

Regulação tributária da economia digital no âmbito estadual

Mapeamento e análise da legislação tributária com vistas à reforma tributária

GUSTAVO FOSSATI

LAYLA SALLES MCCLASKEY

Resumo: O acirramento das divergências entre os sistemas econômico e tributário brasileiros fez ressurgir o antigo anseio de realização da reforma do sistema tributário nacional. As propostas de ajuste da “constituição tributária” discutidas nas duas Casas legislativas evidenciam o enfoque em medidas de substituição das espécies tributárias por um arquétipo ou arquétipos tributários com sistemática semelhante à de países europeus. Entretanto, para que a malha tributária brasileira seja capaz de resolver as incompatibilidades sistêmicas e alinhar-se à premissa constitucional de incentivo ao desenvolvimento econômico, é essencial que as respostas das autoridades legislativas considerem a economia digital e os efeitos das obrigações oriundas de conceitos preexistentes no ordenamento jurídico sobre as inovações. Com o intuito de enriquecer os debates em curso, o presente trabalho apresenta, na perspectiva empírica e analítica, o estado da arte da produção normativo-tributária dos estados brasileiros e do Distrito Federal em relação a 32 atividades digitais, cotejando-a às diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico para a regulação da economia digital.

Palavras-chave: teoria da regulação; regulação tributária; economia digital; tributação estadual.

Tax regulation of the digital economy at the state level: mapping and analysis of tax legislation with a view to tax reform

Abstract: Fierce divergencies between the Brazilian economic and tax systems have caused the revival of the old desire for a national tax reform. Proposals for adjusting of the tax constitution as debated by the two

Recebido em 2/2/22

Aprovado em 8/6/22

legislative houses evidence the focus on replacing tax species with a tax archetype or archetypes, the systematic of which is common to European countries. However, in order for the Brazilian tax system to be able to solve systemic incompatibilities and to line up with the constitutional premise of incentive to the economic development, it is essential for the legislative authorities to take in account both the digital economy and the effects of the obligations arising out of concepts preexisting in the legal system on such innovations. With the aim of enriching the debates underway, this paper presents, from an empirical and analytical views, the state of the art of the normative-tax production of Brazil's states and the Federal District regarding 32 digital activities, collating it with the Organisation for Economic Co-operation and Development with a view to digital economy regulation.

Keywords: regulation theory; tax regulation; digital economy; state taxation.

1 Introdução

Embora os debates sobre a reestruturação do sistema tributário brasileiro remontem à época da promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988¹ (CRFB) (BRASIL, [2022a]), em face das demandas da digitalização da economia observa-se uma nova onda de discussões sobre possíveis mudanças nas normas estabelecidas no Capítulo I do Título VI² do texto constitucional.

Por meio de propostas de emenda constitucional (PECs), as Casas legislativas, o governo federal e até associações de auditores das fazendas municipais³ têm opinado sobre ajustes no texto, a exemplo da junção dos tributos federais, dos impostos de competência dos estados, do Distrito Federal e dos municípios e sobre a criação de tributo sobre o *e-commerce*⁴ por reconhecerem a incapacidade da tributação de acompanhar os fatos econômicos da atual conjuntura digital.

¹ As demandas por reforma tributária apontam o excesso de burocracia, a regressividade, a tributação e a desoneração dos setores errados, a guerra fiscal entre os entes federativos. Ver Junqueira (2015).

² Um exemplo de mudança proposta pelo governo federal é a criação de uma espécie tributária a incidir sobre as operações de pagamento pela aquisição de bens e pela prestação de serviços realizadas de forma digital (URIBE; CHAIB, 2020).

³ Ver Simplifica Já (c2021).

⁴ Além da proposta de criação da “nova CPMF”, outras mais recentes são a PEC nº 45/2019, oriunda da Câmara dos Deputados, e a PEC nº 110/2019, com propositura pelo Senado Federal.

Dentre as peculiaridades das atividades econômicas contemporâneas que podem ser consideradas responsáveis por certa *desconexão regulatória*⁵ (SUNSTEIN, 1993, p. 96-101), ressalta-se a vinculação da economia a uma territorialidade sem fronteiras e a bens e serviços virtuais, fatores que trazem desafios de toda sorte aos governos de boa parte das nações, a exemplo daqueles em matéria tributária⁶ (CHRISTENSEN, 2012).

Uma vez que as peculiaridades do ambiente digital dificultam a aplicação de conceitos determinantes para a subsunção dos fatos econômicos às normas tributárias, é inevitável o surgimento de uma preocupação global com um vazio regulatório-tributário⁷, que acarreta aos Estados substancial perda de receita tributária.

Cientes dessa conjuntura, instituições como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) têm pro-

posto diretrizes para os ajustes a serem realizados pelas nações em seus sistemas tributários, iniciativa relevante para o financiamento de despesas públicas⁸ de incentivo ao desenvolvimento das atividades econômicas digitais.⁹

No Brasil, o estabelecimento pelo legislador constituinte de pacto entre os entes federativos promove a distribuição da competência tributária entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, o que gera complexidade tributária e agrega dificuldades para a solução dos problemas relativos à digitalização da economia.

O presente trabalho apresenta o mapeamento e a avaliação da produção normativa dos estados brasileiros e do Distrito Federal em relação a 32 nichos de mercado apontados na literatura como caracterizadores do contexto da economia digital, à luz das premissas estabelecidas pela OCDE para a regulação tributária ideal da economia digital.¹⁰

Este estudo busca descortinar pontos essenciais para as discussões sobre uma reforma do sistema tributário brasileiro alinhada com a economia digital. Na primeira seção, analisam-se as máximas da OCDE para a pertinência dos efeitos da tributação sobre o *e-commerce*. Na segunda, apresenta-se a produção normativa

⁵ Sunstein (1993) faz menção à existência de duas espécies de falhas da regulação: as relacionadas ao processo de elaboração da norma e à sua implementação. A primeira pode manifestar-se (i) pela captura por grupos de interesse; (ii) por erros de diagnóstico e análises superficiais; (iii) pela inadequada gestão de riscos *versus* a garantia de direitos; (iv) pelos efeitos sistêmicos complexos e pela falta de antecipação das consequências; (v) pelas falhas de ordenação; (vi) pela modificação nas circunstâncias e consequente obsolescência da regulação; e (vii) pela indevida delegação de decisões políticas.

⁶ No contexto da economia digital verifica-se uma nova perspectiva acerca da territorialidade. Com a desnecessidade da presença física dos estabelecimentos comerciais nas distintas nações do mundo, é possível a transferência dos lucros dos serviços prestados e das compras realizadas para outros países, por meio de empresas estrangeiras sem estabelecimento físico no Brasil. De acordo com a atual legislação tributária, essa possibilidade inviabiliza a incidência e cobrança de tributos sobre a operação pelo Brasil, passando-se a responsabilidade da jurisdição ao país onde a empresa está localizada, nos termos do princípio da territorialidade previsto pelo art. 102 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) (BRASIL, [2021]).

⁷ “Apesar do uso indiscriminado do termo como assemelhado à produção normativo-tributária *per se*, admite-se, com base na teoria da regulação, entendimento sobre a regulação tributária com enfoque nos efeitos da produção normativo-tributária de direcionamento do comportamento dos agentes econômicos de determinado país, o qual, no caso em análise, é o Brasil” (FOSSATI; MCCLASKEY, 2021, p. 11; MCCLASKEY, 2021).

⁸ Os efeitos da tributação sobre a economia são inevitáveis uma vez que os tributos implicam custos adicionais e impactam o comportamento dos agentes independentemente da intenção do Estado. Nessa perspectiva são irrelevantes os debates sobre a fiscalidade ou a extrafiscalidade da tributação no âmbito das políticas públicas.

⁹ Com base no art. 3º, II (“Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] II – garantir o desenvolvimento nacional”), e no art. 174 (“Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”) (BRASIL, [2022a]).

¹⁰ Os dados foram coletados no projeto de pesquisa “Regulação Tributária da Economia Digital”, da Fundação Getúlio Vargas (FGV) do Rio de Janeiro até o dia 31/5/2020. Para maior detalhamento, ressalta-se que o projeto deu ensejo a quatro livros e a um *policy paper* publicados em 2021. Sugere-se a leitura das obras disponíveis em endereços eletrônicos da FGV. As atividades econômicas eleitas para fins de análise da conjuntura digital, tanto neste trabalho quanto nas citadas obras, serão discriminadas à frente.

dos estados brasileiros e do Distrito Federal em relação às atividades eleitas como caracterizadoras da economia digital. Por fim, na terceira seção, relacionam-se essas normas às diretrizes da OCDE e mensura-se a adequação da regulação tributária da economia digital no Brasil.

2 Os critérios da OCDE para a regulação tributária da conjuntura digital

Em virtude das inovações ocorridas desde o último século no âmbito do que a literatura da economia e da teoria da regulação denominam Quarta Revolução Industrial, as relações sociais e econômicas assumiram contornos peculiares, conformando-se a novos tipos de mercado, processos produtivos e mercadorias (SCHWAB, 2017).

Diferentes autores admitem que o desenvolvimento de tecnologias disruptivas (CHRISTENSEN, 2012, p. 25), como a internet das coisas (IoT), a robótica de processamento de dados, a criptografia, a impressão 3D, a infraestrutura virtual para a utilização de serviços de transporte e os seres projetados¹¹, transformou o modelo econômico contemporâneo e contribuiu para a formação da chamada economia digital.¹²

Diante dessas alterações estruturais é inevitável a ocorrência de certa *desconexão* entre o funcionamento do mercado e as normas tributárias, ou seja, a ocorrência de um *vazio regulatório* e, conseqüentemente, de prejuízo ao desenvolvimento socioeconômico dos diferentes países¹³ que dependem da receita tributária para a persecução de objetivos coletivos.

Dentre as inúmeras causas da complexa problemática tributária global destaca-se a flexibilidade proporcionada pela digitalização dos negócios da economia contemporânea. Por meio de atividades desenvolvidas cada vez mais pela internet, os negócios ultrapassam as fronteiras territoriais sem se sujeitarem às jurisdições dos distintos países, o que deflagra a denominada erosão da base fiscal (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015).

Com o fluxo de circulação de bens e serviços pulverizado, emerge a indeterminação acerca da autoridade com competência para estabelecer as obrigações tributárias sobre as operações realizadas com bens e serviços intangíveis, o que aumenta os riscos de bitributação e de elaboração de

¹¹ Schwab (2017) considera tecnologias capazes de dirigir a Quarta Revolução Industrial as que foram selecionadas em pesquisa realizada pelo Fórum Mundial de Economia (FME) e dividem-se em três categorias: física, digital e biológica.

¹² Para maior conhecimento do conceito de economia digital, ver Organisation for Economic Co-operation and Development (2013) e Gomes e Canen (2019).

¹³ Ver Caliendo (2009).

estratégias de planejamentos tributários voltados ao desvio das hipóteses de incidência dos tributos ora existentes (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2019).

Diante dessas controvérsias¹⁴, organizações internacionais como o Grupo dos Vinte (G-20) e a OCDE têm implementado esforços para conceituar os parâmetros desse novo mercado e as formas possíveis de reconexão entre as normas tributárias internacionais e os fatos econômicos que se desdobram em boa parte pela via digital.

Nesse sentido, como ocorre no âmbito da Ação 1 do Projeto de *Base Erosion and Profits Shifting* (BEPS) – que trata da problemática regulatória na perspectiva do deslocamento de competência tributária decorrente da nova realidade de empresas sem presença física nos distintos territórios globais (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2019) –, a OCDE e o G-20 propõem-se firmar bases para a determinação de um sistema tributário capaz de bem regular esse novo cenário econômico.¹⁵

Quanto aos parâmetros para uma adequada regulação tributária da economia digital, o relatório final do *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* da Ação 1 do Projeto BEPS (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015, p. 17) delimita índices fundamentados na teoria econômica clássica e nas considerações dos membros de organizações mundiais sobre o *e-commerce* apresentadas no Congresso de Ottawa, no Canadá.

Conforme o relatório da OCDE (PALMA, 2018, p. 40), os encargos tributários e fiscais impostos ao *e-commerce* não devem prestar-se a induzir o comportamento dos contribuintes e devem manter a equivalência aos aplicados ao comércio físico tradicional. A *neutralidade da tributação* é um elemento relevante nessa conjuntura.¹⁶

Sob o ponto de vista da *eficiência* e de mitigação dos elevados riscos de fraude e de evasão fiscal no cenário digital, a OCDE aponta caber aos países minimizar as despesas operacionais atreladas ao recolhimento dos tributos incidentes sobre os nichos de mercado digitais.¹⁷

Paralelamente, a título de *certeza da tributação*, ressalte-se que as normas fiscais devem ser claras e simples, de forma a conferir aos contribuintes a possibilidade de antecipação das consequências fiscais de determinada

¹⁴No Canadá, por exemplo, verifica-se o ajuste da hipótese de incidência dos impostos cobrados sobre bens e serviços, o GST (*goods and services tax*) e o HST (*harmonized sales tax*), para fins de inclusão de bens intangíveis e serviços digitais (MORNEAU, 2019).

¹⁵Na Conferência de Ottawa, de 8/10/1998 – *A Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce* –, foram firmados os princípios basilares que devem orientar a tributação da economia digital.

¹⁶Ver Organisation for Economic Co-operation and Development (2015).

¹⁷Ver Organisation for Economic Co-operation and Development (2015).

operação, a exemplo do montante envolvido, sua localização e a forma de cálculo do imposto a ser pago.¹⁸

Pela valorização da *substância dos negócios* econômicos em detrimento da forma, a OCDE propõe que os critérios de subsunção dos fatos econômicos às normas levem em conta os respectivos conteúdos materiais, e não eventual denominação ou qualificação que lhes seja atribuída pelas partes.¹⁹

Em busca de flexibilidade e dinamismo na adaptação sistemática ao novo formato das transações comerciais, recomenda-se a aplicação dos princípios que orientam a tributação do comércio convencional ao comércio eletrônico²⁰, aspecto que será considerado na análise do ordenamento tributário estadual e distrital brasileiro.

3 A produção normativa estadual e distrital referente à economia digital

Para facilitar a comparação entre as diretrizes estabelecidas pela OCDE e a produção normativa dos estados e do Distrito Federal em relação à economia digital, explicitam-se os critérios de delimitação do ambiente econômico digital e, em seguida, identificam-se as normas estaduais e distritais a ele dirigidas no Brasil.

3.1 As inovações da conjuntura digital – o campo de análise da pesquisa

Segundo Schwab (2017), a efetiva conjugação das inovações surgidas ao longo da história e responsáveis pelas sucessivas revoluções industriais – máquina a vapor, ferrovias, eletricidade, linhas de montagem, computação – culminou na conformação da Quarta Revolução Industrial. No curso de sua obra sobre o ambiente de junção das inovações tecnológicas, o autor cuida de estabelecer o rol de nichos peculiares à atual conjuntura econômica, o qual servirá como referência para a delimitação do campo de pesquisa deste trabalho.²¹

Assim, fazem parte da presente análise os seguintes nichos: transporte por aplicativo, cidades inteligentes, internet das coisas, inteligência artificial, robô, impressora 3D, neurotecnologia, processamento na nuvem, comércio eletrônico, *streaming*, jogos eletrônicos, aplicativos, provedor de

¹⁸ Ver Organisation for Economic Co-operation and Development (2015).

¹⁹ Ver Organisation for Economic Co-operation and Development (2015).

²⁰ Ver Organisation for Economic Co-operation and Development (2015).

²¹ O trabalho de pesquisa foi feito no âmbito do Projeto sobre Regulação Tributária da Economia Digital da FGV Direito Rio, durante os anos de 2020 e 2021.

internet, publicidade digital, livros digitais, suporte para livros digitais, VoIP (*Voice over Internet Protocol*), drone, *software*, serviço eletrônico, casa conectada, *big data*, carro sem motorista, *blockchain*, criptomoe-da, economia compartilhada, seres projetados, estabelecimento virtual, programa de fidelização, *data center* e pagamento eletrônico (FOSSATI; MCCLASKEY, 2021).

Diante da diversidade de denominações atreladas a cada um desses nichos da economia digital, a seleção das nomenclaturas adotou como critério a usualidade das denominações das atividades no mercado, a exemplo do termo *vant*, empregado para o nicho dos drones (FOSSATI; MCCLASKEY, 2021).

Quanto às normas tributárias, a metodologia da pesquisa desenvolveu-se com base no uso das ferramentas de busca por atos disponibilizadas nos endereços eletrônicos dos órgãos públicos estaduais e distritais competentes. Os termos utilizados pelo mercado foram inseridos nos campos de busca e selecionadas as normas relativas às obrigações tributárias principais atreladas às competências estabelecidas no art. 155, II e III, da CRFB.²²

Para coletar os dados nos endereços eletrônicos foi utilizada a tecnologia de inteligência artificial no caso de entes cujas ferramentas de busca impuseram limitações à pesquisa, como Acre, Roraima, Ceará, Goiás, Maranhão, Rio Grande do Norte, Distrito Federal e Rio de Janeiro.²³ Como se verá posteriormente, essa dificuldade acarreta acréscimo de custos aos negócios empresariais.

3.2 O mapeamento das normas tributárias estaduais e distritais

Nas bases de dados das Secretarias de Fazenda, das Assembleias Legislativas dos Estados, da Câmara Legislativa do Distrito Federal, dos Conselhos Administrativos Fiscais e do Conselho de Fazenda do Estados (CONFAZ), foram identificadas 558 normas relativas aos 32 nichos da economia digital²⁴, 154 dos quais são atos com efeitos normativos, 135 são

²²Nos termos do art. 155, II e III, da CRFB: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993): [...] II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993); III – propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)” (BRASIL, [2022a]).

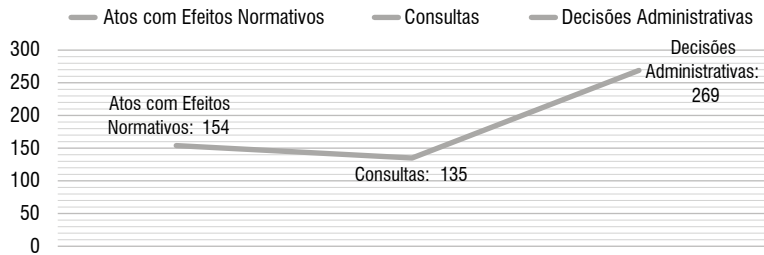
²³A título de exemplo, as dificuldades giraram em torno de *layout* dos sites, ferramentas de consulta difíceis ou ineficientes e até mesmo da falta de catalogação das normas vigentes (FOSSATI; MCCLASKEY, 2021).

²⁴Para maior detalhamento dos resultados encontrados nos endereços eletrônicos das repartições estaduais e distritais, ver o volume II, Estadual, do livro editado no Projeto sobre Regulação Tributária da Economia Digital, da FGV Direito Rio (FOSSATI; MCCLASKEY, 2021).

respostas a consultas dos contribuintes ao Fisco e 269 correspondem a decisões prolatadas em processos administrativos fiscais (PAFs).²⁵

Gráfico 1

Quantidade de Atos Editados



Fonte: Elaborado pelos autores.

Quanto ao conteúdo, na maioria das decisões administrativas preponderam discussões atinentes aos nichos de *software* e de *internet*, tecnologias das primeiras atividades econômicas surgidas no rol de nichos elencados pela literatura para a economia digital.²⁶ Além do papel central dessas tecnologias na conjuntura digital, nota-se que o foco dos litígios administrativos sobre a tributação desses nichos se volta para a sua natureza como bem ou serviço de telecomunicação, o que, pelas regras de competência da CRFB, implica disputa fiscal entre os estados, o Distrito Federal e os municípios.²⁷

Na perspectiva da distribuição dos atos pelos 32 nichos selecionados para a delimitação da economia digital, 19 setores ou atividades econômicas são objeto de regulação tributária pelos estados brasileiros e pelo Distrito Federal; em contrapartida, 13 ainda não o são.²⁸

Apesar de os nichos regulados ultrapassarem em número os não regulados, nota-se que diversas atividades digitais não estão sujeitas aos tributos previstos pelo art. 155, II e III, da CRFB (BRASIL, [2022a]), o que configura

²⁵ Ver Fossati e McClaskey (2021).

²⁶ Ver Fossati e McClaskey (2021).

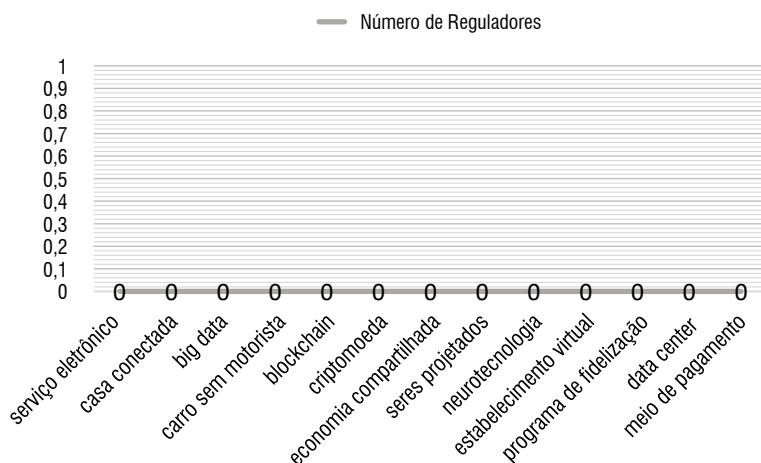
²⁷ Essa conclusão deriva da prolação de atos como a Consulta nº 10.482 da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo sustentando a incidência de ICMS sobre a comercialização de *software* de prateleira por meio de operações de *download* de *software* e as correlatas transferências eletrônicas, não obstante o fato de a Lei Complementar (LC) nº 157/2016, que altera a LC nº 116/2003 (definidora da estrutura básica de tributação do imposto municipal, o ISS), ter incluído, na lista anexa de serviços tributáveis, o item 1.09, que determina a incidência de ISS sobre a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos” (FOSSATI; MCCLASKEY, 2021, p. 36; BRASIL, 2016).

²⁸ Ver Fossati e McClaskey (2021).

um *vazio regulatório*. Isso ocorre com os setores de serviço eletrônico, casa conectada, *big data*, carro sem motorista, *blockchain*, criptomoeda, economia compartilhada, seres projetados, neurotecnologia, estabelecimento virtual, programa de fidelização, *data center* e meio de pagamento.²⁹

Gráfico 2

Gráfico de nichos não regulados



Fonte: Elaborado pelos autores.

Assim, considerando que as disposições constitucionais tratam da competência dos estados e do Distrito Federal para instituírem impostos sobre (i) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), e sobre (ii) a propriedade de veículos automotores (IPVA), é possível imaginar que a inexistência de normas significa relevante perda de receita fiscal para os estados e o Distrito Federal. Além de implicar tratamento diferenciado entre os contribuintes que oferecem bens e serviços digitais e aqueles que o fazem de forma convencional – o que é rechaçado pela OCDE³⁰ –, esse *vazio normativo* leva à desconformidade com o posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF) quanto ao papel de “peça-chave” da tributação no âmbito do Estado Fiscal.³¹

²⁹ Ver Fossati e McClaskey (2021).

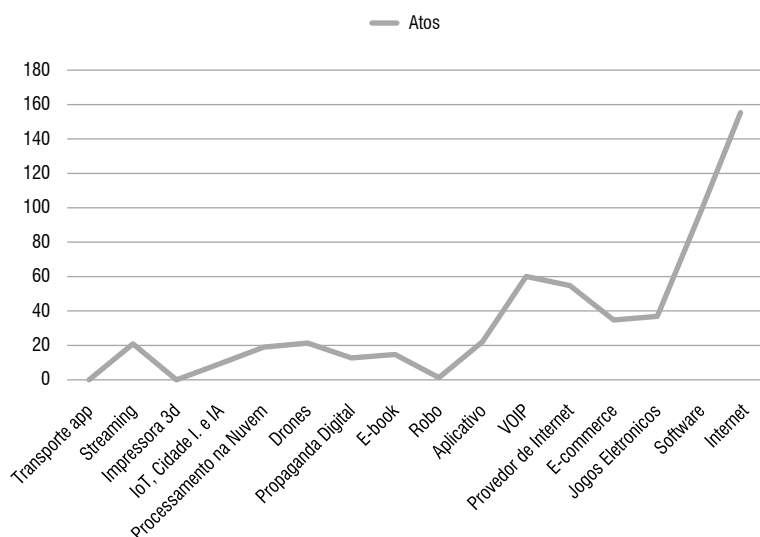
³⁰ A questão foi abordada pela OCDE quando da delimitação da premissa da neutralidade (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015, p. 17).

³¹ Nos termos do acórdão referente ao Recurso Extraordinário 603.136/RJ, o STF manifestou o entendimento de que, “pela decisão de inconstitucionalidade, estamos a criar ‘vazios’ no sistema tributário, decotes na já combalida estrutura fiscal dos Estados e

A tributação dos 19 nichos regulados de alguma forma pelas autoridades estaduais e distritais se deu de forma bastante diferenciada: o número de normas editadas para determinados setores é bastante superior ao de outros (FOSSATI; MCCLASKEY, 2021), conforme é possível perceber no Gráfico 3.

Gráfico 3

Quantidade de Normas por Nichos



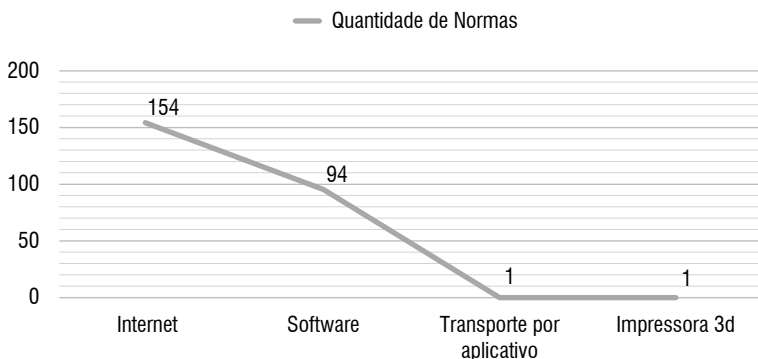
Fonte: Elaborado pelos autores.

A internet e o *software*, atividades econômicas com maior nível de questionamento fiscal, acabaram alçados ao ranking de nichos mais regulados pelos estados e pelo Distrito Federal. Em contrapartida, os nichos de transporte por aplicativo e impressora 3D foram as atividades menos reguladas (FOSSATI; MCCLASKEY, 2021).

Municípios, fatos livres de tributação. Cite-se como exemplo o precedente da não incidência de ISS sobre a locação de bens móveis. Sobre essa atividade, o Município não pode cobrar o ISS, tampouco o Estado pode exigir o ICMS. De certo modo, o mesmo aconteceria com os contratos de franquia, na hipótese de não se admitir a incidência do imposto municipal. Enfim, penso que é pertinente fazer esse último registro, quanto às consequências deste julgamento, não como um elemento extrajurídico e, portanto, alheio a esse julgamento, mas como uma questão que tem, sim, íntima conexão com o cerne do sistema tributário e com o papel institucional nesta Corte. Em outras palavras, nosso mister constitucional inclui a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte contra qualquer ação do fisco, seja no plano da legislação, seja no plano administrativo, que destoe do figurino constitucional; mas também a defesa das competências constitucionais tributárias e – devo dizer – da arrecadação tributária, peça-chave do conceito de Estado Fiscal, como hoje o conhecemos” (BRASIL, 2020, p. 25).

Gráfico 4

Quantidade de Normas por Nichos Extremos

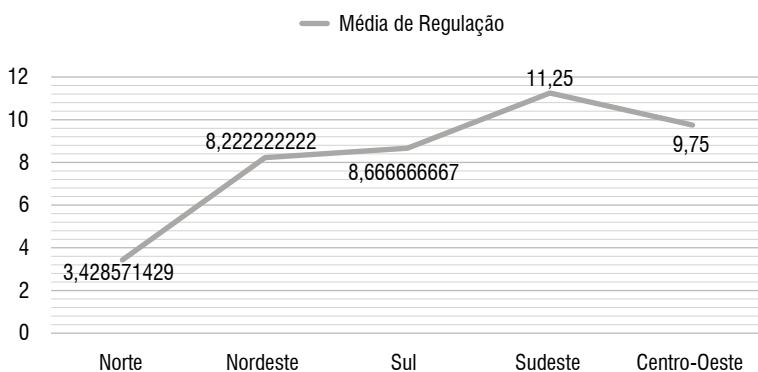


Fonte: Elaborado pelos autores.

A heterogeneidade da regulação manifesta-se também no número de autoridades reguladoras disciplinando os vários setores da economia digital nas diferentes regiões do País.

Gráfico 5

Média de Autoridades Reguladoras dos Nichos por Região



Fonte: Elaborado pelos autores.

Com base nessas métricas, nota-se que a produção normativa foi maior nos estados da região Sudeste que nos da região Nordeste (FOSSATI; MCCLASKEY, 2021) e apresenta pontos contrastantes entre a regulação tributária no âmbito estadual e distrital dos nichos selecionados e as indicações formuladas internacionalmente, sobretudo pela OCDE.

4 A adequação da regulação estadual e distrital da economia digital às diretrizes da OCDE

Conforme mencionado, a OCDE estabeleceu os princípios da neutralidade, eficiência, certeza e simplicidade, prevalência da substância sobre a forma e flexibilidade como metas a serem atingidas para a regulação tributária apropriada da economia digital, normatização essencial para a prospecção de receita pública em concomitância com o fomento dos setores de inovação tecnológica.³²

A análise individualizada das diretrizes da OCDE e o cotejo aos dados encontrados na pesquisa das normas estaduais e distritais revelam o desajuste da regulação quanto ao quesito da neutralidade, que tem suporte no tratamento igualitário dos contribuintes e das operações digitais (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015, p. 17).

Os dados encontrados nos endereços eletrônicos das autoridades fiscais evidenciam concentração regulatória nos estados do Sul, Sudeste, Nordeste e no Distrito Federal em detrimento dos estados do Norte. O estado de São Paulo teve uma atuação mais efetiva que os demais estados e o Distrito Federal, ao passo que Rondônia não teve qualquer participação regulatória.³³

A desigualdade entre as regiões brasileiras – cujo combate recebe atenção especial da CRFB por ser a igualdade princípio fundamental da República nos termos do art. 3º³⁴, III – acaba por afetar o mercado por meio do direcionamento do

comportamento econômico.³⁵ Como os tributos e as obrigações correlatas representam custos adicionais, a regulação tributária diferenciada será considerada pelos agentes econômicos quando da tomada de decisões, o que implica variação de investimento nos negócios nas distintas regiões. Essa ingerência sistêmica acarreta ineficiência econômica (MCCLASKEY, 2021, p. 68-71).

Quanto ao critério da eficiência, que trata da minimização dos custos administrativos referentes à cobrança de impostos, a limitação encontrada para realizar a presente pesquisa é correlata da dificuldade de compreensão das obrigações tributárias pelos contribuintes, o que representa uma clara perda de eficiência. Os sistemas de busca dos endereços eletrônicos de alguns dos entes objeto da pesquisa dificultam o conhecimento pelo contribuinte das exações peculiares aos negócios digitais. Como já assinalado, a coleta de informações espalhadas pela plataforma digital de alguns entes só foi possível por meio do uso de serviço de inteligência artificial.³⁶

No caso do Rio de Janeiro, foi necessária a realização de consulta formal e subsequente elaboração de recurso à Secretaria de Fazenda para o conhecimento do rol de normas vigentes no estado.³⁷ Além do desalinhamento aos comandos da Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação)³⁸, os óbices à ciência das obrigações tributárias

³² A literatura aborda os princípios da neutralidade, eficiência, certeza e simplicidade, prevalência da substância sobre a forma e flexibilidade. Ver Palma (2018, p. 40).

³³ Ver Fossati e McClaskey (2021).

³⁴ Art. 3º, III: “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (BRASIL, [2022a]).

³⁵ Conforme disposto no relatório da OCDE, as decisões negociais devem ser feitas por conta de fatores econômicos, e não em decorrência de questões tributárias (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015, p. 17).

³⁶ Tal foi o caso dos estados do Acre, Roraima, Ceará, Goiás, Maranhão, Rio Grande do Norte e do Distrito Federal (FOSSATI; MCCLASKEY, 2021).

³⁷ Ver Fossati e McClaskey (2021).

³⁸ O art. 5º da norma dispõe que “[é] dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão” (BRASIL, [2022b]).

referentes aos negócios digitais implicam a elevação dos custos com *compliance* tributário.

No que diz respeito às diretrizes de clareza e simplicidade, as normas tributárias devem permitir que os contribuintes antecipem devidamente as consequências fiscais das operações, como o montante, a localização e a forma de cálculo do imposto. Nesse aspecto também foram constatadas inconsistências na regulação estadual e distrital.

No contexto de mudanças no processo de produção de riqueza da indústria 4.0, a Organisation for Economic Co-operation and Development (2020) ressalta que o bom relacionamento entre o Fisco e os contribuintes é fator fundamental para a redução de custos vinculados ao *compliance* tributário, o que pode ser sanado em parte pelo uso eficiente do mecanismo de resposta às consultas dos contribuintes disponibilizado pelas secretarias de fazenda. Contudo, os resultados da pesquisa evidenciaram que esse mecanismo não foi devidamente explorado. Além do número de decisões administrativas (269) ter correspondido a quase o dobro do número de respostas a consultas realizadas por contribuintes (135) (FOSSATI; MCCLASKEY, 2021), verificaram-se situações em que o Fisco se negou a sanar suas dúvidas.³⁹

A preponderância da relação de animosidade entre os Fiscos estaduais e distrital e o contribuinte das atividades digitais no Brasil importa maior desembolso pelo agente econômico de valores atrelados à manutenção de processos

administrativos fiscais, o que deve ser evitado, conforme destaca a OCDE.

No âmbito da prevalência da substância sobre a forma – diretriz por meio da qual cabe levar em consideração o conteúdo material de um determinado negócio, e não a denominação ou qualificação atribuída pelas partes –, percebe-se, da mesma forma, um desalinho por parte da regulação tributária dos estados e do Distrito Federal em relação aos nichos da economia digital (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015, p. 17).

Frente às novas nuances das referidas atividades digitais, verifica-se a conformação de um cenário de conflito sobre conceitos de bens e serviços para fins do estabelecimento de competência tributária dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, principalmente no âmbito dos *softwares* e da internet (FOSSATI; MCCLASKEY, 2021). Essa conjuntura gera mais uma vez incerteza jurídica e custos adicionais para os negócios digitais.

Em virtude da junção de serviços e indústria no cenário da economia digital, processo denominado *servicização* ou *servitização*⁴⁰ da economia, e do aparente esvaziamento da competência dos estados e do Distrito Federal para a tributação dos novos bens e serviços por meio do ICMS, percebe-se a deflagração de guerra fiscal entre os entes e o distanciamento da perspectiva da OCDE de prevalência da substância sobre a forma.

Por fim, quanto à flexibilidade da produção normativa ocorrem contradições decorrentes da morosidade das autoridades legislativas na

³⁹ “Um exemplo da falta de prevalência de uma consensualidade consiste na Resposta à Consulta nº 178/13, editada pelo Fisco de Minas Gerais, no sentido de se esquivar de responder a questões atreladas ao enquadramento do produto objeto de questionamento, sugerindo ao contribuinte questionar outro ente, se for o caso” (FOSSATI; MCCLASKEY, 2021, p. 158; MINAS GERAIS, 2013). “Há ainda a resposta ao contribuinte editada por Pernambuco, no sentido de deixar de esclarecer os questionamentos por meras questões formais como a pluralidade de assuntos numa mesma consulta” (FOSSATI; MCCLASKEY, 2021, p. 158; PERNAMBUCO, 2016).

⁴⁰ Na literatura econômica e de engenharia de produção, os termos *servicização* ou *servitização* da economia são usados tanto para descrever a tendência de integração de serviços a produtos quanto para tratar dos processos de transformação de produtos em serviços. Ver A Servitização... (2015); Crozet e Milet (2015).

edição de normas específicas para os novos negócios digitais.

Assim, como já assinalado, nos nichos regulados pelos estados e pelo Distrito Federal, o número de atos com efeitos normativos (154) é inferior ao de decisões administrativas (269), e essa regulação não é homogênea no que diz respeito aos nichos econômicos e às regiões do País. Em outros termos, há *vazios tributários* e *heterogeneidade* de atos com efeitos normativos na maior parte dos setores digitais (FOSSATI; MCCLASKEY, 2021).

Diante de lacunas legislativas, cabe ao Poder Executivo dos estados e do Distrito Federal decidir, por meio da sua secretaria de finanças e do seu tribunal administrativo, acerca da incidência dos impostos previstos no art. 155 da CRFB, no âmbito da revolução tecnológica (MCCLASKEY, 2021, p. 96). A interpretação e a aplicação inadequadas das regras de competência tributária criam um cenário de insegurança jurídica, de guerra fiscal entre os entes da Federação, e adicionam custos aos negócios.

5 Conclusão

Com base nos dados encontrados na pesquisa, conclui-se que as normas editadas pelas autoridades estatais e distritais para os nichos da economia digital são substancialmente inadequadas às premissas internacionais para a regulação tributária, conforme se sintetiza a seguir.

1. Há um número excessivo de litígios em decorrência da exacerbada complexidade da legislação tributária brasileira, agravada pela grande diversidade de atos normativos emanados não apenas do Poder Legislativo mas especialmente de órgãos vinculados ao Poder Executivo. Consideram-se aqui não só os processos contenciosos em sentido estrito como também os inaugurados por consultas dos contribuintes ou

responsáveis tributários, o que aumenta desnecessariamente o número de processos administrativos tributários.

2. Uma das consequências naturais da alta complexidade da legislação tributária e do aumento exponencial dos processos tributários são os elevados custos de *compliance* fiscal. As empresas brasileiras e as empresas estrangeiras com operações no território nacional precisam dispendir elevadas quantias financeiras para custear o aparato de contadores, advogados e auditores internos ou externos para acompanhar adequadamente as obrigações principais e acessórias impostas pelo Poder Público. Mesmo incorrendo em todos esses custos, as empresas não ficam livres de autuações e de eventuais pedidos de consulta aos órgãos fazendários para esclarecer pontos obscuros, incompletos ou contraditórios da legislação tributária.

3. As elevadas despesas da administração tributária, resultado natural do emaranhado legislativo, comprometem a arrecadação tributária com o custeio da máquina pública de fiscalização. O próprio Estado perde com a complexidade da legislação e enreda-se em interminável círculo vicioso.

4. A complexidade da tributação da economia digital aumenta os custos de transação e agrava o cenário de insegurança jurídica. As divergências de entendimento entre os estados e municípios da Federação acabam por levar o contribuinte, não raras vezes, ao Poder Judiciário para afastar a controvérsia não pacificada na esfera administrativa e obter a consolidação de entendimento normativo.

5. Os impostos sobre o consumo, que deveriam atuar de forma neutra ao longo da cadeia de circulação de bens e serviços, terminam por gerar custos com os quais o empresário terá de arcar em alguma etapa do processo, pois nem sempre conseguirá repassá-los ao consumidor final. Confirmada na presente pesquisa, essa

realidade traduz uma clara violação ao princípio da neutralidade fiscal, que deve garantir a incidência neutra dos impostos sobre o consumo ao longo da cadeia de circulação de bens e serviços, desonerando o empresário e repercutindo financeiramente no consumidor final.

6. Um elevado número de setores dos nichos de mercado da economia digital analisados não é ou é insuficientemente normatizado pelo legislador tributário. A pouca normatização abre espaço para o protagonismo de diversos órgãos vinculados ao Poder Executivo, manifestado em instruções normativas, portarias, resoluções, pareceres normativos, soluções de consulta e de divergência e, por fim, em acórdãos da jurisdição administrativa fiscal. Esvazia-se, assim, o papel do Poder Legislativo, legítimo detentor das prerrogativas legislativas e democráticas.

7. O ambiente desfavorável para negócios e investimentos é decorrência inafastável do que foi verificado na pesquisa e resumido no presente trabalho como parte de uma regulação tributária ineficiente. O quadro de alta complexidade, os elevados custos de *compliance* fiscal, a insegurança jurídica e o permanente e elevado risco de autuações fiscais contribuem para a fragilização do ambiente de negócios e investimentos. Essa situação é agravada quando se observa que o País ainda insiste no formato tripartite de tributação sobre o consumo (IPI, ICMS e ISS), sobreposto à incidência de contribuições sobre a receita das atividades empresariais (PIS e COFINS), independentemente do resultado da empresa.

8. Estamos convencidos de que o cenário constado na pesquisa e descrito resumidamente neste texto contribui para o enfraquecimento da confiança do cidadão no Estado Fiscal. O abalo da base de confiança fragiliza o pilar da relação jurídico-tributária e afasta contribuinte e Fisco do ideal de maior cooperação relacional e da busca por colaboração fiscal voluntária.

9. Nos termos das recomendações da OCDE consigna-se a importância da transformação das inúmeras espécies tributárias sobre o consumo de bens e serviços em tributo(s) (idealmente um único) que apresente(m) uma base de incidência de maior amplitude. Ao abarcar os fatos econômicos independentemente de sua denominação, materialidade constitucional e do ente competente específico, esses arquétipos superariam as duas faces da complexidade arrecadatória, a de quem recebe e a de quem recolhe (FOSSATI, 2020), reduzindo-se os custos tributários e seus correlatos efeitos comportamentais.

10. Findas as disputas pela competência tributária e pela palavra final na definição de conceitos correlatos, recomenda-se estimular a integração das políticas públicas aos processos de produção normativa no Brasil. Pautada por critérios econômicos, a avaliação prévia dos efeitos das medidas tributárias seria alçada à condição de pré-requisito para as imposições tributárias. Desse modo, a neutralidade fiscal passaria a ser realidade e se

alcançaria uma regulação tributária adequada, principalmente no âmbito estadual e distrital (MCCLASKEY, 2021, p. 129-133).

Sobre os autores

Gustavo Fossati é doutor em Direito Tributário pela Universidade de Münster, Münster, Alemanha; mestre em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS), Porto Alegre, RS, Brasil; especialista em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil; graduado em Direito pela PUCRS, Porto Alegre, RS, Brasil; professor da graduação em Direito e do programa de pós-graduação (mestrado e doutorado) em Direito da Regulação na Fundação Getúlio Vargas (FGV), Rio de Janeiro, RJ, Brasil; professor convidado dos cursos de LL.M em Direito do FGV Law Program; professor pesquisador do Centro de Pesquisa em Direito e Economia; advogado corporativo, com ênfase em Direito Tributário.
E-mail: gustavo.fossati.fgv.br

Layla Salles McClaskey é mestra em Direito Regulatório pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), Rio de Janeiro, RJ, Brasil; especialista em Direito Fiscal pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, Brasil; certificada em Business Law pelo Institute of Commercial Management do Reino Unido; pesquisadora e professora convidada de Direito Tributário, Financeiro e Regulatório na FGV, Rio de Janeiro, RJ, Brasil; advogada com atuação consultiva e contenciosa em Direito Tributário, Regulatório, Aduaneiro e Contratual no Brasil e no Exterior.
E-mail: laysalles@hotmail.com

Como citar este artigo

(ABNT)

FOSSATI, Gustavo; MCCLASKEY, Layla Salles. Regulação tributária da economia digital no âmbito estadual: mapeamento e análise da legislação tributária com vistas à reforma tributária. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, Brasília, DF, v. 59, n. 235, p. 169-186, jul./set. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/235/ril_v59_n235_p169

(APA)

Fossati, G., & McClaskey, L. S. (2022). Regulação tributária da economia digital no âmbito estadual: mapeamento e análise da legislação tributária com vistas à reforma tributária. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, 59(235), 169-186. Recuperado de https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/235/ril_v59_n235_p169

Referências

A SERVITIZAÇÃO: um novo modelo de negócio para as empresas. *NEO: Núcleo de Engenharia Organizacional – UFRGS*, [Porto Alegre], 26 jun. 2015. Disponível em:

<https://www.ufrgs.br/neo/servitizacao/servitizacao-um-novo-modelo-de-negocio-para-as-empresas/>. Acesso em: 14 jun. 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2022a]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 14 jun. 2022.

_____. *Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016*. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 14 jun. 2022.

_____. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 14 jun. 2022.

_____. *Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2022b]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 14 jun. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *Recurso Extraordinário 603.136/RJ*. Recurso extraordinário com repercussão geral. Tema 300. 2. Tributário. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. 3. Incidência sobre contrato de franquia. Possibilidade. Natureza híbrida do contrato de franquia. Reafirmação de jurisprudência. 4. Recurso extraordinário improvido. Recorrente: Venbo Comércio de Alimentos Ltda. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Min. Gilmar Mendes, 29 de maio de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15343432330&ext=.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2022.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Campus, 2009.

CHRISTENSEN, Clayton M. *O dilema da inovação: quando as novas tecnologias levam empresas ao fracasso*. Tradução de Laura Prates Veiga. São Paulo: M. Books, 2012.

CROZET, Matthieu; MILET, Emmanuel. Should everybody be in services? The effect of servitization on manufacturing firm performance. *CEPII Working Paper*, Paris, n. 19, p. 1-31, Oct. 2015. Disponível em: http://www.cepii.fr/pdf_pub/wp/2015/wp2015-19.pdf. Acesso em: 14 jun. 2022.

FOSSATI, Gustavo. Ajustando a CBS ao modelo alemão e às recomendações da OCDE para economia digital. *Consultor Jurídico*, [s. l.], 26 set. 2020. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-set-26/gustavo-fossati-base-ampla-eficiente-iva-brasil>. Acesso em: 14 jun. 2022.

FOSSATI, Gustavo; MCCLASKEY, Layla Salles. *Tributação da economia digital na esfera estadual*. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021. v. 2. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/31355>. Acesso em: 14 jun. 2022.

GOMES, Marcus Livio; CANEN, Doris. Os relatórios do Projeto BEPS Ação 1, as propostas da União Europeia e as atualizações referentes a tributação da economia digital. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (coord.). *Tributação da economia digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 171-188.

JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. O nó da reforma tributária no Brasil (1995-2008). *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, São Paulo, v. 30, n. 89, p. 93-113, out. 2015. DOI: <https://doi.org/10.17666/308993-113/2015>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rbcsoc/a/ZmPMfdzKdqrpgv4XXnyJpZM/?lang=pt>. Acesso em: 14 jun. 2022.

MCCLASKEY, Layla Salles. *A regulação tributária da economia digital: uma análise à luz do caso da tributação do serviço de transporte por aplicativo*. 2021. Dissertação (Mestrado em Direito da Regulação) – Escola de Direito do Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, Rio

de Janeiro, 2021. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30647>. Acesso em: 14 jun. 2022.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Fazenda. *Consulta de Contribuinte nº 178/2013*. ICMS – Produto da indústria de informática e automação – Operação interna – Alíquota – Classificação fiscal [...]. Consultante: M2M Telemetria Ltda. Julgadores: Frederico Augusto Teixeira Barral *et al.*, 6 de setembro de 2013. Disponível em: <http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/>. Acesso em: 14 jun. 2022.

MORNEAU, William Francis. *Explanatory notes relating to the Excise Tax Act*. [S. l.]: Government of Canada, 2019. Disponível em: <https://fin.canada.ca/drleg-apl/2019/gst-hst-tps-tvh-n-eng.html>. Acesso em: 14 jun. 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 – 2015 final report*. Paris: OECD, 2015. (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1. Acesso em: 14 jun. 2022.

_____. *Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy – policy note: as approved by the inclusive framework on BEPS on 23 January 2019*. [Paris]: OECD, 2019. (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2022.

_____. *Hearings: the digital economy 2012*. [Paris]: OCDE, 2013. Disponível em: <https://www.oecd.org/daf/competition/The-Digital-Economy-2012.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2022.

_____. *OECD/G20 inclusive framework on BEPS*. Lima: OECD, 2018. Flyer. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2022.

_____. *Tax challenges arising from digitalisation – report on Pillar One blueprint: inclusive framework on BEPS*. Paris: OECD, 2020. (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634-en.pdf?expires=1657050283&id=id&accname=guest&checksum=9B8A46D43157C86C433D6B3E1E74CF15>. Acesso em: 14 jun. 2022.

PALMA, Clotilde Celorico. A tributação da economia digital e a evolução recente da União Europeia. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 39-57.

PERNAMBUCO. Secretaria de Estado de Fazenda. *Consulta nº 2016.000004757608-68*. ICMS. Consulta. Diferencial de alíquota em operações destinadas a não contribuintes do estado de Pernambuco [...]. Consultante: Dell Computadores do Brasil Ltda. Relator: Marconi de Queiroz Campos, 11 de maio de 2016. Disponível em: [https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Acordo%20Inteiro%20Teor/ACÓRDÃO%20PLENO%20No0049_2016\(02\).pdf](https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Acordo%20Inteiro%20Teor/ACÓRDÃO%20PLENO%20No0049_2016(02).pdf). Acesso em: 14 jun. 2022.

SCHWAB, Klaus. *The fourth industrial revolution*. New York: Crown Business, 2017.

SIMPLIFICA Já. [S. l.]: Simplifica Já, c2021. Disponível em: <https://simplificaja.org.br/>. Acesso em: 14 jun. 2022.

SUNSTEIN, Cass R. *After the rights revolution: reconceiving the regulatory state*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1993.

URIBE, Gustavo; CHAIB, Julia. Bolsonaro autoriza Guedes a testar ‘nova CPMF’ no Congresso. *Folha de S.Paulo*, [São Paulo], 31 jul. 2020. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/07/mesmo-com-resistencia-do-congresso-bolsonaro-autoriza-guedes-a-testar-nova-cpmf.shtml>. Acesso em: 14 jun. 2022.