiscal e reduzir as desigualdades.

A redistribuição de renda é um dos principais objetivos de uma política tributária progressiva. A implementação de impostos sobre a renda e a propriedade,

com alíquotas progressivas, pode promover uma distribuição mais equitativa da riqueza. Essa abordagem não apenas reduziria as desigualdades, mas também estimularia o crescimento econômico ao aumentar o poder de compra das classes média e baixa.

O papel do Estado na promoção da justiça fiscal e na redução das desigualdades é fundamental. O governo deve usar a tributação como ferramenta para redistribuir a renda e financiar políticas públicas que promovam o bem-estar social. Uma reforma tributária progressiva é essencial para que o Estado cumpra seu papel de promotor da justiça social e do desenvolvimento econômico.

A estrutura tributária atual, com sua forte dependência de impostos indiretos, perpetua um ciclo de desigualdade que é difícil de romper. As famílias de baixa renda são as mais afetadas, uma vez que uma grande parcela de sua renda é consumida pelo pagamento de impostos sobre bens essenciais. Isso reduz sua capacidade de investir em educação, saúde e outros fatores que poderiam melhorar sua situação econômica e social.

Uma maior progressividade na tributação pode tornar o sistema mais justo e equitativo, permitindo que os mais ricos paguem uma parcela maior de sua renda em impostos, aliviando a carga sobre os mais pobres, visando uma distribuição mais justa da carga tributária e reduzir as desigualdades.

Em conclusão, a estrutura regressiva da matriz tributária brasileira tem implicações profundas sobre a desigualdade econômica. A predominância de impostos indiretos perpetua as disparidades, onerando desproporcionalmente os mais pobres.

2.2.3 A Atual Estruturação da Matriz Tributária Brasileira

Antes de se adentrar propriamente às questões referentes à matriz tributária brasileira, não se pode perder de vista que a tributação, mais do que instrumento de financiamento do Estado, também se consubstancia em meio pelo qual “um sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva” (Rebouças, 2020, p. 203).

Dessa forma, a tributação se evidencia como um elemento importante no dever do Estado em buscar o atingimento dos objetivos fundamentais da República

Federativa do Brasil, notadamente, a busca da redução das desigualdades sociais e econômicas.

Quando se analisam as disposições em matéria tributária da Constituição Federal, inferem-se, sem maiores dificuldades, as relevantes proteções trazidas ao contribuinte contra eventuais arbítrios do Estado, a exemplo dos princípios da capacidade tributária, legalidade tributária, anterioridade tributária, irretroatividade e não confisco, só para enunciar alguns dos princípios constitucionais tributários que se apresentam como direitos individuais do contribuinte.

No entanto, a par de ter uma belíssima base principiológica incorporada à Constituição Federal, que impõe ao Estado o exercício do poder de tributar de acordo com a capacidade contributiva do cidadão, limita o regular exercício do poder de tributar mediante a criação de LEI (em sentido material e formal), veda a imposição tributária com efeito de confisco, obriga dar tratamento isonômico aos contribuintes que estejam em idêntica situação jurídica, a realidade da legislação tributária brasileira evidencia as escolhas feitas no que diz respeito às bases de incidência tributária que serão mais (ou menos) oneradas na obtenção das receitas.

Em linhas gerais, deixando de lado algumas situações como a competência residual para instituição de alguns tributos e impostos extraordinários, dentre outros, a competência tributária outorgada aos entes federativos pela nossa Constituição Federal é assim distribuída.

Tabela 1 – Competência Tributária segundo a Constituição Federal de 1988

ENTE FEDERATIVO	IMPOSTO	ARTIGO	BASE DE INCIDÊNCIA
UNIÃO	IE	153, I	Consumo
	II	153, II	Consumo
	IR	153, III	Renda
	IPI	153, IV	Consumo
	IOF	153, V	Consumo
	ITR	153, VI	Propriedade
	IGF	153, VII	Propriedade
	IS (Imposto Seletivo) EC nº 132/2023	153, VIII	Consumo
ESTADOS E DF	ITCMD	155, I	Consumo
	ICMS	155, II	Consumo
	IPVA	153, III	Propriedade
MUNICÍPIOS	IPTU	156, i	Propriedade
	ITBI	156, II	Propriedade
	ISS	156, III	Consumo

Fonte: Elaborado pelo Autor

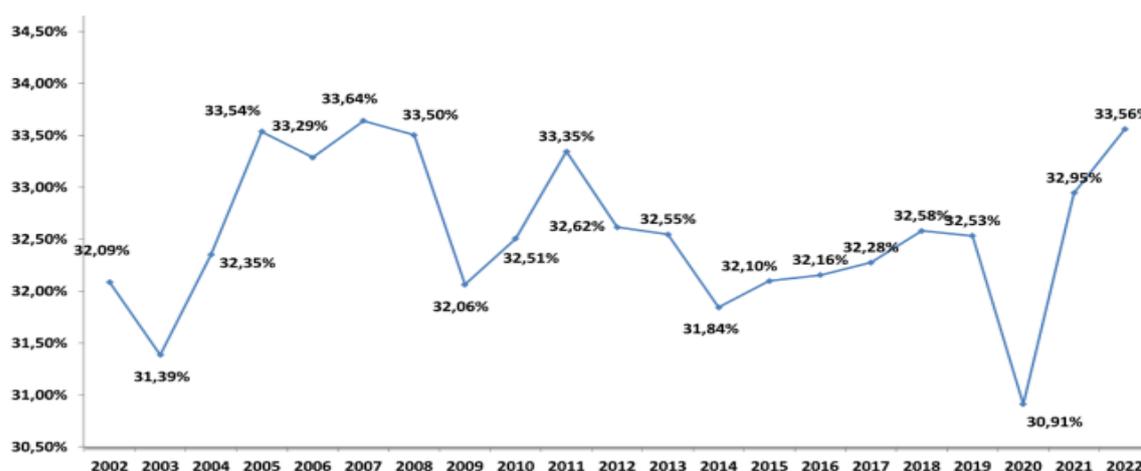
Verifica-se que a competência tributária delineada na Constituição Federal, especificamente em relação aos impostos – sabidamente espécie tributária de maior arrecadação – mostra que boa parte deles recaem sobre a base de incidência consumo.

No entanto, essa constatação não basta para ter um cenário mais claro de quais foram as escolhas feitas pelos atores envolvidos nesse processo de tomada de decisão em relação à de onde virão os recursos de que o Estado necessita para o seu funcionamento.

Nesse sentido, busca-se então ver como se comporta a carga tributária do Brasil, sob diversos pontos de vista, para que se possa ter uma melhor visão da matriz tributária brasileira.

O Brasil se notabiliza por ter uma carga tributária próximo do patamar que se verifica em alguns dos países mais desenvolvidos do mundo. Em estudo recente sobre a carga tributária no Brasil (2022), a Receita Federal do Brasil constatou que a carga tributária do Brasil entre 2002 e 2022 oscilou em torno entre 30,91% e 33,64%.

Figura 1 - Evolução da Carga Tributária no Brasil – 2002 a 2022



Fonte: Receita Federal do Brasil, 2022.

Então, tem-se que, em 2022, o percentual de tributos arrecadados corresponde a 33,56% do Produto Interno Bruto do Brasil. Ao se realizar uma comparação da carga tributária total do Brasil com a de outros países, constata-se que, em 2022, o Brasil estava em 26º lugar quanto à carga tributária, se comprado

com países da OCDE, apresentando um percentual superior a países como Estados Unidos e Suíça (Brasil, 2022).

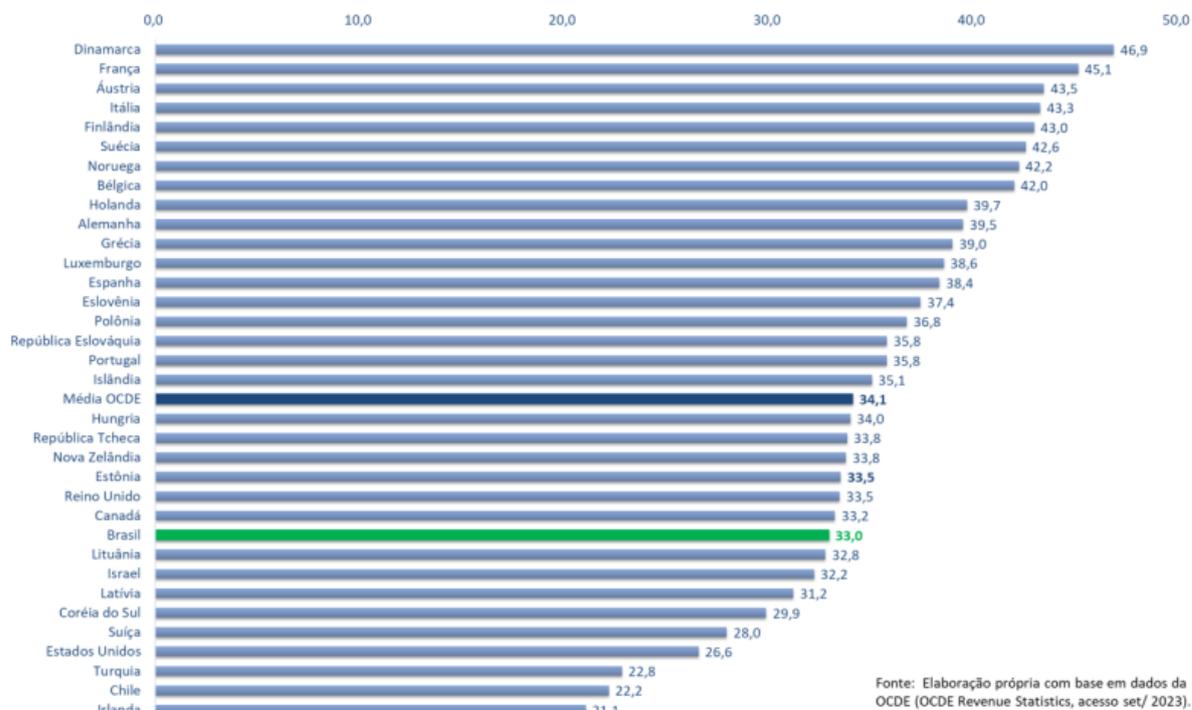


Figura 2 – Carga tributária do Brasil e dos países da OCDE (2021)

Fonte: Receita Federal do Brasil (2022).

Ainda segundo a Receita Federal (2022), essa carga tributária se distribui entre os entes federativos da seguinte forma, Tabela 1.

Tabela 2 – Distribuição da Carga do Brasil por Ente Federativo (2021)

ENTE FEDERATIVO	ARRECADAÇÃO (R\$ milhões)	% DO PIB	% DE ARRECADAÇÃO
União	2.252.914,54	22,72%	67,70%
Estados	850.973,08	8,58%	25,57%
Municípios	223.783,01	2,26%	6,72%
TOTAL	3.327.670,63	33,56%	100%

Fonte: Receita Federal do Brasil (2022).

Em se tratando da análise em relação às bases de incidência tributária, constata-se que a matriz tributária brasileira está estruturada em uma incidência maior da tributação sobre o consumo de bens e serviços. E essa constatação se dá

em razão da composição da receita tributária por ente federativo, que evidencia um relevante percentual incidente, direta ou indiretamente, sobre bens e serviços.

A Tabela 3 mostra o detalhamento da composição da carga tributária, segundo a Receita Federal (2022).

Tabela 3 – Composição da Carga Tributária do Brasil (2021)

TRIBUTO	% PIB
Total da Receita Tributária	33,95%
Tributos Federais	22,72%
IRPJ e CSLL	4,41%
Imposto de Renda Retido na Fonte	4,20%
Contribuição para a Previdência Social	5,23%
IOF	0,59%
Outras Contribuições Federais	0,02%
Cont. Custeio Pensões Militarres	0,11%
Imposto sobre o Comércio Exterior	0,60%
IPI	0,59%
Cont. para o PIS/PASEP e COFINS	3,53%
Outros Tributos Federais	3,43%
Tributos Estaduais	8,58%
ICMS	6,95%
Outros Tributos Estaduais	1,64%
Tributos Municipais	2,26%

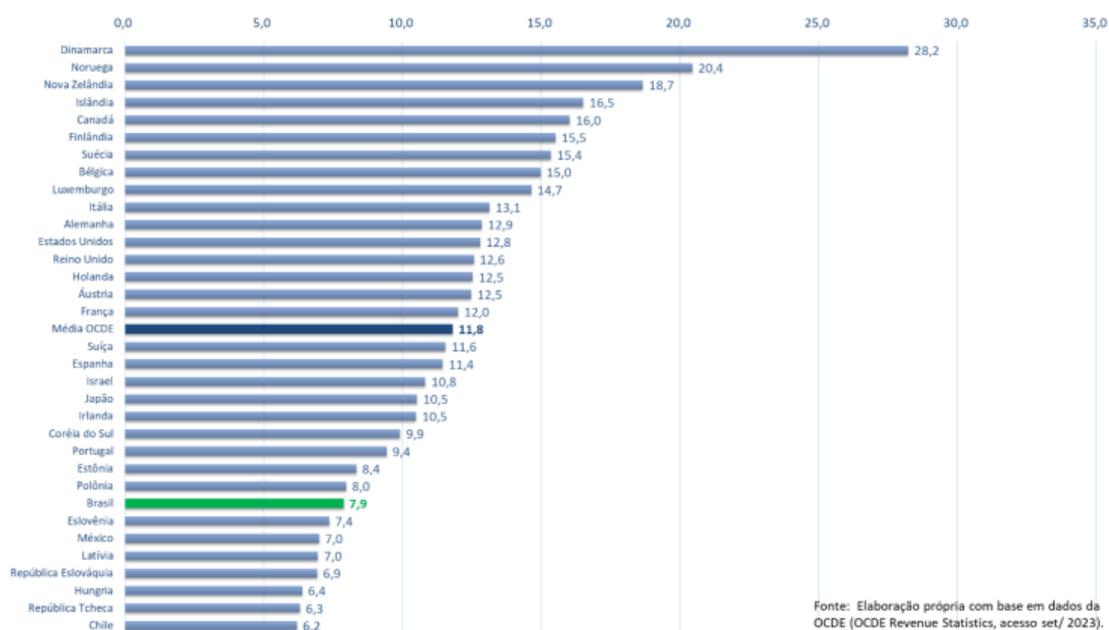
Fonte: Receita Federal do Brasil (2022).

No que diz respeito à análise da composição analítica da carga tributária segundo as bases de incidência da matriz tributária brasileira, constata-se que ela mantém uma forte incidência sobre produtos e serviços (consumo), com uma menor oneração sobre as bases tributárias de patrimônio e renda. Realmente, conforme registrado pela Receita Federal (2022), a participação das bases de incidência na arrecadação no ano de 2022 mostra que a tributação sobre o consumo contribui com 40,16% de toda a carga tributária do Brasil, enquanto, em relação à propriedade, o percentual é de apenas 4,78% e, em relação à renda, o percentual é de 25,85%. Esses números mostram que o Brasil pautou sua decisão em buscar arrecadar suas receitas derivadas em maior incidência sobre o consumo de bens e serviços (BRASIL, 2022).

Assim, tem-se que, em se tratando de carga tributária total, o Brasil está até abaixo da média dos países da OCDE, que em 2021 era de 34,10%, tal qual já mostramos na Figura 2.

Quando se passa a analisar a carga tributária por base de incidência, observa-se que, em relação à **renda**, o Brasil está bem abaixo da média dos países da OCDE, ocupando o 26º lugar, Figura 3.

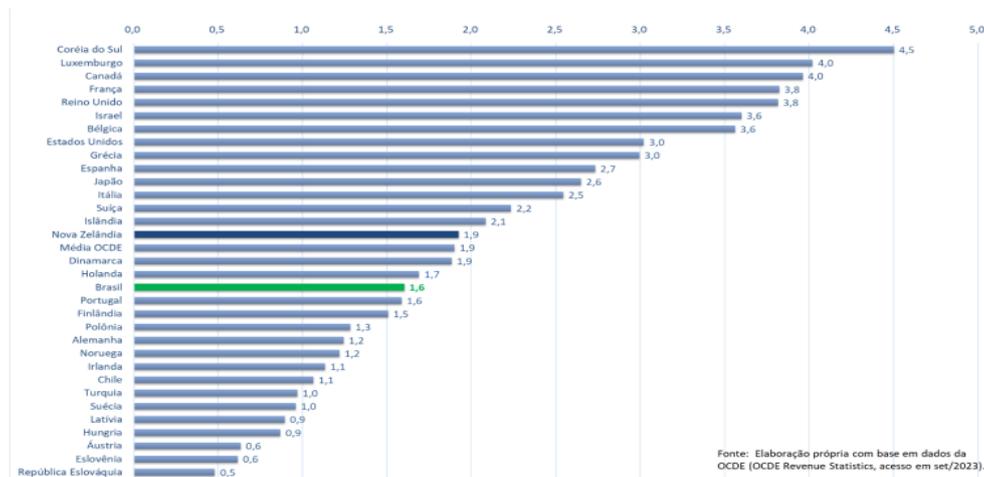
Figura 3 – Carga Tributária sobre Renda, Lucro e Ganho de Capital - Brasil e países da OCDE (2021)



Fonte: Receita Federal do Brasil (2022).

No que diz respeito à base **propriedade**, o Brasil também fica abaixo da média dos países da OCDE, ficando em 18º lugar, de acordo com a Figura 4.

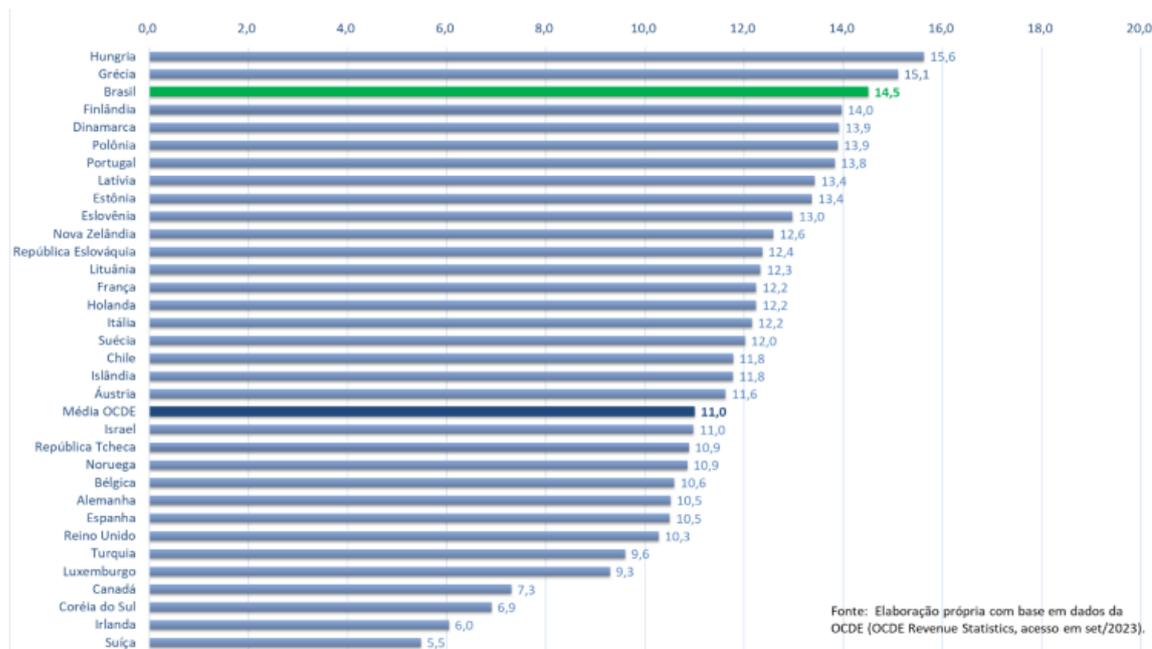
Figura 4 – Carga Tributária sobre Propriedade - Brasil e países da OCDE



Fonte: Receita Federal do Brasil (2022).

No entanto, ao verificar a base de incidência **consumo**, vê-se que o Brasil tem uma carga tributária bem acima da média dos países da OCDE, chegando em 2021 ao 3º lugar, conforme Figura 5, ficando atrás apenas da Hungria e da Grécia.

Figura 5 – Carga Tributária sobre Bens e Serviços - Brasil e países da OCDE



Fonte: Receita Federal do Brasil (2022).

Realmente, ao observar a distribuição da carga tributária, quanto às bases de incidência, os dados não deixam dúvidas de que, dentre os países da OCDE, o Brasil está entre as maiores cargas tributárias incidentes sobre Bens e Serviços. No ano de 2017, a Receita Federal do Brasil constatou, com base em dados da OCDE, que o Brasil figurava em 4º lugar nesse critério.

Em contrapartida, no Brasil, as bases de incidência Renda e Propriedade são as menos tributadas, quando se compara a tributação das bases com a tributação sobre Consumo e Trabalho.

A Figura 6 é elucidativa, ao trazer a proporção da tributação por base de incidência dos países da OCDE em 2021, em que consumo e trabalho (folha salarial) detêm a maior parcela da carga tributária.

Figura 6 – Carga Tributária por Base de Incidência - Brasil e países da OCDE (2021)



Fonte: Receita Federal do Brasil (2022).

Dessume-se de todos esses dados levantados na presente pesquisa que a matriz tributária brasileira se caracteriza por uma preferência dos nossos representantes em incidir de forma mais gravosa sobre o consumo de bens e serviços, em detrimento das bases renda e propriedade.

Os números aqui apresentados evidenciam que as escolhas feitas na definição da matriz tributária brasileira permite inferir que a tributação brasileira impõe aos mais pobres, proporcionalmente, o maior sacrifício no que diz respeito à tributação, com menor oneração das classes mais ricas.

2.2.3.1 A redefinição da competência tributária pela Reforma Tributária (Emenda Constitucional nº 132/2023)

A Emenda Constitucional nº 132/2023, que instituiu a Reforma Tributária no Brasil, promoveu várias alterações significativas na Constituição Federal, especialmente no que diz respeito à redefinição da distribuição da competência tributária.

Nesse cenário, referida emenda constitucional promoveu uma profunda redistribuição de competência tributária entre os entes federativos, sobretudo, com a

substituição de tributos já existentes por novos tributos, com o intuito de buscar uma simplificação da nossa tributação.

A matriz principiológica do direito tributário foi reforçada mediante a introdução de novos princípios tributários¹⁰, alguns deles inclusive abordados na presente pesquisa, visando buscar uma matriz tributária mais justa e equitativa, além de “atenuar os efeitos regressivos” da legislação tributária brasileira (Brasil, 1988).

No que diz respeito à competência da União, tem-se que a ela foi outorgada a possibilidade de instituir um novo imposto, introduzido no artigo 153, inciso VIII¹¹, da Constituição Federal, chamado de Imposto Seletivo, cuja finalidade precípua é desestimular o consumo de produtos ou serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Também foi criado um novo imposto, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), com competência legislativa inovadora em relação aos demais impostos até então existentes, com competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo que referido imposto virá em substituição aos já existentes impostos IPI (Federal), ICMS (Estadual) e ISS (Municipal), além de também substituir as contribuições federais PIS e COFINS, alterando significativamente as competências Federal, Estadual, Distrital e Municipal para instituição de impostos.

As regras gerais do IBS serão estabelecidas por Lei Complementar Federal, enquanto os demais entes federativos poderão instituir normas complementares para aplicação local do imposto, resguardadas as diretrizes estabelecidas em sede federal. Será criado um Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, que exercerá competências administrativas tipificadas relativas ao novel imposto, nos termos do artigo 156-B da Constituição Federal. Também houve a preocupação do constituinte derivado em prestigiar de forma expressa o princípio da neutralidade, no que diz respeito à instituição do IBS, como se vê no artigo 156-A, § 1º.

Outra alteração significativa introduzida com a reforma tributária foi a extinção de contribuições sociais incidentes sobre o faturamento das empresas, a saber, o PIS, o COFINS, além do Imposto sobre Produtos Industrializados, todos eles tributos

¹⁰Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:[...]

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.” (BRASIL, 1988)

¹¹Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.” (BRASIL, 1988)

de competência da União. Em substituição a eles, foi introduzida na nossa Constituição a Contribuição sobre Bens e Serviços, especificamente no artigo 195, inciso V¹².

Dessa forma, a nova conformação dada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 traz a seguinte distribuição de competência tributária:

Tabela 4 – Competência Tributária dos Impostos após a Emenda Constitucional nº 123/2021

ENTE FEDERATIVO	IMPOSTO	ARTIGO	BASE DE INCIDÊNCIA
UNIÃO	IE	153, I	Consumo
	II	153, II	Consumo
	IR	153, III	Renda
	IOF	153, V	Consumo
	ITR	153, VI	Propriedade
	IGF	153, VII	Propriedade
	IS (Imposto Seletivo) EC nº 132/2023	153, VIII	Consumo
	IBS	152-A	Consumo
ESTADOS E DF	ITCMD	155, I	Consumo
	IPVA	153, III	Propriedade
MUNICÍPIOS	IPTU	156, i	Propriedade
	ITBI	156, II	Propriedade

Fonte: Elaborado pelo Autor

Por fim, vale o registro de que a reforma tributária está em processo de regulamentação pelo Congresso Nacional, há o prazo de transição e implementação da reforma de 07 (sete) anos, contados a partir de 2026, sendo que durante esse período haverá uma transição gradual dos antigos tributos para os recém-instituídos, coexistindo os sistemas atual e novo, tal qual prevê o artigo 152-B da Constituição Federal.

¹²Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...] V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar;" (Brasil, 1988)

2.2.4 Considerações sobre a matriz tributária brasileira

Não parece que uma matriz tributária definida nesses termos não reflete a vontade daqueles que são os destinatários do complexo sistema jurídico próprio do Direito Tributário.

Realmente, uma matriz tributária que impõe à grande parcela da população um ônus tributário, não considera a sua real capacidade contributiva, chancela que os mais pobres sejam desapropriados de uma considerável parcela de sua renda, em nome da necessidade arrecadatória do Estado impõe-se verdadeiramente pelo poder de coerção do Estado, não gozando de legitimidade junto ao povo, de quem o Direito deve (ou deveria) emergir, com espaços de fala que permitam que todos os membros da comunidade jurídica possam participar ativamente no processo legislativo de modelagem de uma matriz tributária justa, buscando-se uma solução democrática que permita ao Estado seguir suprindo a sua necessidade de obtenção de receitas para o exercício de suas funções, mas também se levando em conta a participação popular, tendo em vista que o povo, além de já sofrer no Brasil com as iniquidades sociais e econômicas de toda a sorte (renda, sexo, raça etc.) vê na tributação mais um elemento que o coloca em uma situação de desigualdade de oportunidades.

O que se tem, ao revés, é uma tributação à disposição de grupos seletos, que concentram quase toda a renda do país e, para preservar seus interesses pessoais, atuam ativamente para que se forme um sistema jurídico que os desonere do ônus de contribuir com o financiamento do Estado na medida de suas capacidades contributivas, impondo uma tributação injusta e desproporcional à maioria da população brasileira. Isso, aliado ao fato de que o retorno social das receitas arrecadadas é muito baixo, desproporcional ao nível de arrecadação, colocando em risco os direitos sociais e econômicos básicos de grande parte da população brasileira, inclusive os direitos básicos à saúde, à educação, ao tempo em que aumentam as várias desigualdades sociais de gênero, raça e econômica.

A definição de uma matriz tributária justa passa pela observância do que Habermas tratou como princípios do Estado de Direito, com destaque para a soberania popular, enquanto primado de deliberação para a construção de leis que garantam a isonomia tributária, para que, dessa forma, detenham legitimidade e aceitação daqueles que por elas são regulados (o povo).

A imposição tributária deve ser justa, a fim de exigir de cada um aquilo que esteja dentro de sua capacidade de contribuir para o financiamento do Estado, sem deixar de lado que possa ter acesso a uma vida minimamente digna para ele e para os seus.

E ao Estado cabe, além de efetivar uma tributação consentânea com os princípios constitucionais tributários já referidos, ser um verdadeiro garantidor de direitos fundamentais básicos, devolvendo ao cidadão serviços públicos com qualidade compatível com o nível de tributação que impõe aos seus contribuintes. Caso contrário, estar-se-á negando à grande parcela da população brasileira o acesso a direitos fundamentais básicos, ou mesmo a um “mínimo existencial”.

Ao que parece, a atual matriz tributária brasileira, longe de deter uma legitimidade democrática, regula a relação entre Fisco e Contribuinte muito mais pelo poder de coerção do Estado, que impõe uma injusta tributação, ainda sanciona de forma gravosa aqueles que não se submetem às imposições.

De lá Feria e Redonda (2020, p. 4) apontam a tributação como um dos instrumentos mais poderosos para reduzir as desigualdades.

Taxation is undoubtedly amongst the most powerful policy instruments that can be used to tackle inequality. Debates around fiscal policy design have moved away from the outdated trade-off between efficiency and equity toward a more inclusive perspective that puts growth and distribution on an equal footing.¹³

Em uma análise sobre o cenário de desigualdades no Brasil, o Relatório da OXFAM Brasil (2018, p. 4) aponta uma estagnação quanto à distribuição de renda, com retrocessos importantes na equiparação de renda, sob os critérios de gênero e raça.

O Brasil, pela primeira vez durante anos, vê sua distribuição de renda estacionar. A pobreza no país recrudescer e teve fim a dinâmica de convergência entre a renda de mulheres e homens – o primeiro recuo em 23 anos. Também recuou a equiparação de renda entre negros e brancos até chegar à estagnação, que completa atualmente sete anos seguidos. São retrocessos inaceitáveis, especialmente em um país onde a maioria populacional é de mulheres e negros (Brasil, 2018, p. 7).

¹³ Em tradução livre: “A tributação está, sem dúvida, entre os instrumentos de política mais poderosos que podem ser usados para combater a desigualdade. Os debates em torno do desenho da política fiscal afastaram-se da troca desatualizada entre eficiência e equidade para uma perspectiva mais inclusiva que coloca o crescimento e a distribuição em pé de igualdade.”

Também é apontado no citado relatório a contribuição da tributação como instituto que retroalimenta as desigualdades, sinalizando que uma reforma tributária poderia impactar na busca de redução das desigualdades.

Na questão fiscal, apontamos como o sistema tributário, por estar entre neutro e regressivo, retroalimenta desigualdades de renda, raça e sexo. Por outro lado, identificamos que a tomada de algumas medidas legislativas referentes à reforma tributária poderia ter impacto expressivo e de curto prazo na redução de desigualdades. (2018, p. 7)

Dito de outra maneira, no Brasil, como já se viu alhures, a maior parte da carga tributária é imposta à parcela da população brasileira com baixa renda, com menor capacidade contributiva, ao passo que quem mais se beneficia com os recursos arrecadados é uma minoria da população na qual está concentrada praticamente toda a renda do país.

Esse cenário é propício para uma institucionalização de discriminações diversas de gênero, raça e classe social, sendo que a tributação – instrumento que deveria servir como um dos meios mais poderosos na busca da redução dessas discrepâncias –, ao fim e ao cabo atende aos interesses de uma minoria, em detrimento da grande parcela do povo brasileiro, que, em essência, não se vê como participante do processo de institucionalização do poder de tributar no Brasil, seja porque impõe àqueles que detêm menor capacidade contributiva o maior peso do fardo tributário, em verdadeira “proteção” àqueles que concentram a renda no país, porque o Estado, em razão das opções que faz, não traz o retorno social para aqueles que mais necessitam.

Outro elemento importante da matriz tributária brasileira é uma grande prevalência de tributos indiretos, elemento este que reforça o seu caráter regressivo, na medida em que onera sobremaneira a grande parcela da população brasileira, que detém menor renda.

O Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (2011), nos Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional (Relatório de Observação nº 2), já indicava que a carga tributária sobre as Rendas no Brasil incide de forma mais onerosa, do ponto de vista proporcional, àqueles que percebem os menores salários, revelando uma tendência inversamente proporcional entre renda e carga tributária.

Se comparar-se a matriz tributária do Brasil com a de outros países, que sabidamente mantém uma tributação progressiva, com prevalência efetiva da capacidade contributiva de cada um, ver-se-á a enorme disparidade entre elas.

É nesse sentido que Martins (2020, p. 45) se posiciona ao apontar características verificadas na matriz tributária da Alemanha que poderiam contribuir para uma otimização da matriz brasileira:

[...] o sistema tributário brasileiro, tal como o alemão, deveria privilegiar os impostos diretos, que incidam sobre a renda e o patrimônio, e, por conseguinte, ter a possibilidade de concretizar a justiça tributária, através da progressividade de suas alíquotas. O Brasil, no entanto, adota um modelo arrecadatário indireto que incide sobre o consumo, priorizando-se, por conseguinte, um sistema regressivo, o que, invariavelmente, demanda alterações profundas nas leis tributárias.

Da mesma forma, Soares (2020, p. 139), ao comparar as matrizes da Bélgica e do Brasil, chega à conclusão similar, no sentido que se está a defender:

As estruturas do sistema tributário belga servem de inspiração para o brasileiro, principalmente no que concerne à composição de uma matriz mais justa, baseada na tributação sobre a renda que sobre o consumo, notavelmente regressivo e danoso à formação bruta de poupança mais necessitada do Brasil.

Pode-se dizer então que a matriz tributária brasileira vai à contramão do que se tem como um ideal de uma tributação justa, divergindo em muito de modelos de tributação considerados justos e adotados por vários dos chamados países desenvolvidos.

Necessário apontar que uma matriz tributária regressiva, que se mostra como uma “força de divergência” que mitiga (ou mesmo impede) a capacidade redistributiva do Estado, é elemento desfavorável à efetivação, pelo Estado, de políticas que visem à redução das desigualdades (Rebouças, 2020, p. 202).

Rebouças (2020, p. 206) descreve de forma bastante didática as nefastas características de uma matriz tributária regressiva:

Isso se dá, por seu turno, pelo fato de que, no conjunto de suas exações fiscais, o sistema tributário regressivo, potencializador de desigualdade, onerar de maneira proporcionalmente mais branda os estratos sociais posicionados no topo da pirâmide econômica em detrimento do tratamento relativamente mais gravoso dos contribuintes das camadas sociais de menor poder aquisitivo, das classes pobres e médias. Em outros termos, os segmentos sociais

de mais baixos rendimentos e posses recolhem, em proporção de seus ganhos e patrimônios, tributos mais pesadamente do que os mais afortunados, o que amplia *ex post*, os hiatos econômicos entre pobres e ricos.

Uma matriz regressiva impõe uma carga tributária mais pesada sobre as camadas de menor renda, já que tributos indiretos, como os impostos sobre consumo, impactam proporcionalmente mais os pobres do que os ricos. Isso intensifica as desigualdades, uma vez que os mais pobres destinam uma maior parcela de sua renda a bens e serviços essenciais, enquanto os mais ricos têm maior capacidade de poupança e investimento, o que só contribui para o aumento do *gap* entre ricos e pobres.

Também merece destaque que essa maior carga tributária sobre a base consumo de bens e serviços ocasiona que as classes de menor renda vejam o seu poder de compra reduzido em razão da cobrança dos tributos, sendo fator que desestimula o consumo, isso sem falar na percepção de injustiça da tributação por grande parte da sociedade, sobretudo, a parcela mais pobre da população, que acaba sendo a mais impactada com as escolhas feitas pelos agentes envolvidos. Uma matriz tributária regressiva acaba por dificultar a efetivação de políticas públicas que visem à redistribuição de renda e à redução da pobreza.

3 A ECONOMIA DIGITAL E A TRIBUTAÇÃO: OS DESAFIOS VERIFICADOS A PARTIR DOS NOVOS MODELOS DE NEGÓCIOS

O mundo moderno está vivenciando um momento de verdadeira disruptura da economia, em virtude do fenômeno chamado economia digital. Novos negócios estão surgindo a uma velocidade sem precedentes. Transações *on line* de bens e serviços têm aumentado vertiginosamente, tanto interna como internacionalmente.

Inovações tecnológicas como a *internet of things* (IoT), o *e-commerce*, a *cloud computing*, o *bitcoin*, o *crowdfunding*, a impressão 3D, os modelos *Business-to-Business* (B2B), *Business-to-Consumer* (B2C) e *Consumer-to-Consumer* (C2C), as *app stores*, a publicidade *on line*, dentre outras, integram esse compêndio de inovações tecnológicas que vem inundando o mundo inteiro.

Está-se em um cenário em que a economia digital, impulsionada pela revolução tecnológica, vem transformando de forma significativa os modelos de negócios, sendo que esse fenômeno traz para a tributação grandes desafios. A tangibilidade dos bens é um dos primeiros conceitos a serem impactados por esse processo de transformação. No ambiente tradicional, a tributação está diretamente associada à existência física de bens e serviços. Na economia digital, transações antes ligadas a produtos palpáveis passaram a envolver ativos intangíveis, como *softwares*, dados e criptoativos (Nakamoto, 2008, p. 3).

Diversas são as expressões adotadas por aqueles que se debruçam sobre o estudo do que vem sendo chamada de a 4ª Revolução Industrial (Araújo, 2018). Ao abordar as diversas etimologias, Piazzolo resume bem a variedade de negócios que estão abrigados sobre essa nova forma de circular riquezas:

Various catchwords have been coined to capture the essence of the economywide consequences resulting from an increased use of processed digital information and from the application of the internet for a wide array of services (software programming, webpage maintenance, ticket and hotel reservations, on-line information and support, ordering facilities, publishing, indexing or abstracting etc.) as well as transactions (delivering music, movies, documents, literature or software in digital form). The following catchwords aim at different characteristics of this phenomenon but are frequently used as synonyms: "digital economy", "information economy", "knowledge-based economy", "weightless economy", "virtual economy", "internet economy", "electronic commerce", "e-commerce", "e-economy", or maybe more capacious "new economy". Some authors have tried to assign distinguishing concepts to this variety (Piazzolo, 2001, p. 29).

Por sua vez, Araújo (2018) utiliza a expressão economia digital para se referir às novas relações entre fornecedores e consumidores, surgindo uma gama de novos ativos financeiros, verdadeiramente intangíveis.

Veitzman (2018, p. 163), ao escrever sobre essa nova economia, acentua que a “Indústria 4.0” é fruto das novas tecnologias, por exemplo, a inteligência artificial. A integração dessas tecnologias não apenas transforma os modelos de negócios tradicionais, mas também reformula o comportamento do consumidor, levando a um mercado mais interconectado e eficiente. A crescente digitalização tem impulsionado a inovação em diversos setores, permitindo que empresas se adaptem rapidamente às novas demandas e a expectativas dos consumidores. Esse ambiente dinâmico também tem gerado desafios, como a necessidade de garantir a segurança dos dados e a privacidade dos usuários em um mundo cada vez mais conectado.

Esses desafios exigem que as empresas implementem estratégias robustas de cibersegurança e adotem práticas transparentes para proteger as informações dos consumidores, assegurando a confiança no ambiente digital. A colaboração entre empresas e especialistas em segurança cibernética se torna essencial para desenvolver soluções eficazes que não apenas mitiguem riscos, mas também promovam um ecossistema digital mais seguro e confiável. A integração de tecnologias emergentes, como inteligência artificial e aprendizado de máquina, pode potencializar essas estratégias, permitindo uma análise proativa das ameaças e a automação de processos de segurança.

Adota-se nesta pesquisa a expressão Economia Digital, por se entender que ela é a que melhor exprime o fenômeno sobre o qual se debruça.

Segundo o Departamento de Assuntos Econômicos e Sociais das Nações Unidas, a economia digital pode ser definida como sendo “a rede global de atividades econômicas e sociais que são habilitadas por plataformas como a Internet, redes móveis e de sensores” (Li, 2014, p.68).

Em linhas gerais, pode-se dizer que a economia digital tem por características marcantes uma dependência de ativos intangíveis, o uso massivo de dados, adoção generalizada de negócios plurifacetados e, sobretudo, uma grande dificuldade para se determinar a jurisdição em que a geração de valor acontece (Li, 2014, p. 86).

Várias são as expressões de como a tecnologia vem mudando a forma de as empresas e pessoas gerarem riqueza. Têm-se plataformas de economia compartilhada, a exemplo da Uber e Arbnb, que atuam no compartilhamento de

bens e serviços e, por vezes, não são tributadas da mesma maneira que aquelas que trabalham na forma tradicional, por assim dizer. Também se tem o rápido crescimento do comércio eletrônico em todo o mundo, em que empresas que vendem pela internet não são tributadas do mesmo modo que as empresas tradicionais, o que pode acarretar uma distorção concorrencial e de arrecadação de tributos.

À medida que o cenário do comércio digital evolui, também aumenta a necessidade de estruturas regulatórias que possam efetivamente lidar com essas disparidades na tributação. Por exemplo, a ascensão das cadeias de suprimentos e plataformas digitais criou uma complexa rede de interações que desafiam as jurisdições fiscais tradicionais, já que a criação de valor geralmente ocorre em várias fronteiras sem um nexos claro. Essa situação não apenas complica a fiscalização, mas também levanta questões sobre a justiça na concorrência entre empresas que operam sob diferentes regimes fiscais.

Além disso, o surgimento de novos modelos de negócios, como serviços de assinatura e economias sob demanda, confunde ainda mais os limites entre os papéis do consumidor e do provedor, exigindo abordagens inovadoras de tributação que reflitam essa fluidez. À medida que os formuladores de políticas lidam com essas questões, torna-se cada vez mais importante promover a cooperação internacional para desenvolver estratégias coesas que garantam contribuições fiscais equitativas de todos os participantes da economia digital, evitando sufocar a inovação ou o crescimento econômico.

Esses são apenas alguns exemplos que evidenciam as dificuldades verificadas quando se fala do fenômeno da tributação da economia digital, sendo um ponto para o qual os governos precisam se voltar, a fim de buscar um modelo incidência tributária que seja clara, eficiente e justa em meio a essa nova realidade econômica.

Diante desse cenário, a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) tornou público relatório *Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS)*, em que foram pontuadas as implicações da globalização, com especial enfoque na erosão da base tributável diante de planejamentos internacionais considerados “agressivos”.

Referido relatório analisou as peculiaridades da economia digital relevantes do ponto de vista tributário, que foram pontuadas por Rocha (2018, p. 18):

- a) mobilidade com relação (i) aos intangíveis de que a economia digital depende; (ii) aos usuários; e (iii) às funções de negócios, como consequência da diminuição da necessidade de pessoal local para desempenhar certas funções, bem como a flexibilidade em muitos casos de escolher a localização de servidores e outros recursos;
- b) confiança em dados, incluindo a utilização dos chamados “grandes dados” (“Big data”);
- c) efeitos de rede, entendidos com referência à participação do usuário, integração e sinergias;
- d) utilização de modelos empresariais multilaterais (multi-sided business model), em que as duas partes contratantes podem estar em jurisdições diferentes;
- e) tendência ao monopólio ou ao oligopólio em certos modelos de negócio que dependem fortemente dos efeitos da rede;
- f) volatilidade em razão das baixas barreiras à entrada e tecnologia em rápida evolução.

Sobre o enfrentamento, pela OCDE, do fenômeno da economia digital e suas implicações na economia, Campos (2021, p. 38) evidencia a necessidade de se compreender esse processo de transformação, para que se possa fazer frente aos desafios fiscais:

According to the OCDE, the digital economy corresponds to the outcome of a transformative process brought by information and communication technologies (ICTs). Such a process has made technologies cheaper, more powerful, and widely standardised, improving business processes and bolstering innovation across all sectors of the economy. In its task of identifying the new tax challenges associated with this new scenario and establishing an agenda to address them, the OCDE has adopted an entirely new language to face what has been called “the process of the digitalisation of the economy”. Thus, in the OCDE debate, the digital economy has been understood while the result of a specific transformative process. However, such a process is still underway, submitting its outcomes to a state of continuous transformation. Therefore, to understand it better, the digital economy should be framed within a transformative or dynamic context, like a photo of an event in motion¹⁴ (Campos, 2021, p. 38).

¹⁴ “Segundo a OCDE, a economia digital corresponde ao resultado de um processo transformador trazido pelas tecnologias de informação e comunicação (TICs). Esse processo tornou as tecnologias mais baratas, mais poderosas e amplamente padronizadas, melhorando os processos de negócios e reforçando a inovação em todos os setores da economia. Na sua tarefa de identificar os novos desafios fiscais associados a este novo cenário e estabelecer uma agenda para os enfrentar, a OCDE adotou uma linguagem inteiramente nova para enfrentar o que se convencionou chamar “o processo de digitalização da economia”. Assim, no debate da OCDE, a economia digital tem sido entendida enquanto resultado de um processo transformador específico. No entanto, tal processo ainda está em curso, submetendo seus resultados a um estado de contínua transformação. Portanto, para entendê-la melhor, a economia digital deve ser enquadrada em um contexto transformador ou dinâmico, como uma foto de um evento em movimento.” Tradução livre (Campos, 2021, p. 39).

Restam evidentes as grandes implicações no fluxo de capitais e nos fatores de produção próprios da disruptura econômica, em que a globalização apresenta uma nova dinâmica perante o mercado internacional, bem como perante o mercado interno de cada país, impondo uma análise das decorrências econômicas ao direito, em especial, no que diz respeito à tributação na economia digital. Essa nova roupagem nas relações interpessoais, causada pela economia digital, desafia a se estudar e a se buscar formas de harmonização dessas inéditas relações sociais surgidas com a revolução cibernética.

Essa nova forma de geração de riqueza em razão da economia digital, de modo inquestionável, tem um impacto direto na tributação, tendo em vista que essa 4ª Revolução Industrial vem trazendo benefícios àqueles que atuam na economia digital, sem que haja uma tributação adequada para esse novo modelo de negócio, em detrimento àqueles que seguem na economia tradicional. É importante que as autoridades fiscais estejam atentas a essas mudanças e busquem formas de tributar de maneira justa e eficiente as empresas e os indivíduos que utilizam a tecnologia para gerar riqueza, tendo em vista que as implicações de uma economia digital na tributação se evidenciam como algo a ser estudado com prioridade pelos governos e organizações internacionais.

A necessidade de adaptação das legislações fiscais e tributárias torna-se cada vez mais evidente, uma vez que as transações digitais frequentemente transcendem fronteiras geográficas, exigindo um enfoque inovador para garantir a equidade e a eficiência na arrecadação de tributos. O debate sobre a tributação na economia digital também levanta questões acerca da proteção de dados e da privacidade dos usuários, uma vez que as informações pessoais se tornam um ativo valioso para as empresas que operam nesse novo ambiente. Essas preocupações exigem uma colaboração internacional mais estreita, pois países precisam trabalhar juntos para desenvolver normas e diretrizes que assegurem não apenas a justiça fiscal, mas também a proteção dos direitos dos consumidores em um cenário cada vez mais globalizado. A implementação de políticas tributárias eficazes requer um entendimento profundo das dinâmicas do comércio eletrônico e da inovação tecnológica, garantindo que todos os stakeholders sejam considerados no processo decisório (Popova, 2020).

Outro elemento presente nessas novas relações é a quebra da hegemonia de determinados países por grandes grupos econômicos, em que a predominância

econômica destes forçam a celebração de acordos internacionais que beneficiam justamente as nações e os grupos econômicos. Isso vem estabelecendo uma nova e desequilibrada ordem internacional em matéria tributária.

A necessidade de uma abordagem colaborativa entre países se torna evidente, visando criar um sistema tributário mais equitativo que leve em consideração as particularidades da economia digital e a dinâmica das relações comerciais globais. A implementação de políticas fiscais que promovam a justiça tributária é essencial para garantir que todos os países, independentemente de seu tamanho ou poder econômico, possam se beneficiar do crescimento global e reduzir as desigualdades existentes. A cooperação internacional deve incluir mecanismos que assegurem a transparência e a responsabilidade, permitindo uma melhor fiscalização das práticas fiscais e evitando a evasão tributária por parte de grandes corporações (Grinberg, 2018, p. 203).

A análise da economia digital e suas implicações na tributação revela um cenário complexo e em constante evolução, caracterizado pela rápida inovação tecnológica e pela transformação dos modelos de negócios tradicionais. O fenômeno da economia digital, impulsionado por tecnologias emergentes como a inteligência artificial, o comércio eletrônico e a mobilidade de ativos intangíveis, apresenta desafios significativos para os sistemas tributários convencionais. Portanto, a tributação na economia digital não é apenas uma questão de adequação fiscal, mas também um reflexo das novas dinâmicas sociais e econômicas que emergem com a 4ª Revolução Industrial, exigindo uma abordagem inovadora e colaborativa entre os países para enfrentar os desafios impostos por essa nova realidade econômica.

3.1 A REVOLUÇÃO TECNOLÓGICA E A ECONOMIA DIGITAL

A revolução tecnológica e a ascensão da economia digital têm provocado transformações significativas nas estruturas econômicas e tributárias globais. Esse paradigma contemporâneo, definido por características como a virtualização das transações comerciais e o domínio das plataformas digitais, apresenta desafios significativos aos marcos tributários convencionais (incluindo a matriz tributária brasileira), que tradicionalmente fundamentam a cobrança das receitas estaduais na fiscoalidade dos ativos e na territorialidade das trocas econômicas.

É evidente que a economia digital não apenas transformou as interações comerciais, mas também reconfigurou a criação e a alocação de riqueza, resultando em complexidades sem precedentes na avaliação e tributação de ativos e serviços intangíveis. Nesse contexto em evolução, as interações comerciais e de consumo migraram cada vez mais para ambientes virtuais, com frequência ocorrendo exclusivamente em plataformas digitais que facilitam as conexões entre indivíduos e empresas, independentemente de suas localizações geográficas.

A digitalização transformou fundamentalmente os modelos de negócios em todo o mundo, instigando alterações estruturais que influenciam as economias locais e internacionais. Um aspecto principal dessa transformação diz respeito à diminuição da dependência de ativos físicos, que foram historicamente fundamentais para os processos de produção e criação de valor. Por outro lado, a economia digital emergente ressalta a importância dos ativos intangíveis, incluindo algoritmos, patentes e redes.

Em alinhamento com as observações de Kofler, Mayr e Schlager (2017, p. 30)¹⁵, verifica-se que “a digitalização transformou os modelos de negócios ao reduzir a necessidade de ativos físicos e aumentar a dependência de ativos intangíveis, como algoritmos, patentes e redes”. Essa transição para uma estrutura econômica centrada em ativos não materiais não apenas catalisa a inovação, mas também coloca desafios às estruturas regulatórias e tributárias preexistentes, que foram tradicionalmente projetadas para acomodar bens e serviços tangíveis. Além disso, essa evolução gera novos paradigmas para as empresas, exigindo investimentos em tecnologia e propriedade intelectual para sustentar a vantagem competitiva. No entanto, essa mudança também provoca questionamentos sobre equidade tributária e distribuição de riqueza, uma vez que os ativos intangíveis apresentam dificuldades consideráveis em termos de identificação e tributação efetiva. Por conseguinte, a digitalização influencia persistentemente a economia global, exigindo adaptação e estratégias inovadoras dos formuladores de políticas públicas e das partes interessadas econômicas.

Essas alterações exigem uma reavaliação abrangente das estruturas fiscais e regulatórias para garantir que os sistemas tributários estejam efetivamente alinhados

¹⁵ "Digitalization has transformed business models by reducing the need for physical assets and increasing reliance on intangible assets such as algorithms, patents, and networks." (KOFLER, MAYR & SCHLAGER, 2017, p. 30).

com as novas realidades do comércio eletrônico e da economia compartilhada. O imperativo da inovação nas metodologias de tributação está se tornando cada vez mais crítico à medida que as entidades governamentais se esforçam para criar mecanismos eficazes para a captura de receita em um ambiente caracterizado por transações que são frequentemente obscurecidas e descentralizadas. Esse cenário também gera consultas sobre equidade fiscal, já que as empresas digitais podem operar em várias jurisdições sem necessariamente contribuir de forma proporcional às economias locais nas quais se envolvem no comércio. O discurso em torno da introdução de impostos digitais e da harmonização das regulamentações tributárias entre as nações assume suma importância na busca de estabelecer um cenário competitivo mais equitativo para todos os participantes do mercado (Ershova et al., 2020).

O advento de novas tecnologias redefiniu fundamentalmente não apenas as modalidades de operação comercial, mas também os mecanismos de criação e distribuição de valor. Exemplos notáveis incluem corporações como Google e Facebook, que funcionam predominantemente no mundo digital e utilizam dados pessoais como insumo fundamental para a geração de receita. Nesses casos, a monetização ocorre por meio da agregação e análise dos dados do usuário, convertendo as informações em ganhos financeiros substanciais. No entanto, a tributação dessa atividade constitui um desafio significativo.

Conforme enfatizado por Oliveira (2020, p. 45):

A tributação de atividades digitais que envolvem o uso de dados pessoais ainda está em estágio inicial em muitos países, inclusive no Brasil. A ausência de um marco regulatório integrado com as políticas fiscais gera incertezas jurídicas e abre espaço para debates sobre a necessidade de novos tributos.

Em países como o Brasil, a regulamentação da utilização de dados pessoais foi parcialmente tratada pela Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD). No entanto, a fusão dessa estrutura legislativa com as políticas tributárias permanece rudimentar, resultando em um vazio legal que complica a imposição de impostos sobre transações que alavancam dados como principal recurso econômico.

A revolução tecnológica gerou o surgimento de novas estruturas de intermediação de negócios. Plataformas digitais como Amazon, Uber e iFood servem de exemplos paradigmáticos da maneira pela qual consumidores e

fornecedores podem ser interconectados sem a necessidade de uma presença física em uma área geográfica designada. Esse fenômeno exerce influência direta na tributação do consumidor, incluindo o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que convencionalmente se baseiam na identificação inequívoca do local onde a transação ocorre.

Conforme articulado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2017c, p. 22):

A economia digital desafia os princípios tradicionais de tributação ao facilitar transações que não dependem da presença física. Isso obriga os sistemas tributários a repensar conceitos como tangibilidade e territorialidade, sugerindo a necessidade de cooperação internacional para criar um ambiente fiscal justo e equilibrado.

A transição para a economia digital introduziu novas modalidades de valor econômico, transformando profundamente as bases para o cálculo de impostos. A avaliação do valor de bens ou serviços digitais, baseados em algoritmos, tornou-se uma tarefa complexa, principalmente porque seu valor é frequentemente associado à coleta e análise de dados, e não a uma mercadoria tangível. A essência digital desses serviços permite sua entrega a partir de qualquer local do mundo, gerando assim consultas significativas sobre autoridade fiscal e equidade entre diversas jurisdições (Olbert; Spengel, 2019).

No contexto brasileiro, essas preocupações continuam aguardando medidas regulatórias adequadas, gerando ambiguidade jurídica tanto para entidades governamentais quanto para corporações.

De acordo com o observado por Olbert e Spengel (2019, p. 520):

A dificuldade em mensurar o valor de bens digitais deve-se, em parte, ao fato de que muitos desses produtos derivam seu valor de dados intangíveis. Assim, definir uma base tributável que reflita adequadamente essa nova realidade econômica continua a ser um grande desafio para reguladores ao redor do mundo.

Levou a OCDE a formular iniciativas como o projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), que visa aliviar a erosão da base tributária e a transferência de lucros, promovendo a tributação na economia digital contesta os princípios tributários estabelecidos, incluindo capacidade contributiva e territorialidade. As

empresas que operam no mundo digital podem acumular receitas substanciais em vários países sem necessariamente manter uma presença física significativa em qualquer uma dessas jurisdições. Essa realidade assim maior equidade fiscal entre as nações (OCDE, 2021d).

No Brasil, os desafios associados à integração de plataformas digitais à legislação tributária existente ressaltam a necessidade urgente de reformas ou mesmo do estabelecimento de novos impostos personalizados especificamente para essas atividades emergentes. Conforme elucidado pela OCDE (2021d, p. 34):

O projeto BEPS representa um esforço coletivo para enfrentar as lacunas regulatórias que permitem a erosão da base tributária. Isso inclui a busca por equidade na tributação de empresas digitais que, historicamente, operaram em múltiplas jurisdições sem contribuir proporcionalmente para as economias locais.

A economia digital do Brasil é, em grande medida, dependente de recursos tecnologicamente importados, o que tem um impacto direto em sua estrutura tributária. A maioria das empresas que prevalecem no mercado digital brasileiro é de origem estrangeira, levando a uma notável saída de recursos financeiros. Para mitigar esse vazamento de capital, é imperativo estabelecer uma estrutura tributária que capture efetivamente uma parte do valor gerado no contexto doméstico por essas operações, sustentando assim as finanças públicas e promovendo um cenário competitivo (OCDE, 2021b). Nesse sentido, Oliveira (2020, p. 53) articula:

A dependência tecnológica do Brasil em relação a empresas estrangeiras reflete uma fragilidade na sua economia digital, que se traduz em perdas significativas de receita tributária. A criação de mecanismos eficientes de tributação local para essas empresas é urgente para equilibrar a competitividade e assegurar recursos para o desenvolvimento nacional.

Além disso, a materialidade dos ativos, que foi historicamente considerada como um dos elementos fundamentais da tributação convencional, tem sido cada vez mais relegada a uma preocupação subordinada no contexto da economia digital. As ofertas digitais, como *software*, serviços de *streaming* e várias outras mercadorias digitais, carecem de uma forma física tangível, o que complica seus processos de tributação. Essa evolução representa desafios significativos para a estrutura tributária vigente, que se baseia fundamentalmente em transações de natureza física e geograficamente identificáveis. A falta de uma estrutura definitiva

para a tributação de ativos intangíveis no Brasil tem incitado discussões em relação à reforma tributária, que busca alinhar de forma mais eficaz as características inerentes à economia digital com o sistema tributário atual.

Como bem articulado pela OCDE (2021e, p. 47):

A tributação de bens intangíveis é particularmente desafiadora devido à sua natureza imaterial, que complica a identificação do local de incidência e a base de cálculo. Reformas são necessárias para que o sistema tributário consiga acompanhar a transformação digital sem perder a capacidade arrecadatória.

A globalização da economia digital ressalta a necessidade premente de acordos internacionais que regem a tributação de transações transfronteiriças. Várias nações implementaram estratégias unilaterais para tributar empresas digitais, o que pode culminar em casos de dupla tributação ou evasão fiscal. A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), por meio de sua iniciativa de Erosão da Base e Transferência de Lucros (BEPS), aspira a formular diretrizes destinadas a aliviar esses desafios, promovendo assim uma maior cooperação entre os estados (OCDE, 2021c). O Brasil, dentro dessa estrutura, continua enfrentando obstáculos para alinhar suas práticas com padrões reconhecidos internacionalmente, particularmente no que diz respeito à tributação de multinacionais digitais substanciais.

O principal desafio está em identificar um equilíbrio harmonioso que permita à nação aumentar suas receitas fiscais sem minar a vantagem competitiva das empresas nacionais, facilitando assim um ambiente de negócios mais justo e sustentável. Parece imperativo que seja estabelecido um diálogo contínuo entre os setores público e privado, com o objetivo de construir uma estrutura tributária que não seja apenas eficiente, mas também justa para todas as partes interessadas envolvidas. À medida que a economia digital persiste em sua expansão, há um reconhecimento crescente da importância crítica de promover a inovação e, ao mesmo tempo, garantir a adesão às estruturas regulatórias. Essa ênfase dupla exige uma abordagem diferenciada que concilie o imperativo do desenvolvimento econômico com os riscos potenciais, incluindo violações de dados e monopolização do mercado por empresas de tecnologia dominantes.

Por exemplo, o surgimento de novas tecnologias, como *blockchain*, oferece perspectivas de maior transparência e segurança nas transações, potencialmente

aliviando certas apreensões relacionadas à privacidade de dados (Olbert; Spengel, 2019). No entanto, a integração dessas inovações em estruturas tributárias preexistentes exige um diálogo contínuo entre as partes interessadas, abrangendo formuladores de políticas, empresas e sociedade civil, para lidar com as complexidades geradas pelo rápido progresso tecnológico. Essa colaboração poderia gerar regulamentações mais eficazes que não apenas protejam os consumidores, mas também incentivem a concorrência equitativa dentro do ecossistema dinâmico da economia digital global.

As estruturas de territorialidade relacionadas às transações foram significativamente influenciadas pelo advento da digitalização. No modelo econômico convencional, o posicionamento geográfico das operações era fundamental para estabelecer a jurisdição tributária. No entanto, esse princípio fundamental foi essencialmente desafiado na economia digital. As transações podem ocorrer em diferentes países sem a necessidade de uma presença física substancial em nenhuma dessas jurisdições. Essa ocorrência dificulta a aplicação de impostos sobre o consumo, como o ICMS, que tradicionalmente dependia de uma localização geográfica definitiva para determinar a incidência da tributação. A OCDE indicou que:

A cooperação entre diferentes jurisdições fiscais tornou-se imperativa para lidar com as complexidades da tributação digital. A ausência de coordenação pode levar a práticas fiscais inconsistentes, que prejudicam a arrecadação e criam desequilíbrios econômicos significativos entre as nações (OCDE, 2019c, p. 29).

Uma outra questão relevante que merece ser considerado na tributação da economia digital é a volatilidade dos novos ativos financeiros, como as criptomoedas. Embora apresentem uma grande oportunidade de inovação, elas também geram desafios para a fiscalização tributária. No Brasil, a Receita Federal já reconhece a necessidade de regulamentar a tributação das criptomoedas, mas as constantes mudanças no valor desses ativos e sua natureza descentralizada dificultam a aplicação de um regime fiscal eficiente (OCDE, 2020c). O aumento no uso de criptomoedas exige que o Estado adote uma postura mais dinâmica e flexível na adaptação de suas regras tributárias.

O impacto da economia digital sobre a matriz tributária brasileira é evidente, com desafios específicos relacionados à identificação da base de incidência dos

tributos. A digitalização do dinheiro, por exemplo, cria dificuldades para os mecanismos tradicionais de fiscalização tributária. As criptomoedas, como o Bitcoin (Nakamoto, 2008, p. 1), operam fora dos sistemas financeiros tradicionais, tornando mais complexa a tarefa de monitorar as transações e garantir o cumprimento das obrigações tributárias.

Questões como a equidade tributária e a implementação de impostos digitais emergem como tópicos cruciais, uma vez que empresas digitais operam em múltiplas jurisdições sem necessariamente contribuir de forma proporcional para as economias locais. Assim, a adaptação das legislações tributárias e a integração de novas abordagens são imperativas para assegurar que os sistemas fiscais possam acompanhar as rápidas mudanças trazidas pela tecnologia, ao mesmo tempo em que protegem os direitos dos consumidores e promovem o crescimento econômico sustentável.

A seguir será tratada de forma especificada algumas das principais características da economia digital que impactam significativamente na busca de uma tributação justa para esse fenômeno.

3.1.1 Intangibilidade dos bens

A intangibilidade dos ativos representa uma característica marcante na economia digital, significando um afastamento dos paradigmas econômicos convencionais. No cenário contemporâneo, o valor econômico está progressivamente concentrado em ativos intangíveis, abrangendo elementos como algoritmos, dados, redes e patentes. Em contraste com os ativos tangíveis, essas contrapartes intangíveis não têm limites geográficos bem definidos, colocando desafios às estruturas regulatórias e tributárias existentes (Correia Neto; Oliveira, 2024, p. 152). Esse atributo distintivo exige uma reavaliação abrangente das políticas públicas, particularmente em relação à tributação, já que a localização do valor econômico evoluiu para um fenômeno fluido e intrincado.

No contexto da tributação e economia digital, tem-se que a tributação no Brasil, bem como em diversos países do mundo, baseia-se em conceitos de tangibilidade, isto é, em bens físicos que podem ser facilmente localizados, contabilizados e tributados. A mudança para um modelo econômico digital levanta

novos desafios, já que muitos dos bens e serviços oferecidos atualmente não têm uma materialidade física. Esse fato complica a aplicação de tributos tradicionais como o ICMS e o ISS, cujas incidências sempre estiveram ligadas à circulação de mercadorias e serviços tangíveis (OCDE, 1998).

Enquanto os sistemas fiscais tradicionais baseavam-se na circulação de mercadorias e prestação de serviços tangíveis, os bens intangíveis introduzem novas realidades. A ausência de fronteiras físicas e a fluidez na criação de valor dificultam a aplicação das normas tributárias existentes. Dessa forma, torna-se urgente a modernização dos sistemas fiscais para lidar com essas novas manifestações de riqueza, sob pena de ampliação das desigualdades econômicas (Gassen; Arabi, 2024, p. 12).

À luz da rápida expansão das plataformas digitais e da crescente importância dos ativos intangíveis, as estruturas tributárias convencionais encontraram dificuldades em se adaptar a esse paradigma em constante mudança. Os modelos de negócios impulsionados por plataformas digitais aproveitam a conectividade global para eliminar intermediários, fornecendo serviços de maneira mais direta e acessível.

A digitalização afeta não apenas a forma como os bens são comercializados, mas também a própria definição de riqueza, que se torna cada vez mais intangível. Enquanto no passado a riqueza estava associada à posse de terras ou bens físicos, hoje está ligada ao controle de dados e ativos digitais (OCDE, 2021e). Esse fenômeno transforma a base de cálculo dos tributos e levanta questões sobre a eficácia das atuais formas de arrecadação. Novos modelos de tributação, como a taxação de grandes corporações digitais, têm sido sugeridos, mas a implementação ainda encontra obstáculos.

Dentro dessa estrutura, o estabelecimento de Impostos sobre Serviços Digitais (DSTs) surge como uma reação estratégica para enfrentar os desafios introduzidos pela digitalização da economia. Esses impostos são sobre as receitas acumuladas por grandes empresas de tecnologia e visam enfrentar a transição da criação de valor tradicional para os domínios de plataformas digitais e ativos intangíveis. Conforme articulado por Kofler, Mayr e Schlager (2017, p. 12)¹⁶, os

¹⁶ “Digital services taxes (DSTs) are levied on the revenues of large technology companies and aim to address the challenges arising from the digital economy, specifically the shift of value creation towards digital platforms and intangible assets.” (KOFLER, MAYR & SCHLAGER, 2017, p. 12).

DSTs simbolizam um esforço para recalibrar as legislações fiscais em alinhamento com os atributos distintivos da economia digital, promovendo assim uma alocação mais equitativa da carga tributária. Nesse meio, conceitos como “presença digital significativa” foram postulados como alternativas potenciais para lidar com essas complexidades, com o objetivo de sincronizar a tributação com o *locus* real de criação de valor (Silva, 2024, p. 22). No entanto, como bem anota Silva (2024, p. 30), a eficácia dessas iniciativas aqui apontadas depende de acordos internacionais que conciliem interesses díspares, garantindo assim uma estrutura tributária mais justa e sustentável.

Neste particular, as complexidades associadas à tributação de ativos intangíveis vão além de meras considerações técnicas, estando abrangidas também questões de equidade fiscal. A economia digital permite que grandes corporações consolidem valor em paraísos fiscais, contornando assim a tributação nas jurisdições em que operam genuinamente. Esse fenômeno exacerba as disparidades entre nações desenvolvidas e economias emergentes, que têm recursos limitados para estabelecer estruturas tributárias sofisticadas. Portanto, a inconsistência nas regulamentações internacionais relativas aos ativos intangíveis representa uma barreira fundamental para alcançar a equidade tributária global (Okuma, 2020, p. 8).

Características como mobilidade e replicabilidade complicam ainda mais o cenário dos ativos intangíveis, considerando que, ao contrário do que se verifica em relação aos ativos tangíveis (vinculados a locais fixos), os ativos intangíveis podem ser acessados e utilizados simultaneamente em várias jurisdições. Esse fenômeno gera lacunas nas legislações tributárias que são frequentemente exploradas por grandes corporações por meio de planejamento tributário estratégico.

Outra questão que também foi impactada pela economia digital foi a alteração da percepção da própria noção de consumo. Serviços e produtos disseminados digitalmente, incluindo *streaming* de música ou armazenamento em nuvem, exemplificam a diminuição da relevância da tangibilidade. Esses ativos intangíveis são consumidos instantaneamente e globalmente, necessitando de estruturas regulatórias inovadoras para garantir uma tributação equitativa. A dicotomia tradicional entre bens e serviços também se tornou cada vez mais ambígua, dando

origem a disputas sobre jurisdição tributária, particularmente em nações federativas como o Brasil (FOSSATI, et. al. 2022).

A intangibilidade dos bens digitais, como *softwares*, criptomoedas e ativos digitais, impede uma categorização simples e uma aplicação direta das normas tributárias existentes (OCDE, 2020c), sendo que, por não ocuparem espaço físico e circularem globalmente pela internet, exigem uma adequação legislativa, de modo a garantir a eficiência da tributação. A ausência de uma tangibilidade clara impõe o desafio de identificação do fato gerador dos tributos, o que impacta diretamente na arrecadação e fiscalização (OCDE, 2017d).

À medida que os países enfrentam esses desafios, há um reconhecimento crescente de que medidas unilaterais podem levar a disputas comerciais e complicar ainda mais o cenário econômico global (OCDE, 2015a). A implementação de estruturas comuns para tributar serviços digitais pode promover a justiça entre as jurisdições e, ao mesmo tempo, garantir que a receita seja distribuída de forma equitativa com base onde o valor é criado. Por exemplo, as propostas da OCDE visam abordar a questão da transferência de lucros por empresas multinacionais que operam na esfera digital, promovendo assim um ambiente tributário mais estável e previsível. Esse esforço destaca a necessidade de padrões harmonizados que reconheçam as características únicas dos ativos intangíveis, abrindo o caminho para uma abordagem mais eficaz e abrangente da tributação na era digital. De tal modo, a criação de políticas fiscais que incentivem a transparência e a responsabilidade no setor digital é fundamental para garantir que todos os contribuintes cumpram suas obrigações, promovendo um sistema tributário mais equitativo (Sidik, 2022).

Embora a inovação tecnológica sirva como um catalisador para a geração de ativos intangíveis, ela simultaneamente exige um esforço colaborativo entre as nações para lidar com suas implicações fiscais. A implementação de tecnologias digitais, como inteligência artificial e *blockchain*, pode facilitar a identificação e o monitoramento desses ativos. No entanto, é crucial que a implantação de tais ferramentas seja complementada por reformas regulatórias abrangentes. A OCDE, por exemplo, apresentou diretrizes que visam harmonizar a tributação da economia digital, mas a execução dessas recomendações continua enfrentando oposição política (Qive, 2024, p. 5).

A implementação dessas diretrizes poderia não apenas aumentar a transparência nas transações internacionais, mas também fortalecer a colaboração

entre as nações para combater a evasão fiscal e garantir que os recursos sejam alocados de forma mais justa. A adoção de um sistema tributário coordenado poderia, assim, criar um ambiente mais estável e previsível para as empresas, incentivando investimentos e promovendo o crescimento econômico sustentável em escala global. Esse ambiente favorecido permitiria que os países desenvolvessem políticas fiscais mais robustas, atraindo tanto investidores locais quanto estrangeiros e contribuindo para um desenvolvimento econômico mais equilibrado (Correia Neto; Oliveira, 2019, p. 28).

Também se apontou, como questão a ser considerada, quando se tratou de tributar ativos intangíveis, o agravamento decorrente do evidente descompasso entre a rápida evolução da tecnologia as lentas respostas legislativas verificadas. À medida que os bens digitais se tornam cada vez mais interligados à propriedade intelectual, as complexidades que envolvem sua avaliação e tributação se intensificam. A OCDE destacou a necessidade de uma abordagem abrangente que não apenas aborde a tributação de serviços digitais, mas também considere como os direitos de propriedade intelectual são tratados dentro dessa estrutura, uma vez que a renda derivada de bens digitais geralmente se enquadra na renda de propriedade intelectual, em vez de ser classificada separadamente. Essa interseção entre política tributária e inovação digital exige um esforço internacional colaborativo para estabelecer diretrizes que possam efetivamente capturar receita e, ao mesmo tempo, promover o crescimento econômico em uma era em que os limites tradicionais não se aplicam mais. À medida que os países lidam com essas questões, a implementação de sistemas tributários mais ágeis e responsivos será crucial para garantir justiça e competitividade nos mercados locais e globais. Dessa maneira, a implementação de estruturas fiscais harmonizadas e a promoção de uma cultura de conformidade tributária são fundamentais para enfrentar a evasão fiscal e garantir uma distribuição equitativa da carga tributária (OCDE, 2021d).

Além da evidente necessidade de uma revisão das políticas fiscais existentes, também se faz necessário um diálogo internacional mais robusto para lidar com a natureza transnacional dos serviços digitais e garantir que todos os países possam se beneficiar de forma justa da tributação dessas atividades (Harpaz, 2021, p. 25).

No Brasil, a adoção de medidas como a tributação do consumo de bens digitais ainda está em fase embrionária, por assim dizer. Um dos principais obstáculos para essa implementação é a falta de consenso entre os entes

federativos sobre a competência para tributar esses bens. Enquanto Estados e Municípios disputam a arrecadação, o setor digital segue crescendo, criando uma disparidade entre o avanço tecnológico e a legislação tributária (Olbert e Werner 2020, p. 42). A harmonização das regras de competência é essencial para garantir a eficácia das novas formas de tributação.

Estudos sobre a efetividade da tributação no Brasil demonstram que a resistência às mudanças pode resultar em um ambiente propício à evasão fiscal. A falta de clareza sobre a tangibilidade dos bens e a ausência de uma legislação clara sobre a tributação digital favorecem a elisão fiscal, especialmente por parte de grandes corporações que operam em diversos países (OCDE, 2021d). A cooperação entre os entes federativos e a criação de regras claras são fundamentais para o sucesso das reformas tributárias em andamento.

Os desafios da tangibilidade, no entanto, não são exclusivos do Brasil. Internacionalmente, iniciativas como o Plano de Ação BEPS da OCDE abordam o tema da evasão fiscal decorrente da intangibilidade dos bens digitais, propondo a criação de um sistema tributário internacional mais justo e eficiente (OCDE, 2015a). A dificuldade de localizar transações digitais em um território específico e de identificar a natureza dos bens comercializados eletronicamente complicam a atribuição de tributos, principalmente em sistemas tributários baseados na materialidade.

Portanto, a revolução tecnológica e a ascensão da economia digital têm provocado transformações significativas nas estruturas econômicas e tributárias globais, desafia os modelos tradicionais que, geralmente, se fundamentam na tangibilidade de bens e na territorialidade das transações. Nesse novo paradigma, as interações comerciais e de consumo ocorrem predominantemente em ambientes virtuais, nos quais as plataformas digitais conectam consumidores e fornecedores de maneira instantânea e sem fronteiras físicas. Essa transição não apenas redefine a forma como os negócios são realizados, mas também levanta questões cruciais sobre a adequação dos sistemas tributários existentes, que frequentemente não conseguem acompanhar a velocidade e a complexidade das transações digitais.

3.1.2 Novas estruturas de intermediação dos negócios

Conforme articulado anteriormente, o avanço das tecnologias digitais junto com a crescente prevalência da Internet catalisou alterações significativas nas estruturas de intermediação de negócios, redefinindo assim a dinâmica convencional associada ao consumo e ao comércio. As plataformas digitais ascenderam como agentes essenciais dentro desse ecossistema emergente, aprimorando as interações entre produtores e consumidores e, ao mesmo tempo, diminuindo os custos de transação.

A revolução digital não apenas reformou as operações internas das corporações, mas promoveu a reconfiguração do escopo das interações econômicas dentro de uma estrutura global. Essa progressão tecnológica capacitou as organizações a superarem as limitações geográficas, acessando mercados anteriormente inacessíveis com notável velocidade e eficiência. Essa dinâmica emergente facilita a globalização da competitividade, obrigando as empresas a se ajustarem perpetuamente às inovações e ao comportamento do consumidor, que estão cada vez mais sofisticados e interconectados. No entanto, esse fenômeno da globalização digital não se manifesta de maneira uniforme, pois nações em diferentes níveis de desenvolvimento enfrentam desafios distintos em seus esforços para se assimilar completamente a esse paradigma econômico emergente.

Além disso, o atual cenário promove novas modalidades de interação entre empresas e consumidores, alterando assim o papel convencional do cliente no continuum de criação de valor. Não é apenas o consumo que impulsiona as operações; o envolvimento ativo dos usuários por meio de *feedback*, engajamento e até mesmo a cocriação de produtos e serviços desempenha um papel fundamental. Esse paradigma emergente reinterpreta a noção de relações comerciais, promovendo maior proximidade e personalização. As organizações que contam com a perspicácia de compreender e atender às demandas específicas de seus consumidores garantem uma vantagem competitiva significativa em um mercado repleto de opções e alternativas.

As alterações nas estruturas de intermediação financeira influenciaram sobremaneira os paradigmas das operações comerciais e as interações entre consumidores e órgãos reguladores. Tecnologias como inteligência artificial, aprendizado de máquina e análise de Big Data são integrais, aprimorando a eficiência operacional e promovendo experiências personalizadas nos serviços financeiros. Dentro dessa estrutura, iniciativas que amalgamam plataformas digitais

são particularmente notáveis, facilitando o estabelecimento de ecossistemas financeiros resilientes.

Conforme observado por Pantielieieva et al. (2020, p. 51):

Chatbots, machine learning, artificial intelligence and Big Data analytics – embedding these technologies and/or implementing them through operational, analytical, management tasks allows managing capital, loyalty programs and personalized banking services and investment models on a new level, transforming business models, making payments and money transfers, credit scoring, financial trading and monitoring, compliance control, etc. (Pantielieieva et al., 2020, p. 51)¹⁷.

E seguem os referidos autores:

Formation of a financial intermediation ecosystem based on digital integration [...] innovative ways of interaction to a range of stakeholders. Within the ecosystem, there are financial intermediaries, consumers of financial services and regulatory organizations. [...] Digital technologies such as Blockchain, IoT, Big Data, AI, and biometrics allow optimization of processes, cost reduction, and creation of personalized financial products for consumers. (Pantielieieva et al., 2020, p. 52)¹⁸

Esse contexto contemporâneo catalisou significativamente a inovação em diversos setores, facilitando o advento de modelos de negócios disruptivos que aproveitam as tecnologias emergentes para atender às demandas dos consumidores de maneiras anteriormente inconcebíveis. A transformação digital não apenas redefiniu a intermediação; ela também gerou uma democratização do acesso ao mercado, permitindo que pequenos empreendedores e *startups* emergentes competissem de forma equitativa com empresas estabelecidas.

¹⁷ “As transformações na intermediação financeira são impulsionadas pelas tecnologias digitais, alterando profundamente modelos de negócios. Chatbots, inteligência artificial e análise de Big Data transformam processos operacionais, permitindo personalização em serviços bancários, modelos de investimento e controles de conformidade. Esses avanços redefinem pagamentos, transferências monetárias e avaliação de crédito, além de otimizar riscos e aumentar a segurança contra ameaças cibernéticas.” Tradução Livre. (Pantielieieva et al., 2020, p. 51).

¹⁸ “Ecossistemas financeiros emergem com base na integração digital, unindo intermediários financeiros, consumidores e reguladores. A adaptação a plataformas digitais permite interações inovadoras, fortalecendo marcas e confiança. Exemplos incluem tecnologias como Blockchain, Internet das Coisas (IoT) e biometria, que otimizam processos, reduzem custos e criam produtos financeiros personalizados para consumidores, moldando uma nova era de intermediação.” Tradução livre. (Pantielieieva et al., 2020, p. 52).

Essa mudança transformadora está gerando um cenário de negócios mais dinâmico, no qual a agilidade e a adaptabilidade surgiram como determinantes críticos para o sucesso sustentável. Essas tendências predominantes estão impulsionando uma inovação contínua, obrigando as organizações a reavaliar suas estratégias e estruturas operacionais para sustentar a competitividade em um contexto global em constante evolução. A assimilação de tecnologias emergentes, como inteligência artificial e análise de dados, está capacitando as organizações a tomarem decisões mais informadas e otimizarem seus processos, gerando oportunidades incomparáveis de crescimento e avanço (Costa, n.d.).

As plataformas digitais vêm desempenhando uma função fundamental na orquestração de mercados complexos e na coordenação dos efeitos de rede, que facilitam as interações econômicas dinâmicas. Essa lógica única é fundamental para a fusão de tecnologias de dados e algoritmos avançados, estabelecendo assim um meio digital que ativa a infraestrutura essencial para a circulação econômica. Além de meros intermediários, essas plataformas reprojeta a dinâmica do mercado, aprimorando a acessibilidade e a eficiência, ao mesmo tempo em que se apropriam de valor por meio de suas funções digitais distintas. Essa metamorfose representa um marco significativo na economia digital contemporânea. Nesse sentido, são as reflexões de Langley e Leyshon (2017, p. 15):

The intermediary logic shared by all platform types is distinctive in crucial respects: it goes beyond the making of multi-sided markets through software code to also include the creation and coordination of network effects. Platform intermediation thus frames the 'market encounters' of marketisation processes in ways that are significantly different to the typical mediation of market exchange (Langley; Leyshon, 2017, p. 15)¹⁹

À medida que as plataformas digitais progridem, a monetização e a capitalização dessas estruturas surgem como componentes fundamentais do paradigma empresarial moderno. Essas plataformas permitem a transformação de dados e interações em ativos econômicos, gerando um ciclo de inovação e avaliação que atrai investimentos substanciais em grande escala. No entanto, a

¹⁹ "A lógica de intermediação compartilhada por todos os tipos de plataformas é distinta em aspectos cruciais: ela vai além da criação de mercados multifacetados por meio de códigos de software, incluindo também a criação e a coordenação de efeitos de rede. A intermediação das plataformas, portanto, molda os 'encontros de mercado' dos processos de mercantilização de maneiras significativamente diferentes da mediação típica das trocas de mercado." Tradução Livre. (Langley; Leyshon, 2017, p. 15).

estrutura de intermediação desses sistemas não apenas interliga os mercados, mas também delinea os parâmetros das interações econômicas digitais, configurando assim novas oportunidades de escalabilidade e geração de receita. Conseqüentemente, as plataformas se tornam essenciais para a reconfiguração da economia global, entrelaçando práticas socioeconômicas com avanços tecnológicos. O modelo de negócios das plataformas articula lógicas empresariais estratégicas e significados baseados nos avanços contingentes e nas modificações inovadoras inerentes à intermediação das plataformas. O alcance do sucesso depende de investimentos substanciais na tecnologia e no conhecimento necessários para o *design* e o funcionamento de uma infraestrutura que deve priorizar sua capacidade de 'escalonar' (Langley; Leyshon, 2017, p. 21).

No entanto, essa inovação gera desafios substanciais para os sistemas tributários existentes, que frequentemente carecem da preparação necessária para lidar com as complexidades e flutuações endêmicas das transações digitais. Regulamentações tributárias insuficientes podem culminar em consideráveis déficits de receita para estados soberanos, particularmente em um contexto em que as transações são frequentemente executadas em várias jurisdições (OCDE, 2020a). Além disso, a internacionalização dos serviços digitais, conjugado com a intangibilidade das mercadorias transacionadas por meio dessas plataformas, gera perguntas críticas sobre a conceituação de valor agregado e o rateio de obrigações fiscais.

A complexidade da temática em discussão se evidencia quando se tenta assimilar essas novas estruturas às estruturas tributárias tradicionais. Antes do início da revolução digital, a intermediação era claramente delimitada por limites físicos e funções claramente definidas para fornecedores, compradores e intermediários. Atualmente, com as plataformas digitais funcionando em escala global, essas distinções se tornaram cada vez mais nebulosas (OCDE, 2021d). A tributação, que historicamente se baseia na materialidade das transações e na presença de entidades físicas, encontra desafios significativos na adaptação à rápida evolução desse novo paradigma (Sokolovska e Belozyorov, 2019).

A internacionalização dos serviços digitais também introduz um novo debate sobre a definição do conceito de valor agregado. Nas plataformas digitais, o valor não é criado apenas pela venda de bens ou prestação de serviços, mas também pelo acesso a dados e pela monetização das interações dos usuários. Esse aspecto

levanta uma questão essencial sobre o papel dos dados como um elemento central na geração de valor na economia digital (OCDE, 2021d), sendo esta um dos elementos que dificultam a mensuração desse valor no contexto tributário, o que representa um dos maiores problemas para a adequação dos regimes fiscais às novas realidades do mercado.

As plataformas digitais funcionam em várias jurisdições simultaneamente, muitas vezes sem presença física na maioria dos locais em que suas atividades econômicas ocorrem. Esse cenário complica a aplicação das regulamentações tributárias tradicionais, que historicamente fundamentaram a cobrança de impostos em critérios como presença física ou sede corporativa. Ao divergir dessas estruturas estabelecidas, as formas atuais de intermediação digital desafiam a legislação tributária vigente, gerando brechas que podem ser aproveitadas para diminuir os passivos fiscais. Essa separação entre a criação de valor e sua situação formal atrai o discurso sobre equidade fiscal, particularmente em nações em desenvolvimento que se esforçam para cobrar impostos sobre atividades econômicas que exercem influência direta em suas economias.

As estruturas de intermediação digital manifestam ainda mais o seu intrincamento na diversidade dos participantes envolvidos em cada transação. É que, em razão do modelo em que as plataformas digitais funcionam como intermediárias entre consumidores e fornecedores, em um ambiente em que os fluxos de receita e valor são desagregados e frequentemente obscuros. Tem-se então um fato que contribui para dificultar o rastreamento das transações, bem como a identificação da conjuntura precisa em que ocorre a geração de riqueza. Ademais, várias dessas plataformas empregam metodologias sofisticadas de alocação de lucros, desviando receitas para jurisdições caracterizadas por uma carga tributária reduzida. Como resultado, tem-se a erosão das bases tributárias em países onde as atividades econômicas ocorrem de forma substantiva, ao tempo em que, as estruturas regulatórias lutam para se adaptar à rapidez das inovações digitais, permitindo que essas discrepâncias persistam e, em vários casos, se exacerbem.

Modelos de negócios, como o de compartilhamento e a economia gig, ampliam o escopo das intermediações, permitindo que indivíduos atuem como prestadores de serviços por meio de plataformas. Entretanto, o tratamento fiscal dessas transações é incerto, pois frequentemente ocorre fora das regulações

tradicionais (OCDE, 2019b). A incerteza prejudica a definição das responsabilidades fiscais tanto para os indivíduos quanto para as plataformas.

Ademais, um elemento adicional que complica a tributação na economia digital é a falta de um delineamento definitivo de onde e como o valor é genuinamente gerado. As plataformas digitais acumulam dados de usuários de diversos locais globais, utilizando esses insumos para desenvolver novos produtos e serviços ou para refinar estratégias de publicidade. No entanto, a legislação tributária raramente reconhece os dados como um ativo tributável, gerando uma dissonância entre a criação de valor e a acumulação de tributos. Além disso, a monetização dessas interações é frequentemente indireta e baseada em algoritmos que combinam dados globais, tornando cada vez mais difícil quantificar a extensão do valor gerado em cada jurisdição específica. Essa disparidade ressalta o imperativo de reconceituar os princípios tributários fundamentais para garantir seu alinhamento com uma economia predominantemente baseada em intangíveis.

A necessidade de adaptar as políticas fiscais e regulatórias se torna evidente, uma vez que a tributação tradicional pode não ser suficiente para capturar o valor gerado por essas novas dinâmicas digitais. A implementação de novos modelos fiscais que considerem a natureza intangível dos dados e das interações *online* é crucial para garantir uma arrecadação justa e eficiente, promovendo assim um ambiente econômico mais equilibrado.

Essas mudanças se refletem no aumento do uso de bens intangíveis, como serviços de *streaming* e *softwares*, que utilizam plataformas digitais como mediadoras. Tal cenário suscita questões sobre onde o valor é criado e, conseqüentemente, onde deve ser tributado (OCDE, 2018). A jurisdição fiscal, tradicionalmente vinculada à territorialidade, é desafiada por essas transações, muitas vezes envolvendo múltiplas localizações e sistemas jurídicos.

A tributação de novos modelos de intermediação digital deve levar em conta as particularidades dos pequenos e médios empresários que atuam nessas plataformas. Muitas vezes, esses empreendedores são os maiores beneficiados por essa nova estrutura de negócios, mas também podem enfrentar complicações ao lidar com exigências fiscais complexas. O Brasil, com sua estrutura tributária sobrecarregada de obrigações acessórias, precisa adotar uma abordagem que simplifique os processos de pagamento de tributos para esses empresários (Oliveira,

2018). A simplificação e clareza são essenciais para evitar que o sistema se torne um empecilho ao crescimento econômico.

Outro ponto relevante diz respeito ao aumento da informalidade nas transações digitais. Muitas plataformas permitem que indivíduos ou empresas pequenas atuem sem o devido registro formal, o que dificulta a fiscalização e a arrecadação de tributos. Nesse contexto, o desafio para as autoridades fiscais é desenvolver mecanismos que incentivem a formalização sem onerar excessivamente as operações (OCDE, 2020c). A formalização é crucial para garantir uma base tributária justa e ampla, que evite a criação de uma economia paralela e não registrada.

Ainda que as plataformas digitais estejam na vanguarda da inovação econômica, elas enfrentam críticas quanto ao seu papel na concentração de renda e no impacto sobre pequenos negócios locais. A intermediação, embora reduza barreiras de entrada, também pode criar monopólios digitais, nos quais poucas plataformas dominam mercados inteiros. Isso tem consequências diretas na distribuição de riqueza e, conseqüentemente, nas bases de incidência tributária (Oliveira, 2022). A regulação dessas plataformas pode ser uma ferramenta importante para promover uma maior justiça fiscal.

A OCDE, por meio do projeto BEPS, tem proposto soluções para enfrentar essas questões, sugerindo a redefinição dos conceitos de presença econômica e digitalização dos negócios. Uma das propostas mais importantes envolve a alocação justa dos direitos de tributação entre os países onde os lucros são gerados, especialmente no caso de grandes plataformas globais, como as *big techs* (OCDE, 2013a).

É importante ressaltar que a intermediação digital não se limita ao setor de comércio eletrônico. Outras áreas, como o transporte e a hospedagem, também passaram a ser fortemente influenciadas por plataformas digitais. Empresas como Uber e Airbnb são exemplos de como a intermediação digital transformou setores tradicionais, criando desafios tributários. A ausência de uma regulamentação clara para essas atividades tem gerado debates intensos sobre o papel dessas plataformas na economia e a forma como devem ser tributadas (OCDE, 2020c).

No Brasil, o cenário é particularmente desafiador. A estrutura tributária fragmentada entre os níveis federal, estadual e municipal dificulta a implementação de reformas que acompanhem as mudanças globais. A ausência de uma legislação

unificada sobre tributação digital aumenta as chances de conflitos entre as esferas de competência tributária, gerando insegurança jurídica para as plataformas e os usuários (Oliveira, 2018, p. 20).

A tributação das transações digitais não se limita à arrecadação de impostos sobre a renda. Tributos indiretos também são afetados pela economia digital. Em operações de comércio eletrônico transfronteiriço, por exemplo, a determinação do local de cobrança do imposto é uma questão complexa. A OCDE tem recomendado a adoção de diretrizes internacionais para evitar a dupla tributação ou a ausência de tributação nessas operações, mas a implementação efetiva dessas recomendações enfrenta obstáculos práticos (OCDE, 2020b). A falta de uniformidade entre as jurisdições aumenta a complexidade da aplicação dessas regras.

A revisão da competência tributária e a necessidade de adaptação às novas formas de intermediação digital destacam a urgência de uma reforma tributária ampla. A Emenda Constitucional nº 132/2023, que busca simplificar o sistema tributário brasileiro, ainda enfrenta desafios na sua aplicação às novas realidades da economia digital. O objetivo é garantir uma tributação mais justa e eficiente, que contemple tanto os interesses fiscais quanto os das empresas (oliveira, 2021, p. 15).

Finalmente, a tributação de plataformas digitais deve ser vista dentro de um contexto mais amplo, que inclui o debate sobre o papel do Estado na regulação da economia digital. A revolução tecnológica trouxe uma série de inovações, mas também gerou uma concentração de poder em grandes corporações, que controlam dados e informações valiosas. Para garantir que essas empresas contribuam de maneira justa para a sociedade, é fundamental que os regimes fiscais acompanhem as mudanças tecnológicas, mantendo um equilíbrio entre incentivo à inovação e responsabilidade fiscal (OCDE, 2019c).

No caso específico do Brasil, observa-se que a matriz tributária não acompanha adequadamente as inovações trazidas pela economia digital. Embora se esteja em plena fase de transição da reforma tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº 123/2023, ainda há que se evoluir para superar questões como o caso das plataformas digitais que, não raro, escapam dos sistemas tradicionais de fiscalização tributária, uma vez que suas operações podem ser fragmentadas entre diversos países, diluindo as responsabilidades tributárias. Essa lacuna legislativa exige ações coordenadas entre o legislador e as administrações tributárias para evitar o agravamento do fenômeno de evasão fiscal.

Portanto, a economia digital acaba sendo o ambiente para o surgimento de modelos de negócios inovadores que rompem os paradigmas estabelecidos nas últimas décadas. *Startups* e empresas emergentes descobrem um ambiente propício nesse cenário para inovar e contestar o domínio de grandes corporações, aproveitando a criatividade e a tecnologia como seus principais ativos. No entanto, alcançar o sucesso nesse meio depende de políticas públicas que promovam o empreendedorismo, a pesquisa e o avanço tecnológico. O estabelecimento de um ecossistema robusto e inclusivo é vital para que todos os participantes econômicos floresçam, promovendo assim um equilíbrio harmonioso entre inovação, competitividade e sustentabilidade.

3.1.3 Os novos paradigmas da territorialidade das transações

A economia digital alterou fundamentalmente os entendimentos convencionais da territorialidade tributária, tornando a localização física progressivamente menos significativa no estabelecimento da jurisdição tributária. O cenário digital permite que as corporações funcionem em escala global sem precisar de uma presença física em mercados específicos, capitalizando assim as discrepâncias regulatórias entre os Estados.

Diante desse cenário, verifica-se, a partir da disruptura causada pela economia digital, que um momento em transações vem ocorrendo em múltiplas jurisdições, sem que haja uma presença física no local de consumo. Nesse contexto, o debate em torno do conceito de estabelecimento permanente digital surgiu como uma tentativa de adaptar as legislações tributárias a essa nova realidade, ampliando a definição de presença física para incluir operações virtuais e serviços digitais (OCDE, 2021e). Essa transformação não afeta apenas grandes corporações, mas também pequenas e médias empresas que se expandem globalmente por meio de plataformas digitais, exigindo uma reavaliação das abordagens tributárias para evitar tanto a carga tributária excessiva quanto a evasão fiscal (Oliveira, 2018, p. 28).

As empresas que fornecem serviços digitais, incluindo plataformas de streaming e mercados *online*, podem evitar a tributação em jurisdições em que obtêm receitas substanciais, aproveitando assim as lacunas na legislação internacional. Essa ocorrência representa desafios significativos para os Estados

que dependem de uma estrutura tributária baseada na presença física, que tradicionalmente tem sido associada à localização de ativos tangíveis.

Para países em desenvolvimento como o Brasil, esse cenário pode resultar em perda de receitas significativas, já que muitas empresas estrangeiras que atuam digitalmente no país acabam não sendo devidamente tributadas (OCDE, 2020b).

Para a OCDE (2015, p. 10), a economia digital

[...] desafia os sistemas tributários tradicionais, que foram desenvolvidos para transações físicas e presenciais. A natureza intangível dos serviços digitais e a capacidade de operar sem presença física em uma jurisdição específica complicam a determinação de onde o valor é criado e, portanto, onde os impostos devem ser pagos.

A desagregação da jurisdição tributária no cenário digital é intensificada pelo rápido avanço da tecnologia, que frequentemente supera a capacidade dos formuladores de políticas de alterar a legislação tributária. “Isso resulta em um ambiente em que as empresas podem capitalizar as inconsistências entre as jurisdições para reduzir suas responsabilidades fiscais” (OCDE, 2019, p. 20).

Neste particular, a eliminação das fronteiras físicas no ciberespaço permite que as corporações globais evitassem a tributação em países em que geram lucros consideráveis. Esse fenômeno é atribuído à fragmentação da jurisdição tributária e à falta de critérios definitivos para tributar as receitas digitais. Esse novo cenário exige uma reavaliação da arquitetura tributária internacional, incluindo a redefinição dos critérios que vinculam a atividade econômica às respectivas jurisdições. A adoção de conceitos como “presença econômica significativa” visa mitigar esse problema, mas encontra resistência de nações que obtêm vantagens com a fragmentação existente. Além disso, a rapidez e a intangibilidade das transações digitais complicam o rastreamento das receitas, aumentando assim a volatilidade das bases tributárias. Portanto, é imperativo estabelecer mecanismos mais robustos que unifiquem a arrecadação de impostos no âmbito digital, promovendo a equidade fiscal e reforçando a capacidade dos Estados de gerar receita (Campos, 2021, p. 241).

A globalização e a digitalização das atividades econômicas geraram novos desafios para os sistemas tributários, interrompendo o nexo tradicional entre jurisdição e atividade econômica. Historicamente, a tributação era imposta no local onde os empreendimentos produtivos ocorriam ou onde as empresas mantinham

ativos tangíveis. No entanto, o advento da digitalização desmantelou essa estrutura convencional, permitindo que as empresas funcionem em escala global sem uma infraestrutura física substancial. Esse paradigma é exemplificado por empresas digitais que, por meio de intrincados arranjos corporativos, distribuem lucros em jurisdições com alíquotas mais baixas, enquanto suas operações reais estão situadas em mercados consumidores que impõem uma carga tributária mais alta.

A OCDE tem desempenhado um papel central nas discussões globais sobre a economia digital, propondo diretrizes que visam harmonizar a tributação entre os países. As recomendações incluem a criação de novos critérios para definir o "nexo digital", de modo que as empresas sejam tributadas com base em sua atividade econômica, e não apenas na presença física (OCDE, 2017b). A adoção dessas diretrizes ainda depende de negociações internacionais e ajustes nas legislações internas de cada país.

A OCDE tem se esforçado para enfrentar esse dilema por meio de iniciativas como Erosão da Base e Transferência de Lucros (BEPS), que visam introduzir mecanismos destinados a mitigar a erosão da base tributária e a realocação de lucros. Para os países em desenvolvimento, esse problema é ainda mais agudo, pois seus sistemas fiscais dependem predominantemente de impostos baseados no consumo, enquanto os fluxos de receita digital são frequentemente desviados para jurisdições alternativas. Consequentemente, é imperativo estabelecer marcos regulatórios mais transparentes e cooperativos que considerem a distribuição equitativa das obrigações fiscais no contexto global.

A OCDE tem desempenhado um papel central nas discussões globais sobre a economia digital, propondo diretrizes que visam harmonizar a tributação entre os países. As recomendações incluem a criação de novos critérios para definir o "nexo digital", de modo que as empresas sejam tributadas com base em sua atividade econômica, e não apenas na presença física (OCDE, 2017b). A adoção dessas diretrizes ainda depende de negociações internacionais e ajustes nas legislações internas de cada país.

Os desafios fiscais decorrentes da economia digital ressaltam a inadequação das estruturas legais existentes para lidar com as complexidades das transações globais. As corporações digitais exploram a mobilidade inerente de suas operações para alocar lucros em jurisdições de baixa tributação, empregando táticas como preços de transferência e acordos de propriedade intelectual. Esse fenômeno pode

ser atribuído à falta de regulamentações tributárias que reflitam adequadamente as características globais e descentralizadas da economia digital. Para os países em desenvolvimento, a situação é particularmente precária, pois suas estruturas econômicas dependem significativamente da receita derivada de impostos baseados no consumo. As reformas defendidas pela OCDE, como o Pilar Um da iniciativa BEPS, aspiram a estabelecer uma distribuição mais equitativa dos lucros entre os estados, com base no critério de presença econômica substancial. No entanto, a realização dessas reformas encontra impedimentos políticos, particularmente de nações que obtêm benefícios do sistema tributário fragmentado existente. O principal desafio reside em conciliar os esforços de arrecadação de impostos com a necessidade de sustentar um ambiente propício ao comércio e ao avanço tecnológico (Campos, 2021, p. 168).

Os debates internacionais sobre a tributação digital refletem o dilema entre a inovação econômica e a justiça tributária. Por um lado, as tecnologias digitais oferecem oportunidades sem precedentes para melhorar a arrecadação tributária, aumentando a rastreabilidade das transações e reduzindo as práticas de evasão fiscal. Por outro lado, o uso dessas tecnologias exige um compromisso entre transparência e privacidade, além de harmonização das regras fiscais globais. Países desenvolvidos e emergentes têm prioridades diferentes, o que dificulta o consenso necessário para implementar um sistema tributário global eficaz. Ademais, as jurisdições com políticas fiscais mais atrativas resistem às mudanças, temendo perder sua competitividade econômica. Assim, a digitalização requer não apenas inovações tecnológicas, mas também reformas institucionais e políticas, que promovam a justiça fiscal sem comprometer o desenvolvimento econômico. Para alcançar esse objetivo, a cooperação internacional é indispensável, demandando maior compromisso político e técnico entre os Estados envolvidos (Campos, 2021, p. 147).

Além disso, a definição de critérios claros, como a presença econômica significativa, é essencial para garantir que as empresas contribuam de forma justa em todas as jurisdições onde atuam. No entanto, a complexidade desse processo não deve ser subestimada. A adoção de normas internacionais enfrenta barreiras políticas, econômicas e técnicas que exigem um esforço coordenado entre governos, organizações internacionais e o setor privado. O futuro da tributação no contexto digital dependerá da capacidade das nações de superar esses desafios,

promovendo uma agenda que valorize a cooperação em vez do protecionismo. Ao fazer isso, será possível criar um sistema fiscal mais equilibrado, que apoie o desenvolvimento global e evite que a economia digital se torne um vetor de desigualdade econômica e social.

Em última análise, a progressão da economia digital significa uma perspectiva sem precedentes para a reconfiguração das estruturas tributárias globais. A incorporação de tecnologias avançadas e a modificação das regulamentações internacionais facilitam um progresso substancial na equidade tributária, dependendo da priorização do discurso multilateral. Além disso, o estabelecimento de critérios explícitos, como presença econômica substancial, é imperativo para garantir que as empresas contribuam de forma equitativa em todas as jurisdições em que operam. No entanto, a complexidade desse empreendimento não deve ser subestimada. A implementação de *benchmarks* internacionais encontra obstáculos políticos, econômicos e técnicos que exigem uma iniciativa colaborativa entre governos, entidades internacionais e o setor privado. A trajetória da tributação dentro do paradigma digital dependerá da capacidade das nações de superar esses impedimentos, promovendo uma agenda que enfatize a cooperação em vez do protecionismo. Ao conseguir isso, será possível desenvolver uma matriz tributária mais justa, que estimule o desenvolvimento global e evite que a economia digital evolua para um canal de disparidade econômica e social.

A fragmentação das legislações tributárias entre diferentes jurisdições não só gera insegurança jurídica, mas também abre margem para práticas de elisão e evasão fiscal. Empresas globais podem se aproveitar das lacunas entre as legislações nacionais para reduzir ou até eliminar a sua carga tributária, movendo operações para jurisdições com menor tributação (OCDE, 2017d). No Brasil, essa questão ainda não está bem resolvida, o que coloca o país em desvantagem frente à economia digital.

No Brasil, as disputas entre entes federativos sobre a arrecadação de impostos digitais evidenciam a necessidade de uma legislação mais clara e eficiente (OLIVEIRA, 2020). As reformas em curso também levantam preocupações sobre a regressividade do sistema tributário, especialmente em serviços essenciais, o que requer um equilíbrio entre arrecadação e justiça fiscal (Oliveira, 2021, p. 25).

Diante desse cenário, as diretrizes propostas pela OCDE para harmonizar a tributação da economia digital se tornam cada vez mais relevantes, enfatizando a

necessidade de um "nexo digital" que considere a atividade econômica em vez da presença física (OCDE, 2017b). A implementação de uma política fiscal coerente, que promova a cooperação internacional e a inovação tecnológica, é essencial para garantir uma arrecadação justa e fomentar o crescimento econômico no Brasil (OCDE, 2020c). Assim, a adaptação das legislações tributárias à nova realidade digital se torna uma questão de urgência, visando não apenas a eficiência na arrecadação, mas também a promoção de um ambiente favorável ao desenvolvimento de startups e empresas de tecnologia emergentes.

3.2 A OCDE E O RELATÓRIO BEPS

Já se abordou que a expansão exponencial da economia digital trouxe um desafio no que diz respeito à adequação das normas tributárias tradicionais. O debate sobre como tributar essas novas formas de negócios exige uma adaptação profunda das práticas fiscais globais (Oliveira, 2020, p. 55). A tradicional arquitetura fiscal global, que se baseia fortemente na noção de presença física para definir onde as empresas devem pagar impostos, está cada vez mais obsoleta diante das novas realidades digitais. As dificuldades para acompanhar a evolução das práticas empresariais digitais resultaram em um fenômeno preocupante: a erosão das bases tributárias e a transferência de lucros (*Base Erosion and Profit Shifting* - BEPS), o que tem gerado grandes distorções nas receitas fiscais globais e colocado os sistemas tributários internacionais à prova (Martins, 2021, p. 35).

Plataformas digitais de *e-commerce*, serviços de *streaming* e redes sociais, dentre outros, criaram uma dinâmica econômica global, em que a definição de onde o valor é gerado se torna cada vez mais difusa. As abordagens fiscais baseadas na localização física e nos bens tangíveis acabam sendo impactadas pela sua obsolescência, ensejando uma reforma profunda na tributação.

Nesse contexto, a OCDE tem desempenhado um papel fundamental no desenvolvimento de soluções para lidar com esses novos desafios. Em 2013, a OCDE iniciou um projeto ambicioso para combater as práticas prejudiciais de erosão da base tributária e transferência de lucros por meio de uma série de medidas coordenadas, conhecidas como o Plano de Ação BEPS. A iniciativa BEPS surgiu como uma resposta estratégica para mitigar a erosão da base tributária e a realocação de lucros para jurisdições caracterizadas pela tributação mínima ou

inexistente, fenômenos exacerbados pela transformação digital das empresas. As corporações multinacionais que operam no mundo digital, incluindo empresas de tecnologia e plataformas on-line, capitalizaram com sucesso as deficiências das regulamentações tributárias globais, realocando artificialmente seus lucros para nações com condições fiscais mais favoráveis. Isso resultou em um déficit significativo de receita para nações em que os consumidores estão genuinamente localizados, mas onde essas empresas não têm presença física (OCDE, 2015, p. 78).

Em relação aos desafios impostos pela erosão da base tributária e pela repatriação de lucros, Melo e Pimentel forneceram importantes insights contextuais:

Com o avanço da tecnologia, a economia global passou a desconhecer os limites das fronteiras nacionais. Diversos Estados passaram a perceber um movimento se intensificando: a utilização de estruturas, por diversos contribuintes, tendentes a deslocar suas bases tributáveis a países com tributação favorecida. Para isso, as ferramentas utilizadas são as mais diversas, desde a clássica utilização dos paraísos fiscais, o uso abusivo de acordos para evitar a dupla tributação da renda, seja ainda pela estratégia fiscal na escolha de sedes de negócios, apenas para citar os exemplos mais conhecidos (Melo e Pimentel, 2016, p. 85-86).

E prosseguiram os autores:

A partir desse ponto, os organismos internacionais, principalmente a OCDE e o G-20, passaram a empreender um ambicioso projeto com a finalidade de coibir o planejamento tributário considerado agressivo. Essa modalidade de planejamento se dá a partir de estruturas internacionais criadas com finalidade exclusiva ou principalmente tributária, por vezes até artificiais, alocando-se recursos não a partir de razões puramente econômicas, mas com o fito de gozar de vantagens fiscais, geradas mediante o cotejo de legislações internas de diversos países, reduzindo-se a tributação que, ordinariamente, seria devida (Melo e Pimentel, 2016, p. 17).

Consequentemente, o BEPS surgiu como uma preocupação primordial para a OCDE e seus estados membros, principalmente devido ao imperativo de uma estrutura tributária mais justa, capaz de acomodar as rápidas transformações inerentes à economia global. Em 2015, a OCDE divulgou o relatório intitulado *Enfrentando os desafios fiscais da economia digital*, que ressaltou a necessidade de revisar as regulamentações tributárias para enfrentar os novos desafios introduzidos pela digitalização. Este relatório representou um ponto de inflexão significativo no

estabelecimento de políticas tributárias mais inclusivas e adaptáveis voltadas para empresas digitais (OCDE, 2015, p. 82).

A proposta apresentada pela OCDE implicou o estabelecimento de uma estrutura projetada para garantir que as empresas digitais contribuam de forma equitativa para as receitas fiscais em jurisdições onde elas criam valor econômico, independentemente de contarem com uma presença física convencional. Para atingir esse objetivo, a OCDE defendeu a implementação de tributação baseada em novos critérios, como localização do consumidor e criação de valor, em vez de depender exclusivamente da presença física das empresas. O primeiro pilar do BEPS, que diz respeito à alocação de direitos tributários relativos à economia digital, foi formulado com a intenção de realocar uma parte das receitas fiscais para as nações nas quais o consumo ocorre, mesmo nos casos em que as empresas não têm presença física (Olbert e Spengel, 2019, p. 112).

O objetivo geral do Pilar 1 do BEPS é capacitar as nações a reivindicar direitos fiscais sobre os lucros acumulados por empresas digitais no mercado local, sem a necessidade da presença física de tais entidades. Essa provisão garante um regime tributário mais equitativo, alinhando a tributação do lucro com a geração de valor. A OCDE, apoiada pelo apoio de mais de 130 nações, tem trabalhado diligentemente para garantir a aplicação consistente desses novos regulamentos, mitigando assim as discrepâncias entre as jurisdições tributárias (OCDE, 2020, p. 94).

Por outro lado, o Pilar 2 do BEPS introduziu a noção de um imposto mínimo global, com a intenção de impedir que as empresas multinacionais realoquem lucros para paraísos fiscais onde incorrem em obrigações fiscais nominais ou inexistentes. O conceito fundamental é garantir que as multinacionais estejam sujeitas a uma alíquota mínima de imposto sobre seus lucros, independentemente da origem geográfica desses lucros. Essa iniciativa foi considerada uma estratégia crucial para combater a concorrência fiscal prejudicial e promover um cenário tributário global mais equitativo (OCDE, 2021, p. 57).

À luz da expansão das plataformas digitais e da natureza crescente do comércio eletrônico, a tributação da economia digital surgiu como um dos dilemas fiscais mais formidáveis do século XXI. Plataformas como Google, Amazon e Facebook, que geram receita substancial em escala global, se encontram em uma posição excepcionalmente vantajosa para evitar totalmente a tributação sobre seus

lucros em várias jurisdições, empregando táticas como transferência de lucros para jurisdições com alíquotas mínimas de imposto. Consequentemente, a OCDE concentrou seus esforços na criação de mecanismos que impedissem essa forma de evasão fiscal e, ao mesmo tempo, promovessem o crescimento de novas empresas digitais (Olbert e Werner, 2020, p. 128).

No ano de 2021, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) alcançou mais avanços na execução das reformas recém-propostas. A iniciativa que defende uma estrutura tributária global mínima, vinculada ao Pilar 2, obteve maior apoio entre os estados membros, embora continue enfrentando a oposição de certas jurisdições que têm estruturas tributárias mais brandas. A promulgação dessas reformas, no entanto, abriga a capacidade de promover uma estrutura tributária mais integrada, em que a tributação das empresas digitais não depende mais apenas de seu estabelecimento físico, mas sim do valor gerado nos mercados de consumo (Owens e Cardoso, 2021, p. 56).

Apesar da ampla aceitação da iniciativa *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), sua eficácia se baseia na colaboração sustentada entre as nações, uma vez que a economia digital constitui um fenômeno global que transcende os limites geográficos. As nações que se abstêm de se engajar totalmente nas reformas delineadas pelo BEPS podem persistir em funcionar como paraísos fiscais, minando assim o objetivo geral de alcançar uma tributação equitativa para todas as partes interessadas envolvidas. Consequentemente, a OCDE está resolutamente comprometida em ampliar a estrutura de colaboração internacional para garantir que todas as nações sigam as diretrizes recém-estabelecidas promulgadas pelo BEPS (Oliveira, 2020, p. 155).

As reformas iniciadas pelo BEPS também significam um esforço para mitigar as disparidades existentes entre economias avançadas e nações em desenvolvimento. As empresas digitais, que são frequentemente registradas em jurisdições com regulamentações tributárias mais brandas, têm uma vantagem competitiva sobre as empresas nacionais que carecem de recursos equivalentes para otimizar suas estratégias tributárias. O BEPS, por meio da introdução de uma estrutura tributária mais equitativa, esforça-se para corrigir essas disparidades, permitindo que as nações em desenvolvimento também garantam sua participação legítima nas receitas fiscais de empresas digitais (Pereira, 2020, p. 44).

A OCDE dedicou um foco especial à tributação de formas emergentes de ativos digitais, como criptomoedas e dados. As criptomoedas, em particular, apresentam um cenário complexo em termos de tributação, pois funcionam fora da estrutura bancária convencional e podem ser negociadas globalmente sem restrições significativas. A OCDE, em suas últimas publicações, examinou as ramificações fiscais associadas a essas novas formas de valor, propondo o estabelecimento de regulamentações específicas para garantir que as transações envolvendo criptomoedas sejam tributadas adequadamente, sem impedir a inovação no setor (OCDE, 2020, p. 126).

A tributação relativa à economia digital apresenta o intrincado desafio de administrar impostos sobre o consumo de mercadorias e serviços digitais. A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) apresentou estruturas para a implementação de um imposto digital sobre valor agregado (IVA), particularmente no domínio do comércio eletrônico. As plataformas de varejo digital, incluindo Amazon e eBay, foram examinadas por não cumprirem as obrigações fiscais exigidas nas jurisdições em que os produtos são utilizados, já que várias entidades se envolvem na manipulação de preços de venda e margens de lucro para explorar sistemas tributários mais brandos. A OCDE promove maior eficiência nas metodologias de cobrança do IVA que não afetam adversamente a posição competitiva das empresas digitais (OCDE, 2021, p. 145).

No entanto, a realização das reformas propostas pela iniciativa *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) encontra obstáculos substanciais, especialmente no que diz respeito à harmonização das políticas fiscais em escala global. Embora economias proeminentes, como os Estados Unidos e os estados membros da União Europeia, tenham implementado várias recomendações do BEPS, outras nações caracterizadas por estruturas tributárias menos rigorosas ou regimes fiscais mais vantajosos persistem em explorar as brechas existentes. Como resultado, a OCDE continua ativamente engajada na formulação de um sistema que garanta a adoção universal das reformas do BEPS, impedindo assim que nações que não participam proativamente dessas modificações promovam um ambiente propício à evasão fiscal (Owens e Cardoso, 2021, p. 64).

As iniciativas defendidas pelo BEPS exercem um impacto significativo nas pequenas e médias empresas (PMEs), que frequentemente sofrem uma carga desproporcional devido às complexidades associadas aos sistemas fiscais digitais.

Empresas maiores, que têm estruturas tributárias mais sofisticadas, se beneficiam de uma notável vantagem competitiva sobre as PMEs, que muitas vezes carecem dos recursos necessários para lidar com as complexidades da tributação internacional. A OCDE tem desempenhado um papel fundamental na busca de soluções que permitam às PME participar de uma concorrência equitativa sem serem indevidamente oneradas por responsabilidades fiscais digitais (Oliveira, 2020, p. 161).

A colaboração internacional surgiu como um fator crítico para o sucesso do BEPS. O estabelecimento de uma estrutura tributária mais justa e eficiente exige um esforço coordenado entre as nações para garantir a execução consistente das reformas. Além disso, é essencial que as nações desenvolvidas colaborem com os países em desenvolvimento para garantir que todas as partes interessadas se beneficiem das reformas e possam garantir sua parte justa das receitas fiscais geradas pelas empresas digitais (Olbert e Werner, 2020, p. 140).

As ramificações do BEPS para a tributação de entidades digitais significam uma transformação mais abrangente no campo da tributação internacional. A globalização das operações comerciais e a digitalização do comércio exigem um conjunto mais flexível de regulamentações tributárias para acomodar modelos de negócios inovadores que não se integram perfeitamente aos sistemas tradicionais. O BEPS, em sua busca por uma maior harmonização fiscal, resume a necessidade urgente de reformar a estrutura tributária global à luz de uma economia digital cada vez mais complexa (Pereira, 2020, p. 49).

A influência da erosão da base e da transferência de lucros (BEPS) na tributação de empresas digitais serve como um indicador de uma transformação mais ampla no campo da tributação internacional. A expansão global dos negócios e a digitalização das atividades comerciais exigem uma estrutura mais adaptável de regulamentações tributárias para acomodar modelos de negócios inovadores que não se alinham perfeitamente aos sistemas estabelecidos. O BEPS, ao mesmo tempo em que defende uma maior uniformidade fiscal, ressalta o imperativo de modificar a arquitetura tributária internacional em resposta a uma economia digital cada vez mais complexa (Pereira, 2020, p. 49).

A tributação digital, por outro lado, transcende a mera abordagem das responsabilidades fiscais das principais plataformas ou corporações tecnológicas. Ele engloba transações menores, exemplificadas por aquelas executadas por meio

de plataformas de economia compartilhada, como Airbnb ou Uber. Embora essas plataformas possam gerar menos receita, elas desempenham um papel significativo na economia digital e devem estar sujeitas às obrigações fiscais apropriadas de acordo com os princípios do BEPS. Por conseguinte, a OCDE priorizou a tributação equitativa de todas as transações digitais, independentemente de sua magnitude monetária (Oliveira, 2020, p. 168).

À luz das reformas em andamento do BEPS, a OCDE prevê que as estruturas tributárias globais evoluirão em resposta às realidades econômicas contemporâneas. A tributação das corporações digitais representa um dos domínios prontos para tirar o máximo proveito dessas reformas, garantindo que as entidades multinacionais cumpram suas obrigações fiscais em todas as jurisdições nas quais criam valor. Essas modificações também têm o potencial de mitigar as disparidades tributárias entre nações ricas e em desenvolvimento, promovendo assim um ambiente tributário global mais justo e equitativo (OCDE, 2021, p. 157).

Em última análise, a execução das reformas do BEPS constituirá um avanço fundamental na construção de um sistema tributário mais justo e eficiente, capaz de lidar com as complexidades da economia digital. Embora alguns desafios persistam, como a relutância de jurisdições tributárias específicas, as propostas apresentadas pela OCDE significam um esforço significativo para sincronizar as regulamentações tributárias e garantir que as empresas digitais contribuam adequadamente para o financiamento de serviços públicos nos países em que operam (Owens e Cardoso, 2021, p. 72).

3.3 A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NO DIREITO COMPARADO

A tributação da economia digital é inegavelmente um tema central na era da globalização. Diferentes países adotaram abordagens variadas para lidar com a tributação de atividades digitais, mas a falta de uma harmonização global tem dificultado o desenvolvimento de políticas eficazes. No entanto, apesar de diversas tentativas de abordagem, a falta de harmonização global continua a ser um obstáculo significativo para a criação de políticas fiscais eficientes e equitativas. A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) tem sido uma das principais defensoras de um esforço coordenado para lidar com essas questões (OCDE, 2015a, p. 23). O projeto BEPS é um exemplo de uma tentativa de

combate à erosão das bases tributárias, mas ainda enfrenta obstáculos na implementação prática (OCDE, 2013a, p. 31).

A OCDE, como uma das principais defensoras de uma solução internacional para esses desafios, tem trabalhado para estabelecer um regime tributário mais justo e eficiente para a economia digital. Segundo a OCDE (2015a, p. 23), a globalização e a digitalização das economias exigem um novo paradigma tributário, pois as empresas de tecnologia, muitas vezes, geram lucros substanciais em países em que não disponham de uma presença física significativa, uma realidade que enfraquece a capacidade de tributação dos Estados.

O BEPS, lançado pela OCDE, é um exemplo notável de tentativa de combate à erosão das bases tributárias. A iniciativa busca coordenar esforços internacionais para impedir que as empresas multinacionais se aproveitem de brechas legais para reduzir sua carga tributária, utilizando jurisdições com tributação favorecida. A OCDE (2013a, p. 31) observa que, apesar dos avanços no desenvolvimento de políticas de harmonização, a implementação do BEPS ainda enfrenta desafios práticos significativos devido à diversidade dos sistemas fiscais e à resistência de algumas nações.

Na França, a tributação digital foi tratada de forma mais agressiva com a criação do “GAFA Tax”, imposto específico para empresas de tecnologia, como Google, Apple, Facebook e Amazon. Introduzido em 2019, esse imposto visa à tributação sobre a receita gerada por serviços digitais, como publicidade online e intermediação de usuários, mesmo que as empresas não disponham de presença física no país (OCDE, 2019a, p. 54). Essa medida gerou um intenso debate internacional, especialmente com os Estados Unidos, que acusaram a França de discriminar suas empresas (OCDE, 2020b, p. 67). A controvérsia em torno do "GAFA Tax" ilustra as complexidades da governança tributária global e a necessidade de um consenso internacional para abordar a questão da tributação digital de maneira justa e equitativa (Grinberg, 2018, p. 25).

Ao mesmo tempo, a crescente digitalização e a interconectividade global intensificaram a competição fiscal, o que levou muitos países a adotar medidas isoladas para proteger suas bases tributárias. De acordo com a OCDE (2017, p. 45), a capacidade das empresas de tecnologia de realizar operações digitais em múltiplos países, mas pagar impostos em jurisdições de baixa tributação, levanta questões sobre a equidade fiscal e a justiça tributária. A OCDE enfatiza que a

cooperação internacional é crucial para enfrentar esses desafios, garantindo que as empresas de tecnologia contribuam de maneira justa para os sistemas tributários dos países onde geram valor (OCDE, 2020b, p. 45).

Nos Estados Unidos, o debate sobre a tributação das empresas digitais segue uma linha mais cautelosa. A decisão histórica da Suprema Corte, no caso *South Dakota v. Wayfair Inc.*, permite que os estados norte-americanos cobrem impostos sobre transações digitais, mesmo que as empresas não tenham presença física no território estadual (OCDE, 2018, p. 49). Essa decisão, embora marcante, abre um precedente que ainda causa controvérsia, especialmente em relação à multiplicação de tributos em diversas jurisdições. De acordo com Owens e Cardoso (2021, p. 732), essa decisão pode aumentar a arrecadação fiscal dos estados, mas também pode criar desafios para o comércio digital e para as empresas estrangeiras que operam nos EUA.

Enquanto isso, a China tem adotado uma abordagem mais centralizada para regular a tributação da economia digital. O governo chinês não apenas impôs regras rigorosas para tributar as empresas de tecnologia, mas também investiu em infraestrutura digital para garantir o cumprimento das obrigações fiscais (OCDE, 2017a, p. 38). A estratégia de controle centralizado da China tem mostrado resultados positivos, com uma arrecadação mais eficiente, especialmente no setor digital, em comparação com países com sistemas mais descentralizados, como os Estados Unidos (OCDE, 2021, p. 53).

A tributação digital na África do Sul e na América Latina também está em fase de adaptação. A falta de infraestrutura fiscal robusta, a fragmentação das políticas fiscais e a informalidade no setor digital têm prejudicado a capacidade de arrecadação. A OCDE (2020a, p. 22) destaca a importância de uma maior coordenação fiscal entre os países latino-americanos para garantir uma arrecadação mais eficiente e justa no setor digital.

Pode-se verificar que as iniciativas dos países para otimizar a tributação da economia digital compartilham algumas diretrizes centrais que buscam resolver os desafios fiscais impostos pela globalização e digitalização das transações econômicas. A primeira característica comum é a tentativa de adaptar os sistemas tributários tradicionais a um cenário onde as transações não têm fronteiras físicas claras, superando os modelos tradicionais de tributação, que exigem presença física de uma empresa para a arrecadação de tributos, permitindo que os países

repensem o conceito de "presença" e busquem soluções para tributar empresas que geram lucros substanciais sem uma base física no território.

Um segundo ponto em comum dentre essas iniciativas é o aumento da pressão por um tratamento fiscal mais equitativo. É evidente que a economia digital tem criado distorções, nas quais grandes empresas tecnológicas geram receitas significativas em diferentes países, mas pagam tributos em jurisdições de baixa tributação ou paraísos fiscais. Essa constatação acaba por gerar um sentimento de injustiça entre as economias locais, que vêm perdendo arrecadação em razão dessas práticas fiscais agressivas. Para combater essa desigualdade, muitos países estão implementando novos impostos específicos, como o já referido "GAFA Tax" na França, que visa tributar as receitas das empresas de tecnologia baseadas no valor gerado no país, e outros mecanismos semelhantes em diversas nações.

Outro ponto comum é a busca pela harmonização global das políticas fiscais, mesmo ainda existentes desafios significativos nessa área. Embora cada país tenha sua própria abordagem e estrutura tributária, há um esforço coordenado em várias frentes para estabelecer normas internacionais que evitem a dupla tributação ou a evasão fiscal. Organismos internacionais como a OCDE têm promovido a criação de um marco regulatório comum, defendendo que a tributação da economia digital deve ser mais equitativa e proporcional ao valor realmente gerado pelas empresas nos países em que elas operam, mesmo que não contem com uma presença física. Contudo, a falta de um consenso global ainda impede a implementação universal dessas regras.

A modernização dos sistemas fiscais é outro ponto de convergência entre as iniciativas dos países. Muitos estão buscando atualizar suas legislações fiscais para garantir que as empresas digitais sejam tributadas de acordo com sua atividade econômica real, não apenas com sua localização física. O Brasil, por exemplo, a par de estar em pleno processo de transição decorrente da Reforma Tributária, há muito vem debatendo a necessidade de atualizar sua matriz tributária, baseada precipuamente na tributação sobre a base tributável consumo, para incluir novas formas de tributar as transações digitais, como serviços de *streaming* e *e-commerce*. A transformação digital exige que os países adaptem suas abordagens tributárias para alcançar a justiça fiscal e reduzir as distorções existentes no sistema tradicional.

Além disso, a transparência na coleta de dados e a troca de informações fiscais entre países se tornou um tema comum nas iniciativas tributárias. Muitos países estão investindo em sistemas digitais para melhorar a rastreabilidade das transações e garantir que as empresas digitais paguem os tributos devidos em seus países de operação. A utilização de tecnologias avançadas, como inteligência artificial e *blockchain*, tem sido sugerida como uma solução para monitorar e auditar as transações digitais de forma mais eficiente. A transparência permite não apenas a correta arrecadação de impostos, mas também fortalece a confiança pública no sistema fiscal, um fator crucial para a manutenção de uma política tributária justa.

A resistência à adoção de medidas fiscais internacionais, principalmente por parte de países com sistemas fiscais mais favoráveis, como os Estados Unidos e alguns paraísos fiscais, também é uma realidade. Essas nações, muitas vezes, têm relutado em adotar reformas fiscais globais que possam prejudicar suas vantagens competitivas em termos de atração de investimentos. Essa resistência tem dificultado a criação de um sistema harmonizado de tributação digital, levando a um cenário de fragmentação das políticas fiscais. No entanto, a pressão de outras economias e os debates internacionais têm forçado essas nações a reconsiderar suas posturas, uma vez que a evasão fiscal digital afeta a arrecadação de impostos em uma escala global.

A imposição de impostos sobre o valor gerado e a criação de impostos específicos para atividades digitais, como no caso da tributação sobre transações de dados, também surge como um ponto em comum entre as políticas tributárias que vários países estão adotando. Com o aumento da coleta de dados como um dos principais ativos das empresas digitais, vários países têm debatido formas de tributar a geração de valor associada ao uso de dados pessoais e comerciais. A imposição de um imposto sobre a coleta e monetização desses dados é vista como uma maneira de garantir que as empresas paguem por sua utilização dos recursos do consumidor e do mercado. No entanto, questões de privacidade e proteção de dados pessoais também precisam ser cuidadosamente equilibradas com as políticas fiscais.

O desenvolvimento de sistemas fiscais que incentivem a inovação enquanto garantem a arrecadação adequada também é uma preocupação comum. Em um cenário de economia digital, muitos países temem que a sobrecarga tributária sobre empresas de tecnologia possa desencorajar a inovação e os investimentos.

Portanto, as reformas tributárias precisam ser cuidadosamente calibradas para equilibrar a necessidade de arrecadação com a promoção do ambiente de negócios. As políticas fiscais devem considerar as especificidades das empresas digitais, permitindo-lhes operar de maneira competitiva e eficiente, enquanto asseguram que sua contribuição fiscal seja condizente com o valor que geram.

4 A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E A SUA EFETIVIDADE FRENTE À ECONOMIA DIGITAL

No segundo capítulo da presente pesquisa, nos debruçamos sobre conceitos fundamentais pertinentes ao objeto desta investigação, especificamente, discorrendo sobre tributação e matriz tributária. Nesse contexto, abordamos conceito, funções da tributação, trazendo noções os princípios que se apresentam como fundamentos de para uma tributação justa. Além disso, foi feito um esboço da estrutura da matriz tributária brasileira, buscando na Constituição a composição da distribuição da competência tributária, com especial enfoque nos impostos, além de apresentar em números a composição dessa carga, entre os anos de 2002 a 2022.

Buscou-se, junto aos dados mantidos pela Receita Federal do Brasil apresentar a distribuição da carga tributária por Ente Federativo, além de analisar a tributação no Brasil sobre as principais bases da matriz tributária, especificamente impostos sobre consumo e renda, foram analisados patrimônio e consumo em relação aos países da OCDE.

A temática da Economia Digital, foi abordada no terceiro capítulo, trazendo suas principais características e de que maneira essas novas formas de negócio, desafiam os países na busca de um modelo tributário que atenda à equidade e justiça fiscal, em se tratando da tributação sobre os fatos imponíveis trazidos ao nosso cotidiano pela Economia Digital. Foi nesse sentido que conceitos como intangibilidade dos bens, novas estruturas de intermediação de negócios, e os novos paradigmas da territorialidade das transações foram objeto de abordagem na terceira parte desta pesquisa.

Vale ressaltar que as ações empreendidas pela OCDE em busca de uma solução de uma tributação global sobre o fenômeno da economia digital que traga eficiência, justiça, com especial enfoque no Relatório BEPS, além de falarmos em algumas das iniciativas verificadas no direito comparado em se tratando da tributação da economia digital.

A partir do referencial teórico trazido ao longo desta pesquisa, foi possível tratar e elucidar as questões que sustentam a formulação da nossa tese, especialmente, no que diz respeito à matriz tributária brasileira, fazendo um recorte para analisar a sua consistência frente ao fenômeno da economia digital, sendo que ao longo da pesquisa, tivemos como elemento novo, e extremamente relevante a

edição da Emenda Constitucional nº 132/2023, que alterou de maneira significativa a estrutura do nosso sistema tributário e nos colocou em um longo razoável período de transição do atual modelo tributário para o proposto pela Reforma Tributária.

Desse modo, esta pesquisa acadêmica, a par de examinar a estrutura da matriz tributária brasileira, aspirou e aferiu se ela promove justiça ao enfrentar o desafio da tributação da economia digital, tendo em vista que, como já assentamos nos capítulos pretéritos, a tributação do Brasil é historicamente fundada em conceitos tradicionais da economia, sendo esse um fator que dificulta o adequado enfrentamento tributário em relação à realidade trazida pela Economia Digital.

Para o enfrentamento do problema da nossa pesquisa, fizemos uma breve reflexão sobre as várias dimensões das desigualdades sociais e econômicas no Brasil, adentrando em especial no aspecto da análise da matriz tributária brasileira em face da economia digital, com enfoque nos impactos sobre as desigualdades sociais e econômicas.

4.1 AS DESIGUALDADES SOCIAIS E ECONÔMICAS NO BRASIL

As desigualdades sociais e econômicas no Brasil possuem raízes históricas profundas, remontando ao período colonial, quando a estrutura produtiva e tributária foi organizada para sustentar uma economia baseada na exportação e na concentração de renda. Esse legado perpetuou um modelo econômico excludente, caracterizado pela concentração de terras, capital e poder político nas mãos de uma elite restrita. Almeida (2017, p. 45) destaca que o sistema ainda privilegia tributos indiretos, onerando desproporcionalmente as camadas mais pobres da população e perpetuando as desigualdades.

O Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES), no Relatório de Observação nº 2 (2011), já indicava que a carga tributária sobre as rendas no Brasil, incide de forma mais onerosa, do ponto de vista proporcional, àqueles que recebem os menores salários, revelando uma tendência inversamente proporcional, entre renda e carga tributária. O referido relatório apontou que, em 2004, o ônus tributário total no Brasil se apresentava de uma tal forma que, para as famílias com renda total de até dois salários-mínimos, o ônus tributário era de 48,8%, enquanto, nas famílias com renda total superior a trinta salários-mínimos, o ônus tributário era de apenas 26,3% (Brasil, 2011, p. 17).

Se fizermos a análise da desigualdade de renda no Brasil, sob a ótica do índice de Gini²⁰, constataremos as iniquidades decorrentes da concentração de renda. Em 2023, o Brasil alcançou o índice nacional de 0,555, desconsiderados os benefícios de programas sociais governamentais. Esse valor posiciona o país entre os países com maior desigualdade de renda no mundo, próximo de países como a África do Sul, que atualmente possui o maior índice do mundo, chegando a 0,630, segundo o Banco Mundial. Essa realidade evidencia a necessidade urgente de políticas públicas eficazes, que promovam uma distribuição mais equitativa da renda e reduzam as disparidades sociais existentes.

A pesquisa de Pires (2014) destaca que a elevada concentração de renda no Brasil é um legado histórico que remonta ao processo de povoamento e à evolução econômica do país, onde a posse da terra se concentra nas mãos de poucos, resultando em uma distribuição de renda extremamente desigual. Essa desigualdade não é apenas uma questão de renda, mas, se reflete em diversas dimensões, como a moradia e a educação, conforme observado por Lisecki (2016), que argumenta que a desigualdade socioespacial é uma expressão do urbanismo capitalista e que políticas públicas são essenciais para mitigar essas disparidades.

Outro fator relevante é a desigualdade regional, em que as regiões Norte e Nordeste sofrem com a concentração histórica de investimentos no Sul e Sudeste, o que limita o desenvolvimento econômico e social dessas áreas. A falta de políticas públicas robustas para corrigir essas desigualdades, faz com que moradores das regiões menos desenvolvidas enfrentem piores indicadores de saúde, educação e renda, criando um cenário de exclusão social massiva (Fernandes; Gassen, 2020, p. 356).

As desigualdades no Brasil são observadas no mercado de trabalho, em que grande parte desta força atua em condições de informalidade, com baixa proteção trabalhista e salários insuficientes para atender às necessidades básicas. Além disso, mulheres e negros são especialmente afetados. Mulheres negras, por exemplo, enfrentam dupla discriminação de gênero e raça, recebendo salários

²⁰ “O Índice de Gini é uma medida de desigualdade que varia de 0, representando perfeita igualdade, até 1, que reflete desigualdade completa. É amplamente utilizado para medir a concentração de renda em uma população e para comparar níveis de desigualdade entre diferentes países ou regiões.” (Hoffmann, 2019, p. 22).

inferiores e tendo menos acesso a cargos de liderança, o que limita sua participação plena na economia (Fernandes; Gassen, 2020, p. 355).

A concentração de riqueza é outro fator determinante das desigualdades brasileiras. Apenas uma pequena parcela da população detém a maior parte do patrimônio e dos rendimentos do país, enquanto a maioria vive com recursos escassos. Esse fenômeno, associado à falta de políticas redistributivas eficazes, aprofunda as desigualdades e dificulta o acesso de milhões de brasileiros a uma vida digna. A ausência de um sistema tributário progressivo e de investimentos em infraestrutura social contribui para esse quadro (Baumann, 2015, p. 22).

A saúde reflete diretamente as desigualdades sociais, em uma dicotomia vidente entre as classes mais abastadas, que tem acesso a serviços privados de excelência, em detrimento de grande parte da população, que depende exclusivamente do SUS, que, embora fundamental, enfrenta desafios estruturais como subfinanciamento e longas filas de espera. Isso gera um abismo no acesso a cuidados médicos além de aumentar a vulnerabilidade das populações mais pobres (Brasil, 2011, p. 26).

As condições habitacionais no Brasil é outro elemento crítico, na medida em que a urbanização desordenada resultou no surgimento de favelas e periferias onde faltam infraestrutura básica e serviços essenciais. Ambientes como esses, dificultam o acesso ao transporte, saneamento e segurança, reforçando as barreiras para que as populações marginalizadas melhorem suas condições de vida (Brasil, 2009, p. 21).

O racismo estrutural desempenha um papel significativo nas desigualdades brasileiras. Negros têm menos acesso à educação de qualidade, empregos formais e condições dignas de moradia. Essas barreiras históricas perpetuam ciclos de exclusão social e econômica, impedindo o avanço de milhões de pessoas. A superação desse problema requer políticas afirmativas e um compromisso efetivo com a equidade racial (Bauman, 2015, p. 24).

A falta de acesso a políticas públicas efetivas, amplia ainda mais as desigualdades. Programas de transferência de renda, embora importantes, são insuficientes para combater as disparidades em larga escala. A ausência de investimentos em infraestrutura social, como educação, saúde e moradia, impede que as famílias mais vulneráveis rompam o ciclo da pobreza e alcancem maior inclusão social (Brasil, 2009, p. 30).

Outro fator recente, mas igualmente importante, é a exclusão digital. O acesso à tecnologia, especialmente à internet, tornou-se essencial para o aprendizado, o trabalho e a interação social. No entanto, muitas comunidades rurais e periféricas não têm acesso adequado, o que limita as oportunidades de desenvolvimento e amplia o fosso entre ricos e pobres (Fernandes e Gassen, 2020, p. 354).

No âmbito da tributação, já nos debruçamos sobre as funções redistributiva, de justiça social e reguladora da tributação, e da sua instrumentalidade para combate às desigualdades. A matriz tributária brasileira, com sua dependência predominante da tributação sobre o consumo, representa uma parte significativa do orçamento das classes de baixa renda. Enquanto, para as classes mais favorecidas, essa tributação possui um impacto relativamente menor, já que estão em melhores condições para arcar com esses custos. Essa realidade evidencia um aspecto importante da desigualdade social e econômica no Brasil: a tributação desigual.

À luz de todo esse contexto, a superação das desigualdades sociais e econômicas no Brasil exige uma abordagem integrada, e de longo prazo. É necessário investir em educação de qualidade, habitação digna, acesso à tecnologia e saúde universal, além de enfrentar os desafios estruturais do racismo e da concentração de riqueza. Repensar a matriz tributária brasileira é extremamente necessário, para que se busque um modelo de tributação que promova equidade, para que, em conjunto com políticas públicas efetivas e um compromisso coletivo, possa se construir uma sociedade mais justa e equitativa.

4.2. A CONSISTÊNCIA DA INCIDÊNCIA DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA SOBRE O FENÔMENO DA ECONOMIA DIGITAL

Neste tópico buscamos analisar a consistência e efetividade da matriz tributária brasileira em relação à tributação da economia digital. Como já vimos, a nossa matriz tributária é notoriamente marcada por sua complexidade e regressividade, posto que, prioriza tributos indiretos, como o ICMS, IPI e PIS/COFINS, impondo à grande parte da população brasileira, o maior ônus tributário. Em contrapartida, a tributação sobre renda e patrimônio apresenta baixa progressividade, o que vem a beneficiar as classes mais ricas, que são oneradas quanto à carga tributária de forma mais branda.

Rodrigues (2019, p. 89) aponta que a percepção de injustiça da matriz tributária, na visão dos cidadãos/contribuintes, influi para altos índices de sonegação, enfraquecendo a arrecadação e ampliando a dependência de tributos regressivos. Especificamente sobre a legitimidade da tributação imposta aos cidadãos, Holmes e Sustain (2020, p. 168), ao refletirem sobre os motivos que justificam a obediência às normas legais pelos cidadãos, assim disseram:

[...] o cidadão comum não obedecerá rotineiramente às leis se também não as perceber como legítimas. E isso significa que precisa perceber que os ônus impostos pelas leis são partilhados de modo mais ou menos equitativo entre toda a população. A obediência à lei deriva em parte de um entendimento social de que o Estado salvaguarda e promove interesses humanos fundamentais, entre eles certas liberdades individuais básicas. Ou **seja, a imposição dos direitos não somente pressupõe o poder de tributar e gastar, mas também ajuda a criar entre o povo uma aceitação desse poder.** As autoridades que estão no poder criam boa vontade política quando financiam os direitos que os cidadãos querem. [grifo nosso]

E seguem os referidos autores trazendo uma motivação moral do cidadão em cumprir as leis, decorrente da premissa de que “o sistema que eles assim colaboram para sustentar defende suas liberdades fundamentais num grau suficiente, embora não perfeito” (Holmes e Sustain, 2019, p. 168). Ou seja, a conduta natural de obedecer as leis instituídas pelo Estado, passa pela aceitação da população, de que o Estado está exercendo o seu poder de legislar, com vistas à garantir direitos fundamentais dos próprios cidadãos, o que confere legitimidade à atividade legislativa do Estado e, por consequência, o acato voluntário às leis.

Para Habermas (2020, p. 200), o princípio da democracia decorre ligação do princípio do discurso com a forma jurídica, conferindo legitimidade do processo legislativo. Ele enxerga na concepção democrática uma via de mão dupla entre direito e sociedade, em que as molduras do direito produzidas pela sociedade agir comunicativo, abrem espaços para novas interações sociais, gerando um ciclo infundável de novas formulações sociais e jurídicas. O procedimento democrático que institucionaliza as formas de comunicação necessárias para que se tenha uma “política racional da vontade”, deve considerar, ao mesmo tempo, diferentes condições de comunicação (Habermas, 2020, p. 236).

Portanto, a partir da visão de Habermas sobre a legitimidade democrática, resta evidenciar que qualquer ato emanado de qualquer dos poderes do Estado, em

especial, aqueles emanados do legislativo – a quem cabe regular a forma de tributação do país – está condicionado à vontade do povo, razão pela qual há de haver a edição de normas que mais do que impor obrigações aos contribuintes, denotem um alinhamento com os princípios democráticos e republicano, sendo expressão da soberania exercida pelo povo e da supremacia que reveste a Constituição. (Nascimento, 2014, p. 12)

Traçadas essas reflexões iniciais, nos coube aqui trazer as considerações sobre a atual conformação da nossa matriz tributária, adentrando, especialmente, em como a tributação da economia digital é regulada, para buscarmos aferir a contemporaneidade da matriz tributária às novas formas de negócios instituídas pela economia digital, em especial, para buscarmos respostas para o problema delineado, especificamente para saber se a matriz tributária brasileira, é capaz de assegurar a justa incidência da norma para conferir equidade fiscal em relação ao fenômeno da economia digital.

Como já assentamos no segundo capítulo desta pesquisa, a matriz tributária brasileira é notoriamente marcada por sua carga desproporcional sobre a base consumo, o que penaliza a grande parte da população brasileira, que pela baixa renda que auferem, acabam dispendendo uma significativa de seus recursos em bens essenciais. Ao mesmo tempo, a tributação sobre as bases tributáveis de renda e patrimônio apresenta baixa progressividade e, geralmente, acompanhada de lacunas na legislação tributária que permitem às classes mais ricas a elisão ou mesmo evasão fiscal. Segundo dados da OCDE (2021), países com estruturas tributárias mais justas e progressivas alcançam maior redistribuição de renda e redução das desigualdades sociais.

No Brasil, no entanto, o peso das políticas fiscais ainda está aquém desse potencial redistributivo. A literatura jurídica e econômica aponta que a atual configuração da matriz tributária está fortemente atrelada a fatores históricos e políticos, que dificultam a implementação de reformas estruturais capazes de enfrentar as desigualdades. Apesar de iniciativas legislativas recentes, como a Emenda Constitucional nº 132/2023, a aplicação prática de mudanças na matriz tributária continua limitada, sendo influenciada por interesses econômicos que se opõem à redistribuição, isso sem falar que estamos iniciando um processo de transição entre os sistemas atual e novo, que vai até o ano de 2033, período em que toda as inovações trazidas pela chamada reforma tributária deve ser implementada.

Fazendo um recorte específico, para analisar a adequação da matriz tributária brasileira ao fenômeno da economia digital, nos pautamos pela confirmação da competência tributária atribuída aos entes federativos pela Constituição Federal, com atenção na reforma implementada pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Podemos afirmar que temos uma matriz tributária tradicional, centrada sobretudo sobre a base tributável consumo, o que claramente acarreta inúmeras dificuldades e obstáculos significativos, para que se alcance uma tributação adequada e eficiente das transações digitais. Conforme bem apontado por Oliveira e Pinto (2018, p. 459), a ausência de regras que abordem de forma clara e precisa os serviços digitais, tais como *streaming* e aplicativos, gera desigualdades e distorções fiscais alarmantes.

Ao analisar a estrutura constitucional de repartição de competência tributária aos entes federados, vemos que o ISS e o ICMS são os impostos utilizados na tributação da economia digital. O ISS incide sobre a prestação de serviços, o que inclui muitas atividades da economia digital, como *streaming* de vídeo, plataformas de marketplace e serviços de hospedagem na nuvem. Já o ICMS é aplicado sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, impactando as vendas online e transações comerciais digitais. Ambos impostos são relevantes para a tributação da economia digital no Brasil e têm sido alvo de discussões sobre a necessidade de adaptação à realidade do ambiente online. Diante do exposto, buscamos fazer uma análise desses dois impostos quanto à consistência em se tratando da tributação da economia digital.

4.2.1. Considerações sobre a incidência do ISS e o ICMS na economia digital:

Iniciamos este tópico adiantando uma percepção, que será justificada a seguir, de que ainda estamos muito longe de chegarmos a um modelo eficaz de tributação dos novos negócios advindos da economia digital, em razão, sobretudo, das premissas sobre as quais a nossa matriz tributária foi estruturada, conforme já explanado ao longo desta pesquisa, tendo em vista que a nossa matriz tributária foi concebida para atender aos ditames de um Estado Social, em que a arrecadação tributária tem grande importância, enquanto principal fonte de recursos para o custeio dos serviços públicos assumidos pelo Estado em nome do bem comum. No atual cenário, pode-se dizer que no Brasil vigora uma matriz tributária analógica, enquanto a realidade dos fatos, se coloca diante de uma economia líquida,

tecnológica, globalizada, revelando-se a matriz tributária ineficaz para garantir justiça tributária na atual conformação.

Por óbvio, que a inovação nas formas de gerar riqueza trazida pela revolução tecnológica faz com que os sistemas fiscais dos países (não só do Brasil), que foram concebidos em um cenário diverso, acabam por se tornar obsoleto, por assim dizer, justamente por não conferir segurança jurídica, equidade fiscal ao se tratar esses novos fatos, deixando em desvantagem os contribuintes que atuam na economia tradicional. A tradicionalidade da tributação no Brasil, como em vários outros países do mundo, acaba por pautar conceitos aplicáveis aos contribuintes que atuam na economia tradicional. A falta de políticas tributárias adaptadas à economia digital desconsidera a natureza dinâmica desse setor, que frequentemente opera em ambientes de alto risco e mudanças rápidas. Tributar empresas digitais de forma semelhante a negócios tradicionais perpetua uma abordagem desigual e ineficiente (Silva, 2022, p. 89)

Começamos a nossa análise pelo ISS, principal tributo municipal sobre a prestação de serviços. Na linha do que já sustentamos nesta pesquisa, o ISS não tem acompanhado as mudanças introduzidas pela economia digital de forma eficaz. Várias são as disfuncionalidades do ISS na economia digital. A estrutura do ISS foi originalmente concebida para a economia tradicional, onde serviços são prestados de forma presencial e a localização do prestador e do tomador é clara. Na economia digital, as transações frequentemente transcendem limites municipais, o que gera conflitos jurisdicionais e bitributação (Santos, 2021, p. 88). Essa territorialidade fragmentada desestabiliza a isonomia tributária, prejudicando os negócios digitais.

Realmente, a Lei Complementar nº 116/2003, que dispõe sobre as regras gerais do ISS, traz em seu artigo 3º, a definição do local onde o serviço considera-se prestado:

Art. 3º. O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:
[...] (Brasil, 2003, p. 4)

Vemos no dispositivo legal acima transcrito a fixação da regra de territorialidade do ISS, em que foi estabelecido que o serviço se considera prestado no município que abriga o estabelecimento prestador do serviço ou, na falta dele, o domicílio onde o prestador estiver localizado (Quintanilha, et al., 2019, p. 104).

O conceito de estabelecimento do prestador, por sua vez, está descrito no artigo 4º da referida Lei Complementar:

Art. 4º. Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas (Brasil, 2003, p. 5)

A partir das premissas de que a norma estabelece, como aspectos do ISSQN (espacial e subjetivo), em regra, que o serviço considera-se prestado e o município onde está localizado o estabelecimento prestador do serviço e ente tributante competente para exigir o pagamento do ISSQN, temos evidenciada a dificuldade da nossa legislação para buscar a devida incidência da norma sobre fatos ocorridos no contexto da economia digital, posto que, a territorialidade desses novos negócios transcende o conceito estanque de presença física do prestador no local da prestação do serviço. Na economia digital, as transações frequentemente transcendem limites municipais, o que gera conflitos jurisdicionais e bitributação (Santos, 2021, p. 88). Essa territorialidade fragmentada desestabiliza a isonomia tributária, prejudicando os negócios digitais.

Em um paradigma de economia tradicional, o local da prestação de serviços é tipicamente tangível e demarcado geograficamente. Por exemplo, em estabelecimentos como salões de beleza ou oficinas automotivas, a localização física é facilmente perceptível. Por outro lado, na economia digital, os serviços são frequentemente executados em contextos virtuais (como *streaming* de mídia ou computação em nuvem), tornando o conceito de “local de provisão” uma questão subjetiva que apresenta desafios significativos em termos de identificação. No contexto dos serviços de computação em nuvem, torna-se particularmente difícil verificar se a localização do serviço pertence à localização geográfica dos servidores, à localização da sede do provedor de serviços ou à localização física a partir da qual o consumidor acessa o serviço.

Ademais, não há no artigo 3º uma abordagem explícita à hipótese em que o serviço ultrapassa fronteiras municipais ou é tomado de forma fragmentada em vários municípios. Essa ausência de critérios claros para definição do fato imponible do ISS na economia digital acarreta, como consectário lógico, a impossibilidade de

uma efetiva fiscalização pelos municípios, em especial, se tratando de serviços descentralizados ou baseados em plataformas digitais globais.

Outra fragilidade que se verifica na incidência do ISS na economia digital é a insegurança jurídica, que se cria a partir da divergência de interpretações dadas pelos municípios quanto ao “local da prestação”, originariamente pensado para serviços tangíveis e presenciais, considerando que alguns entendem que o imposto é devido no local da sede do prestador, enquanto outros defendem que é devido no local do tomador. Empresas digitais frequentemente lidam com a tributação em múltiplos municípios, enquanto empresas tradicionais pagam ISS apenas no local onde operam. Essa sobreposição resulta em custos administrativos elevados para empresas digitais e em um ambiente tributário menos competitivo (Oliveira, 2020, p. 51). A dupla tributação é um problema recorrente na economia digital. Plataformas de transporte e delivery enfrentam bitributação devido à cobrança do ISS tanto pelo município do prestador quanto pelo do tomador. Esse problema é menos frequente na economia tradicional, onde a territorialidade é mais clara (Gomes, 2021, p. 302).

Se observa que, além dos problemas referentes à necessidade de presença física do prestador, já explanadas, a dificuldade de se identificar na Lei Complementar nº 116/2003 outro aspecto essencial para a configuração do fato imponible relativo ao ISS. A lista de serviços tributáveis pelo ISS, contida na Lei Complementar nº 116/2003, foi alterada para incluir atividades digitais, mas, permanece insuficiente para lidar com a complexidade do setor. Serviços tradicionais possuem definições claras, enquanto atividades digitais enfrentam ambiguidades legais, criando insegurança jurídica e desestimulando investimentos (Carrazza, 2020, p. 239).

Além de Carrazza, vários estudos têm destacado as inadequações da Lei Complementar nº 116/2003 em abordar as características específicas inerentes à economia digital. Uckmar (2021, p. 93) afirma que a enumeração dos serviços sujeitos ao ISS é antiquada e não se alinha aos avanços tecnológicos, gerando vazios regulatórios que impedem tanto a cobrança de impostos quanto o crescimento do setor digital.

Machado (2019, p. 105) elucida que a ausência de critérios explícitos para delinear serviços digitais dentro do arcabouço legal gera insegurança jurídica, resultando em uma notável escalada de disputas tributárias e no potencial de dupla

tributação entre municípios. Essa situação é exacerbada pela falta de modernização legislativa, o que complica a incorporação de atividades emergentes.

Torres (2020, p. 78), também critica o esforço de impor regulamentações formuladas para serviços convencionais no cenário digital. Ele afirma que essa abordagem gera disfunção no sistema tributário, comprometendo a vantagem competitiva das empresas digitais e sufocando a inovação no setor.

Sabbag (2019, p. 311) observa que a inflexibilidade do catálogo de serviços da ISS não consegue acomodar as complexidades das operações digitais, levando a interpretações divergentes e a um aumento de disputas legais, acabando por minar o clima de negócios

Por outro lado, Torres (2020, p. 134) enfatiza que a ambiguidade em torno das categorias tributáveis obriga as empresas digitais a serem classificadas indevidamente, resultando em uma obrigação tributária desigual que prejudica sua viabilidade competitiva.

Scaff (2021, p. 251) afirma que a definição de “serviço” empregada na legislação tributária é inadequada para capturar as nuances da economia digital. Ele destaca que a falta de uma definição contemporânea perpetua as disparidades no tratamento tributário e obstrui a capacidade do ISS de se adaptar às realidades econômicas em evolução.

Como exemplo prático das críticas doutrinárias aqui destacadas, sabemos que a empresa Uber é uma intermediadora de serviços digitais, que coloca à disposição uma plataforma digital, via aplicativo, conectando o prestador do serviço (motorista) e o seu tomador (passageiro), sendo remunerado sobre o serviço prestado em contraprestação pelo espaço cedido em sua plataforma. Inexiste no anexo da Lei Complementar nº 116/2003 um serviço que se amolde ao serviço de “intermediação eletrônica” prestado pela Uber, sendo que, diante dessa omissão, o município tem cobrado o ISSQN, utilizando o serviço elencado no item 10.2 da lista²¹, pautado na premissa de que o serviço de intermediação prestado pelo Uber se assemelha ao um contrato de corretagem (Quintanilha, et al., 2019, p. 101).

Parece ser que a adoção de “adaptações legislativas”, utilização de analogia para fazer incidir impostos, quando a norma não descreve com clareza todos os aspectos que são exigidos para a incidência da norma tributária, como parece ser o

²¹ “10.02 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.” (Brasil, 2003)

exemplo aqui trazido, traz insegurança para o contribuinte que é cobrado sem que haja a devida vinculação da hipótese de incidência ao fato impositivo, criando um ambiente amplamente favorável ao tratamento desigual entre contribuintes que atuam na economia tradicional e digital, para dizer o mínimo.

No âmbito de como o ICMS vem sendo aplicado na tributação da Economia Digital, destacamos o Convênio ICMS nº 106/2017, regulamentado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que foi criado para regulamentar a incidência do ICMS sobre operações com bens e mercadorias digitais. No entanto, verifica-se diversas fragilidades que resultam em um tratamento desigual entre a economia digital e a tradicional. Uma das principais críticas é que o convênio não aborda de forma clara as peculiaridades das operações digitais, utilizando uma abordagem genérica que desconsidera a intangibilidade das mercadorias digitais e os modelos de negócio inovadores do setor (Sabbag, 2019, p. 215).

A territorialidade representa uma vulnerabilidade significativa dentro da estrutura do acordo. Ele estipula que o ICMS deve ser cobrado na jurisdição do estado de destino do consumidor. No entanto, ele não fornece critérios explícitos para determinar o local das transações digitais, atribuíveis à natureza intangível dessas operações. Isso gera um estado de ambiguidade jurídica, para além promover o potencial de conflitos relacionados a impostos entre jurisdições, minando assim a previsibilidade tributária para entidades envolvidas no comércio digital (Machado, 2020, p. 142).

Além disso, a falta de isonomia na tributação entre o setor tradicional e as empresas digitais evidencia uma lacuna regulatória significativa na matriz tributária brasileira. Enquanto o setor tradicional opera sob regras claras e consolidadas, as empresas digitais enfrentam um emaranhado normativo que muitas vezes resulta em insegurança jurídica. Essa situação decorre principalmente da dificuldade de enquadrar produtos digitais, como softwares e aplicativos, em categorias tributárias adequadas. Por exemplo, dependendo da forma de entrega – como *download* ou *streaming* –, a tributação pode variar entre ICMS ou ISS, gerando interpretações divergentes entre os estados e os municípios (Cruz, 2021, p. 67).

Essas desigualdades influenciam ainda mais a eficácia da arrecadação de impostos. Os estados, que historicamente dependem do ICMS como fonte primária de renda fiscal, enfrentam desafios para efetivamente impor impostos sobre transações digitais. Por outro lado, os municípios estão se esforçando para ampliar

sua jurisdição para cobrar impostos sobre esses serviços com base no ISS. Essa disputa competitiva culmina em um verdadeiro conflito fiscal, em que as empresas podem estar sujeitas à dupla tributação ou, em certos casos, evitar completamente a tributação. Conseqüentemente, há uma erosão significativa da receita que compromete o financiamento de políticas públicas críticas.

A desigualdade tributária entre economias digital e tradicional também afeta a competitividade global do Brasil, na medida em que empresas internacionais que atuam no setor digital frequentemente evitam investir no país devido às incertezas jurídicas e aos custos adicionais impostos pelo ICMS. Isso resulta em um mercado menos dinâmico e inovador, prejudicando o consumidor final (Reis, 2021, p. 112).

A legitimidade do Convênio ICMS nº 106/2017 foi questionada por sua expansão da base de incidência do ICMS, que carece de autorização expressa na Constituição. Ao instituir a tributação sobre ativos digitais derivados de transferências eletrônicas, o acordo ultrapassa os limites delineados pela Constituição. De fato, um acordo do CONFAZ seria um instrumento inadequado para o estabelecimento de uma nova estrutura de cálculo do ICMS, em que a tributação é limitada ao Estado de Destino (aspecto espacial). Uma alteração de tal importância necessitaria de emenda constitucional, uma vez que a Constituição delinea a alocação de competência tributária entre os Estados de Origem e Destino no contexto de transações interestaduais envolvendo bens destinados ao consumidor final, sendo que essa matéria tem reserva de lei complementar.

Neste particular, o Supremo Tribunal Federal julgou a ADI nº 5.659, que foi instaurada para avaliar a validade constitucional do Convênio ICMS nº 106/2017, que delineou regulamentava a incidência do ICMS em operações envolvendo licenciamento ou cessão de uso de *software*. O convênio buscou estabelecer diretrizes para a cobrança de imposto pelos estados, instituindo parâmetros para diferenciar entre *software* “pronto para uso” e soluções de *software* sob medida. A controvérsia centrou-se na natureza jurídica dessas transações: se deveriam ser classificadas como circulação de mercadorias, caindo assim na alçada do ICMS, ou como prestação de serviços, que envolveriam o ISS. O debate abrangeu ainda mais a autoridade tributária jurisdicional entre entidades estaduais e municipais, influenciando significativamente o setor de tecnologia e inovação. A matéria era essencial para garantir segurança jurídica aos contribuintes, e equilibrar as arrecadações fiscais, especialmente diante da crescente digitalização econômica.

Em fevereiro de 2021, o STF julgou a ADI nº 5.659 e declarou a inconstitucionalidade da cobrança de ICMS sobre operações de licenciamento e cessão de uso de *software*, sob o fundamento de que tais operações não configuram circulação de mercadorias, mas, prestação de serviços. A Corte reconheceu que, independentemente de o *software* ser padronizado (de prateleira) ou personalizado, sua essência jurídica está ligada à prestação de serviços, devendo incidir o Imposto Sobre Serviços (ISS), de competência municipal. Com essa decisão, o STF uniformizou o tratamento tributário para o setor, reafirmando a primazia do ISS em operações relacionadas à economia digital e descartando a possibilidade de cobrança simultânea por estados (Brasil, 2021)

Referido julgamento ficou assim ementado:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI Nº 6.763/75-MG E LEI COMPLEMENTAR FEDERAL Nº 87/96. OPERAÇÕES COM PROGRAMA DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CRITÉRIO OBJETIVO. SUBITEM 1.05 DA LISTA ANEXA À LC Nº 116/03. INCIDÊNCIA DO ISS. AQUISIÇÃO POR MEIO FÍSICO OU POR MEIO ELETRÔNICO (DOWNLOAD, STREAMING ETC). DISTINÇÃO ENTRE SOFTWARE SOB ENCOMENDA OU PADRONIZADO. IRRELEVÂNCIA. CONTRATO DE LICENCIAMENTO DE USO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. RELEVÂNCIA DO TRABALHO HUMANO DESENVOLVIDO. CONTRATO COMPLEXO OU HÍBRIDO. DICOTOMIA ENTRE OBRIGAÇÃO DE DAR E OBRIGAÇÃO DE FAZER. INSUFICIÊNCIA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO.

1. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. leasing financeiro, contratos de franquia).

2. A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre ISS e do ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar.

3. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares. E o fez não se valendo daquele critério que a Corte vinha adotando. Ele elencou, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC

nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença.

4. Associa-se a esse critério objetivo a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado em qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento.

5. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado Software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS.

6. Ação direta julgada parcialmente prejudicada, nos termos da fundamentação, e, quanto à parte subsistente, julgada procedente, dando-se ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

7. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento. (BRASIL, 2023) (destacamos).

A partir da análise aqui apresentada, vemos que a atual conformação da matriz tributária brasileira não está apta a fazer frente ao fenômeno da economia digital, particularmente em relação ao ISS e ao ICMS, que foram originalmente formulados para o cenário econômico tradicional.

Ambos os instrumentos de tributação, exibem áreas ambíguas em relação à tributação de mercadorias e serviços digitais, incluindo softwares, plataformas de streaming e jogos eletrônicos. Essa deficiência em um delineamento claro gera real insegurança jurídica e disputas por espaço entre entes estaduais e municipais (Schoueri, 2021, p. 45). A situação se agrava pela ausência de regulamentações coesas, que levem em conta as características únicas da economia digital, culminando em uma deficiência de transparência e previsibilidade dentro do sistema tributário (Carvalho, 2020, p. 112).

As desigualdades verificadas no tratamento conferido aos contribuintes da economia tradicional e digital acarretam, para ambos, vantagens e desvantagens. Se na economia tradicional, temos uma legislação consentânea com bens e serviços tangíveis, conferindo certeza na relação entre estado e contribuinte, por outro lado, a economia digital se encontra em um cenário de incertezas de toda a sorte, tal qual já abordamos neste tópico.

Por outro lado, em razão dessa ausência de um modelo tributário contemporâneo ao fenômeno da economia digital, grandes corporações globais conseguem minimizar seus custos fiscais devido à mobilidade digital e à obsolescência dos sistemas fiscais, enquanto empresas tradicionais arcam com uma tributação desproporcional (Borges, 2022, p. 89). Essa falta de equidade gera um ambiente de concorrência desleal e prejudica os pequenos negócios, que são menos capazes de aproveitar lacunas tributárias ou negociar regimes diferenciados (Pinheiro, 2019, p. 56).

A desigualdade gerada pela tributação desatualizada de ISS e ICMS se reflete na concentração de riqueza em grandes corporações digitais e na redução de arrecadação em estados e municípios menos desenvolvidos. Essa perda de arrecadação compromete a capacidade de financiamento de políticas públicas essenciais, aprofundando as desigualdades regionais (Machado, 2021, p. 38). Além disso, o aumento da complexidade tributária para empresas locais resulta em desincentivo ao empreendedorismo e ao desenvolvimento econômico em regiões com menor dinamismo tecnológico.

4.2.2. A Emenda Constitucional nº 132/2023 e as repercussões sobre a tributação da economia digital

A Emenda Constitucional nº 132, promulgada em 20 de dezembro de 2023, introduziu mudanças significativas no sistema tributário brasileiro, especialmente no que tange à tributação da economia digital. A reforma tem como objetivo substituir tributos existentes por novos modelos de arrecadação, buscando simplificar e modernizar a tributação sobre o consumo no país. Além disso, a emenda visa alinhar a matriz tributária brasileira às práticas internacionais, promovendo maior equidade e eficiência na arrecadação (Brasil, 2023, p. 2)

Historicamente, a matriz tributária brasileira não acompanhou as transformações tecnológicas e o surgimento de novos modelos de negócios digitais. Isso gerou desafios para a tributação de serviços como *streaming*, *softwares* e *e-commerce*, acarretando insegurança jurídica e conflitos de competência entre estados e municípios. Esses problemas tornaram-se mais evidentes com o crescimento da economia digital, que revelou a inadequação do sistema atual (Nunes, 2023, p. 4).

A principal inovação foi a redefinição das competências tributárias, visando eliminar as lacunas e os conflitos entre estados e municípios, frequentemente encontrados no regime anterior, especialmente no que concerne à tributação de bens digitais (Oliveira, 2020, p. 25). Essas mudanças foram trazidas com o intuito de acompanhar o avanço tecnológico e adaptar a legislação tributária às novas realidades do mercado digital. Com a ampliação do comércio eletrônico e o surgimento de novos modelos de negócios baseados na internet, ficou evidente a necessidade de uma revisão das regras de tributação para garantir que todas as atividades econômicas fossem devidamente tributadas.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 propõe a unificação de tributos como o ICMS e o ISS em um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), além da criação de uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que substituirá o PIS e a COFINS. Essa unificação tem o objetivo de eliminar a sobreposição de tributos e reduzir a complexidade da atual matriz, oferecendo maior clareza e previsibilidade aos contribuintes (Nunes, 2023, p. 6).

A emenda surge em um contexto de crescimento exponencial economia digital, exigindo dos países uma reconfiguração das matrizes tributárias para adaptarem-se à nova realidade de transações transfronteiriças e bens imateriais, que são de difícil rastreamento por métodos tradicionais.

Nesse sentido, um dos principais desafios da Emenda Constitucional nº 132/2023 era resolver a complexa e polêmica questão das adversidades da incidência de ICMS e ISS sobre a economia digital, que já foi exposto neste capítulo. Até a Emenda Constitucional nº 132/2023, apresenta a inconsistência da matriz tributária brasileira ao fenômeno da economia digital, seja pela falta de clareza e definição precisa em relação à classificação de mercadorias e serviços intangíveis, seja pelas disputas e conflitos entre estados e municípios no que diz respeito à competência para arrecadar esses tributos.

Como solução, a Emenda Constitucional nº 132/2023 implementou um modelo de imposto sobre valor agregado (IVA), com a instituição do IBS, com o objetivo de trazer parâmetros claros e proporcionar maior segurança jurídica, além de prevenir a bitributação, ou seja, a cobrança dupla de impostos sobre um mesmo fato imponible, buscando harmonizar a tributação sobre os bens digitais e garantindo um tratamento adequado e justo para todas as partes envolvidas. Abaixo, o referido dispositivo:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

I - Incidirá sobre **operações com bens materiais ou imateriais**, inclusive direitos, ou com serviços;

II - Incidirá também sobre a **importação de bens materiais ou imateriais**, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade. [...] (Brasil, 2023) (destacamos)

O IBS, que será o substituto do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Serviços (ISS), traz como princípio informador o princípio da Neutralidade, já abordado anteriormente na presente pesquisa. Este princípio busca garantir que o imposto não influencie a decisão de compra e venda, mantendo a imparcialidade do sistema tributário. Além disso, o IBS inova ao incidir sobre bens materiais ou imateriais, como forma de resolver a problemática da intangibilidade dos bens digitais, uma das características marcantes da economia digital, já abordada neste capítulo.

Dessa forma, pretende-se garantir uma distribuição justa do ônus tributário, promovendo a neutralidade e a equidade fiscal. A implementação do IBS, no entanto, não nos parece ser uma tarefa simples, tendo em vista que será necessário analisar os diferentes aspectos da economia digital, desenvolver regras claras e abrangentes para evitar distorções e evitar a evasão fiscal, além de levar em consideração os modelos de negócio existentes, a natureza dos bens digitais, e as peculiaridades desse mercado em constante transformação. Somente com a implementação de políticas adequadas, será possível garantir a justa tributação dos bens digitais, promovendo assim o equilíbrio e a equidade fiscal em um mundo cada vez mais conectado e digitalizado.

Ademais, como desdobramento do princípio da Neutralidade, o constituinte derivado mostrou certa preocupação em conferir tratamento isonômico que deve ser dado aos contribuintes em situação jurídica semelhante, como restou consignado na Exposição de Motivos da Emenda Constitucional nº 132/2023 (Brasil, 2024, p. 32):

25. A experiência internacional e as diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE apontam outros desdobramentos do princípio da neutralidade. Contribuintes em situações semelhantes que realizam operações semelhantes devem estar sujeitos a tributação semelhante pelo IVA. Isso significa que o IVA deve ser isonômico em circunstâncias semelhantes, o que é conhecido na literatura como equidade horizontal.

26. Além disso, a neutralidade também pode ser aplicada no comércio internacional, ao assegurar tratamento tributário equivalente aos contribuintes residentes e não residentes (Brasil, 2024, p. 32)

Considerando a redefinição de competências tributárias trazidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, temos que o IBS será instituído mediante o exercício de competência compartilhada entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, através da edição de uma Lei Complementar Nacional, estabelecendo as diretrizes gerais do novo imposto, como uma medida de buscar superar a questão da fragmentação normativa atualmente verificada com o ICMS e ISS.

Para garantir uma implementação efetiva e eficiente do IBS, haverá a constituição de um Comitê Gestor Nacional, composto por representantes de todos os Entes Federativos, que terá como objetivo coordenar a aplicação das normas gerais do imposto, tal qual prevê o artigo 156-B²², inserido pela multicitada emenda constitucional. Esse órgão colegiado contará em sua composição com representantes dos 26 Estados e o Distrito Federal, além de 27 (vinte e sete) representantes de Municípios, nos termos do artigo 156-B, § 3º, da Constituição

²² “Art. 156-B. **Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada**, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

I - editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;

II - arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;

III - decidir o contencioso administrativo.” (Brasil, 2023)

Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Esse Comitê terá a responsabilidade de regular a repartição das receitas entre os entes federativos, garantindo uma distribuição justa, e equilibrada dos recursos. Outra tarefa importante do Comitê será a administração da arrecadação do IBS, e o repasse das receitas, que será pautado pelo princípio do destino. Isso significa que o imposto será arrecadado no local onde ocorrer o consumo do bem ou serviço, evitando distorções e garantindo uma tributação mais justa e alinhada com a realidade econômica de cada região.

Com todas essas medidas, a intenção é que seja promovida, de fato e de direito, a reforma tributária há muito ansiada, simplificando o sistema de arrecadação e aumentando a eficiência na gestão das receitas. A criação do IBS tem tudo para trazer consigo diversos benefícios, como a redução da burocracia, a eliminação de cobranças duplicadas, a diminuição da guerra fiscal entre os estados e a melhoria do ambiente de negócios como um todo. É importante reiterar que a implementação do IBS será um processo gradual, com um período de transição para que todas as partes envolvidas pensem na melhor forma de concretizar a sua implementação, bem como para que todos possam se adaptar às novas regras e procedimentos.

Além disso, a emenda estabeleceu no artigo 156-A, § 1º, inciso VII, que o IBS será cobrado “pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação” (Brasil, 2023), ou seja, onde ocorre o consumo efetivo. Essa mudança está alinhada com o princípio do destino, que busca equilibrar a arrecadação tributária entre os Estados produtores e consumidores, corrigindo distorções que anteriormente beneficiavam Estados onde as empresas fornecedoras estavam sediadas. O objetivo é promover uma distribuição mais justa dos recursos arrecadados, conforme previsto no § 2º do artigo 156-A.

A adoção do princípio do destino de que estamos a tratar aqui está em consonância com as diretrizes internacionais de tributação da economia digital, como as propostas pela OCDE, que recomenda que a tributação ocorra no local onde o consumo efetivo acontece, garantindo que os países possam tributar adequadamente as atividades econômicas que ocorrem em seus territórios, o que é crucial para evitar a dupla tributação ou mesmo a não tributação, problemas comuns que verificamos no atual cenário legislativo.

A partir dessa alteração constitucional, espera-se uma maior eficiência na gestão tributária, bem como, uma maior transparência e controle sobre a

arrecadação, proporcionando assim um ambiente mais atrativo para os investimentos nesse setor em crescimento constante. Os Estados poderão agora arrecadar o ICMS nas transações envolvendo mercadorias digitais de forma mais assertiva, fortalecendo suas economias e ampliando suas capacidades para investir em infraestrutura, saúde, educação e outras áreas importantes para seus cidadãos.

Com a mudança, as empresas que vendem mercadorias digitais serão obrigadas a recolher o ICMS com base no local onde ocorre o consumo, independentemente de onde esteja localizada sua sede. Isso significa que o imposto será recolhido de forma mais justa, considerando onde efetivamente ocorre o consumo desses produtos. Além disso, a alteração busca evitar a sonegação fiscal e a concorrência desleal entre empresas que vendem produtos digitais, nivelando o campo de atuação delas. É fundamental estar atento às mudanças trazidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, a fim de se adaptar e beneficiar-se das oportunidades que surgirão a partir das novas regulamentações relacionadas à tributação de mercadorias digitais.

A eficiência na gestão tributária e maior controle sobre a arrecadação são objetivos dessa alteração, proporcionando um ambiente mais atrativo para investimentos e contribuindo para o crescimento da economia de forma sustentável. Portanto, é necessário compreender e se adaptar às novas regulamentações para aproveitar ao máximo as oportunidades que surgirão nesse setor em constante evolução (Saife, et al., 2024)

4.2.2.1 Análise crítica da matriz tributária brasileira frente à Economia Digital

A partir da presente pesquisa, entendemos que a estrutura tributária brasileira, de fato, necessita de uma reforma importante para lidar de forma adequada com a tributação da economia digital. Essa necessidade surge da premissa de que a arquitetura tributária existente foi concebida dentro de um paradigma analógico e ancorado territorialmente, em que as transações se manifestam predominantemente em formas físicas. Os fenômenos da digitalização e da globalização, que são intrínsecos à economia digital, expõem as vulnerabilidades inerentes a esse modelo. As transações executadas em plataformas digitais, incluindo serviços de streaming e comércio eletrônico, frequentemente escapam à tributação devido à natureza intangível dos ativos envolvidos e à ausência de um

locus físico definitivo para essas transações, complicando assim a determinação da base de incidência tributária.

É importante destacar que a atual matriz tributária brasileira é regressiva, ou seja, penaliza mais os consumidores de baixa renda, o que agrava as desigualdades sociais e econômicas. Tributos indiretos, como ICMS e IPI, são grandes responsáveis por essa distorção, pois recaem de forma mais intensa sobre os produtos e serviços consumidos por classes sociais menos favorecidas. Essa disparidade é particularmente pronunciada no domínio digital, onde corporações globais proeminentes geralmente contornam as obrigações fiscais no Brasil devido à sua presença física mínima. Conseqüentemente, as pequenas empresas locais são obrigadas a arcar com uma carga tributária maior em comparação com suas contrapartes digitais, minando assim a equidade dentro do sistema tributário.

Ademais, a fragmentação da competência tributária entre União, Estados e Municípios, característica do sistema federativo brasileiro, é um obstáculo para a adaptação às novas necessidades trazidas pela digitalização, criando uma série de disputas sobre qual ente federativo deve arrecadar os impostos sobre as transações digitais. Esse cenário gera um ambiente de insegurança jurídica, tanto para as empresas que atuam no Brasil quanto para os próprios contribuintes. A proposta de centralização ou harmonização da cobrança de tributos sobre a economia digital, como ocorre em outros países, pode ser um caminho para reduzir a complexidade e os custos do sistema tributário, promovendo uma maior previsibilidade para as empresas e para os cidadãos.

Embora algumas iniciativas internacionais, como o projeto BEPS da OCDE, apontem direções possíveis para uma tributação global mais justa, o Brasil precisa de soluções específicas que atendam suas particularidades. A tributação de plataformas digitais no Brasil deve ser mais adaptada às realidades da economia local, considerando a diversidade de atividades digitais e as peculiaridades do mercado brasileiro. Nesse sentido, a modernização da matriz tributária não deve se limitar à aplicação de modelos internacionais, mas também deve considerar as especificidades da economia digital brasileira.

A reforma tributária implementada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, atualmente em fase de transição, apresenta uma oportunidade fundamental para modernizar a matriz tributária brasileira. E essa transição para um novo modelo de tributação deve ser cuidadosamente planejada para evitar efeitos adversos sobre as empresas já estabelecidas no mercado. A Economia Digital tem características próprias, e qualquer mudança abrupta nas regras tributárias pode gerar um ambiente de incerteza, o que afeta negativamente a competitividade das empresas nacionais frente a seus concorrentes internacionais.

Sobre as inovações verificadas na Emenda Constitucional nº 132/2023, destaca-se a medida de amalgamar impostos como ICMS e ISS em um único Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), evidenciando um razoável potencial para agilizar a tributação na economia digital, o que pode mitigar discrepâncias entre Estados e Municípios, além de promover maior clareza dentro do sistema. Embora esse seja um passo importante, a aplicação prática dessas mudanças dependerá de uma implementação eficaz e de um esforço contínuo para garantir que a tributação da economia digital seja justa e eficiente. O Brasil ainda enfrenta o desafio de harmonizar as necessidades fiscais com os princípios da justiça fiscal, que exigem que os recursos arrecadados sejam utilizados para combater as desigualdades socioeconômicas no país.

Não se pode deixar de lembrar que a atual estrutura tributária vigente falha em capturar adequadamente a riqueza gerada pelas transações digitais, que são caracterizadas por serviços imateriais desprovidos de limites físicos. Em um ambiente globalizado, entidades como Google, Amazon e Uber, por exemplo, acumulam receitas substanciais no Brasil sem precisar de uma presença física, o que conseqüentemente complica sua tributação dentro dos limites do sistema tradicional. A implementação de mecanismos para capturar efetivamente essas receitas por meio de uma reforma que leve em conta a globalização e a intangibilidade dos serviços digitais é algo que o Brasil deve buscar.

Nesse contexto, especificamente em relação à economia digital, a aplicação de impostos progressivos, como a adoção de alíquotas mais altas para empresas de grande porte e a tributação sobre dados pessoais e comerciais, pode ser uma estratégia eficiente para promover maior equidade fiscal. Esses impostos devem ser projetados de forma a capturar a riqueza gerada pelas empresas digitais sem

prejudicar a inovação e o desenvolvimento de novos negócios no país. A tributação da economia digital precisa, portanto, ser equilibrada para que promova justiça fiscal sem desincentivar o crescimento econômico.

Um obstáculo considerável que a estrutura tributária brasileira enfrenta é a falta de regulamentações explícitas que supervisionem a tributação da economia digital. Os paradigmas tributários tradicionais enfatizam predominantemente bens e serviços físicos; no entanto, a economia digital abrange uma ampla gama de serviços intangíveis, como provisão de dados e plataformas de mídia. Esses serviços carecem de uma base tangível e as transações geralmente ocorrem fora de uma jurisdição bem definida. Conseqüentemente, isso gera uma situação em que as empresas digitais podem funcionar sem estarem sujeitas à tributação local, impedindo a cobrança de receitas e gerando distorções fiscais.

Para lidar com transações transnacionais de forma eficaz na economia digital, o Brasil deve estabelecer um modelo tributário que facilite a tributação de empresas globais sem impedir o desenvolvimento de negócios locais. Delimitar claramente a base tributável para transações digitais constituiria uma medida inicial crítica. Além disso, o país deve buscar acordos internacionais para combater a evasão fiscal, como os defendidos pela iniciativa BEPS da OCDE, garantindo que as empresas multinacionais remetam impostos proporcionais às receitas que geram no Brasil.

A progressividade representa um princípio fundamental da equidade fiscal, necessitando de avanço dentro da estrutura tributária brasileira. A dependência excessiva de impostos sobre o consumo, como o ICMS e o ISS, exacerba as desigualdades, pois essas taxas impactam desproporcionalmente a demografia de baixa renda. A adoção de um modelo tributário mais progressivo, que implica uma maior tributação de corporações digitais substanciais, serviria como um mecanismo para garantir uma distribuição mais equitativa da carga tributária. A implementação de um sistema que facilite o aumento da tributação sobre os lucros das principais empresas digitais poderia, ao mesmo tempo, promover a equidade fiscal e aumentar a receita pública.

No entanto, a concretização de uma matriz tributária progressiva exige uma transformação fundamental da atual estrutura tributária. Além de revisar a tributação

do consumo, é imperativo antecipar a tributação da renda e dos ativos pertencentes a grandes corporações. A imposição de taxas elevadas a empresas substanciais pode representar uma estratégia eficaz, conciliando a necessidade de arrecadação de receita com a promoção de maior equidade. No entanto, isso também exigiria o estabelecimento de mecanismos robustos de fiscalização para evitar manobras de evasão fiscal por empresas digitais.

É essencial reconhecer que as soluções relativas à tributação da economia digital não devem ser tratadas isoladamente, mas integradas a uma reformulação mais abrangente do sistema tributário brasileiro. A unificação dos impostos, conforme defendida pelas iniciativas de reforma tributária, constitui um avanço significativo; no entanto, permanece insuficiente para enfrentar os desafios gerados pela digitalização da economia. A tributação digital deve ser vista como um componente integral de um esforço mais amplo para modernizar o sistema tributário, que não apenas promove a eficiência fiscal, mas também promove a justiça social, mitigando as disparidades sociais e econômicas.

Além disso, o estabelecimento de tributação direcionada sobre transações digitais, incluindo a imposição de taxas sobre serviços on-line e plataformas de comércio eletrônico, é de suma importância. O IBS proposto como parte da iniciativa de reforma tributária pode representar uma solução viável; no entanto, sua execução exige um planejamento meticuloso para garantir que a tributação dos serviços digitais seja eficaz e equitativa. As experiências de outras jurisdições, particularmente aquelas dentro da União Europeia que já instituíram impostos sobre serviços digitais, podem fornecer informações valiosas para a implementação de estruturas tributárias eficazes no Brasil.

No contexto brasileiro, a formulação da tributação especializada para a economia digital deve ser complementada por uma avaliação abrangente das práticas tributárias e regulatórias existentes. A incorporação de tecnologias emergentes, como inteligência artificial e *blockchain*, pode servir como ferramentas instrumentais para aumentar a transparência e a rastreabilidade das transações digitais, garantindo assim o cumprimento das obrigações fiscais das empresas. A modernização das práticas tributárias é fundamental para abordar as complexidades inerentes à economia digital, o que exige uma abordagem mais adaptável, alinhada às realidades econômicas contemporâneas.

Em última análise, a reforma tributária no Brasil deve garantir que a economia digital esteja sujeita a uma tributação equitativa e eficiente, promovendo assim a justiça e a sustentabilidade fiscal. Esse empreendimento requer uma estratégia que combine as melhores práticas internacionais com as características únicas do contexto brasileiro. O país precisa de uma estrutura tributária capaz de capturar de forma mais eficiente a riqueza gerada pela economia digital, promovendo assim a equidade fiscal e aliviando as disparidades socioeconômicas. É importante destacar que, ao adaptar sua matriz tributária, o Brasil não deve se limitar a adotar soluções paliativas, devendo se basear em um marco regulatório mais robusto, capaz de dar conta das exigências da Economia Digital, sem comprometer a capacidade de crescimento e inovação dos empreendedores locais. Somente com essa transformação o Brasil poderá garantir uma tributação mais justa, eficiente e compatível com os novos tempos econômicos.

4.2.2.2 Perspectivas da matriz tributária brasileira

Sobre as perspectivas da matriz tributária brasileira e a tributação da economia digital, com a efetiva implementação da Emenda Constitucional nº 132/2023, haverá avanços significativos em relação a atual tributação de bens e serviços digitais adotada pelo Brasil, buscando enfrentar o desafio de garantir que os agentes econômicos que atuam na economia digital, em especial, as grandes corporações globais, sejam tributados de forma justa pelo Estado.

É cada vez mais essencial imprescindível as consequências da Emenda Constitucional nº 132/2023 e como ela impactará o panorama tributário da economia digital no Brasil. Nesse contexto, é crucial discutir as implicações além das fronteiras nacionais, em razão dos novos paradigmas da territorialidade das transações digitais. A existência de uma “zona cinzenta” no que diz respeito à tributação da economia digital no Brasil foi uma das grandes críticas à estrutura fiscal anterior à emenda. A disputa entre estados e municípios pela arrecadação de tributos digitais criava uma incerteza jurídica que impactava negativamente os negócios, além de incentivar a judicialização das questões fiscais (Tavares, 2022, p. 45).

Apesar das significativas alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, precisamos pontuar que, apesar do potencial da reforma tributária em convergir para avançar em busca de uma tributação equitativa, em relação ao

fenômeno da economia digital, temos um período de transição, em que coexistirão a atual e a nova matriz tributária, que ocorrerá de forma escalonada, com o objetivo de minimizar os impactos na economia e permitir que os contribuintes e as administrações públicas se adaptem gradualmente às novas regras. O texto da emenda prevê que a transição deve terminar em 2033, quando serão extintos o ICMS e o ISS²³, dando lugar, de forma definitiva, ao IBS, a CBS, além do Imposto Seletivo (IS) (Brasil, 2023, p. 5).

É essencial que a implementação da Emenda Constitucional nº 132/2023 seja monitorada de perto por órgãos independentes, garantindo que os objetivos de redução da regressividade e de fortalecimento da arrecadação sejam efetivamente alcançados. Indicadores claros de desempenho devem ser estabelecidos para avaliar o impacto da reforma ao longo do tempo.

Nos dois primeiros anos da transição, o novo sistema será implementado em caráter opcional, permitindo que as empresas escolham entre aderir ao novo modelo ou permanecer no regime antigo. Esse período visa testar a eficiência e corrigir eventuais problemas na aplicação do IBS e da CBS, enquanto o sistema antigo continua vigente (Nunes, 2023, p. 10). Após, esse prazo inicial, as alíquotas dos tributos antigos, como ICMS, ISS, PIS e Cofins, serão gradualmente reduzidas, ao mesmo tempo em que as alíquotas do IBS e CBS aumentarão proporcionalmente.

Durante a transição, é igualmente importante investir em tecnologias de gestão tributária que permitam a apuração eficiente do novo imposto. Sistemas integrados que utilizem tecnologias como *blockchain* e *big data* podem não apenas aumentar a eficiência da arrecadação, porém, melhorar a fiscalização e reduzir a elisão fiscal.

Até 2033, é crucial estabelecer mecanismos de compensação que protejam os estados e municípios que possam enfrentar perdas de arrecadação. A implementação de um fundo de equalização, financiado por uma parcela da arrecadação do IBS, pode ser uma solução eficaz para garantir que as unidades federativas mantenham a capacidade de investimento em áreas prioritárias, como saúde, educação e infraestrutura.

Durante o período de transição, é de fundamental importância promover a educação fiscal, com campanhas de conscientização que podem ajudar

²³ “Art. 129. Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal.” (Brasil, 2023)

contribuintes a entenderem as mudanças no sistema e a se adaptarem ao novo modelo, aumentando a adesão e reduzindo resistências.

Segundo Nunes, (2023, p. 12), uma das inovações mais significativas da transição é a criação de um sistema integrado de arrecadação e distribuição de receitas, que será gerido por um Comitê Gestor Nacional composto por representantes da União, estados e municípios. O objetivo é garantir a uniformidade na aplicação do IBS e da CBS em todo o território nacional e evitar disputas federativas, especialmente em relação à origem e ao destino dos recursos arrecadados.

A regulamentação do IBS também deve priorizar a transparência e a simplicidade. Um dos principais desafios do modelo atual é a complexidade das regras tributárias, que dificulta o cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes. Um IBS com alíquotas uniformes e regras claras pode reduzir significativamente os custos de conformidade e estimular a formalização de empresas, especialmente as de pequeno e médio porte.

Em resumo, a transição da Emenda Constitucional nº 132/2023 será progressiva e cuidadosamente planejada, com mecanismos para assegurar a estabilidade econômica, a preservação da arrecadação pública e a adaptação gradual de todos os atores envolvidos na nova matriz tributária brasileira.

Nesse contexto, a Emenda Constitucional nº 132/2023 trouxe medidas que, acaso implementadas de forma eficiente durante a transição que está em curso, podem contribuir para enfrentar os desafios impostos pela economia digital. Nos parece que a inclusão de dispositivos específicos que tratam da tributação de operações digitais evidencia a intenção do Brasil em se alinhar de maneira assertiva, decidida e efetiva às recomendadas práticas internacionais adotadas nessa área tão complexa, intrincada e em constante evolução, assegurando, assim, que se atinja a justa tributação da economia digital, fazendo com que grandes corporações digitais, que causam um grande impacto na economia mundial, a partir de suas transações, interações e operações virtuais, sejam compelidos à arcar com o ônus que lhes compete, nos exatos limites e na exata proporção da geração de riqueza que produzem no nosso país, conferindo equidade ao tratamento tributário conferido aos agentes que atuam na economia tradicional e digital.

A reforma tributária sinaliza o empenho do Brasil em modernizar a sua matriz tributária, para que se possa adequar a atividade financeira do estado, à nova, atual

e emergente realidade global, posicionando-se, assim, de maneira ativa, entre os países que buscam, almejam e procuram soluções eficientes, equilibradas e conciliadoras para essa complexa, desafiadora e intrincada questão que emerge no cenário global contemporâneo.

Fazer com que a atuação das empresas multinacionais no nosso país esteja em conformidade com a nova conformação da matriz tributária brasileira torna-se algo a ser enfrentado. É fundamental enfatizar aqui a necessidade de cooperação internacional e a importância de alinhar as diretrizes com as estruturas já estabelecidas por organizações internacionais, como a OCDE, que busca estabelecer um imposto mínimo global para abordar as disparidades provenientes das economias digitais.

Dessa forma, as perspectivas são positivas quanto aos avanços que a nossa matriz tributária pode alcançar com a Emenda Constitucional nº 132/2023, especialmente, para garantir um ambiente tributário justo e equilibrado em um cenário de constantes avanços tecnológicos. Ademais, o potencial de aumento da receita por meio da tributação efetiva dos serviços digitais pode contribuir significativamente para as finanças públicas, permitindo que os governos invistam em infraestrutura e programas sociais essenciais para enfrentar as complexidades introduzidas pela revolução tecnológica (Unctad, 2021b, p. 13).

Quanto à regressividade da matriz tributária brasileira, a reforma proposta pela Emenda Constitucional nº 132/2023, promoveu medidas que podem contribuir para a redução da sua regressividade, merecendo destaque a unificação da tributação sobre o consumo. Com efeito, a criação do IBS e CBS, em substituição ao ICMS, ISS, PIS e COFINS, mostra uma iniciativa para tornar a tributação sobre o consumo mais simplificada e transparente, o que só vem a beneficiar as classes de renda mais baixa, que, como já dissemos alhures, são os que mais suportam o ônus tributário, com significativa parcela de sua renda comprometida com o pagamento de tributos. De forma que, a unificação de tributos indiretos, incidentes sobre o consumo, tende a fazer com que se reduza a regressividade de uma matriz tributária.

Além de buscar simplificar a tributação sobre o consumo, a reforma tributária, como forma de amenização da carga tributária imposta às classes mais pobres, instituiu o que se convencionou chamar de “*caskback*” tributário, com a devolução do IBS e CBS a pessoas físicas, “com o objetivo de reduzir desigualdades de renda”. É

o que se vê nos artigos 156-A e 195, § 18, ambos da Constituição Federal, a seguir transcritos:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§5º Lei complementar disporá sobre: [...]

VIII – as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda; [...]

[...]

Art. 195. [...]

§18. Lei disporá sobre as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V do caput deste artigo a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda. [...] (Brasil, 2023, p. 151)e

Esses dispositivos estabelecem que leis complementares e ordinárias definirão as condições, limites e beneficiários do cashback tributário, visando à justiça fiscal e à redução das desigualdades sociais. A implementação prática desse mecanismo dependerá da regulamentação específica a ser elaborada pelo legislador infraconstitucional.

Além disso, a Emenda Constitucional promove uma redistribuição mais justa das receitas tributárias entre estados e municípios, considerando os critérios de destino e consumo. Isso beneficia regiões menos industrializadas, que antes recebiam uma parcela menor da arrecadação total. Como resultado, essas regiões podem investir em infraestrutura e serviços públicos, reduzindo as desigualdades regionais e incentivando o crescimento econômico local (Costa, 2023, p. 78).

Não se desconsidera que a reforma tributária não trouxe alterações que também poderiam contribuir, em conjunto com as mudanças na tributação sobre o consumo, para a redução da regressividade tributária, em especial, para promover uma revisão sobre a tributação incidente sobre a renda e patrimônio.

A tributação sobre grandes fortunas, um tema frequentemente debatido no Brasil, apesar de representar uma oportunidade para mitigar desigualdades e ampliar o financiamento de políticas públicas, passou ileso neste amplo cenário que passamos (e ainda estamos passando), de reforma tributária. Segundo Nunes (2016, p. 45), “a implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) enfrenta forte resistência de grupos econômicos e políticos, porém, pode trazer resultados

significativos se for acompanhada de medidas que fortaleçam a administração tributária e aumentem a transparência na aplicação dos recursos.”

Ademais, Nunes (2016, p. 47) afirma que [...] a adoção do IGF deve ser integrada a uma reforma mais ampla da matriz tributária, de modo a evitar sobrecarga em outros setores econômicos e assegurar que os recursos arrecadados beneficiem as populações mais vulneráveis.

A reforma da matriz tributária brasileira, além de enfrentar os desafios históricos de regressividade e complexidade, parece ir de encontro aos princípios constitucionais de equidade, eficiência e transparência. O sucesso dessa reforma depende, em última instância, de um compromisso político e social com a estruturação de uma matriz tributária mais justa e alinhada às demandas de um Brasil cada vez mais desigual.

Assim, a Emenda Constitucional nº 132/2023 representa um avanço para a redução das desigualdades sociais e econômicas do Brasil, contudo, sua implementação e confirmação da sua efetividade, dependerá de um compromisso com a equidade e o desenvolvimento sustentável, por parte de todos os atores envolvidos. A adoção de uma matriz mais justa e moderna não apenas reduziria as desigualdades, todavia, ampliaria a capacidade do estado de financiar políticas públicas inclusivas, contribuindo para a construção de uma sociedade mais equilibrada e democrática. Por fim, é esperado que ao fim desse longo período de transição, o Brasil implemente uma matriz tributária melhor do que a que possui nos dias de hoje.

5 CONCLUSÃO

A partir das pesquisas realizadas a "A Matriz Tributária Brasileira e os Desafios da Tributação Sobre o Fenômeno da Economia Digital", passa-se a apresentar as principais reflexões e propostas apresentadas ao longo do estudo. Este trabalho abordou as complexidades da matriz tributária brasileira, e as necessidades de adaptação diante dos desafios impostos pela emergência da economia digital, um fenômeno que redefine as dinâmicas econômicas globais e exige respostas concretas e inovadoras.

O avanço da economia digital trouxe uma mudança estrutural na forma como os governos arrecadam recursos por meio da tributação. Foi destacado na presente pesquisa que o conceito de tributação transcende a simples arrecadação, sendo um instrumento para a promoção do bem-estar social, da justiça econômica e do desenvolvimento sustentável.

No contexto da economia digital, o desafio central está em ajustar os sistemas tradicionais de tributação para capturar as novas formas de riqueza geradas por ativos intangíveis, como dados, algoritmos e plataformas digitais. Essa transformação exige o abandono de modelos puramente territoriais, passando para estruturas mais alinhadas às características globais e descentralizadas das transações digitais.

O poder de tributar, conforme analisado na pesquisa, é uma expressão da soberania estatal que permite aos governos arrecadarem recursos necessários para o cumprimento de suas funções constitucionais. No Brasil, esse poder é exercido dentro dos limites estabelecidos pela Constituição Federal, que organiza e distribui a competência tributária entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Foi destacado na pesquisa como essa organização federativa visa assegurar autonomia financeira a cada ente, permitindo-lhes instituir e cobrar tributos dentro de suas esferas de atuação.

Ainda foi pautado na tese que a competência tributária no Brasil, apesar de clara em muitos aspectos, carece de modernização para se adaptar às novas dinâmicas econômicas. A economia digital trouxe transações que não respeitam fronteiras físicas, desafiando os critérios tradicionais de territorialidade utilizados para determinar a incidência tributária. Essa situação favorece a evasão fiscal e a

elisão, à medida que grandes corporações podem realocar receitas para jurisdições mais favoráveis, explorando lacunas na matriz tributária brasileira. A análise do poder de tributar revelou que, embora o Brasil tenha buscado uma atualização com a Reforma Tributária de 2023, ainda existem áreas em que a regulamentação permanece ambígua ou ainda insuficiente para lidar com a complexidade da economia digital.

As funções da tributação, conforme elucidadas dentro dos limites da pesquisa, ilustram seu significado complexo como mecanismo para promover justiça social, redistribuição de riqueza, regulação econômica e financiamento de operações governamentais. A função redistributiva é particularmente pertinente em uma nação como o Brasil, caracterizada por disparidades econômicas significativas.

A pesquisa abordou uma análise da estrutura tributária brasileira, com especial atenção aos impostos indiretos, e como ela serve para perpetuar essas desigualdades ao impor encargos desproporcionais às classes socioeconômicas menos favorecidas. Por outro lado, a introdução de um sistema de tributação mais progressivo, que prioriza a tributação da renda, riqueza e fortunas substanciais, foi postulada como uma estratégia crucial para aliviar essas distorções. Essa estrutura redistributiva não apenas promove uma maior equidade, contudo, aumenta a coesão social, garantindo que indivíduos com maior capacidade de contribuir tenham uma responsabilidade proporcionalmente maior no financiamento de políticas públicas.

Foi dedicado um merecido espaço à discussão dos princípios que devem nortear uma tributação justa, destacando sua relevância para a construção de uma sociedade mais equitativa. Entre os princípios fundamentais, o da capacidade contributiva ocupa um lugar central, pois, estabelece que cada contribuinte deve arcar com tributos de acordo com sua aptidão econômica, de forma proporcional à riqueza gerada ou acumulada. No contexto da economia digital, esse princípio enfrenta desafios adicionais devido à dificuldade de mensurar a capacidade contributiva de empresas que operam globalmente, com ativos intangíveis e lucros frequentemente deslocados para jurisdições fiscais mais favoráveis.

Outro princípio essencial para uma tributação justa é o da equidade, que pressupõe tratamento igual para contribuintes em situações similares e tratamento diferenciado para aqueles em condições distintas. No Brasil, a predominância de tributos indiretos, que incidem sobre o consumo, viola esse princípio ao penalizar desproporcionalmente os segmentos mais pobres da população. A pesquisa

evidenciou como a estrutura regressiva da matriz tributária brasileira agrava desigualdades sociais e econômicas. A aplicação do princípio da equidade exige uma reestruturação que priorize tributos sobre renda e patrimônio, reduzindo o peso dos tributos indiretos. Além disso, no cenário da economia digital, esse princípio deve ser ampliado para assegurar que grandes corporações tecnológicas contribuam de forma justa, em relação aos benefícios econômicos que obtêm em territórios específicos.

A transparência tributária foi destacada como um princípio indispensável para fortalecer a legitimidade e a confiança no sistema fiscal. A complexidade da matriz tributária brasileira contribui para a opacidade na arrecadação e dificulta a compreensão dos contribuintes sobre suas obrigações fiscais. No âmbito da economia digital, essa falta de transparência é exacerbada por modelos de negócios inovadores, que operam fora das estruturas regulatórias tradicionais. A pesquisa argumentou que a adoção de tecnologias, como inteligência artificial e *blockchain*, pode melhorar significativamente a transparência, facilitando o rastreamento de transações digitais e permitindo maior clareza sobre como os tributos são arrecadados e aplicados.

Sobre o instituto da matriz tributária, conforme analisado na pesquisa, pode ser definido como as escolhas estruturais de um país em relação à sua política fiscal e à forma como distribui a carga tributária entre os diferentes agentes econômicos. No Brasil, essa matriz tem sido historicamente regressiva, com uma alta dependência de tributos indiretos, que incidem sobre bens e serviços. Esse modelo contrasta com sistemas mais progressivos, que priorizam tributos sobre renda e patrimônio, promovendo maior justiça fiscal. A pesquisa argumentou que, para enfrentar os desafios da economia digital, o Brasil deve reavaliar sua matriz tributária e adotar um modelo que seja mais equilibrado e progressivo.

A matriz tributária brasileira, conforme amplamente discutido na pesquisa, apresenta características estruturais que intensificam as desigualdades econômicas e sociais no país. Historicamente ancorada em um modelo regressivo, essa matriz depende de forma excessiva de tributos indiretos, como impostos sobre consumo, que incidem proporcionalmente mais sobre a população de baixa renda.

Esse desequilíbrio contrasta com sistemas tributários mais progressivos, adotados em países desenvolvidos, que privilegiam tributos sobre renda e patrimônio, redistribuindo riqueza de maneira mais equitativa. A pesquisa apontou

que, para corrigir essas distorções, é fundamental uma reestruturação que equilibre as bases de incidência tributária, promovendo maior justiça fiscal sem comprometer a arrecadação necessária para financiar políticas públicas essenciais.

Foi abordado o impacto da economia digital na tributação, demonstrando como a revolução tecnológica desafiou paradigmas fiscais, historicamente consolidados. A transição de uma economia centrada em bens tangíveis para um modelo baseado em ativos intangíveis, como dados e serviços digitais, trouxe questionamentos fundamentais sobre a efetividade das estruturas tributárias atuais. No caso do Brasil, essa transformação é particularmente complexa devido à dependência de tributos regressivos incidentes sobre consumo e à fragmentação das competências tributárias entre União, Estados e Municípios. A falta de mecanismos específicos para tributar as transações digitais cria um vácuo arrecadatório significativo, prejudicando a capacidade do Estado de financiar políticas públicas essenciais. Nesse contexto, a economia digital não apenas desafia a arrecadação, mas, a equidade do sistema tributário, uma vez que empresas digitais frequentemente escapam de uma carga tributária proporcional à riqueza que geram.

O tratamento da atual legislação em relação ao ICMS e ISS na economia digital é um dos principais desafios apontados. Esses impostos, que historicamente regulam a circulação de mercadorias e a prestação de serviços, apresentam sobreposições e lacunas normativas no contexto digital. A dificuldade em definir, se determinada operação digital configura um serviço ou uma mercadoria resulta em conflitos de competência entre estados e municípios, além de criar um ambiente de insegurança jurídica para os contribuintes. Tais problemas prejudicam tanto a arrecadação eficiente, quanto a competitividade de empresas brasileiras em um mercado globalizado.

A economia digital, ao desafiar os limites tradicionais da territorialidade, exacerba os problemas verificados na tributação atual. Empresas digitais globais, muitas vezes operando sem presença física no Brasil, conseguem explorar brechas no sistema tributário para minimizar suas obrigações fiscais. Isso acentua desigualdades, uma vez que empresas locais, submetidas à legislação vigente, enfrentam maior carga tributária comparativa. A elisão fiscal por parte das *big techs* e a incapacidade de capturar a riqueza gerada por serviços intangíveis, como

armazenamento de dados e plataformas digitais, são exemplos claros da necessidade de modernização urgente da matriz tributária.

Os desafios de classificação entre bens e serviços, comuns no cenário atual, destacam a complexidade de determinar a incidência do ICMS ou ISS sobre transações digitais. Essa indefinição não apenas causa conflito entre estados e municípios, mas também dificulta o planejamento tributário de empresas que dependem de operações digitais. Uma revisão normativa que harmonize e simplifique essas definições seria um passo fundamental para modernizar a matriz tributária brasileira.

O ICMS apresenta dificuldades em sua aplicação à economia digital, especialmente em operações envolvendo bens intangíveis. Assim, a legislação atual não consegue capturar de forma eficiente as receitas geradas por essas operações, o que resulta em perda de arrecadação para os Estados.

O ISS, regulado pela Lei Complementar nº 116/2003, também enfrenta desafios significativos no cenário digital, conforme explorado na pesquisa. A lei prevê uma lista de serviços tributáveis que, em muitos casos, não abrange adequadamente atividades da economia digital. Além disso, a competência municipal sobre o ISS, conforme artigo 156 da Constituição, permite que cada município estabeleça suas próprias alíquotas e regras, criando um cenário de fragmentação normativa que dificulta o cumprimento das obrigações fiscais por empresas que operam nacionalmente.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 surge como uma proposta transformadora ao simplificar e reorganizar a tributação nacional. Sua transição para um modelo de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) representa um passo em direção à uniformidade tributária, resolvendo conflitos históricos entre ICMS e ISS. Esse novo formato promete uma maior previsibilidade para os contribuintes e maior transparência para os órgãos arrecadadores.

Um aspecto particularmente crítico discutido na pesquisa foi a redistribuição de competência tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Essa reforma buscou simplificar a matriz tributária brasileira, unificando tributos que incidem sobre o consumo e redefinindo a competência entre os entes federativos. No entanto, a pesquisa identificou que, apesar dos avanços propostos, a implementação dessa reforma enfrenta desafios significativos, incluindo a necessidade de regulamentação dessas alterações, durante a transição, que vai até

2023, a resistência política, conflitos de interesses entre entes federativos e a complexidade técnica envolvida. Além disso, a falta de diretrizes claras sobre a tributação de transações digitais é um obstáculo para que a reforma alcance plenamente seu potencial de modernização e equidade.

As perspectivas do processo de transição de modelos tributários em que o Brasil se encontra são promissoras, mas, não estão isentas de desafios. Um dos principais pontos é a implementação eficiente dos novos tributos, que deve contemplar as especificidades das transações digitais. Questões como o local de tributação, a apuração de bases de cálculo e a distribuição da arrecadação entre estados e municípios precisam ser amplamente discutidas para evitar novos conflitos.

Outro aspecto relevante é a integração tecnológica à matriz tributária, que pode ser potencializada com o uso de tecnologias emergentes como *blockchain* e *big data*. Essas ferramentas podem não apenas ampliar a capacidade de fiscalização, porém, aumentar a eficiência na coleta e no monitoramento de dados em tempo real.

Ademais, é imperativo que a reforma tributária aborde o problema da regressividade estrutural do sistema brasileiro, que impacta de forma desproporcional os contribuintes de baixa renda. Um sistema que privilegie a progressividade, assegurando que a carga tributária seja distribuída de acordo com a capacidade contributiva, é essencial para promover a justiça fiscal.

Uma das soluções mais relevantes é a implementação de um modelo de tributação digital robusto, que contemple as especificidades das transações virtuais. Isso inclui a criação de uma legislação clara e abrangente para a definição das bases de cálculo e alíquotas aplicáveis, considerando as peculiaridades do consumo digital. Além disso, a definição de um critério unificado de territorialidade para as transações digitais pode mitigar conflitos de competência entre estados e municípios.

A falta de padronização nos tributos aplicados à economia digital gera distorções que comprometem a competitividade do Brasil no cenário internacional. Uma abordagem unificada que considere boas práticas internacionais podem criar um ambiente mais competitivo e atrativo para investimentos.

A pesquisa propôs a integração de iniciativas internacionais, como o projeto BEPS da OCDE, como uma solução para mitigar a erosão da base tributária e a

transferência de lucros. No entanto, enfatizou que a adoção dessas diretrizes deve ser adaptada ao contexto brasileiro, considerando a estrutura federativa e a necessidade de preservar a competitividade nacional. A criação de impostos sobre serviços digitais, como o Digital Services Tax (DST), e a adoção de alíquotas progressivas são medidas que podem ser adotadas para alinhar a matriz tributária brasileira às demandas da economia digital. A pesquisa concluiu que a modernização da matriz tributária brasileira não é apenas uma questão técnica, mas uma prioridade estratégica para garantir a sustentabilidade fiscal e promover um crescimento econômico mais equitativo.

A transição proposta pela Emenda Constitucional nº 132/2023 também abre espaço para a revisão de incentivos fiscais. Ao eliminar distorções causadas por renúncias tributárias mal planejadas, o governo pode direcionar recursos para áreas prioritárias, como infraestrutura digital e educação tecnológica. Isso não apenas fortalece a base tributária, mas, impulsiona o desenvolvimento socioeconômico do país.

Conforme explorado na pesquisa, a economia digital trouxe oportunidades significativas de inovação e crescimento, porém, impôs desafios estruturais que requerem respostas rápidas e efetivas. A reforma da matriz tributária, quando alinhada aos princípios de justiça fiscal e sustentabilidade, pode ser um catalisador para a construção de uma sociedade mais equitativa e resiliente.

BIBLIOGRAFIA

ABREU, P. I. B. A tributação dos rendimentos derivados do digital: a experiência das Digital Services Taxes. 2022. Disponível em: <https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/103616/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Texto%20Definitivo%20-%20Pedro%20Abreu%20->. Acesso em: 10 dez. 2024.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

ALMEIDA, João. **Inteligência artificial e tributação**: desafios e perspectivas. Revista Direito Digital, v. 15, n. 2, p. 102-105, 2022.

ALMEIDA, João. **Neutralidade Tributária e Capacidade Contributiva**. São Paulo: Editora ABC, 2019.

ALMEIDA, João. **Princípios da Tributação no Brasil**. São Paulo: Editora Acadêmica, 2019.

ALMEIDA, João. **Princípios de direito tributário**. São Paulo: Editora XYZ, 2019.

ALMEIDA, João. Tributação de marketplaces e a nova realidade do e-commerce. São Paulo: Editora Tributária, 2021.

ALMEIDA, José Carlos de. **Tributação do comércio eletrônico no Brasil: desafios e perspectivas**. São Paulo: Jurídica, 2021.

ALMEIDA, Lucas Farias. **A inteligência artificial e os desafios para a tributação no Brasil**. Brasília: Jurídico, 2022.

ALMEIDA, M. **Tributação e Desenvolvimento Regional**. São Paulo: Atlas, 2019.
CARVALHO, R. A. **Finanças Públicas: Teoria e Prática**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

AMORIM, Pereira de. **Acordos e tratados de bitributação: regulação, segurança jurídica e reflexos fiscais**. 2022. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/552593514.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2024.

ANSELMINI, Priscila; BUFFON, Marciano. Tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil. Revista do Direito Público, Londrina, v. 13, n. 1, p. 226-258, abr. 2018. DOI: 10.5433/1980-511X2018v13n1p226.

ARAÚJO, Guilherme Dourado Aragão Sá. Perspectivas do Direito Tributário na 4ª Revolução Industrial: Análise econômica da destruição criativa da economia disruptiva. In: Economics Analysis of Law Review. Brasília, Universidade Católica de Brasília, v. 9, n. 1, p. 134-153, jan./abr. 2018. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/8363/5664>>. Acesso em: 02 mar. 2023.

ARAÚJO, T. R. **Tributação no Brasil: desafios e perspectivas para a economia digital**. São Paulo: Atlas, 2019.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

ATHANAZIO, Vivian Cintra. *A Tributação na Era Digital: Desafios e Perspectivas para o Sistema Fiscal Brasileiro*. Dissertação (Mestrado em Direito) — Universidade de Brasília, 2014. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/16000>. Acesso em: [data].

AVI-YONAH, Reuven S.; KIM, Young Ran (Christine); SAM, Karen. A New Framework for Digital Taxation. *Harvard International Law Journal*, v. 63, n. 2, p. 279-341, 2022. Disponível em: <https://journals.law.harvard.edu/ilj/2023/02/volume-63-issue-2/>. Acesso em: 27 nov. 2024. ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios - da definição a aplicação dos princípios jurídicos** – 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

AYRES, R. U., & WILLIAMS, E. (2004). The digital economy: Where do we stand? *Technological Forecasting and Social Change*. <https://doi.org/10.1016/J.TECHFORE.2003.11.001>

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. Disponível em: <<https://pt.slideshare.net/Waleriah/histria-do-tributo-no-brasil-ubaldo-cesar-balthazar>>. Acesso em: 03 mar. 2020.

BANCO MUNDIAL. World Development Indicators. Disponível em: <https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI>. Acesso em: 10 dez. 2024.

BARROS, Alexandre. Homens ganharam quase 30% a mais que as mulheres em 2019. Agência IBGE, [S.l.], 06 jun. 2020. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-denoticias/noticias/27598-homens-ganharam-quase-30-a-mais-que-as-mulheres-em-2019>>. Acesso em: 15 dez. 2022.

BARROS, R. P.; FOGUEL, M. N.; ULYSSEA, G. **Desigualdade de renda no Brasil: uma análise da queda recente**. Brasília: Ipea, 2010.

BAUMAN, Zygmunt. **A riqueza de poucos beneficia todos nós?** Rio de Janeiro: Zahar, 2015. 103 p.

BAUMAN, Zygmunt. **A riqueza de poucos beneficia todos nós?** Tradução: Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2015. Disponível em: <https://www.zahar.com.br/livros/a-riqueza-de-poucos-beneficia-todos-nos>. Acesso em: 10 dez. 2024.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004.

BELOZYOROV, A.; SOKOLOVSKA, A. Challenges in the taxation of the digital economy. **Baltic Journal of Economics**, v. 19, n. 2, p. 91-106, 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: 02 mar. 2020.

BIANCO, C.; SILVA, M. **Função Redistributiva da Tributação**. São Paulo: Editora ABC, 2018.

BIANCO, Raquel; SILVA, João. **Redistribuição de renda e justiça fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BORGES, L. M. **Perspectivas da Emenda Constitucional nº 132/2023 para a economia digital**. São Paulo: Editora Jurídica, 2023.

BOTTONE, Germana. A tax on robots? Some food for thought. DF Working Papers, n. 3, Itália: 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: 02 mar. 2020.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659, Relator: Ministro Dias Toffoli, Brasília, DF, 18 fev. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docID=752254626&docTP=TP&prcid=5132886>. Acesso em: 12 dez. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 jun. 2021.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 15 jun. 2021.

BRASIL. **Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2**. Brasília: Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, 2 ed., 2011.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Emenda Constitucional nº 132/2023**. Brasília: Planalto, 2023.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Emenda Constitucional nº 132**, de 2023. Altera a Constituição para modernizar a tributação da economia digital. Diário Oficial da União: Brasília, 2023.

BRASIL. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional. Relatório de Observação nº 1. Brasília: Presidência da República, 2009. Disponível em: <http://www.cdes.gov.br>. Acesso em: 10 dez. 2024.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **Síntese de Indicadores Sociais: Uma análise das condições de vida da população brasileira.** Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/multidominio/condicoes-de-vida-desigualdade-e-pobreza/9221-sintese-de-indicadores-sociais.html>, 2023. Acesso em: 10 dez. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Estudos Tributários: **Carga Tributária no Brasil – 2018 - Análise por Tributo e Bases de Incidência.** Brasília: Ministério da Fazenda, 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Estudos Tributários: **Carga Tributária no Brasil – 2022 - Análise por Tributo e Bases de Incidência.** Brasília: Ministério da Fazenda, 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Exposição de Motivos nº 00038/2024 MF, 2024. Disponível em: [https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/regulamentacao-da-reforma-tributaria/lei-de-gestao-e-administracao-do-ibs/textos-legais/lei-geral-do-ibs-da-cbs-e-do-imposto_com-em-versao-final-24-04-2024.pdf]. Acesso em: 10 nov. 2024.

BRAUNER, Yoram. **International tax policy: Between competition and cooperation.** New York: Oxford University Press, 2013.

BRETAS, Gabriel de Queiroz. Análise econômica austríaca do direito tributário: uma visão crítica da justiça fiscal. In: **Revista de Finanças Públicas**, Tributação e Desenvolvimento. v. 5, n. 5, 2017. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/16453>>. Data de acesso: 04 mar. 2020.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do séc. XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CAMPOS, Márcio Augusto Pereira da Silva. Digital economy and international taxation: the digital revolution and its impact on the discourse of international tax law. 2021. 547 f. Tese (Doutorado em Direito) — Universidade de Brasília, Brasília, 2021. Disponível em: <<https://repositorio.unb.br/handle/10482/42930>>. Data de Acesso: 15 jul. 2023.

CAMPOS, Márcio Augusto Pereira da Silva. **Os Desafios da Tributação na Economia Digital: Uma Análise Jurídica.** Dissertação (Mestrado em Direito) — Universidade de Brasília, 2021. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/41000>. Acesso em: 10 jun. 2024

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** 7 ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003.

CARDOSO, Ana Paula. **Tributação digital e as iniciativas da OCDE: impactos no Brasil.** Rio de Janeiro: Editora Fiscal, 2022.

CARDOSO, Marisa Silva. **A erosão fiscal e o papel da cooperação internacional na economia digital.** Porto Alegre: Jurídico, 2022.

CARNIO, Pedro. **Sistemas Tributários Internacionais e Neutralidade**. Porto Alegre: Editora GHI, 2021.

CARNIO, Pedro. **Tributação e desigualdade**. Brasília: Editora DEF, 2021.

CARRAZZA, R. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

CARVALHO, F. C. **O ICMS e a economia digital: reflexões sobre a reforma tributária**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 110-120, 2020.

CARVALHO, F. C. **Repercussões da EC 132/2023 no federalismo fiscal brasileiro**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 37, n. 1, p. 50-60, 2023.

CARVALHO, José. **Tributação e Justiça Social no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Jurídica, 2017.

CARVALHO, Luiz. **Neutralidade Fiscal e Desigualdades Sociais no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora DEF, 2017.

CARVALHO, Maria. **Justiça fiscal e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Editora ABC, 2017.

CARVALHO, P. A. **Tributação e inovação no Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) **Compliance no direito tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. E-book. Data de acesso: 12 jan. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CEPAL. Panorama Social da América Latina 2020. Santiago: Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe, 2020. Disponível em: <https://www.cepal.org/pt/publicacoes>. Acesso em: 10 dez. 2024.

CHEN, C.. Taxation of Digital Goods and Services. *New York University Annual Survey of American Law*, 70(4), 421-478, 2015;

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CORREIA NETO, João Pedro; OLIVEIRA, Mariana Dias. A tributação na era digital e os desafios do sistema tributário no Brasil. *Revista Brasileira de Direito*, [S.l.], v. 15, n. 1, p. 145-167, 2019. Disponível em: <https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>. Acesso em: 12 nov. 2024.

COSTA, Carlos Arriaga. **O surgimento da economia digital: uma nova teoria econômica à vista?**. Braga, Portugal: Universidade do Minho, Escola de Economia e Gestão, [s.d.]. Disponível em: <https://www1.eeg.uminho.pt/economia/caac/pagina%20pessoal/papers/WPC4A-DIGITAL.PDF>. Acesso em: 12 nov. 2024.

COSTA, J. M. **Política Fiscal e Estabilização Econômica**. Porto Alegre: Bookman, 2017.

COSTA, Renato. A regulamentação tributária de criptoativos: uma abordagem comparativa. **Revista Brasileira de Direito Tributário**, v. 10, n. 3, p. 45-55, 2021.

COSTA, Ricardo Alves. *Criptomoedas e a tributação: uma análise da legislação no Brasil*. São Paulo: Nova Jurídica, 2021.

CRUZ, Faria da A. **Bolsa família e desigualdade: uma análise de decomposição do índice de Gini para o Brasil e suas macrorregiões**. 2018. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/232883849.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2024.

CRUZ, Maria Taiana Carvalho. **Os desafios e os impactos da tributação sobre serviços digitais no Brasil**. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2021. Disponível em: <https://monografias.faculdadebaianadedireito.com.br/storage/810/Monografia---Maria-Taiana-Carvalho-Cruz---verso-final.pdf>. Acesso em: 12 dez. 2024.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da Fonsêca; GASSEN, Valcir. Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e tributação**. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016.

D'ARAUJO, Pedro Julio Sales. **A Tributação na Era Digital: Desafios e Perspectivas para o Sistema Fiscal Brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito) — Universidade Federal do Ceará, 2015. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/15000>. Acesso em: [data].

DE LA FERIA, Rita; REDONDA, Augustin. Policy Brief Tackling Inequality Through Tax Expenditure Reform. 2020. Disponível em: https://t20saudiArabia.org.sa/en/briefs/Pages/Policy-Brief.aspx?pb=TF4_PB1. Acesso em: 01 jun. 2021.

DEAN, Steve A. Tax Deregulation. In: *New York Law Review*. Nova York, 2011. Disponível em: <https://brooklynworks.brooklaw.edu/faculty/432/>. Acesso em: 03 mar. 2020.

ECD. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OCDE Publishing, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>. Acesso em: 13 nov. 2024.

ERSHOVA, N.; SHANGARAEV, R.; KOSAREVA, T. Digital economy role in modern social and economic relations management. In: **PROCEEDINGS OF THE INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE "ADVANCE IN ECONOMIC, BUSINESS AND MANAGEMENT RESEARCH"**, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.2991/AEBMR.K.200324.066>. Acesso em: 1 nov. 2024.

FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil; experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018.

FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho; GASSEN, Valcir. Tributação, desigualdade social e reforma tributária. **Revista Jurídica da Presidência, Brasília**, v. 17, 2020. Disponível em: <https://www.revistajuridicapresidencia.gov.br>. Acesso em: 10 dez. 2024.

FERRAZ, P. L. **Economia Urbana e Tributação Imobiliária**. Campinas: Papirus, 2019.

FERREIRA, L. M. **Justiça Fiscal e Desigualdade Econômica**. Brasília: UnB, 2018.

FIGUEIREDO, Lucas Carneiro. *A tributação do software disponibilizado em nuvem (Software as a Service) nas Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda*. 2017. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/196898676.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2024.

FOSSATI, Gustavo; et. al. Regulação Tributária da Economia Digital: a legislação tributária brasileira está apta a regular os desafios atuais da economia digital? [recurso eletrônico]/Gustavo Fossati [et al.]. – Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. Disponível em https://diretorio.fgv.br/sites/default/files/2023-02/tributacao-da-eco-digital_policy-paper-v5.pdf. Acesso em 15 nov. 2024.

FREITAS JÚNIOR, Carlos de L. **A evolução do sistema tributário brasileiro e suas implicações para a concentração de renda no Brasil**. 2018. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/232882124.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2024.

FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). Código Tributário Nacional comentado: Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. Coord. 7. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2017.

FUCK, Luciano Felício. **Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017.

GANDRA, Antônio. **Economia e Justiça Fiscal**. Porto Alegre: Editora Econômica, 2018.

GANDRA, Luiz. **Direito tributário: teoria e prática**. São Paulo: Editora GHJ, 2018.

GANDRA, Marcos. **Eficiência Econômica e Neutralidade Tributária**. Brasília: Editora JKL, 2018.

GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo: o princípio de origem e de destino em processos de integração econômica**. 2002. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/84432>>. Acesso em: 03 mar. 2020.

GASSEN, Valcir. Matriz tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e tributação**. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016.

GASSEN, Valcir. **Os princípios jurisdicionais de tributação no estado de origem e de destino: suas implicações jurídico-políticas na tributação sobre o**

consumo em processos de integração econômica. 2002. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

GASSEN, Valcir; ARABI, Abhner Youssif Mota. **Economia digital e tributação.** *Migalhas*, 2024. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/coluna/matriz-tributaria/279521/economia-digital-e-tributacao>. Acesso em: 23 nov. 2024.

GASSEN, Valcir; GASSEN, Francisco. Matriz tributária brasileira: (so)negação dos direitos humanos. In: LEONETTI, Carlos Araujo et al. (org). **Direitos humanos da tributação: estudos críticos.** Florianópolis: Habitus, 2020. pp. 31 a 44.

GASSEN, Valcir; SILVA, Janyl de Jesus. A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e tributação.** 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016.

GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil: estudo comparativo da matriz tributária (atualizado com a Reforma Tributária Trump).** São Paulo: Almedina, 2020.

GASSEN. **Direito tributário: pressupostos e classificações dos tributos.** Brasília: Mimeo, 2009.

GOBETTI, S.; ORAIR, R. **Progressividade tributária e redução da desigualdade no Brasil: uma análise das potencialidades e limitações.** Brasília: Ipea, 2017.

GOMES, F. J. **ISS e a economia digital: uma análise jurídica.** Brasília: Gazeta Jurídica, 2021.

GOMES, F.; SOUZA, R.; PEREIRA, L. **Tributação e Política Econômica.** Brasília: Editora GHI, 2018.

GOMES, T. **A Tributação como Instrumento de Políticas de Saúde.** Belo Horizonte: Del Rey, 2018.

Grinberg, I. (2018). International Taxation in an Era of Digital Disruption: Analyzing the Current Debate. *Social Science Research Network*. <https://doi.org/10.2139/SSRN.3275737>

GRINBERG, I. International Taxation in an Era of Digital Disruption: Analyzing the Current Debate. **Social Science Research Network**, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.2139/SSRN.3275737>. Acesso em: 13 nov. 2024.

GUSMÃO, J. A grande dilação: economia digital, tributação virtual. In: *Tributação da Economia Digital: Diálogo Norte-Sul*, 2023. Disponível em: https://books.google.com.br/books?hl=en&lr=&id=D9ziEAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA171&dq=Muitos+pa%C3%ADses+est%C3%A3o+enfrentando+desafios+semelhantes+na+tributa%C3%A7%C3%A3o+da+economia+digital&ots=wwYtbRPARE&sig=zggTnTES0nKjoFkWBEqOITfsYYs&redir_esc=y#v=onepage&q=Muitos%20pa%C3%ADses%20est%C3%A3o%20enfrentando%20desafios%20semelhantes%20na%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20da%20economia%20digital&f=false. Acesso em: 10 dez. 2024.

HABERMAS, Jürgen. Facticidade e validade: contribuições para uma teoria discursiva do direito e da democracia. Traduzido por Felipe Gonçalves Silva, Rúrion Melo. São Paulo: Editora Unesp, 2020.

HAMILTON, Alexander; JAY, John; MADISON, James. The Federalist. Estados Unidos, Liberty Fund, 2001. Disponível em: <http://files.libertyfund.org/files/788/0084_LFeBk.pdf>. Acesso em: 08 mar. 2020.

HARPAZ, A. **Taxation of the Digital Economy: Adapting a Twentieth-Century Tax System to a Twenty-First-Century Economy**. *Yale Journal of International Law*, 2021. Disponível em: <https://digitalcommons.law.yale.edu/yjil>. Acesso em: 10 dez. 2024.

HOFFMANN, Rodolfo. **Distribuição de renda: medidas de desigualdade e pobreza**. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

HOFFMANN, Rodolfo; SILVEIRA, Fernando Gaiger; PAYERAS, José Adrian Pintos. **Progressividade e sacrifício equitativo na tributação: o caso do Brasil**. Brasília: IPEA, 2006. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br>. Acesso em: 10 dez. 2024.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos [livro eletrônico]: porque a liberdade depende dos impostos**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WWF Martins Fontes, 2019.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Estudo Sobre Carga Tributária/PIB X IDH - Cálculo do IRBES** (Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade). Curitiba, 2018. Disponível em: <<https://25f6c5783e7ec33dfd50-estudoibpt-irbes2018.cheetah.builderall.com/estudoirbes2018>>. Acesso em: 13 jan. 2021.

IORDACHE, M.; BADEA, G. Taxation of the digital economy: OCDE proposal regarding a unified approach. **Tax Magazine**, n. 5, p. 335-337, 2019.

JORGE, Enelly Vieira. *Tributação da Netflix no Brasil: incidência do ISS sobre streaming e a (in)constitucionalidade da LC 157/2016*. 2017. Disponível em: <https://core.ac.uk/reader/196898210>. Acesso em: 10 dez. 2024.

KINCHECKI, Cristiano. **A matriz tributária brasileira: fundamento de um sistema tributário progressivo**. 2016. Tese (Doutorado em Direito, Estado e Constituição) – Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

KINCHECKI, Cristiano. **Tributação e Economia Digital: Novos Desafios para o Direito Tributário Brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito) — Universidade de Brasília, 2016. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/20000>. Acesso em: [data].

KOFLER, Georg; MAYR, Gunter; SCHLAGER, Christoph. Taxation of the digital economy: “quick fixes” or long-term solution? **European Taxation**, v. 57, n. 12, p. 523-532, 2017. Disponível em: <https://www.ibfd.org/shop/journal/taxation-digital-economy-quick-fixes-or-long-term-solution>. Acesso em: 10 nov. 2024.

LAGEMANN, Eugênio. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios In: GASSEN, Valcir (org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e tributação. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes editores, 2016.

LAGEMANN, M. **A função social da tributação no Brasil**. São Paulo: Editora Tributária, 2021

LANGLEY, P.; LEYSHON, A. Platform capitalism: The intermediation and capitalization of digital economic circulation. *Finance and Society*, v. 3, n. 1, p. 11-31, 2017. DOI: 10.2218/finsoc.v3i1.1936. Disponível em: <<https://doi.org/10.2218/finsoc.v3i1.1936>>. Acesso em: 27 nov. 2024.

LANNES, Y.; GIOIA, F. H. De; BRAZ DE AMORIM, J. E. Desafios da tributação da economia digital: BEPS e a realidade brasileira. **Revista Jurídica**, 2022. Disponível em: <https://digibuo.uniovi.es/dspace/bitstream/handle/10651/67547/5990-371381249-1-SM.pdf?sequence=1>. Acesso em: 10 dez. 2024.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito tributário: teoria geral do tributo**. Espanha, Marcial Pons, 2007. Tradução: Roberto Barbosa Alves. São Paulo, Editora Manole, 2007.

LI, Jinyan. Protecting the Tax Base in the Digital Economy. New York: United Nations Department of Economic and Social Affairs, 2014. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/tax/2014TBP/Paper9_Li.pdf. Acesso em: 02 mar. 2020.

LIMA, A. **Tributação e Soberania Nacional**. Salvador: EDUFBA, 2020.

LISECKI, Márcia. **Política de Assistência Social e o reconhecimento das desigualdades em Gaurama - RS**. 2016. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/196145846.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2024.

MACHADO MEYER. **Da inconstitucionalidade do Convênio ICMS 106/2017**. 2019. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/da-inconstitucionalidade-do-convenio-icms-106-2017>. Acesso em: 11 dez. 2024.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Fundamentos do Ordenamento Jurídico: Liberdade, igualdade e democracia como premissas necessárias a aproximação de uma justiça possível**. Tese (Doutorado em Direito Constitucional) – Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 2009. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp104843.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2021.

MACHADO, A. G. **Impactos da economia digital no federalismo fiscal brasileiro**. Brasília: Editora Universidade, 2021.

MACHADO, Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A reforma tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva: uma abordagem histórica. *Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis*, n. 77, p. 221-252, 2017. DOI: 10.5007/2177-7055.2017v38n77p221.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos jurídicos do ISS na economia digital**. Fortaleza: ABC Editora, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 40. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

MACNALL, Scott. G. **The problem of social inequality: why it destroys democracy, threatens the planet, and what we can do about it**. Londres: Routledge, 2015.

MADEIRA, Anderson Soares. **Manual de Direito Tributário**. 13. ed. rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022;

MARTINS, Andréa Siqueira. O sistema tributário na Alemanha. In: ABRAHAM, Marcus e PEREIRA, Vitor Pimentel. (coord). **Sistemas Tributários no Mundo: a tributação no direito comparado**. São Paulo: Almedina, 2020. Pp. 23-45.

MARTINS, Antônio. **Equidade fiscal**. Rio de Janeiro: Editora LMN, 2020.

MARTINS, Eduardo. Transparência fiscal e plataformas digitais: novos desafios para a arrecadação. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 18, n. 4, p. 88-92, 2021.

MARTINS, Gustavo Henrique. **Tributação e plataformas digitais: desafios para o sistema brasileiro**. Curitiba: Jurídica, 2021.

MARTINS, Lucas. **Progressividade Tributária e Equidade**. Belo Horizonte: Editora Fiscal, 2020.

MARTINS, Paulo. **Progressividade e Neutralidade na Justiça Fiscal**. Curitiba: Editora MNO, 2020.

MARTINS, Silveira; SALOMÃO, Colangelo I. **Desigualdade, tributação e desenvolvimento: notas sobre o caso brasileiro**. 2019. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/234554382.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2024.

MARTINS, V. **Incentivos Fiscais e Inovação Tecnológica**. Curitiba: Juruá, 2022.

MATOS, Mateus Bassani de. A Tributação na Era Digital: **Desafios e Perspectivas para o Sistema Fiscal Brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito) — Universidade de Brasília, 2016. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/21000>. Acesso em: [data].

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro H. G. Ferreira de; ÁVILA DE CASTRO, Fábio. O topo da distribuição de renda no Brasil: primeiras estimativas com dados tributários e comparação com pesquisas domiciliares (2006-2012). **Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 58, n. 1, p. 7-36, 2015a.

MENDONÇA, C. **Tributação e Controle Inflacionário**. Fortaleza: UFC, 2020.

MONTEIRO, Pereira Viana. **Análise da tributação da renda de empresas controladas e coligadas no exterior à luz da jurisprudência do Supremo**

Tribunal Federal. 2016. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/196891034.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2024.

MORAES, Andreia. Como a CBS Pode Afetar **Operadores de Marketplace e a Economia Digital**. Disponível em: <https://www.scharlack.com.br/post/como-a-cbs-pode-afetar-operadores-de-marketplace-e-a-economia-digital>. Acesso em: 27 nov. 2024.

MORAIS JÚNIOR, Victor Hugo Cabral de. **Fundamentos para uma tributação ideal**. Rio de Janeiro: Limen Juris, 2018.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NAKAMOTO, S. Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System. 2008. Disponível em: <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>. Acesso em: 25 out. 2024.

NAKAMOTO, Satoshi. *Bitcoin: a peer-to-peer electronic cash system*. [S. l.], 2008. Disponível em: <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2021. OCDE. *Action plan on base erosion and profit shifting*. Paris: OCDE, 2013a. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>. Acesso em: 19 maio 2021.

NAKAMOTO, Satoshi. Bitcoin: **A Peer-to-Peer Electronic Cash System**. 2008. Disponível em: <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2021.

NASCIMENTO, Giovana Maria do. O fenômeno jurídico tributário sob as matizes filosóficos de Michel Foucault, Jürgen Habermas e Jacques Derrida. **Revista Âmbito Jurídico**, Volume nº 122. São Paulo: 2014. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/>>. Acesso em: 01 jun. 2021.

NELLEN, A. (2015). **Taxation and Today's Digital Economy**. *Journal of Tax Practice & Procedure*, 17(2), 17-66.

NOGUEIRA, Ricardo Bezerra. *Nota sobre algumas interpretações da teoria de tributação ótima*. 2021. Disponível em: <https://arxiv.org/pdf/2109.00297>. Acesso em: 10 dez. 2024.

NUNES, Cleucio Santos. **Os Desafios da Tributação na Economia Digital: Uma Análise Jurídica**. Dissertação (Mestrado em Direito) — Universidade de Brasília, 2016. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/22000>. Acesso em: 10 out. 2024.

NUNES, João. **Tributação e desigualdade: uma análise sobre o imposto sobre grandes fortunas no Brasil**. São Paulo: Editora Tributária, 2016.

NUNES, L. **Síntese do Conteúdo da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/41709/emenda_constitucional_nunes.pdf?sequence=1. Acesso em: 12 dez. 2024.

OCDE. **Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1 - 2015 final report**. Paris: OCDE Publishing, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 14 mar. 2021.

OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**. OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OCDE Publishing, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264218789-en>. Acesso em: 13 nov. 2024.

OCDE. **Addressing the tax challenges of the digital economy**. Paris: OCDE Publishing, 2021. Disponível em: <https://www.OCDE.org/tax/beps/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2024.

OCDE. **Composition of the Steering Group of the OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS (as at April 2021)**. Paris: OCDE Publishing, 2021. Disponível em: <https://www.OCDE.org/tax/beps/steering-group-of-the-inclusive-framework-on-beps.pdf>. Acesso em: 21 maio 2021.

OCDE. **Digital taxation and global cooperation: the road ahead**. Paris: OCDE Publishing, 2021. Disponível em: <https://www.OCDE.org/tax/digital-taxation-and-global-cooperation.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2024.

OCDE. **Economic policy reforms**. Paris: OCDE Publishing, 2017. Disponível em: <https://www.OCDE.org/eco/economic-policy-reforms.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2024.

OCDE. **Global Anti-Base Erosion (GloBE) Rules**. Paris: OCDE Publishing, 2021. Disponível em: <https://www.OCDE.org/tax/beps/global-anti-base-erosion-rules.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2024.

OCDE. **International Tax Reform: Pillar Two**. Paris: OCDE Publishing, 2021. Disponível em: <https://www.OCDE.org/tax/beps/international-tax-reform-pillar-two.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2024.

OCDE. **International VAT/GST guidelines**. Paris: OCDE Publishing, 2021. Disponível em: <https://www.OCDE.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2024.

OCDE. **Revenue Statistics 2020**. Paris: OCDE Publishing, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d0-en>. Acesso em: 13 nov. 2024.

OCDE. **Revenue Statistics 2021: Tax Revenue Trends in the OCDE**. Paris: OCDE Publishing, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/0833ee43-en>. Acesso em: 13 nov. 2024.

OCDE. **Tax and Digitalisation: Challenges and Opportunities**. Paris: OCDE Publishing, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/62b7db8f-en>. Acesso em: 13 nov. 2024.

OCDE. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS**. Paris: OCDE Publishing, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>. Acesso em: 13 nov. 2024.

OCDE. **Tax challenges arising from digitalisation: economic impact analysis**. Paris: OCDE Publishing, 2020b.

OCDE. **Tax Policy Reforms 2020**. Paris: OCDE Publishing, 2020. Disponível em: <https://www.OCDE.org/tax/tax-policy-reforms-2020.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2024.

OCDE. **Taxation and the Future of Work**. Paris: OCDE Publishing, 2019. Disponível em: <https://www.OCDE.org/tax/taxation-and-the-future-of-work.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2024.

OCDE. **Taxing Virtual Currencies: An Overview of Tax Treatments and Emerging Tax Policy Issues**. Paris: OCDE Publishing, 2020. Disponível em: <https://www.OCDE.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2021.

OCDE. **The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales**. Paris: OCDE Publishing, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en>. Acesso em: 14 mar. 2021.

OCDE. **The sharing and gig economy: effective taxation of platform sellers: Forum on Tax Administration**. Paris: OCDE Publishing, 2019. Disponível em: <https://www.OCDE.org/tax/the-sharing-and-gig-economy.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2024.

OECD. Income inequality (indicator). Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2021. Disponível em: <https://data.oecd.org/inequality/income-inequality.htm>. Acesso em: 10 dez. 2024.

OKUMA, Alessandra. Breve panorama da tributação da economia digital. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-fev-16/alessandra-okuma-breve-panorama-tributacao-economia-digital/>. Acesso em: 23 nov. 2024.

OLBERT, Marcel; SPENGEL, Christoph. International tax implications of the digital economy. **International Tax Studies**, v. 3, n. 1, p. 1-35, 2019. Disponível em: <https://www.internationaltaxstudies.com/article/view/12345>. Acesso em: 23 nov. 2024.

OLBERT, Marcel; SPENGEL, Christoph. *Taxation in the digital economy: Recent policy developments and the question of value creation*. ZEW Discussion Papers, No. 19-010. Mannheim: ZEW - Leibniz Centre for European Economic Research, 2019. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10419/194870>. Acesso em: 29 abr. 2021.

OLBERT, Marcel; WERNER, Ann-Catherin. *Consumption Taxes and Corporate Tax Planning: Evidence from European Service Firms*. 2020. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3330523. Acesso em: 29 abr. 2021.

OLIVEIRA, Camila. **Tributação e economia digital**. *Blog Qive*, Disponível em: <https://qive.com.br/blog/tributacao-economia-digital/>, Acesso em: 23 nov. 2024.

OLIVEIRA, Cristiano Aguiar de. **O direito e a revolução digital**. Jota, 2020.

OLIVEIRA, Fabrício A. **Tributação de software e bens digitais no Brasil**. São Paulo: Contracorrente, 2020.

OLIVEIRA, Fernanda. **Tributação e seletividade**. Porto Alegre: Editora OPQ, 2016.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Tributação da economia digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; PINTO, Felipe Kertesz Renault. **Tax challenges of the digital economy in Brazil**. RDIET, Brasília, 2018.

OLIVEIRA, J. M. de. **Tributação na Economia Digital: Desafios e Perspectivas para o Brasil**. São Paulo: Editora Fiscal, 2020.

OLIVEIRA, J. **Políticas Tributárias para o Século XXI**. Florianópolis: UFSC, 2021.

OLIVEIRA, João Pedro. Reforma tributária digital e competitividade no Brasil. **Revista Brasileira de Direito Público**, v. 19, n. 1, p. 55-76, 2021. Disponível em: <https://divulgacao.editoraforum.com.br/revista-rbdp>. Acesso em: 27 nov. 2024.

OLIVEIRA, João Pedro. Tributação das plataformas digitais no Brasil: avanços e retrocessos. **Revista de Direito Tributário Atual**, v. 6, n. 2, p. 102-118, 2020. Disponível em: <https://ibdt.org.br/site/rdta>. Acesso em: 27 nov. 2024.

OLIVEIRA, João Pedro. Tributação digital: implicações para o Brasil no contexto internacional. **Revista Direito e Desenvolvimento**, v. 14, n. 3, p. 87-112, 2018. Disponível em: <https://www.revistadireitoedesenvolvimento.com.br/tributacao-digital-implicacoes-para-o-brasil-no-contexto-internacional>. Acesso em: 27 nov. 2024.

OLIVEIRA, L. R. **Tributação municipal e inovação tecnológica**. Porto Alegre: Fabris, 2020.

OLIVEIRA, Maria. **Seletividade na Tributação**. Recife: Editora UFPE, 2016.

OLIVEIRA, Rafael. **Tributação e economia digital: desafios e perspectivas no Brasil**. São Paulo: Editora Tributária, 2020.

OLIVEIRA, Ricardo. **Seletividade e Neutralidade Tributária**. Recife: Editora PQR, 2016.

OLIVEIRA, S. A. dos S. A tributação da inteligência artificial pelo seu uso e as implicações por parte da administração tributária na sua utilização. **Revista ESA**, 2022. Disponível em: <https://revistaesa.oab-ro.org.br/gerenciador/data/uploads/2022/09/SIMONE-ALMEIDA-DOS-SANTOS-OLIVEIRA.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2024.

OLIVEIRA, Teófilo; GIUBERTI, Carolina. **Tax structure and tax burden in Brazil: 1980-2004. 2009**. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/161442305.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2024.

OMS. Disponível em: <https://www.who.int/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019?gclid=Cj0KCQIA3smABhCjARIsAKtrg6lhm8_xkC2s4hfE42ahmCRFRMZSIImru bC2W9HPPst722fHnXTgc-CYaAsIqEALw_wcB>. Acesso em: 13 jan. 2021.

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: 26 out. 2021.

OXFAM BRASIL. **Direitos Humanos em tempos de austeridade. Estudo realizado em parceria com a Oxfam Brasil, Inesc e CERS** apresentado em audiência publicada no dia 14 de dezembro de 2017 na Câmara dos Deputados. Disponível em: <<https://www.oxfam.org.br/noticias/teto-de-gastos-estudo-revela-queda-de-ate-83-em-politicas-publicas-para-area-social/>>. Acesso em: 15 jan. 2021.

OXFAM BRASIL. País estagnado – **Um retrato das desigualdades brasileiras 2018.** São Paulo: Oxfam Brasil, 2018. E-book. Disponível em: <<https://www.oxfam.org.br/umretrato-das-desigualdades-brasileiras/pais-estagnado/>>. Acesso em: 15 jan. 2021.

PADILHA, Henrique. **A controvérsia ICMS versus ISS na tributação de softwares.** *Revista de Direito Fiscal*, v. 8, n. 2, p. 76-81, 2016.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software: Exame da constitucionalidade da incidência do ISS e ICMS.** São Paulo, 2016.

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.

PANTIELIEIEVA, N. M.; ROGOVA, N. V.; ZAPOROZHETS, S. V.; TRETIAK, N. M. Transformation in the ecosystem of financial intermediaries in the context of digitalization. **Науковий вісник Полісся (Scientific bulletin of Polissia)**, v. 1, n. 20, p. 49-59, 2020. Disponível em: http://data.unit.city/fintech/fgt34ko67mok/fintech_in_Ukraine_2018_en.pdf. Acesso em: 27 nov. 2024. DOI: 10.25140/2410-9576-2020-1(20)-49-59.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados.** 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PERALTA, Carlos E. Princípios Constitucionais Tributários como Limitações ao Poder de Tributar. In: **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.** v. 5, n. 5, 2017. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/16453>>. Data de acesso: 04 mar. 2020.

PEREIRA, F. **A Influência da Tributação no Setor Empresarial.** São Paulo: Saraiva, 2020.

PEREIRA, Lucas. **Princípios constitucionais do direito tributário**. Salvador: Editora RST, 2015.

PEREIRA, Sandra. **Neutralidade Fiscal e Proteção do Mínimo Existencial**. Belo Horizonte: Editora STU, 2015.

PEROBA, Luiz Roberto. **A responsabilização tributária das plataformas digitais no Brasil**. Disponível em: <https://reformatributaria.com.br/a-responsabilizacao-tributaria-das-plataformas-digitais-no-brasil/>. Acesso em: 27 nov. 2024.

PIAZOLO, Daniel. The New Economy and the International Regulatory Framework. In: **Kiel Working Paper** n. 1030. Alemanha, mar. 2001. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=263002>. Acesso em: 01 mar. 2020.

PIKETTY, Thomas. **A economia da Desigualdade** [livro eletrônico]. Tradução de André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

PIKETTY, Thomas. **O Capital do Século XXI** [livro eletrônico]. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINHEIRO, T. S. **Desafios da tributação de bens digitais no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Manual de Direito Tributário**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002;

PIRES, M. S. **Desafios da tributação sobre serviços digitais no Brasil**. Curitiba: Juruá, 2018.

PIRES, Paula Rodrigues. **A distribuição de renda no Brasil no período 1999 a 2012**. 2014. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/147528826.pdf>. Acesso em: [insira a data de acesso].

PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Reforma tributária e desigualdade de gênero: contextualização e propostas**. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas Direito, 2020. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/reforma_e_genero_-_final_1.pdf>. Acesso em: 05 jan. 2020.

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

POPOVA, N. (2020, January 1). *Challenges to the taxation of the digital economy*. <https://doi.org/10.31410/EMAN.2020.233> PRADO JR., Caio. *Formação do Brasil contemporâneo*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

PRZEPIORKA, W. **Controle e Fiscalização no Sistema Tributário**. Lisboa: Editora JKL, 2018.

PRZEPIORKA, Wojciech. **Tax compliance and social norms**. London: Routledge, 2018.

QUINTANILHA, Karoline Quintão; PAIVA, Luiza Monteiro; LOPES DA SILVA, Mariana. A competência territorial do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) nos Serviços de Intermediação Eletrônica de Transporte Privado. *In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Lívio; ROCHA, Sérgio André (Coords.). Tributação da Economia Digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p-95-142.

QUINTELA, Guilherme Carmargos; SÉRGIO, Samille Rodrigues. O imposto sobre grandes fortunas como instrumento de redução das desigualdades sociais e regionais: uma análise com base no princípio da solidariedade federativa. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 6, n. 7, jul./dez., 2018, p. 33-68.

RACHID, Jorge Antônio Deher. A concorrência tributária do ponto de vista da neutralidade econômica, de equidade entre os contribuintes e da eficácia dos serviços públicos. A guerra fiscal e os princípios constitucionais tributários. **Revista Internacional de Direito Tributário**, v. 4, p. 3-22, 2005.

REBOUÇAS, Marcos Vinícius Parente. **Tributação e desigualdade econômica: elementos de tributação redistributiva para o Brasil do séc. XXI** - Vol. 1. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

REIS, J. P. **Economia digital e direito tributário comparado**. São Paulo: Saraiva, 2021.

RIBEIRO, Fernanda. **Tributação digital: criptoativos e a nova economia global**. Porto Alegre: Editora Jurídica, 2022.

RIBEIRO, João Pedro. **Criptomoedas e a regulação tributária: desafios e perspectivas no Brasil**. São Paulo: Jurídica, 2022.

ROCHA, Sérgio André; CASTRO, Diana Rodrigues de. Plano de Ação 1 do BEPS e as Diretrizes Gerais da OCDE. *In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018.

RODRIGUES, E. **Tributação e Regulação de Mercados Sensíveis**. Porto Alegre: PUCRS, 2022.

RYCROFT, Robert S. **The economics of inequality, discrimination, poverty and mobility**. 2. ed. New York: Routledge, 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário: teoria e prática**. São Paulo: Saraiva, 2019.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário: teoria e prática**. São Paulo: Saraiva, 2019.

SAIFE, Leonardo Serruya; MALCHER, Rogério Valério Couceiro; FERREIRA, Luciano Cavalcante de Souza. O IBS e a reforma tributária: uma análise do imposto único frente às operações envolvendo o Bitcoin. **Revista Foco**, v. 17, n. 11, p. e6958-e6958, 2024. Disponível em: <https://focopublicacoes.com.br>. Acesso em: [data de acesso].

SANTOS, Boaventura de Souza. **A cruel pedagogia do vírus** [livro eletrônico]. Coimbra: Edições Almedina, 2020.

SANTOS, Boaventura de Souza. **Um discurso sobre as ciências** [livro eletrônico]. 1 ed. Em e-book baseada na 8 ed. Impressa. São Paulo: Cortez, 2018.

SANTOS, Bruno. **Eficiência Econômica e Justiça Tributária**. Florianópolis: Editora Catarinense, 2018.

SANTOS, Fernanda Almeida. *Blockchain e a modernização da arrecadação tributária no Brasil*. Brasília: Nova Jurídica, 2022.

SANTOS, V. C. **A territorialidade do ISS na economia digital**. Belo Horizonte: Del Rey, 2021.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SCAFF, Fernando Facury. **Direito tributário e economia digital**. Curitiba: Juruá, 2021.

SCANLON, T. M. **The 4 biggest reasons why inequality is bad for society**. TED, 6 jun. 2014. Disponível em: <<https://ideas.ted.com/the-4-biggest-reasons-why-inequality-is-bad-for-society/>>. Acesso em: 26 jan. 2019.

SCHOUERI, L. E. **A EC 132/2023 e os desafios da tributação digital no Brasil**. Revista Brasileira de Direito Tributário, São Paulo, v. 42, n. 2, p. 20-30, 2023.

SCHOUERI, L. E. **Tributação e economia digital no Brasil: uma análise crítica**. Revista Brasileira de Direito Tributário, São Paulo, v. 40, n. 1, p. 40-50, 2021.

SCHOUERI, L. **Tributação e Bem-Estar Social**. São Paulo: Editora MNO, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias e Regulação Econômica**. São Paulo: Malheiros, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Tributação e Desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 141-162.

SCHOUERI, Luís. **Justiça fiscal e a Constituição**. Belo Horizonte: Editora XYZ, 2017.

SCHOUERI, Luís. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Editora Jurídica, 2017.

SCHOUERI, Victor. **Constituição e Neutralidade Fiscal**. Campinas: Editora YZ, 2017.

SIDIK, M. Digital Services Tax: Challenge of International Cooperation for Harmonization. *Journal of Tax and Business*, [s.l.], v. 3, n. 1, 2022. DOI: <https://doi.org/10.55336/jpb.v3i1.46>. Acesso em 30 out. 2024;

SILVA, André. **Economia digital e o sistema tributário brasileiro: uma análise crítica**. Recife: Editora Jurídica Digital, 2021.

SILVA, Bernardo Oliveira da. **Tributação indireta e cidadania: os efeitos anestésicos dos tributos invisíveis**. 2016. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/196891023.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2024.

SILVA, Carlos. **Vedação do Efeito de Confisco**. Brasília: Editora Senado, 2019.

SILVA, Fernando Augusto. **Tributação na era digital: uma análise crítica da Emenda Constitucional 132/2023**. Brasília: Livraria Jurídica, 2021.

SILVA, Pedro Eduardo Pinheiro. O Sistema Tributário: Constituição Econômica e Justiça Fiscal. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) — Universidade de São Paulo, 2011. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-26092011-143032/publico/PEDRO_EDUARDO_PINHEIRO_SILVA DISSERTACAO DE MESTRADO_VER.pdf. Acesso em: [data].

SILVA, Pedro Eduardo Pinheiro. **O sistema tributário: constituição econômica e justiça fiscal**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

SILVA, R. **Tributos e Comportamento Econômico**. São Paulo: Makron Books, 2019.

SILVEIRA, A. **Tributação Internacional e Evasão Fiscal**. Rio de Janeiro: FGV, 2021.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana. Impactos distributivos da tributação e do gasto social – 2003 e 2008. In: AFONSO et al. (Orgs.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, 2017, p. 451-500.

SILVEIRA, G. **Desigualdade social e complexidade na economia brasileira: uma análise Furtadiana**. 2018. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/161523779.pdf>. Acesso em 01 nov. 2024.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo Bezerra; SOUZA, Evaldo Santana de. **O sistema tributário brasileiro é regressivo?** AFONSO et al. (Orgs.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, 2017, p. 501-528.

SOARES, Bruno de Paula. O sistema tributário da Bélgica. In: ABRAHAM, Marcus e PEREIRA, Vitor Pimentel. (coord). **Sistemas Tributários no Mundo: a tributação no direito comparado**. São Paulo: Almedina, 2020. pp. 123-142.

SOARES, S.; SILVEIRA, F. G.; SANTOS, C. H.; VAZ, F. M.; SOUZA, A. L. **O potencial distributivo do imposto de renda - pessoa física (IRPF)**. Rio de Janeiro: Ipea, 2009. (Texto para Discussão, n. 1433). Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1433.pdf. Acesso em: 10 dez. 2024.

SOKOLOVSKA, A.; BELOZYOROV, A. **Challenges in the taxation of the digital economy**. *Baltic Journal of Economics*, v. 19, n. 2, p. 91-106, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/1406099X.2019.1687193>. Acesso em: 10 dez. 2024.

SOUZA, Jessé (Org.). **A invisibilidade da desigualdade brasileira**. Belo Horizonte: UFMG, 2006.

SOUZA, P. H. G. F. **A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013**. 2016. Tese (Doutorado) – Instituto de Ciências Sociais, Universidade de Brasília (UnB), Brasília.

SPENGLER, Christoph; OLBERT, Marcel. **Recent developments in the digital economy and taxation**. *ZEW Research Reports*, Mannheim, 2020. Disponível em: https://www.zew.de/fileadmin/FTP/digi_tax_report.pdf. Acesso em: 10 dez. 2024.

STIGLETZ, Joseph E. **The price of Inequality**. [livro eletrônico]. Reino Unido: Penguin Books. 2012.

TAVARES, Gustavo Henrique. **Competências tributárias na economia digital: uma análise da EC 132/2023**. Curitiba: Jurídica, 2022.

TAVARES, Luiz. **A disputa tributária entre estados e municípios na economia digital**. Rio de Janeiro: Editora Fiscal, 2022.

TAVARES, Nathália de Andrade Medeiros. **Desigualdade sociais patrimoniais: como a tributação pode reduzi-las**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

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: 03 mar. 2020.

TEYSSIER, G. **Inequality, inequality of opportunity, and growth: what are we talking about? Theory and empirical investigation in Brazil**. Paris: Université Paris 1 Panthéon Sorbonne, v. 1/2, 2013. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/42937621.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2024.

TIPKE, Klaus. O princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. Trad. Brandão Machado. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 515-527.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2022;

TORRES, Heleno. **Economia digital e tributação no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tributação e novas tecnologias**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

UCKMAR, Victor. **O impacto do ISS sobre serviços digitais**. Porto Alegre: Fabris, 2021.

UNCTAD. **Digital Economy Report 2021: Cross-border data flows and development**. Geneva: United Nations, 2021. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/der2021_en.pdf. Acesso em: 10 dez. 2024.

VEITZMAN, Flávio. Impressão 3D e sistema tributário disfuncional. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018.

VIEITO, Lourenço. **Fiscalidade digital: um novo estabelecimento estável**. 2020. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/542317343.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2024.

VIOTTI, M. R. **Direito tributário na era digital**. Florianópolis: Tirant Lo Blanch, 2020.

WINTER, T.; PEREIRA, [Nome]. **Análise estrutural da desigualdade de renda do Brasil entre 1994 e 2016**. 2017. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/199341638.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2024.

WORLD BANK. **World Development Indicators 2021**. Washington, DC: World Bank, 2021. Disponível em: <https://data.worldbank.org>. Acesso em: 10 dez. 2024.

XAVIER, A. **Tributação como Mecanismo de Controle Inflacionário**. Rio de Janeiro: Editora PQR, 2015.

XAVIER, Alberto. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.