

TRIBUTAÇÃO INDIRETA E ECONOMIA DIGITAL: O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS COMISSÕES AUFERIDAS PELOS APLICATIVOS DE DELIVERY DE COMIDA

INDIRECT TAXATION AND DIGITAL ECONOMY: THE TAX TREATMENT OF THE COMMISSIONS EARNED BY FOOD DELIVERY APPS

Jonas Melo

Mestrando em Direito Público pelo Programa de Pós-graduação em Direito Público (PPGDP) na Universidade Federal de Alagoas (UFAL). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduado em Direito pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL). Advogado em Alagoas. E-mail: jonasfernandomelo@gmail.com

Recebido em: 10-02-2021

Aprovado em: 16-03-2021

DOI: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-47-13>

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo analisar o atual contexto da economia digital e os reflexos quanto à tributação de mercadorias e serviços, tendo como enfoque as comissões auferidas pelos aplicativos de delivery de comida. A partir da análise do contexto das inovações trazidas pela economia digital, o trabalho traz uma reflexão do atual panorama tributário no que se refere aos bens e serviços digitais, voltando-se principalmente à problemática trazida pela relação contratual estabelecida entre restaurantes e aplicativos de delivery de comida, buscando discutir se a partir da legislação vigente e diante das especificidades contratuais, existem parâmetros sólidos para o tratamento tributário das comissões auferidas por aplicativos como iFood, Uber Eats e Rappi, ou se a legislação tributária nacional pode evoluir a fim de conformar tais novos modelos de negócio.

PALAVRAS-CHAVE: DIREITO TRIBUTÁRIO, ECONOMIA DIGITAL, MERCADORIAS, SERVIÇOS, APLICATIVOS DE DELIVERY DE COMIDA, COMISSÕES

ABSTRACT

The present article has the objective of analyzing the current context of the digital economy and its reflexes on the taxation of goods and services, having as focus the commissions earned by food delivery apps. Based on the analysis of the context of the innovations brought by the digital economy, the paper brings a reflection of the current tax panorama regarding to the digital goods and services, majorly aiming the problems of the contractual relations between restaurants and food delivery apps, searching to discuss if by the current legislation and the contractual specificities, there are solid parameters to a taxation treatment of the commissions earned by apps such as iFood, Uber Eats and Rappi, or if the Brazilian tax legislation can evolve in order to conform those for those new business models.

KEYWORDS: TAX LAW, DIGITAL ECONOMY, GOODS, SERVICES, FOOD DELIVERY APPS, COMMISSIONS

1. INTRODUÇÃO

No âmbito do Direito Tributário, as mudanças trazidas pelas novas tecnologias não raras as vezes trazem sensíveis reflexos a todos os sujeitos envolvidos na tributação, sejam eles a Administração Tributária, o Judiciário ou os próprios contribuintes.

A utilização de meios telemáticos sempre esteve presente nas transações comerciais, sendo um importante meio de redução de custos de transação, porém as mudanças na forma como os agentes econômicos passaram a se relacionar a partir do advento e da difusão da *internet* trouxe imensos desafios tanto regulatórios quanto tributários, de modo que mesmo diante de transações envolvendo bens físicos, o uso de ferramentas trazidas pelo comércio virtual traz questões que ainda motivam diversas discussões.

É neste contexto que se busca analisar o modo como a economia digital trouxe novos modelos de negócio e revolucionou a forma como os indivíduos consomem, com foco no *delivery* de refeições e o surgimento de aplicativos como *iFood*, *Uber Eats* e *Rappi*, plataformas digitais que superaram as tecnologias anteriormente utilizadas pelos restaurantes para se relacionarem com seus clientes e trouxeram assim novos desafios do ponto de vista tributário.

A análise realizada terá uma metodologia voltada à análise jurídico-teórica do problema, valendo-se de revisão bibliográfica que aborde principalmente a questão das novas tecnologias e seus reflexos na tributação, tanto a partir do contexto internacional quanto nacional.

De início, o presente trabalho buscará delimitar como as novas tecnologias atuam e quais os desafios impostos aos intérpretes do Direito Tributário (sejam eles componentes da Administração Tributária, do Judiciário ou cientistas do Direito), avançando à análise do contexto brasileiro, em que o legislador constitucional segregou as competências tributárias em matéria de tributação indireta, em que ocorre o repasse ao preço final do produto ao consumidor, utilizando-se da natureza jurídica das operações econômicas (mercadorias ou serviços), abordando os conflitos de competência entre Estados e Municípios diante do tratamento tributário dado às novas tecnologias da economia digital, questão que motiva diversas discussões na doutrina e na jurisprudência.

Após, parte-se para a análise do modelo de negócios dos aplicativos de *delivery* de comida buscando no interior da relação contratual estabelecida entre as plataformas digitais e os restaurantes meios para analisar se a legislação tributária atual já comporta a tributação desta operação econômica ou se estamos diante de um fato jurídico que ainda não foi categorizado pelo legislador como submetido a qualquer tributação.

2. OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DAS NOVAS TECNOLOGIAS

A tributação das tecnologias digitais motiva, atualmente, diversas discussões. Considerando-se a dinamicidade das evoluções e o aumento do poderio econômico das empresas de tecnologia em detrimento da arrecadação de tributos¹, exsurge a necessária adoção de novas posturas por parte das três esferas de poder, já que as mudanças trazidas pelas novas tecnologias vêm corroendo a base tributável dos países.

De fato, às formas tradicionais de geração de riqueza foram adicionadas diversas outras a partir das novas tecnologias. Além disso, tendo em vista o grande volume de transações e o porte financeiro que as empresas que desenvolvem tais plataformas adquiriram, a questão tributária se faz cada vez mais presente, seja no Brasil, seja em diversos outros países.

Conforme a lição de Sergio Papini de M. Uchôa Filho e Iris Cintra Basilio,

“As controvérsias no ambiente internacional são inúmeras e estão relacionadas, principalmente, ao reconhecimento e origem da receita, nexos e alocação de recursos de diferentes atividades, bem como a legitimidade dos entes para a tributação.”²

Com base em tal panorama, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) promove debates constantes entre os países integrantes, no sentido de analisar a evolução da economia digital e propor alternativas à erosão da base tributável

1 UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça; BASILIO, Iris Cintra. Aspectos da tributação sobre o consumo no cloud computing. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). Tributação da economia digital – desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Edição do Kindle, v. 1, p. 728-753, p. 732.

2 Ibidem.

que essa revolução tecnológica tem trazido³, também no que se refere ao critério espacial das obrigações tributárias, considerando-se que as inovações trazidas conectaram os agentes econômicos de forma a permitir um fluxo de capital entre países do globo de forma ágil, favorecendo, assim, a transferência de divisas para paraísos fiscais⁴.

O cenário atual, ademais, expõe o fato de que tanto as legislações quanto as autoridades tributárias não foram preparadas para suportar mudanças tão significantes, cabendo-se falar em um “disrupção”⁵ também aplicada à tributação.

No espectro internacional, por exemplo, o cumprimento de obrigações tributárias em relação às tecnologias disruptivas ainda carece de critérios sólidos, levando a uma insegurança jurídica que inclusive se intensifica quando analisados os tributos indiretos (*sales tax*, no exemplo dos Estados Unidos) e que passa pela correta delimitação da natureza das atividades desenvolvidas pelas empresas⁶.

A plataforma *Uber*, que possui um modelo de negócios similar ao dos aplicativos de *delivery* de comida, porém conectando usuários a motoristas de transporte individual, tem os seus serviços tratados de forma dissonante conforme a localidade em que atua, sendo a empresa tributada pelo preço de cada corrida (quando considerada prestadora de serviços de transporte) ou imputando-se tal obrigação para os motoristas usuários da plataforma (quando considerada uma empresa de tecnologia)⁷.

Referida análise também se aplica ao contexto dos aplicativos de *delivery* de comida, que são tributados conforme critérios que variam conforme a interpretação dada à relação contratual entre aplicativos, restaurantes e usuários finais, não havendo critérios bem delimitados, como no caso dos diferentes parâmetros adotados pelos estados americanos⁸.

2.1. Realidade brasileira: a tributação de mercadorias e serviços e as novas tecnologias

Tradicionalmente, as operações econômicas sempre envolveram processos em que as mercadorias e os serviços eram bem determinados, sendo facilmente perceptível, para fins

3 Nesse sentido: OECD (ED.). Addressing the tax challenges of the digital economy: Action 1: 2015 Final Report. Paris: OECD, 2015, ISBN 978-92-64-24104-6.

4 Ibidem.

5 Inaugurado por Clayton Christensen, o termo diz respeito ao “rompimento ou a superação de algo preexistente, dando origem a uma nova solução mais eficiente e de mais fácil acesso, seja do ponto de vista econômico, seja do ponto de vista operacional” (SILVA, José Benedito Lázaro da. O efeito disruptivo das inovações tecnológicas frente às ciências jurídicas e sociais. In: FREITAS, Rafael Vêras de; RIBEIRO, Leonardo Coelho; FEIGELSON Bruno (coord.). Regulação e novas tecnologias. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 155-164. ISBN 978-85-450-0194-2, p. 159).

6 Nesse sentido: DAI, Yue. Taxing the sharing economy and digital platforms. *Tax Notes International* v. 95, n. 6, [s.d.]. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3447660>. Acesso em: 31 ago. 2020.

7 Ibidem.

8 OAKS, Melissa A. Food delivery apps deliver sales tax complexity. *Thompson Reuters, Tax & Accounting*, 30 jun. 19. Disponível em: <https://tax.thomsonreuters.com/blog/food-delivery-apps-deliver-sales-tax-complexity/>. Acesso em: 31 ago. 2020.

tributários, quando uma mercadoria entrava ou saía de um estabelecimento, bem como quando um serviço (obrigação de fazer) era efetivamente prestado, por exemplo⁹, o que foi superado pelas novas formas de consumo trazidas pela economia digital.

Tadeu Puret Iglesias sustenta que, no contexto da tributação de bens e serviços da economia digital, uma das dificuldades trazidas é a ausência de suporte físico e de fronteiras delimitadas, em oposição às formas tradicionais:

“No mercado digital, por outro lado, as transações passaram a ser realizadas primordialmente por meio de dispositivos eletrônicos, colocando o suporte físico em desuso e dificultando sobremaneira o controle das autoridades fiscais e a lógica da tributação prevista na legislação em vigor.

Aos desafios em tela soma-se a dificuldade em identificar os contribuintes e os sujeitos ativos dos tributos, na medida em que a ausência física das empresas no local em que estão os usuários – que em muitos casos encontram-se em países diferentes da sede física da empresa – torna ainda mais complexa a relação comercial, ensejando conflitos de competência doméstica e internacional.”¹⁰

O sistema tributário brasileiro, neste sentido, apresenta uma problemática sensível, considerando-se que suas bases foram desenvolvidas tendo por base variáveis objetivas, em que a riqueza tributada estava relacionada a bens tangíveis, diferentemente do cenário atual, que se desenvolve em sentido diverso¹¹. Neste sentido, se por um lado as novas atividades econômicas se situam em zonas cinzentas do sistema tributário, o que muitas vezes favorece as empresas de tecnologia em detrimento das empresas tradicionais¹², por outro o cenário de insegurança jurídica resta cada vez mais perceptível.

No contexto brasileiro, a tributação de bens e serviços varia conforme a operação econômica desenvolvida. De forma geral, a Constituição Federal delimitou as competências tributárias no sentido de atribuir aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir e cobrar impostos que incidem sobre a circulação de mercadorias e de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (por meio do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, conforme o art. 155, II, da Constituição Federal), enquanto que aos Municípios e Distrito Federal foi reservada a tributação sobre

9 IGLESIAS, Tadeu Puret. O conflito de competências tributárias sobre o consumo na era das novas tecnologias: uma reflexão sobre a tributação dos softwares. *Revista Direito Tributário Atual* v. 44. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2020, p. 426-454. Quadrimestral, p. 428.

10 *Ibidem*.

11 CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. A tributação na era digital e os desafios do sistema tributário no Brasil. *Revista Brasileira de Direito* v. 15, n. 1. Passo Fundo, set. 2019, p. 145-167. ISSN 2238-0604. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356/2344>. Acesso em: 01 set. 2020, p. 157.

12 *Ibidem*, p. 149-150.

os serviços de qualquer natureza (por meio do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, conforme o art. 156, III, da Constituição Federal).

Os moldes estabelecidos constitucionalmente, em que a tributação do consumo varia conforme a natureza da operação econômica desenvolvida, neste sentido, suscitam diversas controvérsias quando aplicados às inovações disruptivas, cabendo investigar, inclusive, se são meios eficientes ou se o sistema deve ser remodelado para inaugurar novos instrumentos que possibilitem uma tributação mais adequada às novas tecnologias¹³.

2.2. A tributação das plataformas digitais e os conflitos de competência entre Estados e Municípios

A discussão se agrava ainda mais quando se analisam as posturas dos entes federados diante do crescimento da relevância econômica destas novas tecnologias, considerando-se a repercussão nas finanças dos Estados e Municípios, ocasionando em graves conflitos de competência e possível bitributação, o que demanda uma análise do alcance dos critérios escolhidos pelo legislador para definir se uma atividade econômica se qualifica como sujeita à tributação pelo ICMS (mercadorias ou serviços de comunicação) ou pelo ISSQN (serviços de qualquer natureza).

Historicamente, o conceito de mercadoria sempre esteve atrelado às transferências físicas de bens corpóreos com finalidade mercantil, característicos das operações econômicas tradicionais, porém muitos dos bens que antes eram disponibilizados tão somente por meio de bens corpóreos, hoje podem ser usufruídos pelos consumidores por meio do acesso à *internet*, como se pode verificar no ato de ouvir uma música a partir das plataformas de *streaming*, que substituíram os CDs e DVDs.

Paralelo a isso, as operações de circulação sempre significaram a troca de titularidade, ou seja, transferência do bem entre os envolvidos na transação, de modo que o vendedor não mais pode usufruir daquele bem após transferi-lo a um terceiro, o que também foi modificado pelo avanço da tecnologia, em que muitas operações envolvem bens digitais e não escassos, ou seja, que não se esgotam diante das operações entre vendedor e comprador.

Ao tratar da tributação de *softwares* de computadores, Tadeu Puretz Iglesias sustenta que, além do conceito de mercadoria não ser algo pacífico na doutrina, havendo doutrinadores que adotem uma posição rígida e delimitada constitucionalmente sobre mercadorias, enquanto outros defendem uma flexibilização dos conceitos a partir da evolução das tecnologias¹⁴, as discussões trazidas e analisadas pelo Supremo Tribunal Federal poderiam

¹³ IGLESIAS, Tadeu Puretz, *op. cit.*, p. 429.

¹⁴ *Ibidem*, p. 433.

ser delimitadas em três etapas principais. De início, haver um suporte físico na operação (disquete, CD etc.) seria essencial, porém o posicionamento da Corte é modificado posteriormente, no sentido da equiparação do *download* a esta circulação de suporte físico (incidindo, portanto, o ICMS). Por último, as discussões novamente vêm à tona, questionando-se a incidência do ICMS em operações envolvendo o licenciamento de *software*, considerando-se a ausência de circulação:

“[...] enquanto em um primeiro momento o STF condicionou a cobrança do tributo estadual a um suporte físico, com a extinção dessa modalidade transmissão, aquela Corte reavaliou seu entendimento anterior, passando a equiparar a transmissão via *download* à circulação física, apresentando novo entendimento acerca do conceito de mercadoria, que passou a compreender tanto o *software* de prateleira, como aquele comercializado por meio de *download*. Segundo o entendimento da Corte naquele momento, em que pese a circulação não ser física – mas por *download* – estariam cumpridos os elementos necessários para realização do fato gerador do ICMS. *Em um terceiro momento, caracterizado pela ausência de circulação, voltam os contribuintes a questionar se, em que pese flexibilizado o conceito de mercadoria, estariam as licenças de uso adquiridas sem circulação – tendo em conta a ausência de transferência – inseridas no campo de incidência do ICMS.*”¹⁵ (Destacamos)

A partir da análise feita pelo autor se pode verificar que as novas tecnologias nos levam hoje ao terceiro momento, em que, além de não haver bem corpóreo, não há efetiva transferência, circulação, já que as funcionalidades trazidas pelos *softwares* de computador podem ser usufruídas apenas a partir do acesso à *internet*, sem que seja necessário realizar o *download* de programas, por exemplo.

Na modalidade SaaS (*Software as a Service*), por exemplo, o usuário que contrata junto à empresa de tecnologia tem acesso a um *software* instalado em um servidor externo, bem como às diversas atividades que fazem parte desta atividade, cabendo àqueles que consomem “... simplesmente se conectar à internet e consumir essa gama de serviços que lhe estão sendo oferecidos”¹⁶, ou seja, o *software* em si é apenas parte das funcionalidades oferecidas¹⁷.

No âmbito dos aplicativos de *delivery* de comida, por exemplo, o modelo de negócios se utiliza exatamente de um SaaS (disponibilizado aos gestores dos restaurantes mediante *login* e senha) como forma de operacionalizar a relação entre o restaurante e a plataforma,

¹⁵ *Ibidem*, p. 435.

¹⁶ MACEDO, Alberto. Licenciamento do software e Software as a Service (SaaS): a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial e suas implicações na incidência do ISS, do ICMS e dos tributos federais. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre Estados e Municípios. São Paulo: InHouse, 2018, p. 67-137, p. 77.

¹⁷ *Ibidem*, p. 76.

trazendo ali desde uma ferramenta para gestão dos pedidos até o controle financeiro do estabelecimento.

Apesar das iniciativas adotadas pelos Estados no sentido de incluir transações eletrônicas de dados (como as operações envolvendo *softwares*) como atividades sujeitas à incidência do ICMS¹⁸, percebe-se que tais atividades econômicas não estão situadas na materialidade do referido imposto, considerando-se que além de não haver mercadoria propriamente dita¹⁹, não há circulação, já que em tais operações há mera cessão de direito de uso, sem a transferência de propriedade dos bens envolvidos.

Fixadas tais premissas, permanece, porém, a indagação acerca do tratamento tributário dado aos modelos de negócios no âmbito da tributação de serviços, no sentido de delimitar qual a atividade econômica desenvolvida pelas plataformas digitais e se haverá a incidência de ISSQN nas operações.

O art. 156, III, da Constituição Federal condiciona a competência tributária dos Municípios e do Distrito Federal para instituição e cobrança de impostos sobre serviços à veiculação de lei complementar que auxilie na delimitação do critério material do ISS²⁰, de modo que o referido imposto atualmente encontra na LC n. 116/2003 (e sua lista anexa) o devido suporte para permitir o exercício das competências tributárias, de modo que as atividades devem estar taxativamente elencadas em algum dos serviços que constam na lista anexa, admitindo-se interpretação extensiva apenas “sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei”, conforme jurisprudência recente do STF²¹.

Neste sentido, caberá observar se, diante das particularidades contratuais, as atividades prestadas pelas plataformas de *delivery* de comida ainda não foram juridicizadas pelo legislador complementar ou se dizem respeito a algum dos serviços presentes na lista anexa da LC n. 116/2003, bem como qual seria o efetivo local de prestação dos serviços (critério espacial da hipótese tributária), considerando-se que todas as comunicações entre as partes envolvidas se dão por meios telemáticos, de modo que a compreensão do tema

18 O Convênio ICMS n. 106/2017, celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), estabelece que estariam sujeitas à incidência do ICMS “as operações com bens e mercadorias digitais [...], comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados”, adotando-se aqui, portanto, um conceito abrangente, que inclui softwares padronizados, adaptados ou adaptáveis (PISCITELLI, Tathiane. Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE? *Revista Direito Tributário Atual* v. 43, ano 37. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019, p. 527-547, p. 536).

19 Sobre o tema, Alberto Macedo defende que no sistema tributário brasileiro o conceito de mercadoria está atrelado à noção de tangibilidade, não se cogitando na tributação de intangíveis por meio do ICMS e que seria impossível delimitar um conceito constitucional de mercadoria virtual, já que atuaria em prejuízo do conceito constitucional de serviço como bem imaterial (MACEDO, Alberto, op. cit., p. 84).

20 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 796-797.

21 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 296 – Caráter taxativo da lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal. Recurso Extraordinário n. 784439. Banco Sudameris Brasil S/A e Município de Maceió. Rel. Rosa Weber. DJe 13 jul. 20. Busca de Jurisprudência do STF. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4495933>. Acesso em: 06 set. 2020.

perpassa a análise da operação econômica discutida e dos dispositivos legais que regem o tema, o que se verá adiante.

3. MODELO DE NEGÓCIOS DOS APLICATIVOS DE *DELIVERY* DE COMIDA

A partir da popularização dos *smartphones*, que democratizaram ainda mais o acesso à rede mundial de computadores, o modo como os restaurantes chegam aos seus clientes mudou drasticamente. Se até pouco tempo as empresas que escolhiam oferecer o serviço de *delivery* viam no telefone o único meio de contato com os consumidores, atualmente a expansão de aplicativos de *delivery* de comida (ex.: *iFood*, *Uber Eats*, *Rappi*) fez com que as chamadas telefônicas entre atendentes e clientes de restaurantes se tornassem muito raras.

Diante das inovações trazidas por este novo modelo de negócios, pode-se afirmar que as utilidades trazidas pelos aplicativos de *delivery* de comida superaram totalmente as formas de interação que os precedem, de forma semelhante às inovações trazidas pelo *Uber* ao mercado de transporte de passageiros²², ampliando fortemente o acesso aos bens e serviços e desafiando o direito diante da dinamicidade como essas novas ferramentas surgem e são aperfeiçoadas²³.

Apesar de apresentarem pequenas diferenças em seus modelos de negócio, os maiores *players* deste mercado possuem suas bases sedimentadas em noções semelhantes, atuando conforme a sistemática de *marketplace*, aproximando as duas pontas da transação econômica de forma bastante eficiente (restaurantes e consumidores), resultando na redução de custos de transação²⁴ em relação às duas partes envolvidas.

Especificamente quanto aos restaurantes, a utilização deste modelo de negócios possibilita a centralização em uma só plataforma da gestão completa de um serviço de *delivery*, servindo ainda como relevante ferramenta de captação de clientela, que fica disponível às compras dos clientes daquela determinada região apenas mediante um rápido *download* do aplicativo e ainda possibilita o pagamento (e opcionalmente a entrega) dos produtos adquiridos por meio da própria plataforma.

O grande fator que levou ao crescimento exponencial do modelo de negócios dos *marketplaces* é exatamente a possibilidade de que a empresa proprietária da plataforma digital gerencie e possibilite o amplo acesso a determinado bem ou serviço sem que para tanto necessite adquirir os insumos necessários, alugar imóveis, contratar pessoal e

22 SILVA, José Benedito Lázaro da. O efeito disruptivo das inovações tecnológicas frente às ciências jurídicas e sociais. In: FREITAS, Rafael Vêras de; RIBEIRO, Leonardo Coelho; FEIGELSON Bruno (coord.). Regulação e novas tecnologias. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 155-164. ISBN 978-85-450-0194-2, p. 159.

23 Ibidem, p. 160.

24 NYBO, Erik Fontenele. A regulação do mercado de aplicativos de táxi. In: FREITAS, Rafael Vêras de; RIBEIRO, Leonardo Coelho; FEIGELSON Bruno (coord.). Regulação e novas tecnologias. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 371-385. ISBN 978-85-450-0194-2, p. 372.

diversos outros custos inerentes ao negócio, atuando apenas como meio de intercâmbio das informações²⁵ entre os consumidores e restaurantes, que conseguem transacionar de forma mais eficiente as mercadorias, gerando, inclusive, um aumento no número de pedidos²⁶.

3.1. Contrapartidas financeiras dentro do modelo de negócios e especificidades contratuais

A facilidade com que os usuários (restaurantes e consumidores) conseguem transacionar uma compra e venda de refeição por meio do aplicativo é reflexo, na verdade, de uma importante contrapartida por parte das plataformas digitais.

Na operação aqui estudada, os investimentos em tecnologia da informação, desde a contratação de programadores até a gestão de infraestrutura de servidores²⁷, trazem custos às plataformas digitais, que, por sua vez, são remunerados conforme as disposições contratuais.

Por outro lado, apesar da ampliação da base de possíveis clientes e da redução dos custos de transação, fato é que as comissões pagas pelos restaurantes às plataformas estão alçadas em percentuais significativos, sujeitando os comerciantes a despesas²⁸ relevantes, demandando uma acurada avaliação econômica sobre a contratação das plataformas ou não (avaliação dos *tradeoffs* envolvidos, conforme a literatura econômica²⁹).

Ainda que a sistemática dos *marketplaces* traga relevantes discussões no âmbito consumerista a respeito da responsabilidade civil dos agentes envolvidos (plataforma digital e vendedor)³⁰, o que, porém, não é o escopo do presente artigo, fato é que resta ainda

25 ANDRADE, Leonardo Aguirre de. Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de hospedagem no Brasil. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). Tributação da economia digital – desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Edição do Kindle, p. 1163.

26 Neste mesmo sentido, citando o caso do aplicativo líder de mercado nos Estados Unidos (GrubHub): EASTERN PEAK. All you need to know about building a food delivery app: GrubHub case study. Disponível em: <https://easternpeak.com/blog/all-you-need-to-know-about-building-a-food-delivery-app-grubhub-case-study/>. Acesso em: 28 ago. 2020.

27 Nesse sentido, AWS. Estudo de caso AWS: iFood. Disponível em: <https://aws.amazon.com/pt/solutions/case-studies/IFood61/>. Acesso em: 29 ago. 2020.

28 VIEIRA, L. P. A tributação nos contratos de compartilhamento de custos e despesas. Dissertação de Mestrado. Porto Alegre: Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 13 mar. 2018. Disponível em: <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/7065>. Acesso em: 29 ago. 2020, p. 28.

29 Na prática empresarial brasileira, não é incomum que os restaurantes pratiquem preços diferentes em relação às vendas realizadas por meio de vendas diretas. O debate acerca da quantificação e da forma de cobrança das comissões auferidas, inclusive, já motiva iniciativas regulatórias nos Estados Unidos (a exemplo das Câmaras Municipais de Nova York, Chicago, Los Angeles e Boston), que discutem medidas para delimitação de percentuais máximos de comissões e outros aspectos inerentes a tal modelo de negócios (MAYS, J. C.; YAFFE-BELLANY, D. New York City may crack down on Grubhub and other food delivery apps. The New York Times, 26 fev. 2020. Disponível em: <https://www.nytimes.com/2020/02/26/nyregion/grubhub-door-dash-fees-nyc.html>. Acesso em: 29 ago. 2020; NYLEN, L.; NIEVES, A. As restaurants struggle, cities look to cap delivery fees. Politico, 05 mar. 2020. Disponível em: <https://www.politico.com/states/new-york/albany/story/2020/05/05/as-restaurants-struggle-cities-look-to-cap-delivery-fees-1282401>. Acesso em: 29 ago. 2020).

30 O art. 18 do CDC prevê a responsabilização solidária dos fornecedores dos produtos de consumo pelos vícios dos produtos, sendo comum a propositura de ações judiciais, por exemplo, em que o consumidor demanda tanto contra o fabricante quanto contra o varejista pelos vícios apresentados em determinado produto.

mais perceptível a existência de dois agentes econômicos autônomos no âmbito das plataformas de delivery, em que a interface do aplicativo elenca todos os restaurantes daquela determinada região e o usuário consegue delimitar que a refeição desejada é, efetivamente, oferecida por aquele restaurante específico (vendedor), e não pela proprietária da plataforma em si.

No caso de aplicativos como o *iFood*, por exemplo, apesar de servirem de instrumento para milhares de transações de compras de refeições todos os dias, tais plataformas compõem apenas a posição de intermediários, unindo duas atividades específicas, conforme o contrato de adesão usualmente firmado entre a empresa de tecnologia e os restaurantes, que prevê como seu objeto a promoção das atividades dos restaurantes no território brasileiro, por meio da plataforma, bem como o licenciamento do uso dos *softwares*³¹.

Na modalidade mais básica, além da pactuação do licenciamento do *software* de gestão oferecido pela empresa de tecnologia aos restaurantes³², há também um contrato de agência (representação comercial), em que a plataforma se compromete a promover as vendas dos restaurantes em um determinado espaço geográfico, atividade esta que se ajusta perfeitamente à definição legal prevista no *caput* do art. 710 do Código Civil, já que além da onerosidade, há a devida delimitação geográfica (realizada por meio do *software* oferecido) e a não eventualidade do contrato:

“Art. 710. Pelo contrato de agência, uma pessoa assume, em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada, caracterizando-se a distribuição quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada.”³³

Além disso, nas compras realizadas por meio da própria plataforma (com base no sistema de pagamentos *iFood*), a plataforma ainda realiza a intermediação de pagamentos, oferecendo os meios necessários à operacionalização dos pagamentos pela via digital (por meio de cartões de crédito, por exemplo) e em contratos mais completos até mesmo a logística completa dos produtos do restaurante³⁴. Tudo isso demonstra a natureza de contrato misto, fazendo surgir uma nova espécie de contrato (sem definição legal) a partir da combinação de diferentes tipos contratuais³⁵.

31 IFOOD. Disponível em: <https://restaurante.ifood.com.br/restaurante>. Acesso em: 28 ago. 2020.

32 *Ibidem*.

33 BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: seção 1. Brasília/DF, ano 139, n. 8, p. 1-74, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 01 set. 2020.

34 IFOOD, *op. cit.*

35 POLIZELLI, V. B.; ANDRADE JUNIOR, L. C. de. O problema do tratamento tributário dos contratos atípicos na economia digital: tipicidade econômica e fracionamento dos contratos. Revista Direito Tributário Atual v. 39. São Paulo: IBDT, p. 474-506. ISSN 1415-8124, p. 478 apud GOMES, O. Contratos. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 121.

Diante de tal relação contratual, ademais, a remuneração das plataformas é feita a partir da retenção ou do repasse de comissões sobre os valores de cada compra por meio do aplicativo³⁶, em percentuais previstos contratualmente e que, no caso da plataforma *iFood*, variam entre 12 e 27%, além do pagamento de uma prestação mensal, que fica condicionada a determinado faturamento³⁷.

Apesar de estarmos diante de um contrato composto de várias obrigações de naturezas distintas, as referidas comissões são cobradas dos restaurantes a partir de um percentual único, predefinido contratualmente, ou seja, sem que a plataforma defina a totalidade dos serviços prestados e qual a parte da comissão a que se referem, o que traz delicadas consequências acerca da tributação no contexto brasileiro, o que será abordado adiante.

3.2. O modelo de negócios dos aplicativos de *delivery* de comida como um contrato atípico e a tributação de serviços de qualquer natureza

Assim como a maioria dos contratos da economia digital, estamos diante de um contrato atípico, o que gera diversas dificuldades do ponto de vista tributário. Conforme Victor Polizelli e Luiz Carlos de Andrade Junior:

“Tal circunstância gera dificuldades do ponto de vista tributário, pois a linguagem empregada nos enunciados das normas fiscais – geralmente alusiva a contratos típicos do direito privado – não dá conta, no mais das vezes, de precisar o tratamento tributário ao qual os contratos atípicos devem sujeitar-se. Mais especificamente, depara-se o intérprete, frequentemente, com dúvidas sobre o cabimento da tributação (ou isenção) de uma determinada operação integrante de um contrato complexo, mormente quando (quase sempre) a norma tributária não enuncia, como pressuposto de aplicação (antecedente normativo), um tal contrato complexo.”³⁸

No contexto da economia digital, o que se vê é que o surgimento de mecanismos que conseguem conjugar diversas utilidades de forma eficiente cria verdadeiras zonas cinzentas da tributação, dificultando a análise dos intérpretes quanto à composição das obrigações tributárias.

Conforme abordado na subseção anterior, o modelo de negócios dos aplicativos de *delivery* de comida está baseado em uma eficiente centralização de várias funcionalidades oferecidas pela plataforma, agrupando desde o *software* (na modalidade SaaS), que possibilita o controle operacional dos pedidos, por exemplo, até as atividades próprias de

36 A fim de evitar o inadimplemento, a própria plataforma já retém as comissões devidas sobre os pedidos realizados a partir do seu próprio sistema de pagamentos e caso a maior parte das transações seja feita em dinheiro (pagamentos no ato da entrega das refeições), o saldo devedor é repassado pelos restaurantes às plataformas por meio de boletos, por exemplo.

37 IFOOD. Disponível em: <https://restaurante.ifood.com.br/restaurante>. Acesso em: 28 ago. 2020.

38 POLIZELLI, V. B.; ANDRADE JUNIOR, L. C. de, op. cit., p. 476.

um contrato de agência, possibilitando assim que o restaurante seja percebido pelos usuários de forma eficaz, bem como outras funcionalidades acessórias (ex.: intermediação de pagamentos eletrônicos).

Vê-se, portanto, que há atividades desenvolvidas pelas prestadoras de serviços (plataformas digitais) aos tomadores (restaurantes) e remuneradas conforme contrapartidas únicas (comissões por pedido e comissões mensais fixas, sem fracionamento dos serviços prestados) que se enquadram em mais de uma hipótese da lista anexa da LC n. 116/2003, sendo possível identificar, de início, os serviços descritos nos seguintes itens: “1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”; e “10.09 – Representação de qualquer natureza, inclusive comercial”, que podem, por exemplo, possuir alíquotas diferentes previstas na legislação municipal.

Deste modo, conforme destacado anteriormente, em nenhuma das hipóteses a presente relação contratual entre as plataformas digitais e os restaurantes pode ser tributada por meio de ICMS, já que não há a transferência de mercadorias, mas tão somente de serviços propriamente ditos.

A dúvida que surge, portanto, é a de qual seria a tipificação tributária adequada às comissões auferidas pelas plataformas digitais (partindo-se do pressuposto de que uma atividade prepondera sobre outra) ou se as operações devem ser segregadas e tributadas separadamente.

Sobre o tema, novamente Victor Polizelli e Luiz Carlos de Andrade Junior asseveram que as técnicas utilizadas pelo direito privado para disciplinar contratos atípicos (combinação e absorção), quando analisadas do ponto de vista tributário, não são excludentes entre si, cabendo uma análise caso a caso³⁹ e atenta à consideração econômica da relação jurídica, propondo, ao final, uma valiosa síntese que serve à solução de várias zonas cinzentas tributárias:

- i) será típica a operação que for identificada pela generalidade dos agentes econômicos como dotada de valor em razão de atender a certas necessidades e interesses daqueles;
- ii) em se tratando de uma operação complexa, ela poderá ser fracionada (pela técnica da combinação) em operações simples (ou menos complexas) se (1) estas se mantiverem, após o fracionamento, como típicas; e (2) o contexto normativo em que se encontra a previsão desta operação econômica não pressupor a adoção de outra técnica de interpretação, como a da absorção; e
- iii) cada operação simples (ou menos complexa) que compõe uma operação complexa será típica, para fins do fracionamento referido no item ‘ii’, se puder

³⁹ *Ibidem*, p. 491.

assumir que, no mesmo contexto em que se encontra inserta (isto é, em conjunto com as demais operações simples – ou menos complexas – que compõem a operação complexa), ela poderia ser realizada isoladamente, sem deixar de atender ao disposto no item ‘i’.”⁴⁰

Aplicando-se a referida abordagem ao contexto dos contratos entre restaurantes e plataformas como *iFood*, percebe-se que apesar da cessão de uso do *software* possibilitar sua identificação de forma apartada, havendo aqui uma relação tributária típica (conforme o item 1.05 da lista anexa da LC n. 116/2003) e que poderia ser fracionada conforme o item “ii”, o item “iii” deixa claro que tal análise deve se dar conforme o valor dado pelos agentes econômicos diante das necessidades e interesses destes (item “i”).

Neste sentido, a disponibilização dos *softwares* de gerenciamento dos pedidos realizados pelos consumidores ocupa posição secundária quando levamos em consideração o valor⁴¹ oferecido pelas plataformas, de modo que, apesar de ser possível o oferecimento das funcionalidades do *software* de forma apartada, não é este o fator que leva os gestores de restaurantes a contratarem junto aos desenvolvedores das plataformas digitais.

Deve-se observar que as mudanças nos hábitos de consumo e no ambiente de negócios fazem com que os agentes de mercado compreendam tais mudanças e desenvolvam mecanismos para explorar economicamente aquele determinado nicho de mercado.

No caso dos *marketplaces* de comida, não foi diferente. A popularização dos *smartphones* e a mudança nas preferências do consumidor, que passou a gastar mais tempo utilizando seu celular e resolver diversas questões cotidianas a partir de um aplicativo ali instalado, motivaram a procura de mecanismos que viabilizassem a encomenda de refeições por meio de aplicativos.

Na relação entre as plataformas e os restaurantes, os serviços prestados por empresas como *iFood*, *Uber Eats* e *Rappi* são valorados pelos agentes econômicos não a partir das funcionalidades trazidas pelos *softwares*, mas conforme o número de usuários (consumidores) que efetivamente se utilizam da plataforma (o que pode ser mensurado pela quantidade de *downloads* e/ou efetiva utilização das plataformas) e que conduzem a um número maior de pedidos de refeições oferecidas pelos restaurantes.

A fim de elucidar melhor a análise, a seguinte hipótese conduz à mesma conclusão:

- a) Caso uma empresa de tecnologia fornecesse um aplicativo aos consumidores e transmitisse os pedidos realizados aos restaurantes via *e-mail*, por exemplo, se tal modelo de negócios levasse, efetivamente, a um incremento no número de pedidos

⁴⁰ *Ibidem*, p. 495.

⁴¹ Aqui utilizado no sentido de “utilidade”.

do restaurante, permaneceria presente a utilidade que é valorizada pelos agentes econômicos;

b) A mesma empresa de tecnologia, porém, caso se debruçasse no desenvolvimento de um *software* destinado aos restaurantes que possibilitasse uma gestão eficiente dos pedidos realizados, porém tivesse pouca aceitação por parte do consumidor final (baixo número de *downloads*), não traria a utilidade buscada pelos proprietários de restaurantes.

Percebe-se, portanto, que apesar das mudanças trazidas pela economia digital, os aplicativos de *delivery* de comida oferecem aos restaurantes a valiosa utilidade de propagar os serviços e, efetivamente, chegar aos consumidores finais de forma eficiente, assim como um contrato de agência (representação comercial)⁴², previsto no art. 710 do Código Civil, de modo que, para fins tributários, deve-se interpretar a relação contratual estabelecida como um serviço enquadrado no item 10.09 da lista anexa da LC n. 116/2003, que absorve as demais funcionalidades oferecidas contratualmente.

3.2.1. A delimitação do critério espacial e o paradoxo do estabelecimento prestador

Apesar da legislação do ISSQN trazer os critérios necessários à delimitação do critério material (o contrato de agência está previsto como serviço de qualquer natureza) e da base de cálculo (preço do serviço, ou seja, das comissões auferidas pelas plataformas digitais), a delimitação do critério espacial da regra-matriz de incidência e, conseqüentemente, da sujeição ativa do tributo nos casos aqui abordados, apesar de relativamente clara, traz conseqüências nefastas do ponto de vista da justiça fiscal, estando ainda em descompasso com as tendências mundiais, considerando-se que prejudica a arrecadação dos Municípios menores⁴³.

Conforme o art. 3º da LC n. 116/2003, o tributo será devido “no local do estabelecimento prestador”, o que não considera as inovações trazidas pela economia digital, que possibilitaram a prestação de serviços de forma totalmente remota, em que as utilidades transacionadas, apesar de servirem ao tomador de serviços em sua localidade, não pressupõem a existência de um estabelecimento físico do prestador de serviços, de modo que este, inclusive, pode nem estar situado no território nacional, permitindo-se, assim, que as empresas estabeleçam suas sedes em paraísos fiscais, por exemplo, e assim obtenham relevantes vantagens competitivas no mercado, além de escapar à incidência de tributos.

No âmbito da OCDE, que estuda mecanismos para combater a evasão tributária diante do novo contexto da economia digital, há clara indicação de que as Administrações Tributárias devem estabelecer mecanismos que observam o princípio da destinação, ou seja,

42 Apesar de parte da doutrina advogar distinções entre as figuras contratuais (agência e representação comercial), para os fins ao que se propõe o presente artigo tal discussão se mostra desnecessária, adotando-se os dois termos como sinônimos.

43 UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça; BASILIO, Iris Cintra, op. cit., p. 749.

tributando as operações econômicas (o *Guideline* 3.1 trata especificamente de serviços e intangíveis) nas localidades em que são consumidas⁴⁴.

O que se vê, portanto, é que no que se refere às empresas desenvolvedoras de aplicativos de *delivery* de comida, apesar da atividade desenvolvida ter sua materialidade prevista na legislação tributária, fato é que a atual legislação ainda prevê um critério espacial que não está de acordo com as particularidades inauguradas pelo avanço tecnológico.

4. CONCLUSÃO

Como visto no presente artigo, pode-se verificar que as evoluções trazidas pela economia digital trazem desafios às Administrações Tributárias que podem motivar o surgimento de um ambiente tributário marcado por grande insegurança jurídica e guerras fiscais entre os entes políticos dotados de competência tributária, comprometendo a estabilidade dos negócios desenvolvidos.

Na realidade brasileira, viu-se que a dualidade entre ICMS e ISSQN torna ainda mais delicada a análise, considerando-se que a definição das operações econômicas entre mercadorias ou serviços por vezes pode suscitar discussões tormentosas.

No âmbito da tributação dos aplicativos de *delivery* de comida, demonstrou-se que, a partir da análise da relação contratual estabelecida entre restaurantes e as empresas de tecnologia, desenvolvedoras da plataforma, há prestação de serviço de agência, enquadrando-se, portanto, na materialidade do ISSQN, de modo que a expansão da divulgação das atividades dos restaurantes é a utilidade efetivamente valorizada pelos agentes de mercado, considerando-se a possibilidade de que a utilização das plataformas digitais traga maiores lucros aos empreendimentos.

Paralelo a isso, o desenho da regra-matriz do referido tributo pelo legislador prevê como o sujeito ativo para cobrança do tributo o local do estabelecimento prestador do serviço, o que traz consequências adversas do ponto de vista da justiça fiscal, já que possibilita a adoção de medidas de evasão fiscal por parte dos contribuintes, bem como prejudica os Municípios menores, que não auferem qualquer receita sobre operações econômicas que apesar de realizadas em ambiente digital, dizem respeito a serviços cujo proveito se dá dentro dos seus limites territoriais.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Leonardo Aguirre de. Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de hospedagem no Brasil. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.).

44 ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (ED.). *International VAT/GST guidelines*. Paris: OECD, 2017. ISBN 978-92-64-27140-1, p. 38.

Tributação da economia digital – desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Edição do Kindle.

AWS. *Estudo de caso AWS: iFood*. Disponível em: <https://aws.amazon.com/pt/solutions/case-studies/IFood61/>. Acesso em: 29 ago. 2020.

BRASIL. Lei n. 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. Código Tributário. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 01 set. 2020.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, ano 139, n. 8, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 01 set. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 296 – Caráter taxativo da lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal. Recurso Extraordinário n. 784.439. Banco Sudameris Brasil S/A e Município de Maceió. Rel. Rosa Weber. *DJe* 13 jul. 20. Busca de Jurisprudência do STF. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4495933>. Acesso em: 06 set. 2020).

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. A tributação na era digital e os desafios do sistema tributário no Brasil. *Revista Brasileira de Direito* v. 15, n. 1. Passo Fundo, set. 2019. ISSN 2238-0604. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356/2344>. Acesso em: 01 set. 2020.

DAI, Yue. Taxing the sharing economy and digital platforms. *Tax Notes International* v. 95, n. 6, [s.d.]. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3447660>. Acesso em: 31 ago. 2020.

EASTERN PEAK. All you need to know about building a food delivery app: GrubHub case study. Disponível em: <https://easternpeak.com/blog/all-you-need-to-know-about-building-a-food-delivery-app-grubhub-case-study/>. Acesso em: 28 ago. 2020.

IFOOD. Disponível em: <https://restaurante.ifood.com.br/restaurante>. Acesso em: 28 ago. 2020.

IGLESIAS, Tadeu Puretz. O conflito de competências tributárias sobre o consumo na era das novas tecnologias: uma reflexão sobre a tributação dos *softwares*. *Revista Direito Tributário Atual* v. 44. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2020. Quadrimestral.

MACEDO, Alberto. Licenciamento do *software* e *Software as a Service* (SaaS): a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial e suas implicações na incidência do ISS, do ICMS e dos tributos federais. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre Estados e Municípios*. São Paulo: InHouse, 2018.

MAYS, J. C.; YAFFE-BELLANY, D. New York City may crack down on Grubhub and other food delivery apps. *The New York Times*, 26 fev. 2020. Disponível em: <https://www.nytimes.com/2020/02/26/nyregion/grubhub-doordash-fees-nyc.html>. Acesso em: 29 ago. 2020.

NYBO, Erik Fontenele. A regulação do mercado de aplicativos de táxi. In: FREITAS, Rafael Vêras de; RIBEIRO, Leonardo Coelho; FEIGELSON Bruno (coord.). *Regulação e novas tecnologias*. Belo Horizonte: Fórum, 2017. ISBN 978-85-450-0194-2.

NYLEN, L.; NIEVES, A. As restaurants struggle, cities look to cap delivery fees. *Politico*, 05 mar. 20. Disponível em: <https://www.politico.com/states/new-york/albany/story/2020/05/05/as-restaurants-struggle-cities-look-to-cap-delivery-fees-1282401>. Acesso em: 29 ago. 2020.

OAKS, Melissa A. Food delivery apps deliver sales tax complexity. Thompson Reuters, Tax & Accounting, 30 jun. 19. Disponível em: <https://tax.thomsonreuters.com/blog/food-delivery-apps-deliver-sales-tax-complexity/>. Acesso em: 31 ago. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (ED.). Addressing the tax challenges of the digital economy: Action 1: 2015 Final Report. Paris: OECD, 2015, ISBN 978-92-64-24104-6.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (ED.). *International VAT/GST guidelines*. Paris: OECD, 2017. ISBN 978-92-64-27140-1.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE? *Revista Direito Tributário Atual* v. 43, ano 37. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

POLIZELLI, V. B.; ANDRADE JUNIOR, L. C. de. O problema do tratamento tributário dos contratos atípicos na economia digital: tipicidade econômica e fracionamento dos contratos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT. ISSN 1415-8124.

SILVA, José Benedito Lázaro da. O efeito disruptivo das inovações tecnológicas frente às ciências jurídicas e sociais. In: FREITAS, Rafael Vêras de; RIBEIRO, Leonardo Coelho; FEIGELSON Bruno (coord.). *Regulação e novas tecnologias*. Belo Horizonte: Fórum, 2017. ISBN 978-85-450-0194-2.

UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça; BASILIO, Iris Cintra. Aspectos da tributação sobre o consumo no *cloud computing*. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). *Tributação da economia digital – desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Edição do Kindle, v. 1.

VIEIRA, Lucas Pacheco. A tributação nos contratos de compartilhamento de custos e despesas. Dissertação de Mestrado. Porto Alegre: Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 13 mar. 2018. Disponível em: <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/7065>. Acesso em: 29 ago. 20.