

Marketplaces: Possibilidades e Limites à sua Responsabilização no Âmbito da Tributação Indireta

Marketplaces: Possibilities and Limits to their Liability in Indirect Taxation

Dayana de Carvalho Uhdre

Doutoranda pela Universidade Católica de Lisboa. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Paraná. Membro Associada da BABEL – Blockchains and Artificial intelligence for Business, Economics and Law (Universidade de Firenze). Professora convidada em inúmeros cursos de pós-graduação. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/PR. Diretora Acadêmica da Comissão de Inovação e Gestão da OAB/PR. Procuradora do Estado do Paraná. *E-mail*: dayana.uhdre@gmail.com.

Recebido em: 17-11-2020

Aprovado em: 17-06-2021

Resumo

O comércio eletrônico é uma tendência em ascendência. Notadamente diante do isolamento social imposto pela COVID-19, as operações comerciais realizadas por via remota, através da tecnologia da informação ganham protagonismo. Nesse contexto, a centralidade do papel exercido pelas plataformas eletrônicas, mais conhecidas como marketplaces, não passou despercebida pelas autoridades fiscais. Tais intermediários têm sido chamados a responder pelo recolhimento do tributo incidente sobre as operações comerciais por eles operacionalizadas através de suas plataformas. O objetivo desse artigo é fazer um paralelo entre as iniciativas da União Europeia para responsabilizar tais agentes e as investidas brasileiras nesse sentido. Nosso foco é justamente analisar de forma crítica (e com pés em tendência estrangeira) essas iniciativas brasileiras.

Palavras-chave: marketplaces, plataformas eletrônicas, responsabilidade tributária, ICMS, IVA.

Abstract

E-commerce is a rising trend. Notably in the face of the social isolation imposed by COVID-19, commercial operations carried out remotely, through information technology gain prominence. In this context, the centrality of the role played by electronic platforms, or marketplaces, was noticed by tax authorities. To such intermediaries has been attributed liability for the payment of the tax levied on the commercial operations they operate, through their platforms. The purpose of this article is to make a parallel between the European Union's initiatives to appointed such agents responsible and the

Brazilian investees in this regard. Our focus is precisely to analyze critically (also based on foreign tendency) these Brazilian initiatives.

Keywords: marketplaces, electronic platforms, tax liability, ICMS, IVA.

1. Introdução

O atual momento vivenciado em todo o globo – referimo-nos à pandemia causada pela propagação do coronavírus –, nos desvela de forma brutal, e agora acelerada, a digitalização da economia. Há uma certa confluência entre os novos modelos negociais, digitais desde seu nascedouro, e a digitalização do que se reputava economia tradicional¹, de forma a não mais ser possível se delimitar o que seria a economia digital dentro do universo econômico. É dizer, a economia digital não é apenas uma parte específica da economia, mas a própria economia, ou ao menos cada vez mais o é².

Tal tendência de desmaterialização e desterritorialização das operações econômicas tem trazido inúmeros desafios tanto às autoridades competentes quanto aos operadores que atuam no mercado. E, dentre eles reside o de se tributar as operações de *e-commerce*.

Por conta do distanciamento social, imposto como mecanismo de combate e achatamento da curva de contaminação pelo coronavírus, a realização de negócios hoje, mais do que nunca, se dá por meio da Internet, ou outra rede eletrônica semelhante ou a ela relacionada. É certo que a utilização desse instrumental tecnológico para fins de operacionalizar as transações econômicas já era uma realidade crescente. Consoante estimativa feita pela Conferência das Nações Unidas³ sobre Comércio e Desenvolvimento, por exemplo, em 2018 o volume global de vendas por meio do *e-commerce* já era da ordem de 25,6 trilhões de dólares, sendo 21,0 trilhões em operações realizadas entre empreendedores (*business to*

¹ “The globalization and digitalization of the world economy are giving rise to new business model. Not only are some old business going inline and de-materializing themselves, but new business concepts are appearing.” (CANNAS, Francesco *et al.* A new legal framework towards a definitive EU VAT System: online hosting platforms and e-books reveal unsolved problems on the horizon. *Intertax* vol. 46, Issue 8 & 9, 2018, p. 6)

² Uma das conclusões explicitadas no Relatório Final da Ação 1 do plano BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), que analisara os desafios tributários da economia digital era a de que a economia estava se tornando ela mesma digital. No original: “the digital economy is increasingly becoming the economy itself, it would be difficult (if not impossible) to ring-fence the digital economy from the rest of the economy for tax purposes” (OECD (2015). Tax challenges arising from digitalisation – Interim Report 2018: inclusive framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015).

³ UNCTAD (United Nations Conference on Trade and Development). Global e-commerce hits \$ 25.6 trillion-latest UNCTAD estimates, Apr. 27, 2020. Disponível em: https://unctad.org/en/pages/newsdetails.aspx?OriginalVersionID=2345&Sitemap_x0020_Taxonomy=UNCTAD%20Home;#1713;#Information%20and%20Communication%20Technologies;#2045;#Information%20Economy;%20Measurement. Acesso em: 25 set. 2020.

business, ou “B2B”) e 4,4 trilhões entre empreendedores e consumidores finais (*business to consumer*, ou “B2C”). No Brasil, Relatório da NeoTrust pontuou ser de 75,1 bilhões de reais o volume total de negócios via *e-commerce* em 2019, valor esse correspondente a um crescimento de 22,7% em relação a 2018⁴.

Ocorre que, com a atual pandemia e política de isolamento social, noticiou-se só em abril (de 2020) aumento de 81%, relativamente à março, no faturamento do *e-commerce* brasileiro (estimado em 9,4 bilhões de reais)⁵. Daí ser possível se afirmar que a pandemia apenas acelerou tal tendência⁶, justamente ao impor a digitalização, inclusive aos pequenos negócios locais e/ou nascentes, como própria condição de sobrevivência desses empreendimentos. E, nesse movimento de crescimento exponencial do *comércio eletrônico* é central o papel desempenhado pelas plataformas/interfaces digitais, também conhecidas como marketplaces.

Destarte, com a pandemia do COVID-19, o tráfego de acesso nas maiores plataformas de *e-commerce* brasileiras aumentou vertiginosamente. Estamos falando de centenas de milhões de acesso e aumento percentual da ordem de 50%. Em números absolutos de acesso, o *ranking* é liderado pelas plataformas (i) Americanas, com 183 milhões acessos em 2020, (ii) Magazine Luiza, com 98 milhões, e (iii) ELO7, com 87 milhões. Já em aumento percentual de acessos, o *ranking* é liderado respectivamente por (i) Amazon (56%), (ii) Magazine Luiza (50%), e (iii) Mercado Livre (48%)⁷.

Tal centralidade das plataformas digitais⁸, no desenvolvimento e estruturação do comércio eletrônico, não passou imperceptível aos olhos das autoridades fiscais⁹. Daí ser até natural presenciarmos iniciativas aqui e alhures a fim de se responsabilizar tais agentes para fins de recolhimento dos tributos indiretos, in-

⁴ Fonte: <https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/e-commerce-brasileiro-crece-2019-compreconfie/>.

⁵ Fonte: <https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/e-commerce-crece-abril-fatura-compreconfie-coronavirus/>.

⁶ Nesse sentido, Shamika Sirimanne, UNCTAD's director of technology and logistics, afirmou que: “The coronavirus crisis has accelerated the uptake of digital solutions, tools and services, but the overall impact on the value of e-commerce in 2020 is still hard to predict.” (UNCTAD (United Nations Conference on Trade and Development). Global e-commerce hits \$ 25.6 trillion-lateste UNCTAD estimates, Apr. 27,2020. Disponível em: https://unctad.org/en/pages/newsdetails.aspx?OriginalVersionID=2345&Sitemap_x0020_Taxonomy=UNCTAD%20Home;#1713;#Information%20and%20Communication%20Technologies;#2045;#Information%20Economy:%20Measurement. Acesso em: 25 set. 2020)

⁷ Fonte: <https://www.gazetadopovo.com.br/gazz-conecta/ranking-aponta-os-10-e-commerce-mais-acessados-no-brasil-durante-a-pandemia>.

⁸ OECD (2019). The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales. Paris: OECD. Disponível em: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf. Acesso em: 25 set. 2020.

⁹ Pode-se citar para além da iniciativa Europeia, em vias de se generalizar, o Reino Unido, a Alemanha, Nova Zelândia, Austrália, todos países já adotantes de regimes de responsabilização das plataformas.

cientes nas operações por eles intermediadas. Ora, justamente em razão da posição privilegiada que possuem nesse intercâmbio comercial, concentrar-se a arrecadação tributária nesses intermediários mostra-se em todo consentânea aos imperativos de eficiência e eficácia administrativa¹⁰.

O objetivo desse artigo é fazer um paralelo entre as iniciativas observadas na União Europeia para responsabilizar tais agentes e as investidas brasileiras nesse sentido. A comparação se mostra interessante na medida em que olhar um pouco as tendências internacionais *pari passu* à estrutura interna do sistema brasileiro mostra-se necessário em um cenário cada vez mais global do comércio eletrônico.

2. União Europeia e a responsabilização das plataformas de e-commerce

Cumpra pontuar que as discussões relativas à tributação do comércio *on-line* já têm espaço no continente europeu há mais de vinte anos. Oficialmente ao menos desde 1998, quando tivemos a Conferência de Ottawa sobre o *e-commerce*. Nessa ocasião, aliás, fora endossado um relatório (Ottawa Taxation Framework Conditions) em que se concluíra pela aplicação dos princípios norteadores da tributação no comércio de uma forma geral também às transações comerciais realizadas nesse contexto de crescente utilização das tecnologias de informação. Assim, neutralidade, eficiência, certeza, simplicidade, efetividade, equidade e flexibilidade¹¹, enquanto diretrizes principiológicas, devem nortear a tributação do comércio eletrônico¹².

No contexto mais recente, podemos mencionar o Projeto BEPS (Base Erosion Profit Shifiting), que objetiva traçar ações de combate à prática de planejamentos tributários agressivos, que erodam as bases tributáveis. Mais especificamente, em sua Ação 1 (2014), que lida com os desafios impostos pela digitalização da economia, restara assente que no que tange à tributação indireta seriam as operações transfronteiriças aquelas que maiores desafios trazem à possibilidade de erosão (ou mesmo evasão) das bases tributáveis. Na sequência do quanto disposto nesse primeiro relatório do projeto BEPS fora estruturado pela OCDE um

¹⁰ Sobre o assunto, vide, dentre outros: FILIPO, Luciano Gomes. *A performance no direito tributário*. São Paulo: Almedina, 2016.

¹¹ “[...] the following set of tax principle were endorsed:
 – neutrality: business decisions should not be motivated by tax considerations;
 – efficiency: costs for taxpayers and tax authorities should be minimized to the extent possible;
 – certainly and simplicity: taxpayers should be able to anticipate the tax consequences in Advance;
 – effectiveness and fairness: taxation should produce the right amount of tax at the right time;
 and
 – flexibility: the tax system should be dynamic in order to keep pace with technological and commercial developments.” (CANNAS, Francesco *et al.* The new models of digital economy. And new challenges for VAT Systems. In: LANG, Michael; LEJEUNE, Inc. *VAT/GST in a global digital economy*. *Eucotax. Series on European Taxation* n. 43. Netherlands: Wolters Kluwer, 2015, p. 2)

¹² OECD (1998). *A borderless world: realizing the potential of global electronic commerce*.

Guideline para o IVA/GST¹³ em operações transfronteiriças)¹⁴. Nesse documento, o princípio do destino é indicado como o padrão mais adequado para fins de tributação dessas operações comerciais transfronteiriças. Assim, e consoante esse *standart*, o empreendedor estrangeiro que venda a um consumidor residente em um determinado país deveria lá se registrar a fim de cumprir com suas obrigações tributárias. Daí a orientação, nesse mesmo *Guideline*, de que os países estabelecessem regimes de registros simplificados para os comerciantes estrangeiros.

Os países integrantes da União Europeia tomaram essas diretrizes da OCDE como norte de suas modificações legislativas mais recentes. De se pontuar, contudo, que mesmo antes da publicação dos *Guidelines*, algumas de suas diretrizes já haviam sido adotadas no continente europeu. Em 2003 fora estruturado um regime simplificado (“One Stop Shop”, ou “OSS”) para que os comerciantes estrangeiros que vendessem mercadorias a residentes europeus adimplissem com o IVA devido (na importação). Ainda, era previsto que no comércio intracomunitário de mercadorias, ultrapassados os limites de transação estabelecidos em cada Estado-membro, os comerciantes deverão recolher o IVA no Estado de destino (e não mais no Estado de origem).

Pois bem, dentro do contexto de digitalização da economia, a primeira importante mudança no sistema IVA fora implementada em 2015, e apenas para parte dos serviços prestados no âmbito da União Europeia. Impende destacar que consoante o sistema europeu configura serviço o que não é mercadoria¹⁵, sendo essa última categoria caracterizada pela tangibilidade do produto. Assim, relativamente aos serviços, até 1º de janeiro de 2015 a regra era de que o IVA devido nas prestações de serviços deveria ser recolhido no país em que estabelecido o prestador. A partir de tal data entrou em vigor um regime específico¹⁶ para as atividades de telecomunicação, de *broadcasting* e dos chamados serviços eletrônicos.

Chama-se a atenção para a criação dessa última categoria que, consoante Aleksandra Bal, referir-se-ia às “mercadorias digitais”¹⁷, justamente por normatizar as transações ocorridas inteiramente em forma digital. Destarte, consoante previsão estabelecida no bojo da Regulamento de Implementação do IVA, serviços eletrônicos seriam aqueles *entregues pela Internet ou outro meio eletrônico, sendo sua característica/natureza própria ser “entregue” de maneira automatizada, envolvendo mínima intervenção humana e sendo necessário o uso de tecnologia de informação*¹⁸. Na

¹³ IVA (Imposto sobre o valor agregado). GST (Good and Service Tax).

¹⁴ OECD (2015). Tax challenges arising from digitalisation – Interim Report 2018: inclusive framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015.

¹⁵ Art. 24 da Diretiva IVA n. 112/2006.

¹⁶ Trata-se de modificação implementada por intermédio do Council Directive n. 2008/8/EC, e Council Implementing Regulation (EU) n. 1042/2013 e n. 282/2011.

¹⁷ ROCHA, Sergio André; CHRISTIAN, Allison. Tax sovereignty in the BEPS era. *Series on International Taxation* 60. USA: Wolters Kluwer, 2017.

¹⁸ Art. 7(1) of the VAT Implementing Regulation.

seqüência, são trazidos alguns exemplos (não taxativos) do que consistiriam tais serviços – produtos digitais (música, filmes, *games*), hospedagem de *websites*, acesso de conteúdo de *e-books*¹⁹.

Esses “serviços eletrônicos” assim como o de *broadcasting* e de telecomunicações desde 1º de janeiro de 2015 observam o princípio do destino, de maneira que o recolhimento do IVA deverá ser feito a cada um dos Estados-membros em que haja fornecimento de serviços por tais empreendimentos. Tal exigência demandaria, no caso de operações com consumidores finais²⁰ (*business to consumer*), o cadastro dos empreendedores em cada um desses Estados-membros, o que aumentaria sobremaneira os custos de *compliance* então suportados. Eis a razão de se ter implementado o regime, opcional, do Mini-Balcão único (MOSS), que permite a esses prestadores centralizar suas declarações e recolhimentos em um único Estado-membro.

Ainda, e ao que nos interessa mais de perto, restara estabelecido que quando a prestação de serviços eletrônicos, de *broadcasting* ou de telecomunicação fosse realizada por meio de plataformas eletrônicas, a responsabilidade pelo recolhimento do IVA seria dos operadores dessas plataformas, e não mais dos contribuintes originários (estabelecimentos prestadores). Houve, portanto, uma “transferência” da responsabilidade pelo recolhimento do IVA dos “contribuintes” para os operadores das plataformas. E, para tanto se estabeleceu uma presunção de que esses intermediários (plataformas) agiriam em nome próprio, mas em prol dos provedores dos serviços. De forma simplificada, é como se esses “intermediários” recebessem esses serviços e na seqüência os disponibilizassem diretamente aos consumidores²¹.

Ato contínuo, fora aprovado o que ficou conhecido como “Digital VAT-Package” que entrará em vigor a partir de junho de 2021²². Trata-se de conjunto de alterações legislativas²³ que objetiva tornar o regime do IVA mais adequado²⁴ para lidar com os desafios impostos pela economia digital²⁵. Para além de se afas-

¹⁹ Annex I of VAT Implementing Regulation.

²⁰ Nas operações entre contribuintes (*business to business*) aplica-se o mecanismo do *reverse charge*, em que a responsabilidade pelo recolhimento é diferida para o empresário-adquirente.

²¹ Conforme art. 9 a (I) VAT Implementing Rules.

²² Era para ser em início (janeiro) de 2021, mas em razão da pandemia fora adiado para junho.

²³ Council Directive (EU) n. 2017/2455, e a Council Implementing Regulation (EU) n. 2459/2017 e n. 2454/2017.

²⁴ Em que pese os avanços intentados, e implementados, há críticas importantes a fim de aprimorar o sistema. Sobre o assunto vide, dentre outros: CANNAS, Francesco *et al.* A new legal framework towards a definitive EU VAT System: online hosting platforms and e-books reveal unsolved problems on the horizon. *Intertax* vol. 46, Issue 8 & 9, 2018; DJIK, E. C. J. M. van der Hel-van; GRIF-FIOEN, M. A. Online platforms: a marketplace for tax fraud? *Intertax* vol. 47, Issue 4, 2019; e LAMENSCH, Marie. European Value Added Tax in the digital era. *IBFD Doctoral Series* vol. 36, 2015.

²⁵ É de se pontuar que tais medidas consubstanciam parte importante do Digital Single Market Strategy formulado pela União Europeia (EUROPEAN COMMISSION (2015). A digital single mar-

tar a isenção na importação de bens e mercadorias (de até \$ 150 euros), ampliou a incidência do princípio do destino aos demais serviços (para além do eletrônico, telecomunicação e *broadcasting*), assim como às vendas à distancia, dentro da Comunidade Europeia, e à venda à distancia de bens importados²⁶. A fim de facilitar o *compliance* por parte dos empreendedores o MOSS (*Mini One Stop Shop*) será ampliado para o OSS (*One Stop Shop*).

Relativamente aos marketplaces, consta nesse pacote previsão de se atribuir a responsabilidade tributária a essas plataformas ou interfaces eletrônicas, estabelecidas ou não na União Europeia, que facilitem as operações de comercialização transfronteiriças de mercadorias dentro da comunidades, ou que facilitem a importação de mercadorias a destinatário residente ou domiciliado na União Europeia. É de se chamar a atenção para o fato de que a escolha do legislador comunitário foi a de atribuir responsabilidade tributária *prima facie*²⁷ a essas plataformas, tornando-as verdadeiras contribuintes do IVA relativo às operações por intermédio delas processadas²⁸.

Tal responsabilidade só será afastada caso as plataformas de *e-commerce* (marketplaces) preencham cumulativamente as seguintes condições: (i) não estejam conectadas, direta ou indiretamente, aos termos e condições de vendas realizadas, (ii) não estejam envolvidas, direta ou indiretamente, no processo de pagamento, e (iii) não estejam envolvidas, direta ou indiretamente, no processo de entrega²⁹. Ainda, não haverá responsabilização pelo IVA quando as plataformas detenham atuação meramente residual na formalização dos negócios. Seria o caso, por exemplo, de interfaces responsáveis apenas pelo processamento dos pagamentos, ou pelo *advertising*, isto é, pela exposição dos produtos (bens ou serviços), ou ainda pelo redirecionamento dos adquirentes para o site do fornecedor³⁰.

Percebe-se que o intuito fora responsabilizar apenas as plataformas que de alguma forma detenham proximidade com as operações mercantis realizadas. Afinal, o que justifica a atribuição do liame obrigacional é justamente tal conexão

ket strategy for Europe. Documento disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A52015DC0192>. Acesso em: 25 set. 2020).

²⁶ Em última análise, apenas as operações eminentemente domésticas estão de fora do âmbito de alcance do princípio do destino. No entanto, nesse caso não parece existir maiores repercussões práticas quanto à aplicabilidade de um ou outro princípio, afinal, por se não ter mais de um Estado envolvido é a ele que se verterão os valores.

²⁷ Diferentemente da opção feita pelo Reino Unido, ou mesmo pela Alemanha, em que apenas em caso de verificadas omissões por parte dos operadores de marketplace é que a responsabilização ganharia espaço. Sobre o tema vide ROCHA, Sergio André; CHRISTIAN, Allison. Tax sovereignty in the BEPS era. *Series on International Taxation* 60. USA: Wolters Kluwer, 2017; LANG, M. et al. *CJEU – recent developments in Value Added Tax 2018. Series on International Tax Law* n. 115. Viena: Linde, 2019.

²⁸ Art. 28 VAT Directive.

²⁹ European Commission. Explanatory Notes.

³⁰ Art. 9 a (3) VAT Implementing Regulation. Ainda, VAT Committee, *Working Paper* n. 906.

dos operadores dos marketplaces com as operações que lhes são subjacentes, de modo que uma vez que esse seja inexistente, ilegítima a atribuição de responsabilidade tributária.

3. Brasil

Diferentemente da realidade europeia, em que além de bem delimitadas as categorias “mercadorias” e “serviços” e ser de apenas um único imposto indireto – o IVA – que estamos falando, no Brasil não só ausente os claros contornos entre “operações mercantis” e “prestação de serviços”, como ainda são dois os principais impostos incidentes – o ICMS³¹ e o ISS³². E pior, dois impostos indiretos que estão sob a competência de entes federados distintos. Dito de outra forma, no Brasil, o imposto sobre a cadeia de consumo (que na maioria do mundo é uno, conhecido pela rúbrica IVA ou GST) fora repartido entre os três entes da Federação brasileira (União, Estados e Municípios), competindo a cada um deles instituir imposto sobre parcela dessa cadeia produtiva.

Assim, à União fora atribuída a competência sobre operações com produtos industrializados, aos Estados operações com mercadorias e algumas prestações de serviços (transporte intermunicipal e de comunicação), e aos Municípios a exação sobre a generalidade dos serviços (exceto os que já estão sob a alçada dos Estados). E, a definição do que se configura operações mercantis e prestações de serviços baseia-se em doutrina civilista tradicional que distingue o objeto das obrigações entre prestações de dar e prestações de fazer. Assim, em apertada síntese, quando diante de prestações de dar relacionadas a cadeias econômicas mercantis são de operações mercantis, caso de ICMS-Mercadoria, que provavelmente se está a falar. Distintamente, quando se têm prestações de fazer, isto é, prestações humanas, onerosas e vocacionadas à satisfação de interesse dos tomadores, são de prestações de serviços e, portanto, hipótese de incidência de ISS que se trata.

Nota-se que, diferentemente do que ocorre no sistema europeu, no brasileiro não há qualquer lastro em tangibilidade e intangibilidade para fins de demarcação de um ou outro fato passível de tributação. Consequência disso é que com a digitalização (e, portanto, “desmaterialização”) da economia, demarcar o campo entre eventuais operações com “mercadorias digitais” (em que passível de incidir o ICMS estadual), e prestações de serviços (sob o âmbito do ISS municipal) tornou-se tarefa em todo tormentosa, fato esse a potencializar os conflitos fiscais entre os entes federados.

Caso icônico dessa guerra fiscal entre Estados e Municípios brasileiros é o relativo à tributação do *software*. Foge ao escopo do presente artigo analisar tal

³¹ Imposto sobre operações com mercadorias ou prestação de serviços de transporte intermunicipal ou interestadual ou de comunicação.

³² Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza.

problemática, no entanto, o que deve ser deixado assente é que, de um lado, os Estados defendem que com o desenvolvimento tecnológico *softwares* “padronizados”, comercializados em larga escala, devem ser reputados como mercadorias (ainda que digitais). De outro, os Municípios argumentam que o que está por detrás é uma prestação de serviço, justamente por compreender um labor humano (o desenvolvimento do programa computacional), passível de ISS. Com o advento da computação em nuvem (*cloud computing*), tais discussões têm ganhado escala, a clamar por uma solução seja do Judiciário (curto prazo), seja do Legislativo (reforma do sistema tributário), a fim de que se possa inclusive olhar para as discussões e problemas mais latentes que se avizinham nesse novo paradigma econômico que se perpetua.

Pois bem, um novo capítulo desse enredo, marcado pelo embate entre Estados e Municípios na tributação de operações comerciais digitais, fora acrescentado com o Convênio n. 106/2017. Trata-se de diploma firmado entre os Estados brasileiros que visa “disciplinar os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados”. Ao que nos interessa para os fins do presente artigo, analisemos suas cláusulas terceira, quarta e quinta.

A cláusula terceira³³ estabelece uma ficção relativamente ao local em que se considera localizado o estabelecimento mercantil para fins de recolhimento do ICMS devido nas operações com mercadorias digitais intermediadas por plataformas digitais. Em razão da imaterialidade dos bens transacionados nesse tipo de comércio digital, entende-se que as plataformas digitais estão localizadas no Estado em que residentes ou domiciliados os consumidores. Por conseguinte, é em cada uma dessas unidades federadas que se considera ocorrida a “saída” da mercadoria, e são a elas que se atribui competência para recolhimento do ICMS³⁴. Ainda, por imperativo de coerência, a cláusula quarta do Convênio n. 106/2017 prevê que nesses casos o contribuinte do imposto não mais seria o comerciante (fornecedor da mercadoria), mas sim a “pessoa jurídica detentora do *site* ou de *plataforma eletrônica que realiza a venda ou disponibilização [da mercadoria]*”³⁵. Por

³³ “Cláusula terceira. O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de *site* ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.”

³⁴ Daí por que se “isentam” as operações anteriores.

³⁵ “Cláusula quarta. A pessoa jurídica detentora de *site* ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação e deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final, sendo facultada, a critério de cada unidade federada:
I – a indicação do endereço e CNPJ de sua sede, para fins de inscrição;

fim, exige-se a inscrição desse contribuinte em todas as 27 (vinte e sete) unidades federadas (26 Estados e o Distrito Federal), com o risco inclusive de ter de observar 27 regramentos distintos para tal mister.

A cláusula quinta³⁶, a seu turno, traz autorização para que os Estados atribuam “responsabilidade tributária”. Mais especificamente, elege os seguintes destinatários como sujeitos ao liame obrigacional tributário: (i) aquele que realizar a oferta, venda ou entrega de bens em razão de contrato com o comercializador; (ii) o intermediador financeiro, inclusive administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento, (iii) o adquirente do bem ou mercadoria na hipótese de o contribuinte ou responsáveis não serem cadastrados no Estado; e (iv) a administradora do cartão de crédito ou a intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação.

Análise superficial desse diploma já nos desvela inúmeras ofensas à ordem constitucional. Primeiramente, o Convênio se “autoatribui” competência para dirimir conflitos tributários entre os entes estaduais e municipais da Federação, delimitando o âmbito de incidência do ISS *versus* ICMS no contexto da economia digital. É dizer, os Secretários de Fazenda dos Estados e do DF, representantes que são de uma das partes diretamente interessadas na solução das discussões inerentes à tributação das chamadas operações digitais, redigem e veiculam, de forma unilateral, documento normativo – a tal intuito não vocacionado – estabelecendo ser deles, Estados (e DF), a competência para tributar tais transações comerciais. E mais, tal instrumento normativo vai de encontro a previsões expressamente colacionadas na Lei Complementar n. 116/2003 (itens 1.03 a 1.09 de sua lista anexa), veículo normativo esse que, a seu turno, é sim o adequado, consoante

II – a escrituração fiscal e a manutenção de livros e documentos no estabelecimento referido no inciso I;

III – a exigência de indicação de representante legal domiciliado em seu território.

§ 1º A inscrição de que trata o *caput* será realizada, preferencialmente, por meio da internet, mediante procedimento simplificado estabelecido por cada unidade federada.

§ 2º A critério da unidade federada, poderá ser dispensada a inscrição de que trata esta cláusula, devendo o imposto, neste caso, ser recolhido por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE, ou documento de arrecadação estadual previsto na legislação da respectiva unidade.”

³⁶ “Cláusula quinta. Nas operações de que trata este convênio, as unidades federadas poderão atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto:

I – àquele que realizar a oferta, venda ou entrega do bem ou mercadoria digital ao consumidor, por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador;

II – ao intermediador financeiro, inclusive a administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento;

III – ao adquirente do bem ou mercadoria digital, na hipótese de o contribuinte ou os responsáveis descritos nos incisos anteriores não serem inscritos na unidade federada de que trata a cláusula quarta;

IV – à administradora de cartão de crédito ou débito ou à intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação.”

art. 146 da Constituição Federal, para dentre outras coisas dirimir conflitos de competência entre os entes federados.

Ainda, e especificamente no que tange à disciplina da sujeição passiva tributária das plataformas e outros intermediários, também se está a tratar de matéria afeta constitucionalmente à lei complementar (art. 146, III e art. 155, § 2º, XII, “a”, da Constituição Federal). Estabelece a Carta Política que compete à lei complementar estabelecer normas gerais sobre obrigação tributária (sendo a sujeição passiva um de seus elementos constitutivos) e, no que tange especificamente ao ICMS, definir os “contribuintes” do ICMS, assim como dispor sobre substituição tributária.

Consoante o regramento imposto pela Lei Complementar n. 87/1996, regente do ICMS, é contribuinte do imposto “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”³⁷. As plataformas de *e-commerce* e/ou de intermediação de pagamento, portanto, não estão inseridas dentro do conceito de “contribuinte” dado por aquele diploma – afinal, apenas intermediam as operações, não as realizando. Logo, eventual “ampliação” de tal definição só poderia ser feita por lei complementar – e não mero Convênio. Ainda, consoante regramento constante em leis complementares de normas gerais, só pode ser alçado, por lei estadual, à categoria de responsável tributário terceiro que de alguma forma encontra-se conexo ao fato jurídico tributário³⁸, e cujos atos ou omissões concorrerem³⁹ para o não recolhimento do tributo estadual⁴⁰. Assim, da mesma forma que com a catalogação de “contribuinte”, não compete ao Convênio inovar nessa matéria – cuja reserva, repita-se é de lei complementar.

Ocorre que, apesar de questionável o Convênio n. 106/2017, alguns Estados brasileiros já o vêm utilizando como parâmetro para modificar suas legislações internas, estabelecendo a responsabilização tanto das plataformas de marketplaces quanto das administradoras de cartões de crédito, ou demais intermediárias de

³⁷ Art. 4º da Lei Complementar n. 87/1996.

³⁸ Consoante art. 128 do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*: “Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação” (destacou-se). De se notar que apesar de tal previsão estar em diploma normativo de *status* de lei ordinária (Decreto-lei), o CTN quando recepcionado pela Constituição Federal de 1988 o fora com a função de lei complementar.

³⁹ Consoante art. 5º da Lei Complementar n. 87/1996, *verbis*: “Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.”

⁴⁰ Para maiores informações sobre limites à responsabilização de terceiros em matéria tributária vide UHDRE, Dayana de Carvalho. Competência tributária: incidência e limites de novas hipóteses de responsabilidade tributária. Curitiba: Juruá, 2017.

pagamento, pelo pagamento do ICMS devido nas operações que lhes são subjacentes. Ao menos cinco Estados, quais sejam São Paulo, Bahia, Ceará, Mato Grosso e Rio de Janeiro⁴¹, já têm previsões nesse sentido. E, o mais interessante da análise dessas legislações é a constatação de que os Estados elencaram tais intermediários como responsáveis pelo recolhimento de ICMS das transações (comerciais ou de pagamento), em suas plataformas ocorridas, independentemente de se referir a mercadorias “digitais” ou “não digitais”. Isto é, e utilizando-nos de expressão de “cunho popular”, os entes colocaram “tudo em um mesmo balaio de gato”, responsabilizando as plataformas de *e-commerce* (e as de processamento de pagamentos) pelo adimplemento do ICMS indiferentemente⁴² de as operações subjacentes serem, ou não, inteiramente digitais⁴³.

Curioso ainda notar que a tendência desses diplomas legais foi a de responsabilizar as plataformas pelo pagamento do tributo incidente sobre as operações – por elas intermediadas –, no caso de não fornecimento de informações solicitadas pelo Fisco. Ainda, verificam-se previsões de responsabilização tributária desses atores quando as transações (de *e-commerce*) realizadas em suas plataformas o foram por contribuintes do ICMS que se encontrem em situação irregular. E, nesse último caso, prescindível inclusive de qualquer aviso prévio por parte do Fisco relativamente à situação cadastral dos fornecedores das mercadorias. Merece menção também o fato de ser comum a eleição de plataformas de intermediação de pagamentos, inclusive administradoras de cartões, como responsáveis tributários das operações cujos pagamentos foram por elas processadas pelas simples razão de intermediarem os valores.

No mínimo problemáticas tais previsões legais. Às escancaras não estão sendo observadas, pelos entes federados, as normas de estrutura regentes de suas competências para instituírem hipóteses de responsabilização tributária⁴⁴. No caso das plataformas de marketplaces, atribui-se responsabilidade a terceiros que, apesar de estarem conexos aos fatos ensejadores da incidência tributária, não convergiram, ao menos pelas previsões legais ora postas, para o inadimplemento do imposto estadual. Ora, atribuir liame obrigacional apenas em razão de não apresentação das informações solicitadas pelo Fisco, ou pela simples situação

⁴¹ Referimo-nos às Leis estaduais n. 13.918/2009 de São Paulo, n. 14.183/2019 da Bahia, n. 16.904/2019 do Ceará, n. 11.081/2020 do Mato Grosso, e n. 8.795/2020 do Rio de Janeiro.

⁴² Como exceção a esse tratamento indistinto, merece nota o regime estabelecido pelo Estado do Rio de Janeiro. Em que pese prever a responsabilidade dessas interfaces eletrônicas tanto quando transacionadas mercadorias digitais quanto não digitais, faz expressa distinção entre um e outro caso. Referimo-nos ao art. 18, VIII e IX, da Lei estadual n. 8.795/2020.

⁴³ Relembrando que o Convênio tem por escopo regulamentar apenas as operações ocorridas em ambiente inteiramente digital.

⁴⁴ Referimo-nos especificamente ao disposto nos arts. 146, III, c/c 155, § 2º, XII, “a” e “b”, ambos da Constituição Federal e nos arts. 128 do CTN c/c 5º da Lei Complementar n. 87/1996, já anteriormente mencionados.

de irregularidade cadastral do fornecedor envolvido (ou fornecedores envolvidos) nas operações, em nada se vincula à condicionante de contribuição desses terceiros (marketplaces) ao não recolhimento do ICMS devido⁴⁵.

Da mesma forma, não se verifica qualquer confluência no inadimplemento do imposto que justifique elencar as intermediárias de pagamentos como responsáveis apenas por processarem os valores das operações àquele (imposto) inerentes. E mais, sequer vislumbramos vinculação desses intermediários de pagamentos com o próprio fato jurídico tributário⁴⁶: não há, por parte desses operadores, acesso às informações conformadoras das transações (partes envolvidas, Estado de origem e destino, nicho econômico, alíquotas etc.).

Em síntese, para além de não observarmos as normas de estrutura de nosso sistema, estamos na contramão do que vem sendo discutido e pensado no mundo. E, isso é preocupante, mormente se levado em consideração que a digitalização da economia está facilitando a própria desterritorialização dos negócios entabulados, tornando globais mercados que antes eram locais. Daí que discussões desse jaez são levadas a cabo em vários pontos do mundo, e devem sim também por nós ser enfrentadas. Inegável que as plataformas de marketplaces e assemelhadas exercem um papel central na intermediação do comércio eletrônico – seja de mercadorias físicas seja de mercadorias digitais –, sendo sim defensável atribuir-se-lhes liame obrigacional tributário. No entanto, para além de se olhar para a experiência estrangeira (ou mesmo a ela eventualmente fazer coro), é preciso que nossas iniciativas observem os limites impostos pelo nosso ordenamento. E é sobre eventuais caminhos possíveis que queremos dialogar no próximo (e último) ponto.

4. À guisa de conclusão: haveria um “liame de sujeição” possível?

Foi afirmado no tópico antecedente que os Estados brasileiros desbordaram do âmbito de suas competências ao elencarem as plataformas ou intermediárias de pagamento, da forma como o fizeram, como responsáveis tributários. Agora, a pergunta que devemos fazer é: poderiam tê-lo feito de alguma forma?

Voltemos às investidas trazidas pelo Convênio n. 106/2017 a fim de se o utilizar como norte. Primeiramente no que tange ao próprio objetivo do mesmo, qual seja disciplinar os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais, seria necessário que se superasse, ainda que a curto prazo, a discussão entre Estados e Municípios quanto à competência de um ou outro para tributar as operações ocorridas inteiramente no ambiente virtual. No entanto, para fins de desenvolvimento dos raciocínios, partamos da premissa⁴⁷

⁴⁵ Exigência do art. 5º da LC n. 87/1996 (Lei Kandir).

⁴⁶ Exigência do art. 128 do CTN.

⁴⁷ Trata-se de premissa eleita apenas para fins de desenvolver os raciocínios no tema proposto. Não entraremos, como já noticiado linhas atrás, na discussão específica sobre o conflito de competência entre Estados e Municípios.

de estarmos ante a categoria “mercadoria digital” quando se tratar de operações com correspondentes tangíveis. É dizer, quando se verificado o fornecimento, pelo meio digital, de utilidade até então suprida apenas por mercadorias tangíveis, estaríamos ante verdadeiras “mercadorias digitais” aptas a sofrerem a incidência do ICMS.

Relativamente à previsão da cláusula terceira, em que se estabelece uma ficção de “saída” de “mercadoria digital” no Estado de consumo, por ali se considerar localizado o estabelecimento comercial (em um exemplo de aplicação do princípio jurídico da ubiquidade), é de se indagar acerca de sua correção. É que, consoante as normas constitucionais regentes da competência tributária relativa ao ICMS, é ao diploma normativo “lei complementar” que compete dentre outras coisas (i) definir “contribuintes” e substitutos tributários desse imposto, bem como (ii) *fixar*, para efeitos de definição do estabelecimento responsável, o *local das operações*.

Atualmente os arts. 11 e 12 da Lei Complementar n. 87/1996 fixam como o local do estabelecimento responsável (contribuinte) aquele em que ocorrem as “saídas” das mercadorias. Por se tratar de regramento erigido dentro de uma concepção de tangibilidade dos objetos das operações mercantis, menores os desafios para se identificar tal localidade – afinal há indícios (materiais, repita-se) que facilitam eventual prova. Agora, quando estivermos tratando de mercadorias digitais, inafastável as dificuldades em se identificar a localidade do estabelecimento em que se dá a “saída” dessa mercadoria intangível. Assim, não nos parece desarrazoado dirigir uma presunção de que tais empreendimentos (estejam “alocados” em plataformas de *e-commerce*, ou não) localizem-se nos territórios em que residentes ou domiciliados os consumidores⁴⁸.

No entanto, por expreso imperativo constitucional, a definição do local das operações só pode ser feita por lei complementar. Logo, é nesse diploma e não em Convênio que tal previsão deveria constar, razão pela qual em que pese nos parecer adequado o estabelecimento de tal presunção, não o fora no veículo adequado. De toda forma, ao se estabelecer uma presunção tal, acaba por se exigir dos empreendimentos registro em cada um dos Estados-membros e mais o Distrito Federal. Subordinar-se a tantos e díspares sistemas normativos acaba por sobreonerar o custo de *compliance* desses negócios (que muitas vezes podem estar em seu nascedouro). Tal fato não passou despercebido pelo legislador da comunidade europeia, por exemplo, quando propusera a adoção do princípio do destino nos

⁴⁸ Poder-se-ia argumentar que, consoante disposto no art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal, a opção do nosso legislador fora por uma partilha do ICMS entre os Estados de origem e de destino, razão pela qual tal presunção ofenderia o pacto federativo. Não entendo assim, contudo. É que o erigimento de uma tal presunção em verdade apenas indica que, por uma questão de praticabilidade fiscal, as operações ocorridas em ambiente inteiramente digital são consideradas internas.

pacotes de reformas do IVA. Tanto não passou que se estruturou o regime do Mini-Balcão Único (MOSS), em vias de ser ampliado para o regime do Balcão Único (OSS). Talvez seja o caso de olharmos tal experiência internacional a fim de se pensar em alternativas que facilitem o adimplemento dos deveres instrumentais relativos às operações mercantis, e por conseguinte aumentem a eficácia e a efetividade no recolhimento do tributo devido.

Voltando às cláusulas do Convênio, a quarta e a quinta previram a responsabilização das plataformas de marketplaces, bem como das intermediadoras de pagamentos. E foram justamente essas as cláusulas que inspiraram a adoção pelos Estados-membros de previsões desse jaez. Recapitulando o que dissemos no item anterior, análise conjunta dos dispositivos regentes da estruturação da norma de competência tributária relativa ao ICMS indica que eventual eleição de terceiro à condição de responsável tributário, por previsão legal dos entes federados, deve observar algumas condições. Primeiro, deve ter conexão com o fato jurídico tributável (art. 128 do CTN); mas não só: entendo que em decorrência do princípio da capacidade contributiva (lido no contexto do dever de cooperação com a administração pública), esse terceiro deva também ter conexão com a própria manifestação de riqueza correlata ao imposto, justamente por aqui residir uma das condições de legitimidade da própria responsabilização⁴⁹. Ainda, por se tratar de ICMS, esse terceiro responsável tem de ter contribuído, por ação ou omissão, para o não pagamento do imposto (arts. 5º e 6º da Lei Complementar n. 87/1996).

Pois bem. Eleger as plataformas de *e-commerce* como responsáveis, seja por substituição (consoante previsão do Convênio), seja por transferência (consoante previsões dos Estados) parece fazer sentido ante o atual papel exercido por elas no contexto de crescimento do *e-commerce*. No entanto, é necessário que se observe as condicionantes impostas pelo sistema. Relativamente a ser em alçadas a condição de substitutas pressuporia, atualmente, que essas plataformas sejam consideradas “contribuintes”, ainda que em um ponto posterior, ou anterior, da cadeia de consumo (art. 6º da Lei Complementar n. 87/1996). Consoante a estrutura negocial do marketplace é sim possível se presumir assumirem elas papel de verdadeiro estabelecimento fornecedor do produto ao consumidor final. Haveria aqui uma presunção de que esse intermediário em realidade adquiriria a mercadoria e na sequência revenderia ao consumidor final, à semelhança do modelo europeu.

No entanto, é necessário aqui que a estrutura do negócio seja tal que a plataforma esteja envolvida de forma íntima com o negócio entabulado, estabelecendo os termos e condições dos negócios por meio dela realizados, processando os pagamentos, e sendo ainda responsável pela logística de entrega (no caso de mer-

⁴⁹ UHDRE, Dayana de Carvalho. *Competência tributária: incidência e limites de novas hipóteses de responsabilidade tributária*. Curitiba: Juruá, 2017.

cadórias físicas). Em situações tais, de fato as plataformas de marketplace assumem papel relevante, ultrapassando o de mero intermediador das operações, a justificar sua qualificação como substituto tributário. Inclusive, interpretação contrária do disposto no art. 9 a (3) do Regulamento de Implementação do IVA nos permite inferir que são essas as diretrizes que nortearam a atribuição de responsabilidade a esses agentes no “pacote europeu” de reforma do IVA.

Diferente é o caso de atribuição de responsabilidade, por transferência, às plataformas de *e-commerce* ou às intermediárias de pagamento (e administradoras de cartão de crédito). Consoante já deixamos assente é necessário conexão ao fato jurídico tributário e a contribuição, por parte desses intermediários, para o inadimplemento do tributo. Eis a razão por que não andaram bem as legislações estaduais antes mencionadas. Ao atrelarem o pagamento do ICMS por parte desses agentes à mera ausência de informações solicitadas pelo Fisco ou à situação cadastral irregular do comerciante/fornecedor não observaram as condicionantes impostas no nosso sistema. Seria, no máximo, o caso de as penalizarem por descumprimento do dever de colaborar com o Fisco, mas não de se atribuir às plataformas a própria responsabilidade tributária.

Melhor teria andado caso identificasse os casos em que tais intermediário têm algum papel importante na própria logística dos negócios subjacentes a fim de se alçá-los a responsáveis tributários. Assim, caso as plataformas de marketplaces ou intermediárias de pagamentos tenham ingerência, por exemplo, nos termos em que firmados os negócios, bem como no processamento do pagamento e na própria logística de entrega, parece sim razoável atribuir-se a responsabilidade tributária. É que aqui esse agentes para além de contato com os valores substanciadores da capacidade contributiva (em sentido objetivo) das operações, deteriam também os dados relacionados às partes, a origem e destino e ao nicho mercadológico.

No entanto, é necessário ainda que contribuíssem por suas ações ou omissões para o não pagamento do tributo estadual. E, talvez nesse ponto, valesse a pena olhar os modelos já em vigência no Reino Unido e na Alemanha⁵⁰, em que se exige comportamentos omissivos dos intermediários para fins de responsabilização. Nesses dois países vige, em apertada síntese, a atribuição de liame obrigacional observada a lógica do “block or pay”: uma vez cientes da situação de irregularidade e/ou inadimplemento por parte dos operadores, devem as plataformas bloqueá-los, sob pena de responderem, solidariamente a eles, pelo pagamento do tributo.

Daí, nos parece defensável a atribuição, pelas legislações dos Estados brasileiros, de um dever de verificação inicial por parte das plataformas de marketpla-

⁵⁰ LANG, M. *et al.* *CJEU – recent developments in Value Added Tax 2018. Series on International Tax Law* n. 115. Viena: Linde, 2019.

ces, por exemplo, da regularidade dos comerciantes que delas fazem uso. Caso descumpram tal mister, e os fornecedores não adimplem com o ICMS, seria sim o caso de as responsabilizar por isso. Ainda, seria consentânea à estrutura do sistema brasileiro, a previsão de que constatada pelo Fisco situação irregular desses comerciantes, deveriam as plataformas serem notificadas do fato para que “bloqueassem” tais operadores faltosos, sob pena de responderem – dali em diante – pelo não pagamento do ICMS.

Agora, a situação dos meros intermediadores de pagamento e administradores de cartões de crédito não parece justificar, pelo atual regramento, atribuição de responsabilidade tributária aos mesmos. Inexiste, nesses casos, qualquer conexão ao negócio subjacente que os habilite a responder. Ora, tais agentes sequer têm acesso, na condição de processadores dos pagamentos, aos dados necessários – tais como nicho, origem, destino, situação dos agentes envolvidos (comerciantes ou consumidores finais) – para eventual recolhimento do tributo. Logo, irrazoável alçar tais intermediários, enquanto mero processadores de pagamento, à situação de responsáveis tributários pelo ICMS.

Referências

- CANNAS, Francesco *et al.* A new legal framework towards a definitive EU VAT System: online hosting platforms and e-books reveal unsolved problems on the horizon. *Intertax* vol. 46, Issue 8 &9, 2018.
- CANNAS, Francesco *et al.* The new models of digital economy. And new challenges for VAT Systems. In: LANG, Michael; LEJEUNE, Ine. *VAT/GST in a global digital economy*. *Eucotax. Series on European Taxation* n. 43. Netherlands: Wolters Kluwer, 2015.
- DJIK, E. C. J. M. van der Hel-van; GRIFFIOEN, M. A. Online platforms: a marketplace for tax fraud? *Intertax* vol. 47, Issue 4, 2019.
- EUROPEAN COMMISSION (2015). A digital single market strategy for Europe. Documento disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A52015DC0192>.
- FILIPO, Luciano Gomes. *A performance no direito tributário*. São Paulo: Almedina, 2016.
- LAMENSCH, Marie. European Value Added Tax in the digital era. *IBFD Doctoral Series* vol. 36, 2015.
- LAMENSCH, Marie; MILLAR, Rebecca. The role of marketplaces in taxing B2C supplies. In: LANG, M. *et al.* *CJEU – recent developments in value added tax 2018*. *Series on International Tax Law* n. 115. Viena: Linde, 2019.
- LANG, M. *et al.* *CJEU – recent developments in value added tax 2018*. *Series on International Tax Law* n. 115. Viena: Linde, 2019.
- LANG, M. *et al.* European value added tax in the digital era. *IBFD Doctoral Series* vol. 36, 2015.

- OECD (1998). *A borderless world: realizing the potential of global electronic commerce*.
- OECD (2015). Tax challenges arising from digitalisation – Interim Report 2018: inclusive framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015.
- OECD (2019). The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales. Paris: OECD. Disponível em: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf.
- ROCHA, Sergio André; CHRISTIAN, Allison. Tax sovereignty in the BEPS era. *Series on International Taxation* 60. USA: Wolters Kluwer, 2017.
- UHDRE, Dayana de Carvalho. *Competência tributária: incidência e limites de novas hipóteses de responsabilidade tributária*. Curitiba: Juruá, 2017.
- UNCTAD (United Nations Conference on Trade and Development). Global e-commerce hits \$ 25.6 trillion-latest UNCTAD estimates, Apr. 27, 2020. Disponível em: https://unctad.org/en/pages/newsdetails.aspx?OriginalVersionID=2345&Sitemap_x0020_Taxonomy=UNCTAD%20Home;#1713;#Information%20and%20Communication%20Technologies;#2045;#Information%20Economy:%20Measurement.