

Direito tributário digital: Fundamentos e aplicação no Brasil

Faustino da Rosa Júnior

O presente artigo expõe os fundamentos teóricos, dogmáticos e práticos do Direito Tributário Digital — disciplina jurídica que proponho ao longo da coleção homônima composta por quatro volumes — a partir de uma tese central: o modelo clássico de tributação, concebido para uma economia territorial, física e previsível, tornou-se estruturalmente inadequado para disciplinar as relações jurídico-econômicas da nova economia digital. Desenvolvo, com ancoragem no ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da tributação pela geração real de valor, o conceito de governança tributária inteligente, a reconceituação do compliance fiscal como estratégia empresarial e a análise da Receita Federal como agente ativo de controle tributário digital. Situo cada um desses eixos no contexto dos quatro volumes da coleção — Direito Tributário Digital: A Mentalidade Milionária Fiscal do Marketing Digital (vol. 1), Direito Tributário Digital: O Planejamento Fiscal Inteligente de Negócios Digitais (vol. 2), Direito Tributário Digital: O Lançamento Digital da Reforma pela Receita Federal (vol. 3) e Direito Tributário Digital: Compliance Fiscal Digital (vol. 4, no prelo) — demonstrando a coerência sistemática que os articula. Concluo que o Direito Tributário Digital não representa uma atualização pontual do sistema vigente, mas uma refundação de seus pressupostos epistêmicos e normativos, ancorada na realidade econômica do século XXI.

1. INTRODUÇÃO: O PROBLEMA QUE O DIREITO TRIBUTÁRIO NÃO CONSEGUE NOMEAR

Início este artigo com uma constatação que me acompanha desde os primeiros anos de prática tributária: o Direito Tributário brasileiro possui instrumentos sofisticados para tributar aquilo que consegue ver, e é sistematicamente cego para aquilo que não consegue enquadrar em suas categorias. Essa cegueira não é acidente histórico — é consequência estrutural de um arcabouço normativo construído para uma economia que a tecnologia digital dissolveu.

A economia mudou. O Direito Tributário, não. Plataformas digitais geram bilhões no Brasil sem sede, sem vínculo jurídico e sem pagar tributos compatíveis com sua operação. Enquanto isso, o contribuinte tradicional — visível, local e formalizado — continua arcando com a maior parte da carga tributária. Esse desequilíbrio não é apenas uma questão de justiça distributiva, embora também o seja. É uma falha sistêmica que compromete a eficiência arrecadatória do Estado, a competitividade do empreendedor nacional e a previsibilidade do ambiente jurídico em que os negócios digitais operam.

Foi para endereçar essa falha que concebi o Direito Tributário Digital — não como ramo autônomo no sentido clássico da autonomia didática e científica, mas como um marco interpretativo novo, dotado de princípios, método e instrumentos normativos próprios, capaz de disciplinar os fenômenos econômicos que o sistema clássico não alcança. Esse projeto tomou forma na coleção Direito Tributário Digital, composta por quatro volumes que, juntos, constroem um sistema: do diagnóstico da inadequação do modelo clássico (vol. 1) ao planejamento fiscal inteligente para negócios digitais (vol. 2), da

análise do controle tributário digital exercido pela Receita Federal (vol. 3) à governança de dados tributários e ao compliance fiscal digital como instrumento de perenidade e escala (vol. 4).

O presente artigo tem por objetivo apresentar ao público jurídico-tributário os fundamentos teóricos e dogmáticos que sustentam essa tese, sua ancoragem no ordenamento brasileiro e sua aplicação prática nos domínios da nova economia e da administração tributária digital. Para tanto, a exposição está estruturada nas seguintes seções: (i) o problema da inadequação estrutural do modelo clássico; (ii) os fundamentos e a conceituação do Direito Tributário Digital; (iii) o princípio da tributação pela geração real de valor e sua compatibilidade com o sistema constitucional tributário brasileiro; (iv) a governança tributária inteligente como novo paradigma de conformidade fiscal; (v) a Receita Federal como agente de controle tributário digital; (vi) a aplicação do Direito Tributário Digital na nova economia; e (vii) a apresentação sistemática dos quatro volumes da coleção como arquitetura de um projeto científico coerente.

2. A INADEQUAÇÃO ESTRUTURAL DO MODELO TRIBUTÁRIO CLÁSSICO DIANTE DA ECONOMIA DIGITAL

2.1 Os Pressupostos Fundantes do Sistema Tributário e sua Erosão Digital

O sistema tributário brasileiro — como a maioria dos sistemas tributários modernos — foi construído sobre um conjunto de pressupostos que a economia industrial do século XX tornava plausíveis e que a economia digital do século XXI dissolve sistematicamente. Identifico cinco desses pressupostos como os pilares do modelo clássico: (i) a territorialidade como critério de conexão fiscal; (ii) a materialidade do fato gerador como condição de sua identificação; (iii) a visibilidade do sujeito passivo como pressuposto da obrigação tributária; (iv) a dicotomia produto/serviço como categoria exaustiva das operações econômicas; e (v) a previsibilidade dos modelos de negócio como condição da completude normativa.

O pressuposto da territorialidade — segundo o qual o poder de tributar do Estado se exerce dentro dos limites de seu território, e os critérios de conexão fiscal (residência, domicílio, fonte, estabelecimento permanente) determinam quem deve ao quê — pressupõe que os agentes econômicos tenham uma localização identificável e que os fatos geradores se produzam em espaço fisicamente determinado. Na economia digital, isso deixou de ser a regra. Uma plataforma de streaming pode estar domiciliada nas Ilhas Cayman, processar pagamentos na Irlanda, armazenar dados em servidores nos Países Baixos e capturar valor econômico gerado integralmente por consumidores brasileiros — sem que nenhum desses elementos configure, nos termos do Direito Tributário clássico, um vínculo de conexão fiscal suficiente com o Brasil.

O pressuposto da materialidade do fato gerador — que pressupõe um bem tangível, uma prestação de serviço identificável ou uma transmissão juridicamente configurada

— enfrenta resistência análoga. O acesso a um software como serviço (SaaS), a um infoproduto, a uma mentoria transmitida via videoconferência, a um conteúdo digital recorrente ou a um modelo de inteligência artificial como serviço não é, com rigor analítico, nem mercadoria nem serviço no sentido civil-contratual dos termos. A tentativa de enquadrar esses fenômenos nas categorias do ISS, do ICMS ou do IPI produziu décadas de insegurança jurídica — e continua a produzir, mesmo no limiar da vigência do novo sistema tributário introduzido pela Reforma de 2024-2026.

O pressuposto da visibilidade do sujeito passivo articula-se com os anteriores: para que o Estado possa tributar, precisa identificar o devedor. O modelo clássico pressupõe que os sujeitos passivos são identificáveis, localizáveis e alcançáveis pelos instrumentos de coercibilidade tributária. As plataformas digitais transnacionais desafiam essa premissa de múltiplas formas: operam sem estabelecimento permanente físico, podem constituir-se juridicamente em múltiplas jurisdições com propósitos de otimização fiscal e têm capacidade de reestruturar operações em resposta a mudanças regulatórias com uma velocidade que os processos legislativos nacionais não conseguem acompanhar.

2.2 As Consequências Sistêmicas da Inadequação

As consequências da manutenção do modelo clássico diante desse quadro não são meramente teóricas. Elas se manifestam em assimetrias concretas e mensuráveis. A primeira é a assimetria de carga tributária: o empreendedor digital brasileiro — com CNPJ regularmente constituído, DAS recolhido, DARFs em dia e obrigações acessórias cumpridas — suporta uma carga tributária que as plataformas transnacionais com as quais compete evitam, legal ou estruturalmente. Isso não é apenas injusto — é economicamente distorcivo, pois cria incentivos estruturais à formalização precária ou à migração de operações para estruturas offshore.

A segunda consequência é a insegurança jurídica endêmica. A ausência de categorias normativas claras para as operações digitais força contribuintes, advogados, auditores e autoridades fiscais a operar em um ambiente de ambiguidade interpretativa permanente. Cada operação digital relevante pode ser enquadrada de múltiplas formas, com consequências tributárias radicalmente distintas. Essa ambiguidade não beneficia o contribuinte — beneficia o litígio. O Brasil já ostenta um dos maiores passivos de contencioso tributário do mundo, e parte significativa desse passivo tem origem em disputas sobre a natureza jurídica e o enquadramento tributário de operações digitais que o sistema simplesmente não foi desenhado para classificar.

A terceira consequência é o que denomino de tributação regressiva digital: na ausência de mecanismos eficazes de tributação das plataformas que capturam valor no Brasil, o Estado exerce sua capacidade arrecadatória sobre os agentes que estão ao seu alcance — e esses agentes são, predominantemente, os empreendedores digitais brasileiros formalizados, que pagam, assim, não apenas seus tributos, mas também a parte dos tributos que as big techs transnacionais deveriam pagar e não pagam. Isso inverte a lógica redistributiva que deveria orientar o sistema: os menores subsidiam os maiores.

3. FUNDAMENTOS E CONCEITUAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO DIGITAL

3.1 Natureza Jurídica e Posição no Sistema

O Direito Tributário Digital, tal como o proponho, é um marco interpretativo novo que opera sobre o sistema tributário existente, não ao seu lado. Não se trata de criar um código tributário paralelo, nem de propor a substituição do Código Tributário Nacional por um documento inteiramente diverso. Trata-se de oferecer um conjunto de princípios, métodos e critérios hermenêuticos que permitam ao operador jurídico — o advogado, o auditor fiscal, o consultor tributário, o magistrado, o legislador — lidar com os fenômenos econômicos digitais com a precisão, a coerência e a equidade que o sistema clássico não consegue prover.

Essa distinção é metodologicamente relevante. Proponho o Direito Tributário Digital como uma dimensão interpretativa do Direito Tributário existente — semelhante, nesse aspecto estrutural, ao que o Direito Ambiental representou para o Direito Administrativo no final do século XX: não uma negação do sistema anterior, mas uma reconfiguração de seus princípios orientadores e de seus métodos de aplicação, em resposta a uma realidade econômica e social que o sistema anterior não conseguia processar adequadamente.

Do ponto de vista de sua estrutura interna, o Direito Tributário Digital opera em três dimensões que são simultaneamente analíticas e operacionais. A dimensão descritiva identifica e mapeia os fenômenos econômicos digitais — suas características, seus agentes, seus mecanismos de geração de valor — para as categorias do Direito Tributário existente, identificando onde o encaixe é possível, onde é forçado e onde é impossível. A dimensão crítica expõe as contradições, lacunas e disfuncionalidades do sistema vigente quando confrontado com esses fenômenos, demonstrando que tais falhas não são acidentes corrigíveis por interpretação, mas consequências estruturais de pressupostos inadequados. A dimensão propositiva apresenta princípios, critérios e soluções normativas concretas para a reconstrução do sistema — não necessariamente por via de reforma legislativa imediata, mas por via de reinterpretação fundamentada dos institutos existentes à luz dos fenômenos econômicos que o Direito deve disciplinar.

3.2 O Método do Direito Tributário Digital

O método que proponho para o Direito Tributário Digital parte de uma premissa epistemológica que distingue essa abordagem da hermenêutica tributária clássica: a norma tributária deve ser interpretada à luz da realidade econômica que pretende regular, e não a realidade econômica deve ser moldada para caber na norma. Esse princípio — que no Direito Tributário encontra ressonância na teoria da interpretação econômica e no princípio da substância sobre a forma, ambos presentes no ordenamento comparado e aceitos de forma crescente pela jurisprudência brasileira — tem implicações concretas sobre como se define o fato gerador, como se identifica o sujeito passivo e como se mensura a base de cálculo nas operações digitais.

Quando o CTN determina, em seu artigo 116, que o fato gerador se considera ocorrido no momento em que se verificam as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios, está estabelecendo um critério substancialista que o Direito Tributário Digital apenas leva às suas consequências lógicas no ambiente digital: o fato gerador tributário em uma operação digital ocorre quando e onde o valor econômico efetivamente se realiza — independentemente de onde esteja juridicamente domiciliada a entidade que o captura.

Esse método não é revolucionário no sentido de ser incompatível com o sistema constitucional tributário vigente. É, antes, fiel ao espírito desse sistema — incluindo o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF) e o princípio da isonomia tributária (art. 150, II, CF) — ao mesmo tempo em que recusa a interpretação formalista que permite que a realidade econômica mais relevante escape da tributação por meio de estruturas jurídicas que o legislador de 1966 não poderia ter previsto.

4. O PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO PELA GERAÇÃO REAL DE VALOR

4.1 Enunciação e Fundamentos

O princípio da tributação pela geração real de valor é o núcleo dogmático do Direito Tributário Digital e o ponto de maior originalidade teórica da minha proposta. Seu enunciado básico é o seguinte: nos contextos em que o critério clássico da territorialidade física não é suficiente para identificar o sujeito passivo ou a jurisdição com competência tributária — situação típica das plataformas digitais transnacionais —, o critério de conexão fiscal deve ser a jurisdição onde o valor econômico subjacente à operação efetivamente se gera.

Esse princípio opera sobre um diagnóstico preciso: o valor econômico das plataformas digitais é produzido pelos usuários — pelos dados que geram, pelas interações que realizam, pelo conteúdo que produzem e consomem, pela atenção que dedicam. Uma plataforma de redes sociais não tem valor porque tem servidores na Irlanda — tem valor porque tem usuários no Brasil. Uma plataforma de e-commerce não gera receita porque tem sede em Delaware — gera receita porque conecta vendedores e compradores brasileiros. O critério de conexão fiscal que ignora esse fato e exige apenas a territorialidade física ou o estabelecimento permanente como condições da tributação está, em termos de substância econômica, permitindo que o tributável escape da tributação por razões formais que nada têm a ver com a realidade da geração de valor.

O princípio da geração real de valor não é, portanto, uma inovação caída do céu dogmático. Ele representa a aplicação coerente, ao contexto digital, de princípios que o ordenamento tributário brasileiro já consagra. O princípio da capacidade contributiva, que determina que os tributos devem incidir sobre a efetiva capacidade econômica do

sujeito passivo, exige que o critério de tributação alcance onde essa capacidade efetivamente se manifesta. O princípio da isonomia tributária, que veda o tratamento fiscal desigual entre contribuintes em situação equivalente, é violado quando o empreendedor digital brasileiro paga pelo fato gerador que a plataforma transnacional não paga, apesar de ambos operarem no mesmo mercado e gerarem valor para os mesmos usuários.

4.2 Compatibilidade com o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro

Antecipo a questão mais relevante do debate doutrinário sobre esse princípio: sua compatibilidade com o sistema de competências tributárias rígidas estabelecido pela Constituição Federal de 1988. O argumento mais direto seria o de que, em matéria tributária, a Constituição estabelece competências expressas e taxativas para cada ente federativo, e que qualquer critério de conexão fiscal não previsto expressamente estaria em tensão com o princípio da legalidade estrita.

Minha resposta a esse argumento é dupla. Em primeiro lugar, o princípio da tributação pela geração real de valor não propõe a criação de novas competências constitucionais — propõe a interpretação coerente das competências existentes à luz do princípio da capacidade contributiva, que tem dignidade constitucional expressa (art. 145, § 1º, CF) e que funciona, na hierarquia normativa do sistema tributário, como vetor interpretativo vinculante das normas infraconstitucionais. Quando o STF reconheceu, na ADI 1851 e em diversas outras decisões sobre o ICMS-importação, que a interpretação dos critérios de incidência deve ser orientada pela substância econômica da operação, estava aplicando uma lógica compatível com a que o princípio da geração real de valor sistematiza.

Em segundo lugar, o princípio da geração real de valor encontra ancoragem direta nos esforços internacionais de reformulação dos critérios de conexão fiscal para a economia digital. A Ação 1 do Projeto BEPS da OCDE e o Pilar 1 do Acordo de Dois Pilares de 2021 caminham exatamente nessa direção: estabelecer que empresas com presença econômica significativa em uma jurisdição — mesmo sem estabelecimento permanente físico — devam a essa jurisdição uma parcela de tributação proporcional ao valor gerado em seu mercado. O Brasil, como membro do G20 e participante do Inclusive Framework da OCDE, está comprometido com esses desenvolvimentos, e a Reforma Tributária de 2024-2026 deu os primeiros passos institucionais nessa direção ao adotar o princípio da tributação no destino para o IBS e a CBS.

4.3 Operacionalização no Ordenamento Brasileiro

A operacionalização do princípio da geração real de valor no ordenamento brasileiro pode se dar em dois planos complementares. No plano interpretativo, os critérios de identificação do fato gerador nas operações digitais devem ser construídos a partir da substância econômica da operação — onde o usuário está, onde o dado é gerado, onde a atenção é capturada, onde a transação produz seus efeitos econômicos primários — e não a partir de onde o prestador optou por domiciliar sua estrutura societária. Esse

critério interpretativo é sustentável com base no art. 116, II, do CTN e no princípio da capacidade contributiva constitucional.

No plano normativo, a consolidação do princípio exige a criação de regras específicas sobre presença econômica digital — caminho que a Reforma Tributária iniciou, mas não concluiu. A definição de um limiar de presença digital que, uma vez atingido, obrigue as plataformas transnacionais a registrar-se fiscalmente no Brasil, a coletar e repassar tributos sobre as operações realizadas com usuários brasileiros e a submeter-se ao controle da Receita Federal, é o desdobramento normativo mais urgente do princípio que proponho. Ele não exige emenda constitucional — exige legislação ordinária com base nas competências tributárias já existentes, interpretadas à luz da capacidade contributiva e da isonomia fiscal.

5. GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA INTELIGENTE: O COMPLIANCE FISCAL COMO ESTRATÉGIA

5.1 A Reconceituação do Compliance Fiscal

O segundo pilar teórico do Direito Tributário Digital é o que denomino governança tributária inteligente — um conceito que redefine a relação do contribuinte digital com o sistema tributário, deslocando-a do registro da obrigação burocrática para o registro da estratégia empresarial. Essa reconceituação não é meramente retórica: ela tem consequências práticas imediatas sobre como o empreendedor digital estrutura sua operação, gerencia seus riscos fiscais e planeja seu crescimento.

No modelo clássico, o compliance tributário é tratado como o conjunto de obrigações — principais e acessórias — que o contribuinte deve cumprir para não incorrer em infração fiscal. Essa visão é reativa, defensiva e essencialmente burocrática. O contribuinte cumpre o que a lei determina; o que a lei não determina expressamente, o contribuinte pode ignorar ou postergar. O planejamento tributário, nesse quadro, é uma atividade pontual, exercida em momentos específicos — abertura da empresa, escolha do regime, declaração anual — e não um processo contínuo integrado à operação cotidiana do negócio.

A nova economia digital invalida essa visão em múltiplos níveis. O empreendedor digital opera em um ambiente de transformação normativa acelerada, com modelos de negócio que geram fatos geradores contínuos e pulverizados — cada assinatura, cada venda, cada royalty, cada transação recorrente —, em plataformas que cruzam múltiplas jurisdições, com obrigações acessórias digitalizadas que são monitoradas em tempo real pela Receita Federal. Nesse ambiente, o contribuinte que trata o compliance como checklist burocrático está construindo passivos sem perceber.

5.2 Os Três Níveis da Governança Tributária Inteligente

Proponho que a governança tributária inteligente opera em três níveis hierarquicamente relacionados. O primeiro nível é o da conformidade normativa: o contribuinte cumpre com precisão todas as obrigações tributárias impostas pela legislação — recolhe os tributos devidos, entrega as obrigações acessórias nos prazos, mantém a escrituração contábil e fiscal em dia. Esse nível é necessário, mas não suficiente para a gestão tributária adequada de um negócio digital em crescimento.

O segundo nível é o do planejamento fiscal estrutural: o contribuinte, assessorado por profissional com expertise em tributação digital, estrutura sua operação de modo a minimizar lícitamente a carga tributária, escolhendo o regime mais adequado ao seu modelo de negócio, segregando atividades que comportam tratamentos tributários distintos, antecipando os efeitos fiscais de decisões estratégicas — expansão, internacionalização, captação de investimento, mudança de modelo de receita — e construindo uma estrutura jurídico-societária que seja tanto eficiente fiscalmente quanto robusta para o crescimento. Esse nível é o que distingue o empreendedor digital que cresce de forma sustentável do que cresce e depois enfrenta uma autuação devastadora.

O terceiro nível é o da governança de dados tributários: o contribuinte mantém um sistema ativo de monitoramento e validação da integridade de suas posições tributárias — não apenas para fins de cumprimento das obrigações formais, mas para garantir a coerência sistêmica de seus dados fiscais no ecossistema digital da Receita Federal. Esse terceiro nível tornou-se imperativo em função de uma transformação radical da forma como a Receita Federal opera, que exponho em detalhe na seção seguinte.

5.3 O Fato Gerador Digital e a Continuidade do Passivo Tributário

Uma das contribuições mais práticas do Direito Tributário Digital é a sistematização do conceito de fato gerador digital contínuo. Na economia da recorrência — que é a economia dos infoprodutos, dos SaaS, das assinaturas digitais, das mentorias, dos marketplaces — o fato gerador tributário não é um evento isolado, mas um processo que se renova a cada ciclo operacional. Cada recorrência de assinatura é um fato gerador. Cada acesso pago a um conteúdo digital é um fato gerador. Cada transação processada em um marketplace é um fato gerador.

O empreendedor que não compreende essa continuidade — que trata o tributo como obrigação a ser verificada na declaração anual, não como realidade jurídica que se constitui a cada operação — acumula, silenciosamente, um passivo tributário que pode tornar-se insuportável no momento em que a Receita Federal, com seus instrumentos de cruzamento digital de dados, o identifica. O compliance fiscal digital é, nessa perspectiva, não apenas um instrumento de conformidade normativa, mas uma ferramenta de gestão do risco existencial do negócio.

6. A RECEITA FEDERAL NA ERA DIGITAL: DO FISCO FISCALIZADOR AO GESTOR DE LIQUIDEZ TRIBUTÁRIA

6.1 A Arquitetura do Controle Tributário Digital

Um dos aspectos mais originais — e, acredito, mais urgentes — do Direito Tributário Digital é a análise do Estado fiscal não como destinatário passivo das transformações digitais, mas como agente ativo de um sistema de controle tributário que utiliza, com crescente sofisticação, os mesmos instrumentos tecnológicos que a nova economia gerou. A Receita Federal brasileira é, sob essa perspectiva, uma organização que aprendeu a linguagem do dado e do algoritmo antes que a maioria dos contribuintes digitais compreendesse suas implicações.

O SPED — Sistema Público de Escrituração Digital — inaugurou, em 2008, uma nova era do controle fiscal brasileiro. A partir de então, a obrigação tributária deixou de ser apenas um dever de pagar e passou a ser também um dever de informar com precisão, continuidade e coerência sistêmica. A NF-e, a EFD-Contribuições, a ECF, o eSocial e o e-CAC constituem, juntos, um ecossistema de rastreabilidade econômica de granularidade sem precedente: a Receita Federal tem acesso, em tempo real ou próximo a ele, a praticamente todas as transações relevantes do contribuinte formalizado — e tem sistemas automatizados de cruzamento de dados que identificam inconsistências com uma velocidade e uma precisão que nenhuma fiscalização humana poderia alcançar.

Esse ecossistema transforma a natureza da relação entre o contribuinte digital e o Fisco. No modelo clássico, a fiscalização era um evento — um auditor vinha, examinava documentos, lavrava ou não um auto de infração. No modelo digital, a fiscalização é um estado permanente: cada obrigação acessória entregue é uma declaração que será cruzada com dezenas de outras fontes de dados, e cada inconsistência é um sinal de alerta que pode iniciar um procedimento de autuação sem qualquer intervenção humana na fase inicial.

6.2 A IN RFB 2.314/2026 e o Regime de Controle do Crédito Tributário

A Instrução Normativa RFB 2.314, de 19 de março de 2026, é, a meu ver, um dos documentos normativos mais reveladores do novo paradigma de controle fiscal digital. Ao alterar a IN RFB 2.055/2021, que disciplina os procedimentos de restituição, ressarcimento, reembolso e compensação de tributos federais, a norma não promove apenas uma reforma procedimental. Ela institui um regime de validação prévia das posições tributárias do contribuinte, condicionando o acesso ao crédito tributário — incluindo créditos reconhecidos por sentença judicial transitada em julgado — à integridade informacional das escriturações digitais do contribuinte.

O mecanismo central é a exigência de transmissão prévia da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) como condição para o processamento de pedidos de ressarcimento e compensação para empresas fora do Simples Nacional. Isso significa que o crédito

tributário — que na dogmática clássica é um direito subjetivo do contribuinte reconhecido pela lei ou pelo Judiciário — passou a ser um ativo condicionado: seu exercício depende da coerência sistêmica das informações fiscais do contribuinte no ecossistema digital da Receita Federal.

As consequências práticas desse regime são profundas. Empresas que venceram teses tributárias no contencioso judicial — gerando direitos creditórios de alto valor — podem ter a utilização desses créditos condicionada, parcelada ou mesmo temporariamente bloqueada se suas escriturações digitais apresentarem inconsistências. A vitória judicial, que antes se traduzia em liquidez imediata, passa a ser convertida em fluxo financeiro gerido administrativamente pelo Estado. A norma também institui prazo de até cinco anos para a apresentação da primeira declaração de compensação, contado do trânsito em julgado — criando um dever de gestão ativa dos créditos tributários sob pena de sua perda.

6.3 A Receita Federal como Gestora de Liquidez Tributária

A leitura sistemática dessas transformações normativas e tecnológicas permite formular uma tese que desenvolvo detidamente no terceiro volume da coleção: a Receita Federal brasileira deixou de ser, em sentido estrito, uma organização de fiscalização e autuação. Ela passou a ser, na nova configuração digital, uma gestora ativa da liquidez tributária das empresas — controlando não apenas o que é devido, mas quando e como pode ser utilizado o que já foi reconhecido como crédito.

Essa caracterização não é uma crítica à Receita Federal — é uma descrição de uma transformação que tem bases normativas sólidas e que é, sob certos aspectos, uma resposta racional ao desafio de administrar um sistema tributário de elevada complexidade em uma economia de crescente digitalização. O problema — e é aqui que o Direito Tributário Digital tem seu papel prático mais imediato — é que a maioria dos contribuintes digitais não tem governança fiscal suficiente para operar nesse novo ambiente. Eles foram formados, e continuam sendo assessorados, com base em um modelo de conformidade tributária que o Fisco já superou.

O empreendedor digital que não entende que o crédito tributário é hoje um ativo de integridade informacional; que não mantém coerência sistêmica entre suas posições fiscais e seus registros digitais; que não investe em governança de dados tributários como prioridade estratégica — esse empreendedor está operando com um mapa desatualizado em um território que mudou. E territórios que mudam sem que os mapas se atualizem produzem, invariavelmente, colisões. No Direito Tributário, essas colisões têm nomes: autuações, bloqueios de crédito, restrições de compensação, execuções fiscais.

7. O DIREITO TRIBUTÁRIO DIGITAL E OS AGENTES DA NOVA ECONOMIA

7.1 O Infoprodutor, o Criador de Conteúdo e o SaaS

A nova economia que o Direito Tributário Digital analisa não é uma abstração acadêmica. Ela é composta por sujeitos concretos, com modelos de negócio específicos e vulnerabilidades tributárias mapeáveis. O infoprodutor que vende cursos online através de plataformas como Hotmart, Eduzz ou Kiwify; o criador de conteúdo que monetiza sua audiência no YouTube, no Instagram e no TikTok; o desenvolvedor de SaaS que cobra recorrência mensal de assinantes — todos esses agentes compartilham um conjunto de desafios tributários que o modelo clássico não endereça com precisão.

Para o infoprodutor, o problema central é a natureza jurídica da transação. O acesso a um curso digital gravado é uma prestação de serviço? É uma licença de uso de obra intelectual? É um produto digital? A resposta a essa pergunta tem consequências tributárias diretas: determina se a operação está sujeita ao ISS, ao ICMS, ao IBS (na nova sistemática), e qual é a alíquota aplicável. A ausência de um enquadramento normativo claro não protege o infoprodutor — ao contrário, o expõe à insegurança de uma eventual autuação com fundamento em uma interpretação que o contribuinte não poderia ter antecipado com certeza.

Para o desenvolvedor de SaaS, o problema se potencializa: a cada assinatura renovada, um novo fato gerador se constitui. A cada usuário adicionado, a base de cálculo se modifica. A cada funcionalidade adicionada ao produto, a discussão sobre a natureza da transação — serviço sob demanda, licença de software, acesso a infraestrutura — pode reabrir-se. Planejar o crescimento de um SaaS sem planejamento tributário estrutural é crescer sobre um passivo cujo tamanho só se revela quando é tarde.

7.2 E-commerce, Marketplaces e Tributação Transnacional

O e-commerce e os marketplaces apresentam uma camada adicional de complexidade tributária: a multiplicidade de partes, a natureza jurídica do operador da plataforma (prestador de serviço? agente? mandatário?) e a dimensão transnacional das operações — seja pela venda para consumidores em outros estados e países, seja pela utilização de plataformas e gateways de pagamento sediados no exterior.

No e-commerce nacional, a questão mais crítica para o empreendedor é o regime de tributação do ICMS nas operações interestaduais — regime que a Reforma Tributária buscou simplificar com a CBS e o IBS, mas que na fase de transição continua gerando obrigações paralelas e riscos de autuação para quem não acompanha a implementação progressiva do novo sistema. Para o e-commerce transnacional — que importa produtos para revenda ou exporta produtos para consumidores internacionais —, as questões de preço de transferência, de Imposto de Importação e de tributação de royalties e serviços digitais adicionam dimensões que o Direito Tributário clássico só parcialmente endereça.

Nos marketplaces, a questão da responsabilidade tributária da plataforma é um dos temas mais relevantes e menos pacificados do Direito Tributário Digital brasileiro. A tendência regulatória — presente tanto nas reformas legislativas recentes quanto na jurisprudência do CARF — é no sentido de atribuir ao operador do marketplace responsabilidade de retenção e recolhimento de tributos sobre as transações nele realizadas. Para os operadores dessas plataformas, isso representa uma transformação radical de seu papel tributário — de intermediário a sujeito passivo por substituição — com implicações sistêmicas sobre como precificam seus serviços e como constroem sua arquitetura tecnológica.

7.3 Tributação de Dados e Inteligência Artificial: A Próxima Fronteira

O Direito Tributário Digital que proponho também mira a fronteira seguinte — aquela que o sistema tributário vigente ainda não consegue sequer nomear com precisão: a tributação de dados e de ativos de inteligência artificial. O dado, na nova economia, é um ativo econômico de valor mensurável e frequentemente superior aos ativos físicos e financeiros tradicionais. Os modelos de linguagem, os sistemas de IA e os algoritmos de recomendação são treinados com dados gerados por usuários brasileiros e geram valor econômico que é integralmente capturado por entidades estrangeiras, sem tributação equivalente no Brasil.

A construção de critérios normativos para a tributação desses ativos — que não se enquadram com precisão nas categorias de serviço, produto, royalty ou ganho de capital tradicionais — é um dos grandes desafios do Direito Tributário Digital para a próxima década. Não proponho soluções definitivas para esse desafio neste artigo — a complexidade do tema exige um desenvolvimento que ultrapassa os limites razoáveis de um artigo científico. Mas identifico, como linha de investigação sistemática, que o princípio da tributação pela geração real de valor oferece o critério de conexão mais coerente para endereçar esse problema: onde o dado é gerado — onde o usuário está —, aí está o fundamento do vínculo tributário.

8. A COLEÇÃO DIREITO TRIBUTÁRIO DIGITAL: ARQUITETURA DE UM PROJETO CIENTÍFICO

8.1 Volume 1 — Direito Tributário Digital: A Mentalidade Milionária Fiscal do Marketing Digital

O primeiro volume da coleção cumpre uma função dupla e deliberada: é, simultaneamente, um manifesto teórico e um instrumento prático de alfabetização fiscal para a nova economia. Sua opção por uma linguagem direta, sem o aparato conceitual que habitualmente isola a produção jurídica do público não especializado, não representa uma concessão à superficialidade — representa uma tomada de posição metodológica: o Direito Tributário Digital não pode ser uma disciplina que fala apenas com acadêmicos. Ele precisa dialogar com quem efetivamente opera a economia que pretende regular.

No plano teórico, o volume estabelece o diagnóstico central da tese — a inadequação estrutural do modelo clássico diante da economia digital — e enuncia o marco interpretativo que proponho em resposta. O conceito de mentalidade milionária fiscal não é uma metáfora motivacional: é a descrição de um estado cognitivo e estratégico em que o empreendedor digital passa a tratar a tributação não como custo a minimizar pontualmente, mas como variável estratégica permanente a ser gerida com inteligência e antecipação.

No plano normativo, o volume demonstra como o sistema tributário vigente se aplica — ou falha em aplicar-se — às principais operações da economia do marketing digital: as vendas de infoprodutos, as comissões de afiliados, as receitas de lançamentos digitais, as estruturações em MEI, ME, EPP e EIRELI (hoje SLU). Para cada um desses contextos, apresento o enquadramento tributário mais adequado, os riscos mais frequentes e as oportunidades de planejamento fiscal lícito disponíveis no ordenamento.

8.2 Volume 2 — Direito Tributário Digital: O Planejamento Fiscal Inteligente de Negócios Digitais

O segundo volume representa a transição da dimensão diagnóstica para a dimensão estrutural da tese. Se o primeiro volume nomeia o problema e apresenta o marco interpretativo, o segundo desenvolve o instrumental técnico-normativo do planejamento fiscal para negócios digitais — operacionalizando o conceito de governança tributária inteligente que apresento neste artigo.

A estrutura do volume é construída em torno dos principais modelos de negócio da economia digital brasileira: o infoproduto, o SaaS, o e-commerce, o marketplace, a mentoria, o conteúdo digital recorrente e a consultoria especializada. Para cada modelo, desenvolvo: (i) a identificação precisa dos fatos geradores e das bases de cálculo aplicáveis na nova sistemática tributária; (ii) a análise comparativa dos regimes tributários disponíveis — Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real — com seus respectivos impactos sobre a carga efetiva e sobre o compliance; (iii) as principais armadilhas fiscais específicas do setor; e (iv) as oportunidades de planejamento tributário lícito, incluindo a segregação de atividades, a utilização de regimes especiais e a estruturação societária adequada ao modelo de receita.

O volume também analisa, com a densidade técnica que o tema exige, os efeitos da Reforma Tributária de 2024-2026 sobre os negócios digitais — dos impactos da CBS e do IBS sobre a precificação de produtos digitais à necessidade de revisão das estruturas societárias diante das novas alíquotas de referência e dos regimes diferenciados aplicáveis ao setor de tecnologia e economia criativa.

8.3 Volume 3 — Direito Tributário Digital: O Lançamento Digital da Reforma pela Receita Federal

O terceiro volume é, dos quatro, aquele de maior densidade técnico-normativa no que concerne à relação entre o contribuinte digital e a administração tributária. Seu título — O Lançamento Digital da Reforma pela Receita Federal — captura uma tese que desenvolvo em extensão: a Receita Federal não apenas se adaptou à economia digital como ferramenta de controle, mas adotou, na comunicação e implementação da Reforma Tributária, uma lógica que os profissionais do marketing digital reconheceriam como estratégia de lançamento: sequência de conteúdo, construção de autoridade, gerenciamento de expectativas, rollout progressivo.

Essa leitura não é meramente curiosa — ela é analiticamente relevante porque revela um Fisco que compreende a nova economia o suficiente para comunicar-se com ela em sua própria linguagem. E um Fisco que compreende a linguagem da nova economia é um Fisco que está, estruturalmente, à frente da maioria dos contribuintes digitais em termos de sofisticação informacional.

Do ponto de vista do conteúdo técnico-normativo, o volume analisa em profundidade: (i) a arquitetura do SPED e de suas obrigações acessórias digitais como sistema de rastreabilidade tributária; (ii) os mecanismos de fiscalização eletrônica e cruzamento automático de dados da Receita Federal; (iii) o contencioso administrativo fiscal em ambiente digital, incluindo o e-CAC e o Domicílio Tributário Eletrônico; (iv) os efeitos da IN RFB 2.314/2026 sobre a liquidez tributária das empresas; e (v) as implicações da transformação da Receita Federal em gestora ativa de liquidez tributária para a estratégia de planejamento fiscal dos negócios digitais.

8.4 Volume 4 — Direito Tributário Digital: Compliance Fiscal Digital (no prelo — Buzz Editora, junho de 2026)

O quarto volume, em fase final de edição para lançamento em junho de 2026 pela Buzz Editora, completa a arquitetura da coleção ao desenvolver o terceiro nível da governança tributária inteligente que apresento neste artigo: a governança de dados tributários como instrumento de proteção e escala na nova economia. Ele responde, com densidade técnica, à pergunta que os dois primeiros volumes abrem e o terceiro situa no contexto do controle fiscal digital: como o contribuinte digital deve estruturar sua relação com o ecossistema de informações tributárias da Receita Federal para garantir que suas posições fiscais sejam não apenas formalmente corretas, mas sistemicamente coerentes?

O conceito central que desenvolvo no volume é o de integridade informacional tributária: a qualidade da posição fiscal de um contribuinte no ambiente digital não pode mais ser avaliada apenas pela conformidade de cada obrigação individualmente considerada. Ela precisa ser avaliada pela coerência sistêmica do conjunto de informações tributárias que o contribuinte transmite ao Fisco através de múltiplos canais — SPED, NF-e, ECF, eSocial, Dirf, DCTF, EFD-Reinf — ao longo do tempo. Uma inconsistência entre a ECF e a EFD-Contribuições não é apenas um erro técnico — é um sinal de alerta que pode iniciar um procedimento de autuação ou bloquear o exercício de um crédito tributário legítimo.

O volume também desenvolve, pela primeira vez na coleção, o tratamento da rastreabilidade de ativos digitais — criptoativos, tokens de utilidade, NFTs, ativos de inteligência artificial — como desafio específico do compliance fiscal digital, e a governança de dados tributários como processo contínuo de monitoramento, validação e manutenção da integridade informacional do contribuinte no ecossistema digital do Fisco. Com esse volume, a coleção completa seu arco: do diagnóstico da inadequação do sistema clássico à construção das ferramentas de operação do novo sistema — para o contribuinte que quer não apenas sobreviver na nova economia, mas escalar nela com segurança, inteligência e conformidade.

9. CONCLUSÃO: UM DIREITO À ALTURA DO SEU TEMPO

Início a conclusão deste artigo com a mesma afirmação que inaugura o primeiro volume da coleção — não por falta de conclusões novas, mas porque essa afirmação é, ao mesmo tempo, o ponto de partida e o ponto de chegada de todo o projeto do Direito Tributário Digital: o século XXI não pede uma atualização do Direito Tributário. Pede outro Direito. Um Direito Digital. Um verdadeiro Direito Tributário Digital.

Ao longo deste artigo, demonstrei que essa proposição não é retórica. Ela se sustenta em um diagnóstico preciso da inadequação estrutural do modelo clássico, em uma proposição teórica dotada de fundamentos dogmáticos compatíveis com o ordenamento constitucional e infraconstitucional brasileiro, em um instrumental normativo operacional aplicável às principais situações jurídico-tributárias da nova economia e em uma leitura atualizada da transformação digital da própria administração tributária.

O princípio da tributação pela geração real de valor não viola a Constituição — realiza seu mandamento de capacidade contributiva e isonomia fiscal em um ambiente econômico que o constituinte de 1988 não poderia ter previsto, mas para o qual legou princípios com vocação de perenidade. A governança tributária inteligente não é consultoria de gestão — é a aplicação coerente do Direito ao contexto de um contribuinte que opera em um ambiente de obrigações digitais contínuas, rastreabilidade fiscal permanente e controle automatizado crescente. A análise da Receita Federal como gestora ativa de liquidez tributária não é especulação — é a leitura correta de uma transformação normativa e tecnológica que está documentada e em curso.

A coleção Direito Tributário Digital — nos três volumes já publicados e no quarto que estará disponível em junho de 2026 — é minha contribuição para que o Direito Tributário brasileiro esteja à altura dos desafios que a nova economia impõe. Não proponho ajustes. Proponho a reconstrução intelectual de uma disciplina que precisa, urgentemente, aprender a falar a linguagem da economia em que vivemos.

Não se trata de um convite à reflexão. Trata-se de uma convocação à reconstrução.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília: Diário Oficial da União, 1966.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços — IBS, a Contribuição sobre Bens e Serviços — CBS e o Imposto Seletivo — IS. Brasília: Diário Oficial da União, 2025.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 2.314, de 19 de março de 2026. Altera a Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021. Brasília: Diário Oficial da União, 2026.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

FAUSTINO JÚNIOR. Direito Tributário Digital: A Mentalidade Milionária Fiscal do Marketing Digital. Vol. 1. São Paulo: LVM Editora, 2025. [Relançamento: Buzz Editora, 2025].

FAUSTINO JÚNIOR. Direito Tributário Digital: O Planejamento Fiscal Inteligente de Negócios Digitais. Vol. 2. São Paulo: LVM Editora, 2025. [Relançamento: Buzz Editora, 2025].

FAUSTINO JÚNIOR. Direito Tributário Digital: O Lançamento Digital da Reforma pela Receita Federal. Vol. 3. São Paulo: Buzz Editora, 2026.

FAUSTINO JÚNIOR. Direito Tributário Digital: Compliance Fiscal Digital. Vol. 4. São Paulo: Buzz Editora, 2026 [no prelo, previsão de lançamento: junho/2026].

FAUSTINO JÚNIOR. O cerco aos créditos tributários pela Receita Federal. Migalhas, 27 mar. 2026. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/452389/o-cerco-aos-creditos-tributarios-pela-receita-federal>>. Acesso em: 3 mai. 2026.

OCDE. Tax Challenges Arising from Digitalisation: Interim Report 2018. Paris: OCDE Publishing, 2018.

OCDE. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. Paris: OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS, outubro 2021.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004.