

OS DILEMAS FISCAIS NA ERA DA ECONOMIA DIGITAL

FISCAL DILEMMAS IN THE DIGITAL ECONOMY AGE

Denise Lucena Cavalcante¹

Juarez Freitas²

Sofia Laprovitera Rocha³

RESUMO

O presente artigo apresenta panorama atual do relacionamento complexo entre o Estado Democrático e a sociedade em rede na era digital, refletindo sobre o novo modelo de regulação que terá de compatibilizar, em moldes inéditos, valores constitucionais contrastantes. Essa nova intervenção estatal deve ser integrada, participativa e permeável a ajustes transnacionais. O ponto central aqui reside em como atender às demandas da economia digital, especialmente na seara tributária, preservando as vigas mestras do Estado Democrático. Explicitam-se, com essa preocupação em mente, determinados dilemas fiscais, como aqueles introduzidos pelos criptoativos e pelo "blockchain." No prisma adotado, observa-se que não tem sido possível, por ora, alinhar o universo jurídico com a velocidade da era virtual, sendo imperioso cuidar de fazê-lo, sem frear as inovações promissoras e tratando de compatibilizar, exitosamente, a proteção concomitante de direitos e deveres fundamentais.

PALAVRAS-CHAVE: Economia digital. Regulação estatal. Dilemas fiscais.

ABSTRACT

This paper presents a current overview of the complex relationship between the Democratic State and the network society in the digital age, reflecting on the new model of legal regulation that will have to reconcile, in unprecedented ways, contrasting values. Such state regulation will need to be integrated, participatory and

¹ Professora Titular da UFC. Pós-Doutorado pela Universidade de Lisboa. Doutora pela PUC/SP. Procuradora da Fazenda Nacional. E-mail: deniselucenac@gmail.com.

² Professor Titular de Direito da PUC/RS e da UFRGS, Presidente do Conselho Científico do Instituto Brasileiro de Altos Estudos de Direito Público, Membro efetivo da Comissão de Estudos Constitucionais do Conselho Federal da OAB. E-mail: juarezfreitas@uol.com.br

³ Mestranda em Direito Público pela UFC. Pós-graduada em Direito Processual Civil pela Faculdade Damásio. Advogada. Jornalista. Corregedora-geral do Município de Fortaleza. E-mail: sofialaprovitera@gmail.com.

permeable to transnational adjustments. The central point here is how to meet the demands of the intangible economy, especially in the tax field, while preserving the foundations of the Democratic State. Some fiscal dilemmas are explained, such as those introduced by the cryptoactive and blockchain. From this point of view, it has been observed that, for the moment, it has not been possible to align the legal universe with the speed of the virtual age, and it is imperative to take care, without stopping promising innovations, to harmonize the simultaneous protection of fundamental rights and duties.

KEYWORDS: Digital economy. State regulation. Fiscals dilemmas.

INTRODUÇÃO

“Toc, toc, toc... O movimento continua, dia e noite. A sala gigante é um festival de interação humana, sem direito a intervalo”⁴.

A leitura sugestiva de William Powers em “O BlackBerry de Hamlet” é um pretexto para aprofundar as reflexões sobre o vertiginoso movimento de conectividade digital e de correlatas perplexidades suscitadas para o Estado Democrático, às voltas com a desmaterialização das transações econômicas e com a gradativa implantação do sistema de pagamentos instantâneos.

De fato, as relações analógicas parecem perder, a cada dia, o protagonismo e as relações jurídicas migram, em ritmo acentuado, para o ciberespaço⁵, requerendo as correspondentes mudanças regulatórias de vulto. Experimenta-se, em quase toda parte, a ascensão da economia intangível – modalidade de capitalismo com outro tipo de pressupostos, como diagnosticam Jonathan Haskel e Stian Westlake⁶.

⁴ POWERS, William. **O BlackBerry de Hamlet**: uma filosofia prática para viver bem na era digital. Tradução de Daniel Abrão. São Paulo: Alaúde Editorial, 2012.

⁵ Sobre o ciberespaço, recomenda-se a leitura: WERTHEIM, Margaret. **Uma história do espaço**: de Dante à Internet. Tradução de Maria Luíza X. de A. Borges. Rio de Janeiro Jorge Zahar Editor, 2001.

⁶ HASKEL, Jonathan Haskel; WESTLAKE, Stian. **Capitalism without capital**. Princeton: Princeton University Press, 2018.

Para se adaptar, o Estado contemporâneo cuida de reunir forças para sua reinvenção⁷. Nesse panorama, a reflexão sobre o futuro do sistema tributário serve à perfeição para ilustrar a relevância e a conveniência da disciplina estatal integrada, participativa e em rede, à vista de avanços informacionais que demandam o manejo da ciência de dados, o aprimoramento das estratégias preditivas, assim como lidar com a escalada de antijuridicidade mais sofisticada. Sim, o vício também inova. Tal circunstância solicita exigências adicionais para o contribuinte, cada vez mais chamado a colocar dados sensíveis à disposição do Fisco, que tenta romper a opacidade criptografada do ilícito.

Observa-se, no entanto, que a legislação anacrônica não acompanha as transformações digitais, com raríssimas exceções. Em face disso, aprimoramentos normativos - e, por suposto, hermenêuticos - precisam ser introduzidos para ressignificar a relação entre o Poder Público e o cidadão-contribuinte-usuário, proporcionando arrecadação eficiente e equitativa e, ao mesmo tempo, afirmação efetiva de direitos emergentes, como o direito à explicação sobre as decisões algorítmicas que afetarem interesses legítimos.⁸ Eis, com efeito, um dos maiores encargos de nosso tempo, que se traduz no dilema de compatibilizar direitos e deveres fundamentais, numa sociedade que opera em rede.⁹ Sob esse pano de fundo, é que se impõe rever as premissas das relações jurídico-tributárias na chamada 4ª Revolução Industrial¹⁰, enfatizando a recalibragem das relações entre o Estado Democrático e os "cidadãos digitais" (ambos com boa-fé mútua presumida)¹¹, no abandono de presunções rígidas - outrora úteis - da antiga Administração Tributária¹².

⁷ MOTZFELDT, Hanne Marie. **The danish principle of administrative law by design**. European Public Law 23, n. 4, 2017. p. 739-754.

⁸ Vide, sobre o direito à motivação da decisão algorítmica, FREITAS, Juarez in: "Direito administrativo e inteligência artificial. **Interesse Público**, BH: Fórum, ano 21, n. 114, p.15-29, mar/abr, 2019.

⁹ Sobre esse padrão emergente, CASTELLS, Manuel. **Rede de Indignação e Esperança**. 2ª ed, Rio: Zahar, 2014.

¹⁰ Sobre o tema, ver: SCHWAB, Klaus; DAVIS, Nicholas. **Aplicando a quarta revolução industrial**. São Paulo: EDIPRO, 2018.

¹¹ Sobre a presunção de boa-fé dos particulares, vide Lei n. 13.874/2019, art. 2º, II. No caso do usuário de serviço público, a respeito da presunção de boa-fé do usuário, vide Lei 13.460/2017, art. 5º.

¹² ROBINSON, Mark. **From old public administration to new public service**. Singapura: UNDP, 2015.

1. O IMPACTO DAS TECNOLOGIAS DIGITAIS NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O APERFEIÇOAMENTO INADIÁVEL DO MODELO DE GOVERNANÇA

Hoje, os robôs governam boa parte das relações intersubjetivas¹³. Recomendam conteúdos no “streaming” e orientam votos nas eleições. Traçam perfis, por intermédio do reconhecimento facial, e potencializam o rol de inovações, disruptivas e incrementais, nas trilhas da hiperconectividade, da convergência tecnológica e do compartilhamento de dados, tudo de forma descentralizada e transfronteiriça. A tecnologia digital favorece não somente a troca de dados, mas de bens e serviços. Consagra-se, assim, a tendência à desmaterialização e à desintermediação.

Desponta, em semelhante caldo de cultura, uma vasta gama de possibilidades interativas que reconfiguram, por assim dizer, as transações. A prestação de serviços (públicos e privados) e a comercialização de bens não fogem à regra e deixam de ser tolhidas por barreiras físicas e geográficas, experimentando uma digitalização sem precedentes, que desconstrói sólidas categorias dogmáticas e reformula conceitos jurídicos de bens e serviços, os quais podem ser fornecidos, em tese, em qualquer lugar.

As novas tecnologias ensejam que os “cibercidadãos”¹⁴ atuem em plataformas de fornecedores, consumidores, contribuintes e usuários de serviços públicos. O governo, em que pese a relutância, é obrigado a se converter numa plataforma. Ora, se a transformação digital redundar em alterações marcantes nas transações em geral, então ao fenômeno não podem restar indiferentes as relações jurídico-tributárias.

Daí segue que as políticas fiscais, os modelos de tributação¹⁵ e as ferramentas de implementação terão que experimentar rumos distintos, absorvendo parâmetros

¹³ COGLIANESE, Cary e LEHR, David. **Regulating by robot. Administrative decision-making in the machine-learning era.** The Georgetown Law Journal, Vol. 105, 2017, p.1147-1223.

¹⁴ A palavra “cibercidadão” designa os indivíduos presentes no “ciberespaço”. Termo muitas vezes utilizado para se referir ao universo das redes digitais, que, no conceito de Pierre Lévy, seria o espaço mundial de comunicação aberto pela interconexão de rede de computadores, incluindo o conjunto dos sistemas de comunicação eletrônicos, “na medida em que transmitem informações provenientes de fontes digitais ou destinadas à digitalização” (LÉVY, Pierre. **Cibercultura.** Tradução de Carlos Irineu da Costa. 3. ed. São Paulo: Editora 34, 2010, p. 94-95).

¹⁵ “A evolução da tecnologia está atrelada, invariavelmente, à necessidade de se repensar as políticas fiscais e os modelos de tributação existentes. Isso decorre do fato de que elementos que forma determinantes para o desenho do sistema tributário há 20 anos atrás já não se mostram eficientes para

alinhados¹⁶ com a desmaterialização global da economia. De fato, verifica-se que, nos países desenvolvidos, o incremento da economia digital introduz notáveis vantagens comparativas no que concerne à produtividade média, à “compliance” digital e à redução dramática dos custos de transação. Todavia, engendra externalidades negativas no mercado de trabalho, a ponto de haver quem cogite, não sem fortes reações, de tributação incidente sobre os robôs ou, ao menos, dotada de naturalidade tributária, que não desincentive, pela via fiscal, o recrutamento do trabalho humano, como propõem Ryan Abbot e Bret Bogenschneider¹⁷. E a frenética digitalização não se restringe a grupo delimitado de países, pois se afigura disseminada, como percebe Palma¹⁸, ao citar o Mercado Único Digital (MUD) como uma das prioridades políticas da Comissão Europeia, cujo objetivo consiste em fazer valer a inclusão digital de pessoas físicas e empresas no mercado de mais de 500 milhões de consumidores na União Europeia. Reconhece, porém, a dificuldade dos agentes políticos de encontrarem soluções que assegurem tributação equitativa e eficaz, à medida que a transformação digital acelera, substituindo as figuras consagradas de transação. Não por acaso, adotam-se, a cada ano, soluções tecnológicas não só em prol da arrecadação tributária, senão que do aprimoramento prestacional de serviços digitais, como sucede na Estônia, referência obrigatória de governança digital.¹⁹

No âmbito da OCDE, os dilemas fiscais da economia digital ingressaram na pauta com a requerida prioridade, dada a certeza do caráter inevitável da revisão do sistema

lidar com o ambiente atual em que a sociedade vive. Isso se deve predominantemente a um processo de desmaterialização (ou virtualização) vivenciado pelo mundo inteiro, que teve início no início do século XXI: se no passado alguns produtos eram vendidos apenas em determinados países, hoje as pessoas podem ter acesso a uma vasta gama de produtos e mercadorias, tudo à distância de um clique. Some-se a isso o evidente apagamento das fronteiras e a mobilidade de recursos, responsáveis por intensificar o comércio internacional. (PISCITELLI, Tathiane; BRANDÃO, Salvador Cândido Jr. Introdução: do data center à nuvem. In: PISCITELLI, Tathiane (Org.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 23).

¹⁶ Vide, para ilustrar, o programa “Receita 2030: Rumo à Receita Digital,” lançado em junho de 2019, no RS.

¹⁷ ABBOT, Ryan e BOGENSCHNEIDER, Bret. **Should robots pay taxes? Tax policy in the age of automation**. Harvard Law & Policy Review, Vol. 12, 2018, p. 50.

¹⁸ PALMA, Clotilde Celorico. A tributação da economia digital e a evolução recente na União Europeia. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 39-57.

¹⁹ Vide, sobre a reconstrução do governo e da democracia na Estônia e em outros países, em moldes digitais, TAPSCOTT, Don e TAPSCOTT, Alex. **Blockchain revolution**. SP: Senai-SP, 2018, 2016, especialmente p.241-272,

internacional de tributos, mercê da onipresente digitalização.²⁰ Entre nós, em 2018, o governo federal, por intermédio do Decreto n. 9319, instituiu o Sistema Nacional para a Transformação Digital, estabelecendo - ainda timidamente - a estrutura de governança tendo em vista a implantação da Estratégia Brasileira para a Transformação Digital. Na mesma senda, o Fisco tenta se adequar ao universo relacional sob o influxo da "riqueza das redes"²¹.

Desse modo, no afã de redesenhar os procedimentos para fazê-los mais operacionais e menos analógicos, em 2019, a Receita Federal anunciou serviços digitais para resolver pendências de pessoas físicas e jurídicas, no menor tempo possível. Entre eles, a possibilidade de o contribuinte abrir o processo pela internet para solucionar percalços com a emissão de Certidão Negativa de Débitos (CND), não havendo mais a necessidade de agendamento prévio do atendimento presencial. A par disso, estipulou prazo razoável para o Fisco dar resposta a partir do envio das informações por meio de dossiê eletrônico²².

Como se nota, o Estado brasileiro dá sinais de despertar, muito embora fragmentariamente e de maneira compartimentada, para a premência das mudanças estruturais de arquitetura regulatória e tributária, começando a operar em maior sintonia com as recomendações dos órgãos de controle e da OCDE, no redesenho da estratégia digital.²³ Entre os princípios do novo modelo de governança, destacam-se a priorização dos serviços públicos em meio digital, a segurança, a privacidade e a participação social.²⁴

²⁰ Vide **Tax challenges arising from digitalisation – interim report 2018**. Paris: OECD, 2018.

²¹ BENKLER, Yochai. **The wealth of networks**. New Haven: Yale University Press, 2006.

²² BACELO, Joice. OLIVO, Beatriz. **Receita investe em serviços eletrônicos para reduzir tempo de atendimento**. Jornal Valor Econômico, 26 mar. 2019. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/legislacao/6180897/receita-investe-em-servicos-eletronicos-para-reduzir-tempo-de-atendimento>>. Acesso em: 16 jun. 2019.

²³ Recomenda-se a leitura do documento sobre Estratégia de Governança Digital, elaborado pelo Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Disponível em: <<https://www.governodigital.gov.br/EGD/documentos/revisao-da-estrategia-de-governanca-digital-2016-2019.pdf>>. Acesso em: 22 maio 2019.

²⁴ Decreto n. 8.638/2016, art. 3º A Política de Governança Digital observará os seguintes princípios: I - foco nas necessidades da sociedade; II - abertura e transparência; III - compartilhamento da capacidade de serviço; IV - simplicidade; V - priorização de serviços públicos disponibilizados em meio digital; VI - segurança e privacidade; VII - participação e controle social; VIII - governo como plataforma; e IX - inovação.

O modelo de governança digital contribui, paulatinamente, para desideratos sistêmicos, como os encartados na Lei de Responsabilidade Fiscal, que prescrevem a transparência e o controle social em matéria de orçamento público, já no campo das receitas, já no plano das despesas. De fato, só a Administração Pública Digital viabiliza uma discussão pública em rede, ao menos se se garantir o direito fundamental de acesso aos dados públicos, sem prejuízo do resguardo de dados sensíveis, em atenção à Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais.²⁵ Em outras palavras, no caso específico, a Administração Tributária pode-deve abrir os dados sobre o perfil da carga tributária, facilitando o acesso da sociedade às informações precisas sobre a regressividade, o tempo dispendido nas obrigações acessórias, a demora do julgamento de processos administrativos fiscais, tudo de ordem a fomentar o controle social baseado em evidências, a partir do cruzamento de dados,²⁶ que representam o insumo mais significativo para a boa tomada de decisão pública.

Nesse contexto, imprescindível que a legislação tributária trate de estipular, com clareza, o que o Fisco pode ou não revelar à sociedade, o que é dado sigiloso e o que é dado franqueável ao debate público, sem o acesso do qual a participação social permanecerá rarefeita, quase nula. Do mesmo modo, força prever quais são os dados relacionados aos contribuintes que podem ser compartilhados com os órgãos de controle e quais os que exigem reserva. Tal definição normativa é chave, tendo em conta que a iniciativa privada empenha céleres esforços adaptativos às novas tecnologias²⁷, não podendo perdurar o evidente descompasso tecnológico com a Administração Pública.

O “gap”, nesse caso, pode ser fatal para o custeio público. Com efeito, as autoridades tributárias – atividade típica de Estado -, são as maiores interessadas em promover uma revisão tempestiva das categorias demasiado analógicas (como as que permitem o planejamento abusivo) e a dissipar mitos como o da indelegabilidade de atividade-meio para máquinas cognitivas, algo que impede a desburocratização radical,

²⁵ Vide Lei 13.709/2018.

²⁶ Essa política já se encontra na esfera municipal.

²⁷ BERTÃO, Naiara. **Conheça 7 startups que prometem mudar o jurídico brasileiro**. Revista EXAME, 26 jan. 2017. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/pme/conheca-7-startups-que-prometem-mudar-o-juridico-brasileiro/>>. Acesso em: 28 jan. 2019.

indispensável à consolidação da governança digital democrática, em todos os entes da federação.

2. A ERA DA CIDADANIA DIGITAL

Sem dúvida, a cidadania digital passa a ser decisiva no campo tributário. Em primeiro plano, em face da tributação crescente sobre a economia intangível e, em segundo lugar, no papel crucial de controle da justeza de formulação da política tributária. Do cidadão digital, espera-se não apenas que pague os tributos, mas que participe da crítica dos orçamentos e da qualidade dos gastos públicos. Já do Estado Democrático, espera-se que fixe proporcionalmente o devido em matéria fiscal, sem inibir as inovações promissoras, aplicando corretamente o arrecadado.

Sob tal perspectiva, a transparência é mais do que simples instrumento de proatividade da cidadania digital. É um princípio indisponível e uma das vigas mestras do Estado Democrático. A participação social, em todas as fases do processo de tributação, converterá o sujeito passivo naquele que não endossa o discurso escapista, preordenado à mera transferência de culpa à escolha política. Quer dizer, o cidadão, o contribuinte e o usuário de serviços públicos, na era digital, são facetas da mesma corresponsabilidade pelo arrecadado e, sob certo aspecto, pela qualidade da formulação tributária, uma vez que devem ser avaliadas continuamente as políticas públicas.²⁸

Antevê-se, então, o redimensionamento da relação ora excessivamente verticalizada entre o Estado e o cidadão-contribuinte²⁹. Não há mais falar em Fisco distante, estritamente piramidal, na contraposição adversarial irremediável com os particulares, resignados à postura de mera sujeição. Agora, sem abrir mão da prestação pecuniária compulsória, postula-se a governança tributária eficiente e eficaz, aberta à persuasão racional e à decisão motivada, respeitadora do direito-síntese à boa administração

²⁸ Vide, sobre avaliação continuada de políticas públicas, Lei n. 13.460/2017, art. 23.

²⁹ CAVALCANTE, Denise Lucena. **Dos tributos para as finanças públicas:** ampliação do foco. Revista Nomos, 2006. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/20024>>. Acesso em: 27 out. 2019.

pública³⁰. Entrevê-se, em outras palavras, a sociedade cooperativa em rede, capaz de redefinir as políticas públicas em geral e a pauta tributária em particular, à luz do desenvolvimento pretendido³¹, em moldes avessos àquele autoritarismo, típico das relações administrativas tradicionais.

À Administração tributária cabe incentivar o clima de participação e entabular o diálogo probo com os contribuintes idôneos, resguardando a presunção de boa-fé dos particulares.³² Ou seja, se o Estado-Administração remanesce com a discricionariedade para escolher os meios de concretização/determinação das prioridades públicas e do seu financiamento, mister exercê-la em parceria digital com a sociedade, na legitimante codefinição dialógica. As vantagens dessa articulação inédita, baseada na interação contínua, são inúmeras: o apuro da justificação decisória pública, a eficácia estendida dos mecanismos de "compliance" e o caráter preferencial, sempre que possível, do pactuado em comparação com o imposto³³.

Ao que tudo indica, na era digital, a atividade tributária e financeira do Estado não será mais articulada pela simples sujeição autocrática, mas sob o influxo da ratificação consensual que decorre do exercício inclusivo do poder-dever de codefinir e avaliar continuamente as políticas públicas. O advento da reviravolta copernicana reduzirá, por certo, os custos de transação e ampliará a probabilidade das escolhas públicas acertadas. De mais a mais, a relação tributária, reconstruída de maneira digital e aberta, tenderá a diminuir o número de conflitos de Sísifo, poupando valiosa energia das partes envolvidas³⁴.

Por ora, a intensificação da participação digital caminha lentamente no Brasil, no cotejo com os países de ponta, levando-o a ocupar posição modesta e inaceitável no ranking da Organização das Nações Unidas quanto ao governo eletrônico³⁵. Sem

³⁰ FREITAS, Juarez. **Direito fundamental à boa administração pública**. 3. ed., SP: Malheiros, 2014.

³¹ CASTELLS, Manuel e HIMANEN, Pekka. **reconceptualizing development in the global information age**. Oxford: Oxford University Press, 2014.

³² Vide Lei n. 13.874/2019, art. 2º, II. Vide, no caso do usuário de serviços públicos, Lei 13.460/2017, art.5º, II.

³³ FERNANDES, André Dias. CAVALCANTE, Denise Lucena. **Administração fiscal dialógica**. Rio de Janeiro: Revista Direito Administrativo, v. 277, n. 3, p. 49-70, set./dez. 2018.

³⁴ FERNANDES, André Dias. CAVALCANTE, Denise Lucena. **Administração fiscal dialógica**. p. 58.

³⁵ STEFANO, Fabiane. JANKAVSKI, André. YOSHIDA, Ernesto. **A hora e vez do governo 4.0**. Revista EXAME, 23 maio 2019. Disponível em: < <https://exame.abril.com.br/revista-exame/a-hora-e-vez-do->

surpresa, no ranking de competitividade digital igualmente deixa a desejar, ocupando a 57ª posição.³⁶ Apesar disso, a digitalização dos serviços públicos avança. A Administração Pública federal, para ilustrar, disponibiliza o aplicativo “Cidadão mais Brasil” para que a sociedade fiscalize, com rigor, os recursos repassados pela União aos Estados e Municípios. O que falta é acelerar o engajamento da cidadania à plataforma, pois remanesce forte ceticismo quanto às medidas subsequentes de apuração dos desvios.

Em síntese, a Administração Pública digital é condição “sine qua non” para viabilizar: (a) o controle social de qualidade da política tributária e da sua implementação; (b) o uso de modelos preditivos para coibir a erosão da base fiscal e as evasões ilícitas e (c) o escrutínio social efetivo do orçamento público, dado que a sociedade tem a oportunidade inédita de controlar, em tempo real, a execução das ações governamentais e a performance dos gestores públicos, bem como avaliar continuamente as motivações subjacentes às políticas que determinaram a medida fiscal adotada. Como aponta Torres³⁷, o papel do contribuinte não se limita a recolher tributos para os cofres públicos, visto que, no contexto do controle das decisões no tocante à atividade financeira, faz-se imprescindível a participação da sociedade - não apenas como beneficiária da realização das despesas públicas -, mas como agente do controle das despesas, podendo-se valer de ações judiciais ou interpor denúncias aos órgãos competentes de controle.

3. OS LIMITES DA TRANSPARÊNCIA FISCAL: ENTRE OS DIREITOS E OS DEVERES DOS PARTICULARES AFETADOS

O dilema hamletiano entre a transparência e a opacidade fiscal é crítico. A linha tênue que separa tais pólos torna difícil estabelecer fronteiras definitivas, ao menos “a priori”. A plataforma “blockchain”, para ilustrar, viabiliza a transação de criptoativos com segurança criptográfica de alta performance, mediante a distribuição em blocos

[governo-4-0/>](#). Acesso em: 28 maio. 2019.

³⁶ Vide IMD Digital Competitiveness Report 2018, em parceria com a Fundação Dom Cabral. EUA, Singapura, Suécia e Dinamarca lideram. Brasil ocupa a 57ª posição entre 63 países escrutinados.

³⁷ TORRES, Heleno Taveiro. **Direito constitucional financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 150-152.

descentralizados. Permite o voto à distância, a celebração de “smart contracts” e suscita expectativas que oscilam entre os “sonhadores da blockchain radical” e as “pessoas interessadas no uso incorporador da blockchain nas instituições financeiras”, como descreve Lana Swartz³⁸. Seja como for, essa plataforma, que gera tantas expectativas otimistas, igualmente é vista como ameaça à privacidade dos contribuintes,³⁹ com registros inapagáveis, isto é, sem direito ao esquecimento, além de representar risco severo ao Fisco ao abrir espaço a operações criminosas de difícil rastreamento, enquanto não houver regulação integrada transnacional.

O mais razoável expediente para vencer dilemas desse tipo, isto é, entre a descentralização radical e o risco para o rastreamento de dados reside na compreensão de que os Estados, interna e externamente, terão que pautar suas estratégias pela premissa da integração e do compartilhamento de dados, com o foco em propósitos legítimos transnacionais, coibindo desvios sistêmicos como pirâmides financeiras, lavagens de dinheiro, pagamento de resgates em criptoativos, erosão da base fiscal e, ao mesmo tempo, valorizando alternativas integradas e participativas. Logo, o uso de plataformas – como “blockchain” – não pode prescindir da cautela de que as transações sejam disciplinadas por uma espécie de governança global em

³⁸ SWARTZ, Lana. Sonhos com a blockchain: imaginando alternativas tecnoeconômicas depois do bitcoin. **Outra economia é possível**. CASTELLS, Manuel (Org). Rio: Zahar, 2019. p. 118.

³⁹ “Numa primeira e apressada análise, parece bastante aceitável admitir o uso da tecnologia *blockchain* para garantir maior eficiência e assertividade na troca de informações entre os países, no cotejo dos dados prestados por grupos econômicos às autoridades nas diversas jurisdições que atuam, com foco no combate às práticas danosas de planejamento fiscal e/ou para pagamento dos impostos sobre o consumo envolvendo, inclusive, operações nas plataformas digitais (*cloud computing, streaming, voip*, dentre outras tecnologias). [...]. No entanto, em meio aos aspectos favoráveis, há a constante inquietação mundial com indevida manipulação dos dados privados, o recém implementado Regulamento da União Europeia 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho de 27 de abril de 2016, que instituiu a Regulação Geral de Proteção de Dados (*General Data Protection Regulation – GDPR*), é ótimo exemplo de contenção dos efeitos indesejados gerados pelas novas tecnologias nas relações pessoais e no ambiente de negócios. Ademais, sob a perspectiva dos contribuintes, muito se discute no seio da União Europeia e da OCDE com relação a proteção da privacidade dos dados constantes dos instrumentos de troca de informações financeiras e fiscais entre administrações tributárias e das plataformas tecnológicas (*templates*) disponibilizadas pelos fiscos para o preenchimento/cumprimento das obrigações tributárias acessórias por parte dos contribuintes”. (BOSSA, Gisele Barra; GOMES, Eduardo de Paiva. Blockchain: tecnologia à serviço da troca de informações fiscais ou instrumento de ameaça a privacidade dos contribuintes? In: PISCITELLE, Tathiane (Coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 360-361).

rede, sem embargo das especificidades nacionais⁴⁰. Mais do que nunca, o estatal só faz sentido se aberto e internacionalizado.

No limite, em face da hiperconectividade, o insulamento destrói as bases de financiamento dos Estados nacionais. Na esfera da gestão pública⁴¹, para seguir exemplo do "blockchain", é possível cogitar que este sirva para aprimorar, como na Estônia, o relacionamento entre o Poder Público e a cidadania, desde que as operações não fujam do controle estatal de fundo. Quer dizer, compete ao Estado Democrático e à cidadania em rede redefinir a tributação e a regulação da privacidade e da intimidade, inclusive na seara tributária.

A propósito, no Brasil, a Constituição Federal tratou de proteger, sem hierarquização prévia, a *privacidade e a intimidade*, assegurando o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação. Já o art. 3º, III, da Lei n. 12.965/2014, ao disciplinar o uso da internet, determinou a proteção dos dados pessoais.⁴² Por sua vez, a Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais⁴³ andou bem, no art. 20, ao dar passo adiante, ao garantir o direito à explicação sobre as decisões algorítmicas que afetem interesses legítimos, mormente em se tratando de dados sensíveis. Percebe-se, portanto, que o dilema entre nacional e internacional oculta o dilema que separa privacidade e rastreabilidade das operações e, outro ainda, entre opacidade e explicação.

⁴⁰ TAPSCOTT, Don. **Blockchain revolution**: como a tecnologia por trás do Bitcoin está mudando o dinheiro, os negócios e o mundo. São Paulo: SENAI-SP Editora, 2016. p. 36-37.

⁴¹ Em 2018, a Argentina lançou o próprio livro-razão distribuído (blockchain), criado em conjunto com agências governamentais, para explorar oportunidades de governança digital, além de promover o acesso e o desenvolvimento da Internet. O País tem apostado em um plano nacional para liderar inteligência artificial e blockchain na América Latina até 2030. (CATALNO, Andrea. **El Gobierno impulsa un plan nacional para liderar el desarrollo de inteligencia artificial en la región. Iprofessional**. 22 março 2019. Disponível em: <<https://m.epochtimes.com.br/argentina-lanca-blockchain-para-servicos-publicos/>>. Acesso em: 2 jul. 2019).

⁴² Art. 14. Para os fins do disposto neste Decreto, considera-se: I - dado pessoal - dado relacionado à pessoa natural identificada ou identificável, inclusive números identificativos, dados locais ou identificadores eletrônicos, quando estes estiverem relacionados a uma pessoa; e II - tratamento de dados pessoais - toda operação realizada com dados pessoais, como as que se referem a coleta, produção, recepção, classificação, utilização, acesso, reprodução, transmissão, distribuição, processamento, arquivamento, armazenamento, eliminação, avaliação ou controle da informação, modificação, comunicação, transferência, difusão ou extração.

⁴³ Lei n. 13.709/2018, art.20.

Tais dilemas, por sinal, devem ser superados de maneira a não confirmar o justo temor de Castells⁴⁴ sobre os riscos para a privacidade na sociedade em rede. De outra parte, convém não esquecer que os Estados perdem sentido se a privacidade significar um biombo para a delinquência sem fronteiras. O certo é que o compartilhamento de informações (entre Estados e entre órgãos do mesmo Estado), sem abrir mão dos deveres de sigilo, apresenta-se mandatório. Desse modo, protocolos e certificações de maturidade digital são, doravante, indispensáveis para a tributação e a regulação em novas bases.

Entretanto, sob o novo ambiente de policiamento global, Castells faz uma alerta que não pode ser ignorada: a ameaça à liberdade - "essência do direito à comunicação irrestrita na época em que a maior parte das atividades diárias não era relacionada à expressão na esfera pública" - ao se tentar estruturar o comportamento cotidiano pelas normas dominantes da sociedade. Como bem explica o mencionado autor, atualmente "uma proporção significativa da vida cotidiana, inclusive o trabalho, o lazer, a interação pessoal, tem lugar na Net. (...) Assim, viver num panóptico eletrônico equivale à metade de nossas vidas permanentemente exposta a monitoramento⁴⁵.

Há, no alerta citado, uma inquietante e paradoxal combinação de desafios: a defesa da liberdade e da privacidade e o controle transparente de atos públicos, compartilhados e distribuídos digitalmente. A ponderação tópico-sistemática se impõe aqui. O Poder Público é instado a regular o uso dos meios digitais, no sentido de conservar as prerrogativas legítimas, sem fazê-lo de modo opressivo no tocante a dados sensíveis. Em contrapartida, a participação da cidadania digital na codefinição das políticas públicas, relativamente às inovações, predispõe à compatibilização negociada de direitos e deveres fundamentais.

Em definitivo, no cenário tensionado de valores em contraste, o sistema tributário terá que enfrentar questões alheias aos debates atuais de reforma tributária, tais como a tributação de criptoativos. Fiscalizar e tributar essas operações é tarefa de

⁴⁴ CASTELLS, Manuel. **A galáxia da internet**: reflexões sobre a Internet, os negócios e a sociedade. Rio de Janeiro: Zahar, 2003. p. 156-157.

⁴⁵ CASTELLS, Manuel. **A galáxia da internet**: reflexões sobre a Internet, os negócios e a sociedade. p. 148.

complexidade inusitada, embora inescapável. Aliás, para evitar o uso desses ativos para finalidades espúrias, sobreveio a Instrução Normativa n. 1888/2019, com a qual a Receita Federal institui e disciplina a obrigatoriedade da prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos.

Ao lado de uma série de novas incumbências para os contribuintes, o ato administrativo em tela apresenta no art. 5º os conceitos de criptoativo e “Exchange” de criptoativos, nos seguintes moldes: criptoativo é a representação digital de valor denominada em sua própria unidade de conta, cujo preço pode ser expresso em moeda soberana local ou estrangeira, transacionado eletronicamente com a utilização de criptografia e de tecnologias de registros distribuídos, que pode ser utilizado como forma de investimento, instrumento de transferência de valores ou acesso a serviços, e que não constitui moeda de curso legal. A rigor, não se confunde com a criptomoeda não-oficial, pois apenas a criptomoeda regulada serve minimamente como meio de pagamento, unidade de conta e reserva confiável de valor. Já o conceito de “exchange de criptoativo” é o de pessoa jurídica, ainda que não financeira, que oferece serviços referentes a operações realizadas com criptoativos, inclusive intermediação, negociação ou custódia, e que pode aceitar quaisquer meios de pagamento, inclusive outros criptoativos.

Sob a ótica da Receita Federal, as informações devem ser prestadas no Centro Virtual de Atendimento (e-CAC), por meio do sistema Coleta Nacional, com a utilização do certificado digital. A obrigatoriedade da comunicação ao Fisco cabe às “exchanges” de criptoativos domiciliadas no Brasil e às pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas ou residentes no Brasil quando o valor mensal das operações, isolado ou conjuntamente, ultrapassar determinado valor, nas seguintes situações: quando as operações forem realizadas em “exchange” domiciliada no exterior ou quando não forem realizadas em “Exchange”. Conseqüentemente, com a norma administrativa em apreço, dotada de imperatividade e autoexecutoriedade, a Receita Federal intenta, sem ofensa aparente aos direitos do contribuinte, cruzar os dados prestados mensalmente com as informações concernentes aos criptoativos declarados anualmente pelas pessoas físicas nas Declarações de Imposto de Renda, assim como cruzar com os valores provenientes do ganho de capital nas operações que ultrapassarem determinado valor mensal. Mais: o art. 7º, I da mencionada IN estipula obrigação que traz à tona um dilema fiscal já aludido. Ao exigir informações acerca da identificação dos titulares das

operações, como o nome, a nacionalidade, o domicílio fiscal, entre outros dados, pode obstar a negociação de criptoativos que não carregarem tais informações, pois priorizam o anonimato dos usuários. Nesse passo, o ponto de harmonização consiste em salvaguardar a privacidade sem sacrificá-la no altar da opacidade, que tenta esconder, nas sombras, as torpes operações da criminalidade.

Naturalmente, os contribuintes levantam questionamentos dignos de nota⁴⁶. A questão é que, no exemplo trazido à colação, as respostas harmonizadoras dos valores contrastantes somente são alcançáveis por meio de disciplina regulatória e tributária integrada, aberta ao mundo, e com a participação da sociedade em rede.⁴⁷

Cumprido sublinhar - na linha da integração prescrita - que a natureza jurídica de criptoativos não é matéria adstrita à Receita. Trata-se de disciplina normativa que requer leitura conjunta com as disposições de outras entidades regulatórias, tais como a CVM e o Banco Central. Nem é razoável supor que o Fisco deva esposar disciplina dissonante dessas entidades reguladoras.

Pois bem. A Comissão de Valores Mobiliários deliberou não tratar as criptomoedas como ativos financeiros, chegando a proibir os fundos de investimentos regulados de adquirirem criptomoedas como o bitcoin - o qual não atendem às mencionadas condições de reserva de valor, unidade de conta e meio de pagamento. Entretanto, temperadamente, editou a Instrução n. 555 que autoriza o investimento indireto em criptoativos no exterior. Nos arts. 98 e seguintes, ao tratar de investimentos fora do país, permitiu o uso de criptoativos por fundos, desde que os investimentos sejam regulamentados nos mercados onde os aportes serão realizados. O exemplo trazido serve, uma vez mais, para evidenciar o caráter estratégico de regulação integrada à tributação, que não tolde a inovação, contudo não sucumba à desarmonização de direitos e deveres fundamentais, sob o pretexto da tutela de uns em detrimento de outros. Revela, ainda, importância de adotar uma disciplina regulatória concertada em termos internacionais e, finalmente, põe à luz a inequívoca

⁴⁶ PISCITELLI, Tathiane. **Declaração das operações com criptoativos e possíveis questionamentos.** Jornal Valor Econômico, 10 maio 2019. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/6247833/declaracao-das-operacoes-com-criptoativos-e-possiveis-questionamento>>. Acesso em: 2 jul. 2019.

⁴⁷ Para esse conceito, tantas vezes referido, vide CASTELLS, Manuel. **A sociedade em rede.** Vol. 1, SP: Paz e Terra, 1999.

conveniência de solução normativa exposta ao escrutínio continuado da sociedade. O tópico – como regular os criptoativos, à semelhança do “blockchain” – requer, por conseguinte, um tratamento sistemático, integrado, participativo e transnacional.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tudo considerado, parece que o enfrentamento do tema central, isto é, como lidar adequadamente com a relação tributária na era digital, conduz às seguintes conclusões:

(I) Qualquer solução minimamente satisfatória dos dilemas fiscais tem de atender o requisito de congruência da regulação e da tributação.

(II) A participação do contribuinte-usuário de serviço público em rede tende a legitimar a co-definição responsável de políticas tributárias e regulatórias, na discussão pública sobre a compatibilização dos direitos e deveres fundamentais, entre os quais o direito à motivação sobre decisões algorítmicas, o direito de acesso à informação pública e o direito de participar na avaliação continuada de políticas públicas.

(III) Não prospera, a longo prazo, o Estado Democrático sem a percepção nítida de que a economia intangível dominará o século em curso, requerendo regulação e tributação compatíveis, balanceadas e participativas.

(IV) No exame do relacionamento complexo entre o Estado Democrático e a sociedade em rede, na era digital, constata-se que o novo modelo de regulação e de tributação terá de compatibilizar, em moldes inéditos, valores contrastantes (privacidade e transparência, por exemplo). Trata-se de atender às demandas da economia intangível ou digital, preservando as vigas mestras do Estado Democrático. Como frisado, ao versar sobre dilemas fiscais, como aqueles introduzidos pelos criptoativos e pelo “blockchain”, impõe-se que a intervenção estatal, sem frear as inovações promissoras, cuide de harmonizar, de maneira exitosa, a proteção concomitante de direitos e deveres indeclináveis.

CAVALCANTE, Denise Lucena; FREITAS, Juarez; ROCHA, Sofia Laprovitera. Os dilemas fiscais na era da economia digital. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.15, n.2, 2º quadrimestre de 2020. Disponível em: www.univali.br/direitopolitica - ISSN 1980-7791

REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS

ABBOT, Ryan e BOGENSCHNEIDER, Bret. **Should robots pay taxes? Tax policy in the age of automation.** Harvard Law & Policy Review, Vol. 12, 2018, p. 145-175.

BACELO, Joice. OLIVO, Beatriz. **Receita investe em serviços eletrônicos para reduzir tempo de atendimento.** Jornal Valor Econômico, 26 mar. 2019. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/6180897/receita-investe-em-servicos-eletronicos-para-reduzir-tempo-de-atendimento>>. Acesso em: 16 jun. 2019.

BECK, Ulrich. **A metamorfose do mundo:** novos conceitos para uma nova realidade. Tradução Maria Luiza X. de A. Borges. Rio de Janeiro: Zahar, 2018.

BENKLER, Yochai. **The wealth of networks.** New Haven: Yale University Press, 2006.

BERTÃO, Naiara. **Conheça 7 startups que prometem mudar o jurídico brasileiro.** Revista EXAME, 26 jan. 2017. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/pme/conheca-7-startups-que-prometem-mudar-o-juridico-brasileiro/>>. Acesso em: 28 jan. 2019.

BOSSA, Gisele Barra; GOMES, Eduardo de Paiva. Blockchain: tecnologia à serviço da troca de informações fiscais ou instrumento de ameaça a privacidade dos contribuintes? In: PISCITELLE, Tathiane (Coord.). **Tributação da economia digital.** São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 359- 385.

CASTELLS, Manuel. **A galáxia da internet:** reflexões sobre a Internet, os negócios e a sociedade. Rio de Janeiro: Zahar, 2003.

CASTELLS, Manuel e HIMANEN, Pekka. **reconceptualizing development in the global information age.** Oxford: Oxford University Press, 2014.

CASTELLS, Manuel. **Rede de Indignação e Esperança.** 2ª ed, Rio: Zahar, 2014.

CASTELLS, Manuel. **A sociedade em rede.** Vol. 1, SP: Paz e Terra, 1999.

CATALNO, Andrea. **El gobierno impulsa un plan nacional para liderar el desarrollo de inteligencia artificial en la región.** Iprofessional. 22 março 2019. Disponível em: <https://m.epochtimes.com.br/argentina-lanca-blockchain-para-servicos-publicos/>>. Acesso em: 2 jul. 2019.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Dos tributos para as finanças públicas:** ampliação do foco. Revista Nomos, 2006. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/20024>>. Acesso em: 27 out. 2019.

COGLIANESE, Cary e LEHR, David. **Regulating by robot. Administrative decision-making in the machine-learning era.** The Georgetown Law Journal, Vol. 105, 2017, p.1147-1223.

CAVALCANTE, Denise Lucena; FREITAS, Juarez; ROCHA, Sofia Laprovitera. Os dilemas fiscais na era da economia digital. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.15, n.2, 2º quadrimestre de 2020. Disponível em: www.univali.br/direitopolitica - ISSN 1980-7791

FERNANDES, André Dias. CAVALCANTE, Denise Lucena. **Administração fiscal dialógica**. Rio de Janeiro: Revista Direito Administrativo, v. 277, n. 3, p. 49-70, set./dez. 2018.

FREITAS, Juarez. **Direito fundamental à boa administração pública**. 3. ed., SP: Malheiros, 2014.

FREITAS, Juarez. **Direito Administrativo e Inteligência Artificial**. Interesse Público, BH: Fórum, ano 21, n. 114, p.15-29, mar/abr, 2019.

HARARI, Yuval Noah. **21 lições para o século 21**. Tradução Paulo Geiger. São Paulo: Companhia das letras, 2018.

HASKEL, Jonathan Haskel; WESTLAKE, Stian. **Capitalism without capital**. Princeton: Princeton University Press, 2018.

LÉVY, Pierre. **Cibercultura**. Tradução de Carlos Irineu da Costa. 3. ed. São Paulo: Editora 34, 2010.

LIMBERGER, Têmis. **Cibertransparência** - informação pública em rede - a virtualidade e suas repercussões na realidade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

MOTZFELDT, Hanne Marie. **The danish principle of administrative law by design**. European Public Law 23, n. 4, 2017.

PALMA, Clotilde Celorico. A tributação da economia digital e a evolução recente na União Europeia. In: PISCITELLE, Tathiane (Coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 39-57.

PISCITELLI, Tathiane; BRANDÃO, Salvador Cândido Jr. Introdução: do data center à nuvem. In: PISCITELLI, Tathiane (Org.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

PISCITELLI, Tathiane. **Declaração das operações com criptoativos e possíveis questionamentos**. Jornal Valor Econômico, 10 maio 2019. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/6247833/declaracao-das-operacoes-com-criptoativos-e-possiveis-questionamento>>. Acesso em: 2 jul. 2019.

POWERS, William. **O blackBerry de Hamlet: uma filosofia prática para viver bem na era digital**. Tradução de Daniel Abrão. São Paulo: Alaúde Editorial, 2012.

ROBINSON, Mark. **From old public administration to new public service**. Singapura: UNDP, 2015.

SCHWAB, Klaus; DAVIS, Nicholas. **Aplicando a quarta revolução industrial**. São Paulo: EDIPRO, 2018.

STEFANO, Fabiane. JANKAVSKI, André. YOSHIDA, Ernesto. **A hora e vez do governo 4.0**. Revista EXAME, 23 maio 2019. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/revista-exame/a-hora-e-vez-do-governo-4-0/>>. Acesso

CAVALCANTE, Denise Lucena; FREITAS, Juarez; ROCHA, Sofia Laprovitera. Os dilemas fiscais na era da economia digital. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.15, n.2, 2º quadrimestre de 2020. Disponível em: www.univali.br/direitoepolitica - ISSN 1980-7791

em: 28 maio. 2019.

SWARTZ, Lana. Sonhos com a blockchain: imaginando alternativas tecnoeconômicas depois do bitcoin. **Outra economia é possível**. CASTELLS, Manuel (Org). Rio: Zahar, 2019.

TAPSCOTT, Don. **Blockchain revolution**: como a tecnologia por trás do Bitcoin está mudando o dinheiro, os negócios e o mundo. São Paulo: SENAI-SP Editora, 2016.

TAPSCOTT, Don e TAPSCOTT, Alex. **Blockchain revolution**. SP: Senai-SP, 2018, 2016.

TORRES, Heleno Taveiro. **Direito constitucional financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

WERTHEIM, Margaret. **Uma história do espaço**: de Dante à Internet. Tradução de Maria Luíza X. de A. Borges. Rio de Janeiro Jorge Zahar Editor, 2001.

Recebido em: 10/01/2020

Aprovado em: 07/05/2020