



**FACULDADE DE DIREITO**  
Universidade de Lisboa

**O REGIME JURÍDICO DO IVA SOBRE AS PLATAFORMAS DIGITAIS:  
DESAFIOS, INOVAÇÕES LEGISLATIVAS E O RUMO À  
UNIFORMIZAÇÃO NA UNIÃO EUROPEIA**

**MARIA CAROLINA ORIÁ VELOSO**

**DISSERTAÇÃO DE MESTRADO**  
**CIÊNCIAS JURÍDICO-ECONÔMICAS – DIREITO FISCAL**  
DISSERTAÇÃO ORIENTADA PELO PROFESSOR DOUTOR CARLOS LOBO

**LISBOA**  
**2024**



**FACULDADE DE DIREITO**  
Universidade de Lisboa

**O REGIME JURÍDICO DO IVA SOBRE AS PLATAFORMAS DIGITAIS:  
DESAFIOS, INOVAÇÕES LEGISLATIVAS E O RUMO À  
UNIFORMIZAÇÃO NA UNIÃO EUROPEIA**

**MARIA CAROLINA ORIÁ VELOSO**

**DISSERTAÇÃO DE MESTRADO**  
**CIÊNCIAS JURÍDICO-ECONÔMICAS – DIREITO FISCAL**  
DISSERTAÇÃO ORIENTADA PELO PROFESSOR DOUTOR CARLOS LOBO

**LISBOA**  
**2024**

## **Agradecimentos**

Para quem acredita no campo energético positivo que a gratidão proporciona, a prática do agradecimento deve ser um hábito diário. Diante de tantas virtudes que a vida pode promover, nada mais natural que devolver a ela o bom sentimento de reconhecimento por tudo que foi dado. Com isso em mente e na constante busca pelo amadurecimento pessoal, separei esse espaço para transmitir meu agradecimento por tudo que alcancei nesses anos da experiência do Mestrado, os quais coincidem com o período de maiores mudanças na minha vida. Não foram tempos fáceis, mas uma análise introspectiva demonstra resultados gratificantes de adaptabilidade e amadurecimento, e isso tem impulsionado o desejo de ir além. Embora requeira muito esforço e dedicação pessoal, não teria sido possível completar o caminho em solidão; muito pelo contrário, contei com o apoio incondicional de muitas pessoas.

Antes de tudo e voltando ao começo de tudo, meus pais, Rosana e Fabiano, que com muito amor sempre zelaram por uma educação de qualidade e não mediram esforços e dedicação para proporcionar o acesso àquilo que eu decidisse trilhar para minha vida. Também minha sincera gratidão às minhas amadas irmãs e melhores amigas, Camila e Beatriz, cada uma com seu jeitinho peculiar de ser e amar, sendo essenciais no apoio durante esse tempo. Meu muito obrigada, na sequência, para ele, Gabriel, que caminha ao meu lado há mais de 8 anos, com um amor, carinho e apoio imensos, sem os quais não teria sido possível completar mais essa etapa da minha vida. Estendo o agradecimento aos meus sogros e meus cunhados, que além de terem formado esse ser humano incrível, também foram capazes de prolongar o amor para mim, estando sempre presentes e ajudando nessa caminhada.

Ainda, também como figuras importantíssimas e que foram cruciais no desenvolvimento específico deste trabalho, um agradecimento especial aos amigos Lucas, Carla e Ramon, que caminham comigo desde o princípio da jornada no Mestrado e agora mais que nunca têm impulsionado a trajetória final com nossas reuniões semanais e leitura crítica do texto.

Agradeço ao meu orientador, Carlos Lobo, pelas contribuições valiosas que trouxe para o trabalho, elevando o nível do debate e do resultado.

Ainda, não posso deixar de mencionar todos os amigos e familiares que estão no Brasil e que sempre enviam todo o apoio possível, bem como os amigos que fiz em terras lusitanas, que não poderiam ser melhores.

Por fim, agradeço aos amigos da Sovos, que além da sua amizade, proporcionaram de certa forma uma contribuição para o meu conhecimento sobre o assunto de que tratei na dissertação.

Feitos os agradecimentos, rumo ao trabalho.

## Resumo

O Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) é da máxima importância no contexto fiscal da União Europeia, constituindo uma das principais fontes de receita dos Estados Membros. Entretanto, a economia digital e a desmaterialização dos negócios transformaram os ciclos comerciais e trouxeram desafios de cobrança e arrecadação do imposto, impulsionando os Estados a buscarem soluções urgentes para participar de uma fatia desse novo mercado. Dentro das mudanças mais relevantes ocorridas na legislação fiscal comunitária observa-se nos últimos anos um aumento da inclusão das plataformas digitais como participantes do processo de arrecadação e fiscalização do IVA. As primeiras regras surgiram no Pacote do IVA para o *e-commerce*, por volta de 2017, envolvendo as plataformas desse contexto, e mais recentemente foram propostas novas hipóteses de responsabilidade para as plataformas da economia compartilhada no Projeto ViDA (ainda em discussão). Essa medida, contudo, tem sido feita de forma descoordenada e apressada desde o princípio, com vários níveis de regulação (nacionais e comunitária) com conteúdos diferentes e aplicação concomitante, trazendo riscos e consequências para as plataformas digitais e para o mercado. São inúmeras questões práticas ainda sem resposta e dificuldades de implementação das regras, aumentando a complexidade do IVA principalmente nas operações internacionais e intracomunitárias. Essa tendência provavelmente vai continuar, pela suposta facilidade que promove para o Fisco, que vai se concentrar em menos sujeitos e alegadamente aumentar o fluxo de receitas e diminuir a fraude, mas sem clareza das regras ou estudos suficientes que comprovem sua real eficácia. Esse trabalho propõe uma análise da sistemática do imposto na União Europeia e o regime jurídico criado especialmente para as plataformas digitais, a fim de verificar e criticar a evolução das suas regras. Ainda, pretende avaliar as perspectivas do futuro fiscal do IVA nesse contexto e se as tendências são de harmonização ou só complexidade.

### **Palavras-chave:**

IVA. Plataformas Digitais. Desafios. Perspectivas Fiscais.

## **Abstract:**

The Value Added Tax (VAT) is utterly important in the tax environment of the European Union as it is one of the main sources of revenue of its members. However, the digital economy and the dematerialization of economy transformed the business cycles and brought challenges to the tax levy, propelling the member states to find urgent solutions to also be part of this new market. Among the most relevant legislative modifications of recent years, it has growth the inclusion of digital platforms as active participants of the levy and control of VAT payments. The first rules came with the e-commerce package around the year of 2017, involving platforms within that context but recently were proposed the ViDA Package (ongoing) with new rules for platforms of the sharing economy. Yet this strategy of holding platforms responsible for the VAT has been done without coordination and in rush since the beginning with multiple levels of regulations (national and community) with different content but applicable at the same time which increases the risks and bad consequences to platforms. There are loads of unresolved practical issues and questions with hard rules implementation leading to rise of complexity of VAT mainly in international and intracommunity transactions. This trend of including platforms as VAT subject is likely to continue as it allegedly facilitates Member States control as they narrow their focus to fewer subjects and supposedly rises revenue and lowers tax fraud but there is no clarity of the rules or enough data analysis to prove its real efficiency. This paper aims to analyze VAT systematics in the European Union as well as the legal regime specially developed to make digital platforms liable of VAT transactions to verify and criticize its evolution. Also, it intends to evaluate the tax future and VAT perspectives in this context to assess if they are moving towards a more harmonized environment in the European Union or only brings more complexity.

## **Keywords:**

VAT. Digital Platforms. Challenges. Tax Perspectives.

## Siglas e abreviaturas

BEPS	-	Base Erosion and Profit Shifting
B2B	-	<i>Business-to-business</i> (transações entre empresas)
B2C	-	<i>Business-to-consumer</i> (transações de empresa para consumidor final)
B2G	-	<i>Business-to-government</i> (transações de empresa para Governo)
cfr.	-	confira, conforme
cit., cits.	-	citado, citada, etc., cita-se; citação, citações
CRP	-	Constituição da República Portuguesa
COVID	-	Coronavírus
CTC	-	Continuous Transactions Control
DRR	-	Digital Reporting Requirements
EUA	-	Estados Unidos da América
ed., eds.	-	edição, edições; editora, editoras
G20	-	Grupo das 20 maiores economias do mundo
IVA	-	Imposto sobre o Valor Adicionado
IOSS	-	Import One Stop Shop (regime do Balcão Único para importações)
MOSS	-	Mini One Stop Shop (regime do Mini Balcão Único)
n., n.os	-	número, números
ONU	-	Organização das Nações Unidas
OCDE	-	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OECD	-	Organization for Economic Co-operation and Development
OSS	-	One Stop Shop (regime do Balcão Único)
p., pp.	-	página, páginas
reimp.	-	reimpressão
rev.	-	revisão, revista
U.E.	-	União Europeia
V.	-	Ver
vol., vols.	-	volume, volumes

## **Indicações de Leitura**

- Esta dissertação foi redigida ao abrigo das normas do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1990, atualmente em vigor, com uso da variante brasileira da escrita.
- A formatação da dissertação seguiu as regras do Livro de Estilo do Regulamento da Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, com adaptações necessárias nomeadamente para os casos não disciplinados pela referida norma.
- As transcrições são reproduzidas na língua original, exceto quando expressamente referido que se trata de uma tradução da autora.

## Sumário

<b>Introdução .....</b>	<b>11</b>
1.1. Panorama geral .....	11
1.2. Objetivos .....	18
1.3. Método e recursos .....	18
1.4. Delimitação e estrutura.....	19
<b>2. O contexto da economia digital e o IVA na União Europeia .....</b>	<b>20</b>
2.1. Economia digital, globalização e novos modelos de negócios .....	20
2.2. Plataformas digitais: surgimento, conceito e funcionamento.....	25
2.3. Sistemática e funcionamento do IVA na União Europeia.....	35
2.4. Desafios da nova economia para o IVA.....	46
2.5. Anos de propostas e orientações de conduta com mudanças pontuais .....	58
<b>3. O Pacote do IVA para o <i>e-commerce</i> na União Europeia e o começo da responsabilização das plataformas digitais .....</b>	<b>66</b>
3.1. A insuficiência da responsabilidade presumida que já existia na Diretiva do IVA antes do Pacote para o <i>e-commerce</i> e os desafios fiscais da prestação eletrônica de serviços .....	66
3.2. O Pacote do IVA Digital e o regime jurídico do IVA no <i>e-commerce</i> : visão geral..	73
3.3. As plataformas digitais e a nova responsabilidade fiscal: o regime jurídico do artigo 14º-A da Diretiva do IVA .....	77
3.4. Incongruências e problemas do novo regime .....	80
3.4.1. Escopo subjetivo da responsabilidade presumida: alguma plataforma consegue ficar de fora? .....	80
3.4.2. O fim da isenção na importação e os riscos de fraude .....	87
3.4.3. Aumento das obrigações acessórias: múltiplas regras para as plataformas considerarem .....	92
3.5. Preocupações pragmáticas: seria o novo regime capaz de acabar com a fraude?...	100
<b>4. Proposta do VAT in the Digital Age: o Pacote ViDA.....</b>	<b>107</b>

4.1.	O que mudou? Novos problemas ou eles se mantêm? .....	107
4.2.	Proposta: visão geral e objetivos .....	116
4.3.	A responsabilidade das plataformas e os potenciais problemas do novo regime....	125
<b>5.</b>	<b>Perspectivas: futuro fiscal e potencial ampliação do papel das plataformas digitais</b>	<b>134</b>
5.1.	Coexistência de regimes domésticos e unificado: caminha-se mesmo em direção a um sistema único do IVA?.....	134
5.2.	Outras medidas que impactam a economia das plataformas digitais e a potencial ampliação do seu envolvimento fiscal .....	142
5.3.	Medidas alternativas para combater a fraude sem impor ainda mais ônus sobre as plataformas digitais .....	147
5.4.	Futuro do Estado Fiscal e as perspectivas no contexto do IVA .....	152
	<b>Conclusões .....</b>	<b>156</b>
	<b>Referências Bibliográficas .....</b>	<b>161</b>
	Monografias e Publicações em Periódicos .....	161
	Artigos e Publicações em sítios eletrônicos.....	164
	Publicações de estudos e relatórios de instituições internacionais .....	167
	Publicações legislativas da União Europeia .....	168
	Publicações da Comissão Europeia .....	170
	Jurisprudência .....	171

## Introdução

### 1.1. Panorama geral

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é um dos tributos mais importantes da atualidade, não apenas em razão do notável sucesso que alcançou ao redor do mundo, pela sua simples arquitetura e funcionamento, mas também porque sua arrecadação constitui importante receita para os Estados<sup>1</sup>. O modelo do IVA foi adotado pela maioria dos países ao redor do mundo, com certas peculiaridades a depender da jurisdição, mas o imposto possui uma sistemática atrativa, já que é embutido no consumo de bens e serviços e garante uma arrecadação perene e relativamente indolor ao contribuinte.

Em termos de funcionamento do imposto, a sua lógica principal foi desenhada em meados do século XX, mais precisamente em 1954, na França, tomando por base a configuração industrial e comercial da época, em que o modelo de suprimento de bens e serviços era feito em cadeias sequenciadas e bem delineadas. Esse modelo econômico, entretanto, já sofreu inúmeras variações e evoluiu a ponto de não mais poder falar em cadeia linear de produção, o que acaba afetando a sistemática do imposto.

O IVA caracteriza-se por ser um imposto de incidência geral sobre o consumo de bens e serviços. É um imposto plurifásico que incide sobre todas as fases da cadeia de suprimento, independentemente da sua extensão, abrangendo desde o início da produção até o comércio retalhista. É ainda um imposto indireto e não cumulativo, portanto muito embora incida sobre todas as fases apenas o último pagador arca com seu valor realmente, pois os participantes intermediários podem realizar a dedução do que já foi pago anteriormente através do método do crédito subtrativo indireto<sup>2</sup>.

Essas características do IVA o tornaram popular ao redor do mundo, inclusive na União Europeia, tendo sido a modalidade escolhida para representar o sistema comum harmônico comunitário. Apesar disso, como ele foi desenvolvido a partir de uma lógica econômica industrial, de relações comerciais em longas cadeias de produção, típicas da

---

<sup>1</sup> No caso da União Europeia, o IVA é receita não apenas dos Estados Membros, mas também constitui importante fonte de financiamento da União Europeia, já que 0.3% of VAT collected at national level is transferred to the EU as own resources, representing 12% of the total EU budget, cfr. Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às regras do IVA para a era digital, (COM(2022) 701 final). Sobre as estatísticas da arrecadação, ver também [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax\\_revenue\\_statistics](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics), acesso em 10 de setembro de 2023.

<sup>2</sup> CIDADIA LANÇA, “O Imposto sobre o Valor Acrescentado” In *Lições de Fiscalidade – Vol I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, coord. João Ricardo Catarino, Vasco Branco Guimarães, 6ª Edição, Almedina, 2018, p. 375-376.

sociedade do século XX, tem encontrado dificuldades inúmeras de se encaixar com exatidão nos novos arranjos econômicos da atualidade

Desde o advento da *Internet* e a revolução tecnológica na passagem do século XX para o século XXI, tem-se visto uma grande mudança nos modelos de negócios, que passou a caracterizar a economia digital. Houve um aumento exponencial das transações comerciais através da Internet, em razão das facilidades que essa via oferece, fazendo com que vendedores e compradores de todo o mundo se conectem de maneira simples para concretização dos mais variados tipos de acordos.

O crescimento da economia digital e por conseguinte do *e-commerce* (comércio eletrônico) criaram o cenário ideal para evolução dos modelos de negócios, que saíram de uma estrutura física e baseada em bens tangíveis para um contexto de desmaterialização e super valorização dos intangíveis.

A economia agora predominantemente desmaterializada não mais se baseia em uma estrutura linear e focada em bens, mas sim no comércio de intangíveis e na transferência maciça de dados. Tudo acontece em um ambiente invisível ao primeiro olhar, em um plano virtual, em que o rastreamento das operações é totalmente distinto do que se passava há algumas décadas atrás. Os negócios são fluidos e instantâneos, não havendo tempo para esperar, pois tudo acontece em fração de segundos e em grandes magnitudes.

Seguindo esse movimento e dentro desse contexto, surgiu o modelo de negócio das plataformas digitais<sup>3</sup>, que se desenvolveram inicialmente como meras intermediárias para facilitar os negócios na Internet, mas que logo assumiram um alto nível de relevância e poderio econômico, indo muito além dessa função. Tais estruturas funcionam a nível mundial e permitem a interação entre diversas partes, facilitando o fornecimento de bens e serviços.

As empresas com modelo de negócio baseado em plataformas digitais baseam-se em desenvolvimento de software com apoio das tecnologias de informação e comunicação e investem na criação de algoritmos eficientes que permitem a interação entre partes no ecossistema da Internet, onde há a troca de bens e serviços tangíveis e intangíveis<sup>4</sup>.

Acontece que, após o surgimento de novos modelos de negócios e com a evolução dessa nova economia, notou-se que a norma fiscal não mais conseguia produzir seus efeitos.

---

<sup>3</sup> O presente trabalho utilizará a denominação *plataformas digitais* por entender que esse termo reflete melhor as características dessa categoria de empresas em vez de outras expressões como plataforma econômica, por exemplo. O primeiro termo consegue ultrapassar características específicas de suas subespécies, bem como se tornar prospectivo, com uma potencialidade de abarcar outras criações futuras relacionadas, pela sua generalidade.

<sup>4</sup> VALÉRIA MACEDO, *Economia dos intangíveis e empresas: externalidades, algoritmos e plataformas*, Tese de Doutorado pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2020, p. 19.

Houve um rompimento no fluxo da incidência da norma sobre a realidade fática, tendo em vista a falta de adequação da legislação à nova realidade. Assim, operações que antes estavam bem delineadas e caracterizadas na lei se converteram em estruturas estranhas à ela, ficando à sombra da sua incidência. No âmbito fiscal, isso tem significado o aparecimento de novas estruturas econômicas que conseguem escapar à incidência do imposto (intencionalmente ou não), bem como a realização de diversos tipos de fraudes, com consequente desigualdade entre contribuintes e crescente perda de arrecadação para os Estados.

Dentro dessa crise encontra-se o regime jurídico do IVA na União Europeia, que nunca conseguiu cumprir o mandamento do Tratado de Roma de criação do mercado único também do ponto de vista fiscal e continua fortemente m

arcado por uma complexidade de legislações diferentes. A implementação desse objetivo já foi objeto de várias reuniões e propostas legislativas, mas o sistema definitivo e comum do IVA nunca foi estabelecido, pela dificuldade de conjugar as vontades dos 27 Estados Membros em matéria fiscal, pois ainda há muita desconfiança e dificuldade de cooperação entre eles, o que torna o processo bastante difícil e complexo.

Esse cenário problemático de evolução tecnológica e desadequação do IVA toma proporções elevadas na União Europeia, que tem sofrido nomeadamente com a fraude nas operações plurilocalizadas, isto é, no fornecimento internacional e intracomunitário de bens e serviços, e com isso grande perda de receitas. E isto se dá, além de outros motivos, em razão da alta complexidade envolvendo o cumprimento das obrigações fiscais na União Europeia, como também o aumento das transações internacionais e os novos arranjos e modelos de negócios e insuficiência - normativa e estrutural - dos Estados para capturá-los tributariamente.

Através dos novos modelos de negociação é possível exercer a atividade econômica estando em qualquer lado e para qualquer pessoa, sem necessidade de presença física. Essa circunstância gera dificuldades no rastreamento do fluxo de bens e serviços, além da dificultosa imposição da legislação europeia sobre as entidades estrangeiras. Somente na União Europeia isso gerou uma perda de arrecadação - o famoso *VAT GAP* - de mais de 93 bilhões de euros em 2020<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> PONIATOWSKI, G., BONCH-OSMOLOVSKIY, M., ŚMIETANKA, A. et al., *VAT gap in the EU – Report 2022*, Publications Office of the European Union, 2022, disponível em <https://data.europa.eu/doi/10.2778/109823>, acesso em 30 de outubro de 2023.

Com relação às plataformas digitais<sup>6</sup>, como facilitaram o acesso de mais participantes no mercado, ficou difícil para as autoridades fiscais acompanharem o ritmo e fiscalizar adequadamente todas as operações que por elas passam, de modo que se tornaram palco para transações - conscientemente ou não - fora da incidência fiscal. Ademais, acabam por funcionar como escudo para a realização de fraudes e sonegação fiscal, já que há uma grande pulverização de partes envolvidas, tornando difícil a atividade de cobrança e arrecadação dos tributos devidos por aqueles que se utilizam desse intermediário<sup>7</sup>.

Na Europa, o crescimento do *e-commerce* e a facilitação oferecida pelas plataformas digitais para fornecimento à distância impulsionaram a entrada de muitos produtos estrangeiros de baixo custo (à época isentos de IVA), bem como estimulou o aumento do volume de transmissões intracomunitárias por empresas sem qualquer registro na União Europeia. Tais operações exemplificam situações que antes não despertavam a atenção dos Estados, tendo em vista o alto custo envolvido na fiscalização das fronteiras, porém com o tempo essa situação mudou quando se percebeu a falta de isonomia entre empresas estrangeiras que se beneficiavam do regime a as empresas europeias de mesma categoria, separadas apenas pela diferença de origem, bem como a perda arrecadatória que esse mercado promovia.

Diante desse cenário, muito embora tenham sido realizados alguns ajustes na legislação nos primeiros anos do século XXI, os Estados Membros passaram a se debruçar com mais afinco e urgência sobre o assunto nos últimos anos, mais precisamente desde 2015. Assim, apesar da sua importância para a economia europeia, a regulamentação e eficiência do IVA caminhavam em sentido inversamente proporcional<sup>8</sup>, ainda sob os efeitos de uma legislação ultrapassada, que não via atualização há bastante tempo. Os Estados defendiam ser necessária uma intervenção estrutural para que o imposto pudesse constituir fonte de receitas relacionada à nova economia e combater a famigerada fraude fiscal no ambiente negocial europeu.

Essa intervenção, entretanto, não tem ocorrido a nível comunitário e, por isso, tem sido concretizada na forma de leis em cada país com efeitos puramente nacionais, criando obrigações e responsabilidades difusas e complexas para as plataformas digitais e demais atores

---

<sup>6</sup> Relatório da OCDE sobre o papel das plataformas digitais para a economia europeia demonstrou que duas a cada três transações são realizadas por seu intermediário, cf. OCDE (2019), *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD Publishing, Paris, p.14.

<sup>7</sup> A análise da expansão da economia digital e suas implicações para as políticas públicas estatais, inclusive dos aspectos tributários decorrentes dessa nova realidade tem sido parte de um projeto maior da OCDE fundado em 2017 chamado *Going Digital*. Para maiores informações, v. <https://www.oecd.org/digital/going-digital-project/>.

<sup>8</sup> O conhecido relatório VAT Gap Report produzido pela Comissão Europeia demonstra que a lacuna existente entre o total de receitas do imposto em potencial e aquele efetivamente arrecadado tem ficado em torno dos 100 bilhões de euros nos últimos anos, com exceção de 2020 em que houve uma queda em razão da pandemia do COVID-19, cfr. PONIATOWSKI, G., BONCH-OSMOLOVSKIY, M., ŠMIETANKA, A. et al., *VAT gap...*, p. 38-39.

envolvidos nesse processo. Isso tem motivado um grande clamor por parte das empresas, dos Estados Membros e de todos os envolvidos para que haja uma abordagem uniformizada na União Europeia, com conseqüente melhora do ambiente de negócios na região.

Portanto, a Comissão Europeia decidiu se dedicar ao longo dos últimos anos ao aprimoramento da legislação comunitária e da prática relacionada ao imposto e lançou diversas medidas nesse sentido com vistas à sua modernização à Era Digital.

Dentro das mudanças de maior relevância ocorridas na legislação fiscal dos últimos anos, observa-se uma busca por alternativas que incluam as plataformas digitais como participantes do processo de arrecadação, cobrança e fiscalização do IVA. Embora a possibilidade de atribuir a sujeição passiva do imposto a terceiro participante da operação já fosse prevista na Diretiva do IVA nos casos de prestação de serviços, a Comissão Europeia a considerou insuficiente para combater os problemas relativos ao IVA no contexto do *e-commerce*, em que predomina o fornecimento de bens. E, por isso, desde 2017 tem sido intensificada a criação de hipóteses de responsabilização presumida das plataformas pelo IVA das transações que ocorrem em sua estrutura.

Esse movimento crescente e avassalador em direção às plataformas, bem como os resultados positivos que têm sido anunciados, demonstram que as medidas dessa natureza ainda não acabaram, sendo que o escopo dessa responsabilização possui grandes chances de continuar se alargando com o tempo.

As plataformas passaram a ser contribuintes não apenas do imposto que geram naturalmente pela saída de produtos ou serviços próprios, mas também daquele gerado pelos fornecedores que a utilizam como intermediária, os quais foram por ela substituídos, sob a justificativa de que isso aumentaria a eficiência da cobrança e arrecadação, considerando a natural pulverização desse setor.

Na visão do legislador, as plataformas digitais são detentoras de um grande poder de concentração de dados e de um aparato pessoal, tecnológico e monetário que permitem o melhor cumprimento das obrigações fiscais e, por isso, têm sido cada vez mais demandadas para que assumam responsabilidade não apenas das transações em que envolvidas diretamente com o consumidor final, mas também naquelas em que figuram apenas como intermediárias entre outro vendedor e seu consumidor. É naturalmente mais fácil ao Estado se dirigir apenas a uma entidade e cobrar dela o cumprimento de seus deveres do que ir atrás de todos os pequenos retalhistas e prestadores de serviço que hoje fazem uso das plataformas digitais para promover suas vendas.

Há também uma forte motivação financeira, já que o Estado pretende participar também da fatia de mercado que está crescendo, mas ainda fica à margem da incidência tributária. Isto ficou claro na avaliação de impactos realizada antes da Proposta do Pacote ViDA, conforme será melhor detalhado adiante, em que a Comissão Europeia trouxe os números associados à economia das plataformas digitais, que revelam o porquê do grande interesse em cima delas:

**“i. Increasing scale of the platform economy and e-commerce:**

This driver generally affects all three VAT areas. Over 1,500 digital platforms have a significant presence in the EU27 (about 1,800 including the UK). Overall, in 2019 the revenue of the digital platforms in the EU27 market reached EUR 66.9 billion. The revenue of their providers is estimated at about three times the platform revenue, at EUR 191.1 billion. The value of VAT revenue from the digital platform ecosystem is estimated at about EUR 25.7 billion per year for the EU27, i.e. 2.6 percent of total VAT revenue.”<sup>9</sup>

Essa razão de perspectiva de aumento de receitas, contudo, não pode ser isoladamente considerada para validar medidas legislativas que ultrapassam o limite da razoabilidade e acabam gerando prejuízos não apenas para as plataformas, mas também para todo o ambiente de negócios, que acaba absorvendo e precificando o risco que passará a existir.

Muito embora um dos objetivos declarados de qualquer reforma fiscal seja o de promover um melhor ambiente de negócios para os contribuintes, na maioria das vezes ela sempre vem acompanhada de grandes exigências por parte do Fisco e isso acaba aumentando a carga de responsabilidade. E é justo isso que tem acontecido com as últimas mudanças legislativas, tornando incerto e complexo o regime jurídico do IVA e o exato delineamento das regras direcionadas às plataformas.

É exatamente esse o problema enfrentado pelo presente estudo, que se debruçará sobre o regime jurídico do IVA incidente sobre as plataformas digitais, nomeadamente as recentes mudanças e as perspectivas para o futuro. Ao tempo em que a evolução digital toma conta do mercado e não espera por nada, os Estados Membros vêm tentando conter os vácuos legislativos de forma unilateral e a Comissão Europeia vem tentando passar novas propostas e medidas legislativas para uniformizar seu tratamento, sendo esse o cenário de fundo dos últimos anos do ambiente fiscal da União Europeia.

---

<sup>9</sup> Ver Commission Staff Working Document Impact Assessment Report, SWD(2022) 393 final, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:52022SC0393>, acesso em 20 de novembro de 2023.

O discurso da Comissão Europeia é de que tem tentado criar um ambiente de negócios mais simples e atingir operações econômicas que antes ficavam à margem da incidência fiscal. Entretanto, quaisquer mudanças precisam da unânime aprovação dos 27 Estados Membros, que devem concordar em todos os termos, e por isso não é fácil para realizar tais implementações.

A primeira proposta significativa de reforma em direção à modernização do IVA no contexto do *e-commerce* na União Europeia foi anunciada na Estratégia para o Mercado Único Digital, lançada em 2015, e no Plano de Ação Rumo ao Espaço Único do IVA, em 2016. Essas duas iniciativas deram surgimento às Diretivas do Conselho n.º 2017/2455 e 2019/1995, que emendaram a Diretiva do IVA (2006/112/EC), e ficaram conhecidas como Diretivas do IVA sobre o *e-commerce*. Esse cenário será melhor abordado em capítulo próprio a seguir, entretanto vale ressaltar que foi a primeira fixação de responsabilidade diferenciada e personalizada para as plataformas, que entrou em vigor em 2021, com duas hipóteses materiais de incidência e vários problemas atrelados a isso, conforme será visto.

Em 2022, foi divulgado o Pacote ViDA (*VAT in the Digital Age*), dando cumprimento a outro Plano de Ação da Comissão Europeia, estabelecido em 2020 com objetivo de implementar uma taxaçaõ justa e simples no ambiente europeu<sup>10</sup>. O Pacote ViDA ainda está em trâmite, no processo legislativo próprio da União Europeia, mas também propõe importantes e impactantes medidas no tocante ao regime jurídico do IVA. Nessa oportunidade foram ampliadas as hipóteses de envolvimento das plataformas digitais no cumprimento de obrigações relativas ao IVA por operações ocorridas em sua infraestrutura, razão pela qual também será abordado em capítulo próprio.

A questão é que, em ambos os casos, apesar das promessas de resolução dos problemas de fraude e de excesso de burocracia, muitas questões preocupantes continuam em aberto, sem solução, além do que novas obrigações fiscais complexas foram criadas. Isso levou as partes interessadas e a doutrina a se questionarem acerca da qualidade dessas intervenções e mudanças, já que em vez de enfrentarem o problema com uma total renovação do sistema único do IVA, continuaram emendando essa estrutura ultrapassada.

O presente trabalho analisará tais questões de maneira mais aprofundada, após perpassar pelo contexto econômico-fiscal que ensejou tantas mudanças e uma breve explanação sobre o regime jurídico do IVA na Europa no contexto da emergência e desafios da economia

---

<sup>10</sup> Ver Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: an Action Plan for Fair and Simple Taxation Supporting the Recovery Strategy, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2020:312:FIN>.

digital. Na sequência, serão estudadas as mencionadas reformas legislativas e seus problemas, com foco nas medidas que afetam as plataformas digitais.

## **1.2. Objetivos**

Essa investigação se propõe de forma geral a verificar e entender quais as razões que levaram às mudanças legislativas ocorridas nos últimos anos no contexto do IVA e a necessidade de envolvimento das plataformas digitais no processo de arrecadação fiscal, bem como os problemas resultantes disso.

De forma específica, pretende o estudo compreender inicialmente os impactos que a revolução digital provocou no contexto econômico mundial e os motivos que serviram de propulsão para as mudanças, bem como os desafios fiscais envolvidos. Também se propõe o trabalho a entender e estudar o regime jurídico do IVA na União Europeia e sua evolução recente, para compreender a sistemática básica do imposto nesse mercado único. Por fim, serão averiguadas e analisadas de forma mais específica as últimas reformas legislativas atinentes ao IVA, nomeadamente a do Pacote IVA para o *e-commerce* e as propostas do Pacote ViDA, com foco nos impactos gerados para as plataformas digitais.

## **1.3. Método e recursos**

Para alcançar os objetivos acima destacados será utilizado e aplicado o método da dogmática jurídica, que consiste na análise da legislação que envolve o tema, nomeadamente das Diretivas e Regulamentos do IVA da União Europeia, bem como eventuais jurisprudências firmadas pela Corte de Justiça da União Europeia.

Também serão averiguados documentos emitidos pela Comissão Europeia e por outras instituições a exemplo das suas Notas Explicativas e dos Guias e Recomendações elaborados pela OCDE, que apesar de não terem força vinculante acabam por exercer forte influência sobre os países membros da organização.

Do ponto de vista da hermenêutica, o trabalho seguirá as técnicas de interpretação literal, histórica e teleológica, típicas dessa área do saber. Por fim, a pesquisa bibliográfica será base para a investigação, além da consulta a artigos e revistas online de alto padrão e de origem verificada.

#### 1.4. Delimitação e estrutura

Conforme brevemente adiantado, esse trabalho analisará a responsabilidade fiscal das plataformas digitais sobre o IVA na União Europeia, com foco nas recentes mudanças legislativas que as impactaram, nomeadamente o Projeto do IVA na Era Digital para o *e-commerce*, bem como as propostas anunciadas do Pacote ViDA.

Esses pacotes legislativos promoveram diversas alterações no regime jurídico do imposto, nomeadamente na seara das transmissões internacionais e intracomunitárias de bens e serviços, já que são as que mais causam problemas de controle e fiscalização na União Europeia.

Antes de adentrar nas especificidades do tema, no próximo capítulo será feita uma análise prévia do regime jurídico do IVA na União Europeia e demonstrados os desafios decorrentes do contexto econômico da economia digital, para entender as razões que motivaram a escolha pelas plataformas como sujeitos responsáveis pelo recolhimento do tributo.

Ato contínuo, serão expostas as mudanças trazidas pelo Pacote do IVA para o *e-commerce*, que iniciou a trajetória de responsabilização presumida específica e uniforme das plataformas digitais no contexto da União Europeia. As regras gerais e os novos preceitos específicos que recaem sobre as plataformas vão ser delineados, além dos problemas já visualizados pela doutrina ao tempo de sua implementação, mas que continuam a existir em sua maioria, mesmo dois anos depois.

No capítulo seguinte, será feita a análise do Pacote ViDA (*VAT in the Digital Age*), ainda em forma de proposta legislativa de alteração da Diretiva do IVA ao tempo de confecção desse trabalho, mas que por trazer disposições relevantes acerca da responsabilização presumida das plataformas, merece destaque e críticas. Serão expostas as regras gerais do regime, com foco no que diz respeito às plataformas, para trazer as críticas na sequência.

Finalmente, o último capítulo será dedicado à análise das perspectivas para o futuro no tocante ao regime jurídico do IVA na União Europeia aplicado às plataformas digitais. De um lado questiona-se sobre a vontade e disposição dos Estados Membros de constituírem o tal mercado único, e de outro as perspectivas de ampliação da responsabilidade das plataformas digitais enquanto esse sistema definitivo não é implementado. Nesse contexto, será abordada a problemática da eventual concomitância das regras comunitárias e nacionais, bem como possíveis medidas alternativas que poderiam ser adotadas para combater a fraude fiscal em vez de atribuir mais ônus para as plataformas.

Por mais detalhes que forem incluídos ao longo do desenvolvimento desta dissertação, ela não tem o propósito de tratar exaustivamente do regime jurídico geral do IVA ou de tratar dos vários esquemas especiais em vigência na União Europeia. Como o objetivo final é entender o regime jurídico aplicado às plataformas digitais, somente serão analisados nos tópicos a seguir os assuntos que tiverem relevância com esse tema, nomeadamente as matérias que estiverem relacionadas aos desafios advindos da economia digital.

Também não será dado enfoque extenso ao regime legislativo de outras jurisdições, no máximo a título comparativo ou para dar suporte à argumentação.

Por fim, também não se objetiva adentrar no universo principiológico da União Europeia, por se assumir que o público a que esse trabalho alcança possui conhecimento suficiente para compreender o que se pretende transmitir nessa oportunidade.

## **2. O contexto da economia digital e o IVA na União Europeia**

### **2.1. Economia digital, globalização e novos modelos de negócios**

O desenvolvimento e o avanço das tecnologias de informação e comunicação geraram o ambiente propício para o surgimento da economia digital. Cada vez mais a *Internet* era utilizada para fins comerciais, e seu potencial de expansão dos negócios estava de fato se concretizando e permitindo que pessoas e empresas de todas as partes do mundo se conectassem.

Logo se desenvolvia uma nova economia com características muito diferenciadas e com a promessa de inovar e estabelecer tendências. Ela foi fruto da combinação de alguns elementos propícios como a digitalização da informação<sup>11</sup> e o acesso à *Internet*, que geraram um tipo de tecnologia que daria acesso a uma gama infinita de combinações possíveis.

Pelo reconhecimento de que se tratava de uma nova era com qualidades ímpares, essa nova economia se desenvolveu dentro do que se passou a chamar de Quarta Revolução Industrial. Paripassu, também houve mudança nas características do processo de globalização, pois os elementos que interligam as diferentes partes do mundo passaram a ser digitais.

Com essas mudanças o mundo entrou na fase da Globalização 4.0, tipicamente contextualizada a partir dos anos 2000, e que possui como características a digitalização dos

---

<sup>11</sup> Digitalização é a conversão de dados analógicos em um formato que seja lido por uma máquina. Ela representa o uso de tecnologias que provocam mudanças no tratamento de dados, passando de meios convencionais para digitais. Além disso, também está relacionada às mudanças econômicas e sociais provocadas por essa nova forma de manipulação digital de conteúdo, cfr. OECD, *Going Digital: Shaping Policies, Improving Lives*, p.18, disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264312012-en>, acesso em 9 de outubro de 2023.

bens e serviços e sua massiva exportação pelo comércio eletrônico com a abertura dos mercados liberais e encurtamento de distâncias promovida pela *Internet*<sup>12</sup>. A interligação cultural, social e econômica entre os países passou a estar a poucos cliques de distância.

De acordo com a doutrina, esse momento é marcado pela presença forte da tecnologia aplicada à indústria, com descentralização das redes de produção, empoderamento de pequenas empresas, indefinição quanto aos limites dos setores de indústria e de serviços, bem como entre produção e consumo, além do crescimento da autonomia dos indivíduos com maior manifestação criativa e capacidade de tomada de decisões<sup>13</sup>.

Houve uma transferência do investimento para bens intangíveis em detrimento dos bens físicos, sendo que se destina mais capital para novas tecnologias, desenvolvimento de dados e da informação do que para aquisição de ativos como equipamentos, máquinas, e veículos por exemplo. É o trabalho produzido pelo ser humano na forma mais qualificada e personalizada que mais gera valor, o conhecimento aplicado às tecnologias.

Já em meados da década de 90 se vislumbravam os efeitos que essa nova economia estava a gerar, com mais de um terço do comércio mundial representado pela transferência de intangíveis, crescendo a um ritmo maior que a troca de bens materiais<sup>14</sup>.

A lógica da desmaterialização se ampara em três características notáveis<sup>15</sup>. A abundância de meios pelos quais a economia trafega, com alto potencial de longa duração no espaço e no tempo, pelo efeito exponencial da rede e progressivo barateamento do seu acesso. Também a interpenetração dos intangíveis, que não seguem lógica binária, mas de sobreposição sobre os demais fatores de produção, com maior preocupação e geração de valor nos processos intermediários como desenvolvimento de patentes, de design, análise de dados e eficiência, do que sobre o produto final. Por fim a indeterminação caracteriza a economia dos intangíveis que é instável e volátil, com inúmeras possibilidades e largo alcance geográfico, sem barreiras.

Os negócios outrora tradicionais tiveram que se adaptar e buscar alternativas para estar sempre atualizados às tendências, sob pena de serem escanteados e até mesmo não sobreviverem à nova era. Da mesma forma que vários desafios apareceram para os

---

<sup>12</sup> Sobre a evolução da globalização e as características de cada fase, v. PETER VANHAM, *A brief history of globalization*, disponível em <https://www.weforum.org/agenda/2019/01/how-globalization-4-0-fits-into-the-history-of-globalization/>, acesso em 28 de outubro de 2023.

<sup>13</sup> LORIS CARUSO, “Digital innovation and the fourth industrial revolution: epochal social changes?” *In AI & Society Journal of Knowledge, Culture and Communication*, vol. 33, 2018, p. 379.

<sup>14</sup> CHARLES GOLDFINGER, *L'Utile et le Futile: L'économie de l'immatériel*, Odile Jacob, 1994.

<sup>15</sup> VALÉRIA MACEDO, *Economia dos intangíveis e empresas: externalidades, algoritmos e plataformas*, Tese de Doutorado pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2020, pp. 29-30.

empreendimentos já estabelecidos, de outro lado eles geraram oportunidades para novas ideias e soluções. Isto porque o suposto problema de alguns é exatamente o motor do negócio de outros.

A demanda se tornou mais personalizada e complexa, de modo que as cadeias de produção e fornecedores tiveram que se adaptar a esse novo tipo de mercado e de consumo. Foi preciso integrar ferramentas digitais em todos os setores, com integração da informação e análise de dados dentro da cadeia econômica, com ciclos cada vez mais curtos e flexíveis<sup>16</sup>.

Destaque-se que esses acontecimentos e mudanças na economia não se restringem às áreas que envolvem pura tecnologia, mas contrariamente abrangem todos os setores que dela se utilizam para a performance de suas atividades, desde a administração do negócio através de programas de computador, passando pela automação com máquinas e análise de dados. As atividades comerciais e econômicas são conduzidas por meios digitais, os quais oferecem aos usuários e empresas a oportunidade de facilmente acessar as ferramentas de que precisam em qualquer parte do mundo, de maneira fácil, rápida e descomplicada<sup>17</sup>. Basicamente, todas as áreas da economia foram impactadas.

Atualmente, qualquer setor que queira pode se digitalizar, não tendo mais como dividir ou setorizar a economia digital como exclusiva para algumas categorias de negócios. Na realidade, hoje o movimento é de estimular a busca por ferramentas digitais para escalamento dos negócios, seja apenas para melhorar a administração interna da empresa, com gestão de produção, ou tomada de decisões e de comportamentos após análise de indicadores, como também construir todo o empreendimento dentro do âmbito digital. Inclusive, até mesmo setores fortemente marcados pela tangibilidade dos fatores de produção têm adotado cada vez mais elementos digitais para melhorarem a eficiência do negócio<sup>18</sup>.

Pode-se dizer que tais desenvolvimentos levaram a um estágio de progressão tecnológica que não possui freio, não havendo mais retorno ou reversão, apenas transformação e vontade de evoluir ainda mais<sup>19</sup>. Nesse sentido, o Departamento de Análise Econômica dos

---

<sup>16</sup> LORIS CARUSO, *Digital innovation...*, p. 382.

<sup>17</sup> LEI XIA, S. BAGHAIE, S. MOHAMMAD SAJADI, “The digital economy: Challenges and opportunities in the new era of technology and electronic communications” In *Ain Shams Engineering Journal*, 2023, disponível em <https://doi.org/10.1016/j.asej.2023.102411>. Acesso em 27 de outubro de 2023.

<sup>18</sup> A título de exemplo, a Associação Portuguesa dos Comerciantes de Materiais de Construção, setor de marcante presença física na maior parte de sua operação, elaborou uma cartilha para esclarecer o modelo de plataforma digital e as vantagens de sua adoção pelas empresas interessadas, cfr. Associação Portuguesa dos Comerciantes de Materiais de Construção, *Plataformas Digitais: novos modelos de negócio*, disponível em <https://www.apcmc.pt/wp-content/uploads/Plataformas-digitais-Final.pdf>. Acesso em 27 de outubro de 2023.

<sup>19</sup> ANGELA MOTTAEVA, ZHIBEK KHUSSAINOVA, YELENA GORDEYEVA, “Impact of the digital economy on the development of economic systems” In *E3S Web of Conferences*, n.º 81, 2023, p. 1, disponível em <https://doi.org/10.1051/e3sconf/202338102011>. Acesso em 28 de outubro de 2023.

Estados Unidos (BEA) publicou em 2018 um estudo para definir e medir a economia digital<sup>20</sup>. Segundo a instituição, ela cresceu a uma média de 9.9% ao ano desde 1997 até 2017, um percentual relevante se comparado com os 2.3% da economia no geral. A classificação do órgão inclui nesse âmbito digital todo o setor de tecnologias da informação e comunicação, a infraestrutura digital que permite que os computadores operem, as transações digitais que usam essa estrutura e o conteúdo que os criadores produzem (mídia).

De acordo com o Banco Mundial, a economia digital alcançou, em 2016, a marca de ser responsável por mais de 15% do PIB mundial e desde a década passada vem crescendo a um ritmo 2.5 vezes maior que a economia tradicional, ainda ancorada em fatores tangíveis de produção<sup>21</sup>. Isso é resultado da adoção cada vez maior de ferramentas digitais pelos mais variados tipos de empresas para melhorar a operação e trazer mais eficiência.

Dentre os principais elementos notáveis da economia digital estão a desmaterialização dos negócios, a experiência digital do cliente, a habilidade para lidar com grande volume de dados, a utilização de plataformas digitais, competição e colaboração entre empresas, e estratégia para geração de conteúdo e inovação<sup>22</sup>. Nesse ambiente se observa um alto nível de conectividade entre os sujeitos e ideias, sendo que a nova economia seria o reflexo de um ambiente dinâmico, rápido, que geraria alta produtividade através de um ambiente colaborativo<sup>23</sup>.

Voltando ao início, entender a evolução das áreas de tecnologia de informação e comunicação (TIC) é particularmente crucial para explicar os fenômenos que ocorreram de mudança no sistema econômico mundial, que passava de uma tendência do tipo industrial para o digital, no fim do século XX e início do século XXI. Isto porque são exemplos de setores que constituem o alicerce para o crescimento de outras atividades econômicas em sua consequência, indo muito além inclusive do que os próprios setores individuais poderiam promover de avanço<sup>24</sup>. Não é que todos os negócios deixaram de se basear em modelos

---

<sup>20</sup> KEVIN BAREFOOT, DAVE CURTIS, WILLIAM A. JOLLIFF, JESSICA R. NICHOLSON, ROBERT OMOHUNDRO, “Defining and Measuring the Digital Economy” In *Bureau of Economic Analysis*, disponível em <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.bea.gov/sites/default/files/papers/defining-and-measuring-the-digital-economy.pdf>. Acesso em 27 de outubro de 2023.

<sup>21</sup> WORLD BANK GROUP, *South Africa - Digital Economy Diagnostic*, 2019, disponível em <https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/f51c98f7-c88d-5b4c-b81a-c16d5e5caa1b/content>. Acesso em 27 de outubro de 2023.

<sup>22</sup> WAIL EL HILALI, ABDELLAH EL MANOUAR, “Digital business models: definitions, drivers and new trends” In: *Proceedings of the 4th International Conference on Smart City Applications*, 2019, p.1-6.

<sup>23</sup> BO CARLSSON, “The Digital Economy: what is new and what is not?” in *Structural Change and Economic Dynamics*, vol. 15, 2004, p. 246.

<sup>24</sup> AQIB ASLAM, ALPA SHAH, “Tec(h)tonic Shifts: Taxing the “Digital Economy” In *IMF Working Paper*, WP/20/76, 2020, p. 61.

tangíveis, mas até mesmo setores fortemente marcados por tais características se curvaram à era digital para adotar algum de seus elementos de desmaterialização.

A escalabilidade e conectividade geradas por esse sistema e as inovações que vêm permitindo se comparam ao que um dia fizeram o fornecimento de eletricidade e a geração de combustível. A economia digital abre as portas para novos modelos de atividades e para a possibilidade de armazenamento de uma quantidade inimaginável de dados, que por sua vez também são estrategicamente negociados nesse ambiente, para personalizar e melhorar ainda mais a experiência dos usuários.

Enquanto antes os negócios tradicionais estavam focados em melhorar seus produtos e serviços para aumentar sua performance através do ganho de mercado por ultrapassar a concorrência, a economia digital surge com a ideia de promover negócios que habilitem outros negócios a também ampliarem seu mercado, abrindo oportunidades e não necessariamente enfrentando a concorrência para aniquilá-la<sup>25</sup>. Isso ocasionou uma total ruptura no sistema, com inexorável quebra de paradigmas.

Nada obstante, é mister destacar que não basta estar na *Internet* e digitalizar produtos e serviços<sup>26</sup>, sendo necessário saber como esse meio funciona e promover aos seus usuários boas experiências, estando sempre atualizado às novas tendências, sob pena de não ser aceito nesse ecossistema que apenas oferece o potencial, mas não garante o sucesso. Logo, aqueles que resistiram às mudanças da revolução digital e souberam enxergá-las como oportunidades, conseguiram se sobressair<sup>27</sup>.

Foi com o surgimento da *Internet* comercial e sua grande difusão ao redor do mundo, bem como o desenvolvimento da *World Wide Web* (*www*), que várias empresas perceberam o potencial existente nessa nova ferramenta que poderia ter um alcance exponencial antes inimaginável. A partir disso, seria possível atingir pessoas e promover negócios em qualquer local do mundo, bastando apenas ter acesso à rede<sup>28</sup>.

---

<sup>25</sup> ANEESH ZUTSHI, TAHEREH NODEHI, ANTONIO GRILO, BELMA RIZVANOVIĆ, “The Evolution of Digital Platforms: a Conceptual Platform Architecture and Impact on Industrial Engineering” In *Computers & Industrial Engineering*, n.º36, 2019, Editorial, p. 1.

<sup>26</sup> WAIL EL HILALI, ABDELLAH EL MANOUAR, “Digital business models: definitions, drivers and new trends” In: *Proceedings of the 4th International Conference on Smart City Applications*, 2019, p.1-6.

<sup>27</sup> MARCIN KOTARBA, “Digital transformation of business models” In *Foundations of Management*, v.10, n.º, p.123-142, 2018.

<sup>28</sup> Atualmente a doutrina econômica considera fator crucial para a transformação e manutenção dos negócios na economia digital a utilização de ferramentas baseadas em inteligência artificial (IA), treinamento de máquinas (machine learning) e Internet das Coisas (IoT), cf. STANIMIRA YORDANOVA, KAMELIYA STEFANOVA, “Major technologies and practical aspects of the digital transformation of business in a big data environment” In *Business Management*, DA Tsenov Academy of Economics, Svishtov, Bulgaria, 2019, n.1, p.5-24.

A *Internet* promove um ambiente de infinitas possibilidades, sendo que uma delas foi o desenvolvimento do modelo de negócios das plataformas digitais, que agem como intermediárias de outras transações. Esse modelo deu muito certo desde o princípio, pois com sua fácil acessibilidade e seu amplo potencial de alcance, conquistou pessoas e negócios que hoje se utilizam delas para ir além das ferramentas tradicionais, conforme será melhor explicado no tópico a seguir.

Ocorre que, com tantas combinações possíveis, é bastante difícil definir novos modelos e circular suas precisas características, já que sua rápida adaptação e mudança acaba sendo uma das facetas que dificultam essa tarefa. Aliás, para tornar essa circunstância ainda mais complexa, o modelo de plataforma é uma linha de negócio, de maneira que não necessariamente engloba uma empresa, mas pode ser apenas uma de suas operações e tal empresa possuir diferentes linhas de negócio, como já reconheceu a OCDE<sup>29</sup>.

Esse cenário de evolução da tecnologia, apesar de trazer infinitas oportunidades em termos de negócios, por outro lado gera muitos desafios do ponto de vista fiscal, já que as antigas estruturas foram substituídas e as novas não se encaixam na legislação, ficando muitas vezes à margem da incidência fiscal, gerando desigualdade para com os contribuintes de negócios tradicionais e perda de arrecadação para os Fiscos.

Como se verá adiante, mesmo sendo possível delimitar de certa forma as características do modelo de plataforma, ainda são indefinidos seus efeitos na legislação fiscal, não havendo propriamente uma cobertura ideal, justamente por não se encaixar na estrutura antiga baseada na economia linear. É sobre esses desafios que esse trabalho vai se debruçar na sequência.

## **2.2. Plataformas digitais: surgimento, conceito e funcionamento**

As plataformas digitais surgiram no contexto da economia digital como uma forma de conectar pessoas e negócios, se utilizando da expansão do uso da *Internet* como fator de escalabilidade de seu alcance. Vários fatores contribuíram para esse contexto, como o avanço das tecnologias da informação e comunicação, como já mencionado, também a globalização dos negócios, o crescimento da conectividade em rede, as mudanças no comportamento dos

---

<sup>29</sup> Ver OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2018, disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>, acesso em 10 de outubro de 2023.

consumidores e dos modelos de negócios, tudo se movimentando ao mesmo tempo e à velocidade da luz.

Aqui se optou por utilizar a nomenclatura plataforma digital pela neutralidade e amplitude que ela promove, sem tornar a tarefa de sua conceituação ainda mais árdua e complexa<sup>30</sup>. Apesar de ser uma afirmação ousada, por fazer um exercício futurista, esse termo permite, muito provavelmente, abarcar estruturas que ainda sequer foram criadas, mas que possivelmente serão manifestação decorrente da evolução das plataformas atuais.

Destaque-se que essa escolha por um termo mais amplo foi feita propositadamente, para trazer nesse primeiro momento o contexto da realidade fática, em que estruturas informáticas são construídas conforme a demanda do mercado, mas que isso não necessariamente é refletido na norma para efeitos fiscais. É esse inclusive o problema aqui narrado, já que existem inúmeras configurações de plataformas, mas para fins do IVA não são todas que devem ser abarcadas, mesmo que isso não fique claro da leitura normativa.

Esse modelo de negócios tem por base a ideia de conectar múltiplas partes, entre vendedores e compradores, unindo a vontade mútua das pessoas de fornecer e adquirir, sem barreiras geográficas e mais impressionante, sem necessidade de gerar o deslocamento das partes envolvidas, de modo que o fornecedor não mais precisaria ter uma base física para anunciar seus produtos, nem o adquirente precisaria se dirigir ao estabelecimento para tanto.

Assim aparece uma forma operacional muito mais eficiente do que os negócios tradicionais. Aliás, a relevância dessa nova estrutura é tanta que há quem diga que se a revolução industrial do século XVIII tinha por cenário as fábricas, então a atual Revolução 4.0 tem as plataformas digitais realizando o mesmo papel, apenas com maior poder e influência sobre os mercados pelo seu alcance global<sup>31</sup>.

Antes do advento da economia digital, o modelo de negócios se baseava majoritariamente em cadeias de produção lineares, com uma série de operações consecutivas de transformação da matéria prima bruta e entrega ao consumidor final com um valor adicionado. A figura da intermediação era bastante rara. O intermediador costuma ser necessário quando presentes alguns fatores como distância geográfica entre as partes, separação no tempo entre produção e consumo e diferenças tecnológicas entre vendedor e

---

<sup>30</sup> Nesse mesmo sentido ver MARTIN KENNEY, ZYSMAN JOHN, “The Rise of the Platform Economy” In *Issues in Science and Technology*, p. 62.

<sup>31</sup> MARTIN KENNEY, ZYSMAN JOHN, *The Rise of the Platform...*, p. 62.

comprador<sup>32</sup>, sendo ele quem faz a conexão entre partes que de outra forma não conseguiriam se encontrar.

Uma plataforma, em termos gerais, é uma palavra que designa uma funcionalidade de igualar diferentes níveis no mesmo ambiente, facilitando a interação entre seus elementos<sup>33</sup>. Exemplo disso pode ser encontrado em diversos setores, como uma plataforma de trem ou de avião, que age como o terreno comum entre o trilho e a estação, conectando ambos. Não necessariamente tem que ser uma estrutura física como o exemplo mencionado, podendo ser virtual, como é o caso dos softwares e marketplaces, estruturas que facilitam a troca de dados e outras coisas entre as pessoas interessadas. Em resumo e em qualquer caso, para ser uma plataforma tem que haver um ambiente de reciprocidade e de interação mútua entre partes (multilateralidade) e não comunicação em uma direção única.

Como o escopo aqui é tratar das plataformas digitais, tem-se que considerar uma estrutura que coloque em mesmo nível e facilite a interação entre partes no ambiente digital. E, se esse trato gerar uma relação jurídica que esteja caracterizada na norma como hipótese de incidência tributária, então haverá uma consequência fiscal, mas nem sempre é o caso, dependendo se a norma se amoldar à realidade fática.

Em termos de características dessas plataformas digitais, há uma variação de elementos que a literatura considera como necessários para determiná-las, entretanto, as mais citadas são os efeitos de rede que geram, a escalabilidade do negócio, a existência de uma base de usuários e de dados, a desmaterialização e o papel de influenciar a relação entre oferta e demanda<sup>34</sup>. Além disso, é um modelo de adesão descomplicada e fácil troca de lado entre fornecedores e consumidores, em que ninguém necessariamente precisa assumir uma postura fixa, tornando mais fácil a entrada e saída das partes do mercado<sup>35</sup>.

Entretanto, há uma dificuldade de conceituação e delimitação das plataformas digitais, tendo em vista a rapidez com que as tecnologias evoluem e os diferentes contextos que a palavra pode ser inserida. Isto porque, caso utilizada a noção técnica, para o mundo da tecnologia, a plataforma é uma camada de *software* com algoritmos programados em um

---

<sup>32</sup> ECONOMISTI ASSOCIATI, OXFORD RESEARCH, CASE, WAVESTONE, HÉDEOS, MAZARS, DESMEYTERE SERVICES AND UNIVERSITÀ DI URBINO, *VAT in the Digital Age - Final Report Vol. 2 - The VAT Treatment of The Platform Economy* - Study required by European Commission, 2022, p. 18.

<sup>33</sup> MARIE LAMENSCH, MERKX MADELEINE, JURIAN LOCK E ANNE JANSSEN, “New EU VAT-Related Obligations for E-Commerce Platforms Worldwide: A Qualitative Impact Assessment” In: *World tax journal*, Vol. 13, 2021, p. 445.

<sup>34</sup> RUGGIERI Et AL., “The impact of digital platforms on business models: An empirical investigation on innovative start-ups” In *Management & Marketing*, v.13, n.4, 2018.

<sup>35</sup> GEOFFREY G. PARKER, MARSHALL W. VAN ALSTYNE, SANGEET PAUL CHOUDARY, *Plataforma: a revolução da estratégia*, Alta Books, 2019.

arranjo no qual são compartilhadas técnicas, tecnologias e interfaces que estão abertos a um grande número de usuários que podem usufruir e construir nessa estrutura estável<sup>36</sup>.

A título de exemplo, existem plataformas de fundação que servem para a construção da infraestrutura de outras plataformas (como o Google, Amazon e Microsoft e seus serviços de sistema operacional ou armazenamento em nuvem), também plataformas que desenvolvem o ambiente para outros no mercado da criação digital (como Oracle, GitHub), plataformas de *e-commerce* (como Amazon, eBay, Etsy), plataformas da economia compartilhada (como Airbnb, Lyft, Uber) e plataformas de redes sociais (Facebook, Instagram).

Apesar disso, do ponto de vista normativo, como o legislador precisa regulamentar as relações jurídicas e, para tanto, tem que se valer de conceitos para afunilar a hipótese de incidência dos impostos, vai ter que escolher os sujeitos para os quais destinará a aplicação da norma e a moldura do conceito vai variar tanto quanto varia a jurisdição em referência e suas prioridades.

Conceituar um objeto ou ideia é tarefa de difícil execução, já que cada autor ou idealizador vai partir de uma série de características que considera essenciais para criar uma hipótese geral que abarque toda situação que nela se enquadre. A definição do que se chama plataforma digital é tarefa que tem ocupado legisladores de todo mundo para enquadrar os sujeitos passivos mais bem relacionados com o fato gerador que se pretende tributar. Tanto é complexa tal atividade que a categoria em si possui distintos nomes a depender da jurisdição em análise como *marketplace*, plataforma digital, plataformas de distribuição eletrônica, interface eletrônica, plataformas econômicas, entre outros. Não bastasse tal variedade de nomes, cada qual carrega consigo um conceito e uma abrangência particulares, embora todos estejam relacionados com o mesmo fenômeno.

A ciência da linguagem transita por um universo ímpar de infindáveis discussões a respeito da formação dos conceitos e da sua evolução. É sabido que os juristas se aliam mais à visão positivista e convencionalista da linguagem, que se fundamenta na necessidade de estabelecimento de convenções para que se formem os conceitos. Isto em contraposição aos essencialistas e metafísicos, que acreditavam haver um sentido inato às palavras, que deveria ser extraído delas e poderia ser conhecido por qualquer um.

---

<sup>36</sup> Para mais informações sobre as plataformas digitais e sua evolução, ver MARTIN KENNEY, ZYSMAN JOHN, “The Rise of the Platform Economy” In *Issues in Science and Technology*, pp. 61-69; XUE CHEN, TIAN WUXU, ZHAO XIAOTAO, “The Literature Review of Platform Economy” In *Scientific Programming*, vol. 2020, disponível em <https://doi.org/10.1155/2020/8877128>, acesso em 6 de dezembro de 2023.

Esse debate é relevante do ponto de vista jurídico já que a matéria-prima do legislador são as palavras, que deverão ser cuidadosamente escolhidas para representar a vontade social e gerar as consequências escolhidas. Como o Direito se baseia na máxima de que tudo aquilo que não é proibido ao setor privado é para ele permitido, então a lei surge como instrumento de regulação social que somente será aplicada às situações da realidade fática que foram pré-estabelecidas como hipóteses de incidência.

E é justamente essa falta de regulamentação para alguns setores específicos - além da falta de fiscalização - que tem gerado o aparecimento de problemas relacionados à economia digital e suas consequências para a fiscalidade.

De outro lado, a lei precisa ser certa e determinada, prevendo quem está sob seu alcance, sob pena de ultrapassar os limites da validação social, e não apresentar os efeitos esperados e devidos. Logo, sob a ótica da legislação, não parece ser outra a visão mais coerente do que a opção positivista da linguagem para ser aplicada ao Direito, através da qual é o legislador quem vai estabelecer os fatos considerados jurídicos, desenhados dentro da moldura, não se podendo falar em definições abstratas que seriam supostamente extraídas do texto legal por uma decorrência natural.

Além da dificuldade inerente a este exercício, ainda é de se relevar que o legislador está sempre munido de preocupações políticas e sociais, devendo considerar inúmeras variáveis e consequências que podem impactar os sujeitos de direito envolvidos e os indiretamente atingidos. Quando se fala em plataforma digital como sujeito de direito, não se está falando de um conceito jurídico por natureza por ter sido criado pelo legislador, mas pela manifestação social, que é orgânica e mutável. Já logo é possível sentir a dificuldade do enquadramento da plataforma digital na moldura da lei, estática e prospectiva. A lei tem como objetivo regulamentar as situações futuras que nela se enquadrem, porém como o conceito é fluido e recortado da realidade social, já se encontra obsoleto ao tempo em que posto na lei.

É um grande desafio conseguir reunir características que situem em um mesmo grupo as empresas que promovem e intermediam o comércio eletrônico, serviços de pagamento em rede, venda de aplicativos digitais, publicidade *online*, armazenamento em nuvem, participação colaborativa entre consumidores, entre outros infinitos exemplos<sup>37</sup>, pois, como já se disse, embora bastante desenvolvido, esse mercado ainda não saturou e tem bastante terreno para crescer.

---

<sup>37</sup> OECD, "The digital economy, new business models and key features" In *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD Publishing, 2014, Paris, disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264218789-7-e>, pp. 74-84. Acesso em 18 de outubro de 2023.

Nada obstante, mesmo sabendo da dificuldade em se conceituar essa categoria, é importante forçar esse exercício até encontrar uma definição razoável que possa permitir ao menos o delinear de uma parte da categoria. Muito embora tenham sido dados vários nomes a essa estrutura que aqui se chama de plataforma digital, a escolha da nomenclatura pelo legislador influenciará como a matéria será estudada, enfrentada e regulamentada.

É o legislador de cada país que ao fim vai dizer quem é esse sujeito sob o manto da lei. Ele vai passar pelo desafio de sintetizar em um contexto jurídico e juridicizar a série de características que considera relevantes para se dizer que determinado sujeito passivo pode ser considerado uma plataforma digital e que vai ser responsável por atrair o fato social à realização da norma jurídica.

A título de exemplos, enquanto na Austrália o legislador escolheu o termo *plataforma de distribuição eletrônica*, no Canadá se usa *operador de plataforma de distribuição*. Na Índia se usa *operador de comércio eletrônico*. Na União Europeia, o legislador usa o termo *interface eletrônica* e o considera um termo amplo, abrangendo sítios eletrônicos, portais, *gateways*, *marketplaces*, plataformas, interface de programação de aplicação<sup>38</sup>.

Para ser considerada plataforma digital, entretanto, é preciso reunir algumas características básicas de infraestrutura técnica como a manutenção e o gerenciamento da reputação de seus usuários para gerar um ambiente confiável. É essencial existência de um ambiente de desenvolvimento de aplicações por terceiros que permita conexões sistêmicas e melhorias no uso da plataforma, como também é preciso haver uma boa base de dados com gestão e análise de qualidade pela plataforma<sup>39</sup>.

Além desses elementos básicos contidos na plataforma, não se pode esquecer de uma das suas principais características que é o efeito de rede que elas proporcionam, sendo que quanto maior o número de fornecedores e consumidores se utilizando de sua estrutura, mais atrativa ela é em termos de confiabilidade e escalabilidade<sup>40</sup>.

A título de histórico, foi dentro do panorama de crescimento da Internet comercial e avanço das tecnologias de informação e comunicação, na passagem do século, que começaram a surgir as primeiras plataformas como a *Amazon* e o *eBay*, ainda considerados atualmente grandes nomes do setor de tecnologia e que foram os pioneiros e continuam a

---

<sup>38</sup> Ver EUROPEAN COMMISSION, *Online electronic interfaces*, disponível em [https://taxation-customs.ec.europa.eu/online-electronic-interfaces\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/online-electronic-interfaces_en).

<sup>39</sup> ANEESH ZUTSHI, ANTONIO GRILO, “The Emergence of Digital Platforms: A Conceptual Platform Architecture and impact on Industrial Engineering” In *Computers & Industrial Engineering*, Vol. 136, 2019, p. 546.

<sup>40</sup> ANEESH ZUTSHI, ANTONIO GRILO, *The Emergence of Digital Platforms...*, p. 547.

explorar o vasto ambiente comercial da *Internet*. Esse novo modelo de negócio tinha um funcionamento inovador e que ia de encontro com o tradicional.

Isto porque as plataformas digitais não estavam mais focadas em produzir bens e serviços, nem em gerir inventários ou agenciar suas marcas<sup>41</sup>, pelo menos inicialmente, mas surgiram com a simples ideia de funcionarem como intermediárias entre as duas ou mais partes interessadas no negócio e não necessariamente se envolvem em todas as etapas das tratativas. É possível, inclusive, haver mais de uma plataforma com diferentes atividades econômicas na mesma operação, já que seus tipos e objetivos são variados, podendo fornecer serviços de intermediação de compra e venda ou apenas de pagamento, por exemplo.

As plataformas digitais se mostraram como um negócio eficaz e rentável com o passar dos anos. Inclusive, elas se beneficiaram muito com o crescimento das redes sociais, a exemplo do *Facebook*, entre outras, no início dos anos 2000. Esse movimento demonstrou que era possível fazer a ligação não apenas negocial, mas também social e de entretenimento entre pessoas de diversas partes do mundo simultaneamente, quebrando barreiras físicas e geográficas e trazendo com isso muitas oportunidades.

Na sequência, o que também veio a influenciar positivamente o crescimento desse mercado foi o aparecimento e evolução dos *smartphones* e demais acessórios inteligentes, que impulsionou todo o mercado digital, por gerar ainda maior engajamento com as redes sociais e facilitar o acesso ao comércio online através das aplicações ali instaladas.

Mais à frente, ao perceber o potencial de alcance da *Internet* e da interação e confiança das pessoas, as redes sociais também se aproveitaram do modelo de plataforma para adicionar outras possibilidades e expandir seu âmbito de atuação. Nesse sentido é que as redes sociais, que antes possuíam apenas propósito quase exclusivo de conectar pessoas, passaram a ser sinônimo de ambiente comercial de fornecimento de bens e serviços.

Esse fornecimento ocorre não apenas por parte das próprias plataformas, que oferecem serviços de publicidade, mas também quando elas intermediam a venda entre outros fornecedores e seus compradores. Percebe-se desse contexto que do ponto de vista econômico, essas plataformas atuam em duas vertentes, sendo uma a de intermediação entre partes autônomas, e a outra a promoção de seu próprio fornecimento de bens e serviços.

Os usuários, portanto, teriam agora acesso a um universo inteiro de possibilidades à distância de poucos cliques, tendo contato com serviços das mais diversas naturezas como

---

<sup>41</sup> IOANNA. D. CONSTANTIOU, ATILLA MARTON, & VIRPI TUUNAINEN, “Four models of sharing economy platforms” In *MIS Quarterly Executive Journal*, n.º6, vol. 4, 2017, p. 234.

transporte, acomodação, turismo, compras online, em qualquer lugar e a qualquer momento. Além disso, as plataformas deram oportunidades para que qualquer pessoa pudesse se tornar empreendedora e anunciar seus bens e serviços, com muito menos burocracia e maior alcance geográfico, bastando ter acesso à *Internet*.

Na verdade, a expansão de algumas plataformas foi tão grande que elas deixaram de ser intermediadoras de negócios entre outras partes para também produzir e comercializar produtos com sua própria marca, a exemplo da *Amazon* que iniciou como mera distribuidora de livros, mas depois entrou no mercado de eletrônicos lançando sucessos de vendas como o Kindle (livro eletrônico) e a Alexa (assistente de voz).

Aproveitando também desse movimento, surgiram as plataformas da economia compartilhada<sup>42</sup>, conectando pessoas que tinham interesses comuns de compartilhar ou trocar bens ou direitos, normalmente sem muito uso por parte do proprietário, por um período determinado. Em que pese a ideia tenha se iniciado assim, tempos depois essa economia absorveu não apenas bens sem uso, chegando ao ponto de concorrer com setores robustos da economia tradicional, a exemplo da rede hoteleira e de transporte de passageiros (os maiores expoentes da economia compartilhada, conforme se verá no capítulo 4).

Em qualquer de suas vertentes, a realidade da economia digital e o uso das plataformas passou a fazer parte inexorável do cotidiano das pessoas, ao ponto de que qualquer problema ocorrido nas redes tem o potencial de gerar irremediáveis consequências para os negócios e vida das pessoas. Como os comerciantes passaram a usufruir e depender desse canal como fonte de renda extra (complementando a atividade materializada) ou até mesmo primária, então qualquer desestabilidade no sistema poderia causar problemas.

Acontece, todavia, que essa facilidade de entrada no mercado por qualquer sujeito não veio acompanhada das medidas de cautela, de modo que várias pessoas passaram a usufruir dos benefícios do *e-commerce* sem saber que isso poderia gerar consequências fiscais. Isto tem deixado a linha cada vez mais tênue entre meras pessoas singulares anunciando seus pertences obsoletos e verdadeiros contribuintes que deveriam fazer registro formal e fiscal, por se enquadrarem na hipótese de incidência<sup>43</sup>. Na verdade, essa poderia ser uma situação de falta de

---

<sup>42</sup> A economia compartilhada (*sharing economy*) recebeu inúmeras denominações durante os anos, podendo ser identificada também por economia colaborativa, circular, economia de pares, *gig economy*, entre outros. Essa miríade de definições torna difícil a tarefa de conceitualizar o que caracteriza essa economia em termos precisos, cfr. R. BASSELIER, G. LANGENUS, L. WALRAVENS, “The rise of the sharing economy” In *Economic Review*, National Bank of Belgium, Issue III, p. 58.

<sup>43</sup> E.C.J.M. VAN DER HEL-VAN DIJK, M. A. GRIFFIOEN, “Eu VAT Note: Online Platforms: A Marketplace for Tax Fraud?” In *Intertax*, vol. 47, p. 393, disponível em <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/47.4/TAXI2019038>. Acesso em 10 de novembro de 2023.

conhecimento da condição de contribuinte, mas também é possível que tenha havido opção consciente de manipular os fatos e se localizar à margem da incidência normativa fiscal, conforme se verá com mais detalhes nos capítulos seguintes<sup>44</sup>.

Nos moldes atuais se pode dizer que praticamente todos os setores da economia passaram a digitalizar suas operações, de maneira que há plataformas digitais existentes para todos os tipos de serviços, como varejo retalhista, de transporte e logística, de serviços financeiros, de manufatura e agricultura, educação, saúde, entretenimento e mídia, entre outros mais específicos. Tanto é que a literatura já reconheceu que não mais é possível destacar ou segmentar a economia digital para possivelmente torná-la objeto de estudo isolado para análise de seus problemas e tendências, tendo em vista a massificada adoção de seus princípios por todas as searas econômicas<sup>45</sup>.

Não bastasse tudo isso, com o tempo essas plataformas também perceberam o potencial de não só conectar pessoas e vender produtos, mas também armazenar e manipular dados sobre características, comportamentos, tendências e interesses de seus usuários, o que fazia nascer um nicho de mercado valiosíssimo, mais à frente responsável pela expansão gigante do setor.

Elas passaram a usufruir não apenas dos benefícios de serem intermediadoras dos negócios tradicionais, mas também por terem percebido o nicho de vários ramos de negócio e o poder advindo do armazenamento e comercialização de dados. Eles permitem não apenas que as próprias plataformas direcionem melhor seus produtos de acordo com as preferências de cada usuário, como também que elas possam vender anúncios personalizados para outros tipos de empresas que desejam se promover. Logo, com essa descoberta, também entraram no mercado de publicidade que viria a impactar enormemente a economia digital.

As plataformas têm provocado mudanças no cenário comercial não apenas nas transações diretas para consumidores finais (B2C) como também intermediando serviços para outras empresas (B2B), como é o caso do *Alibaba*, site chinês que conecta empresas vendedoras e compradoras em todo o mundo, também do *Amazon Business* e do *ThomasNet*, também voltados ao mercado empresarial e não do consumidor final. Ademais, também há plataformas que prestam serviços de interação direta entre consumidores (C2C), como é o caso do *YouTube*,

---

<sup>44</sup> Isso normalmente acontece nos países em que a lei não prevê margem de isenção do IVA para empresas com baixo faturamento, como é o caso da Holanda e Suécia, cfr. LUISA SCARCELLA, “E-commerce and effective VAT/GST enforcement: Can online platforms play a valuable role?” In *Computer Law & Security Review*, Vol. 36, April 2020, p. 4, disponível em <https://ssrn.com/abstract=4013021>, acesso em 16 de novembro de 2023.

<sup>45</sup> OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264218789-en>, p. 73.

*Amazon Kindle*, e *Tripadvisor*, em que seus usuários é que fornecem e consomem os conteúdos ali inseridos, com classificação e avaliação da experiência.

O modelo tem sido de sucesso e tem alcançado cada vez mais mercados, se popularizando para os mais diversos setores, gerando desafios para os negócios tradicionais, amparados no modelo clássico, que precisam lidar com a forte concorrência. Isto porque tudo que se faz nas plataformas tem relação com o cotidiano das pessoas e tem sido objeto de monetização, como é o caso do Google que faz dinheiro com as pesquisas online, o Facebook que monetiza as redes sociais, o *LinkedIn* que vende serviços nas redes profissionais, o *Uber* que monetiza o transporte, sendo que todos dependem da criação de plataformas que observem onde está a criação de valor e digitalizam mais um aspecto da vida humana<sup>46</sup>.

As primeiras décadas do século XXI têm assistido a uma rápida evolução tecnológica e comercial, impulsionada pela globalização e pela tecnologia, fatores que estreitam as distâncias e reestruturam os antigos modelos de negócios. Inclusive vale salientar que essas plataformas desempenharam um papel ímpar durante a pandemia do COVID-19, já que os negócios amparados no modelo do *e-commerce* não apenas tiveram impacto reduzido durante a crise como, em verdade, se beneficiaram muito dela, tendo expandido ainda mais nesse período, em contraposição ao comércio tradicional. As plataformas ocuparam papel de destaque nesse cenário, demonstrando seu poder de conectar pessoas e manter o funcionamento de várias atividades em um mundo predominantemente estagnado e remoto.

Nessa época, inclusive, assistiu-se à criação e evolução desse modelo de negócio como nunca antes, diante do aparecimento de novas necessidades em várias áreas diferentes, a exemplo da saúde, de alimentação, serviços no geral, entre outros. Ademais, houve um imenso crescimento das plataformas já estabelecidas até então, fazendo com que esse mercado se tornasse ainda mais relevante.

A cada instante essas plataformas já inventaram novas formas de ampliar e tornar seu negócio mais eficiente e menos custoso. Isso inclui desde a utilização de algoritmos em larga escala para projeção de comportamentos, bem como massiva utilização da nuvem para facilitação de acesso, gerando uma infraestrutura que inovou os conceitos da globalização<sup>47</sup>. Nada obstante, mesmo com todo o avanço é sabido que ainda não há saturação desse mercado, ainda havendo muito por ser desenvolvido e implementado.

---

<sup>46</sup> cfr. MARTIN KENNEY, ZYSMAN JOHN, *The Rise of the Platform...*, p. 62.

<sup>47</sup> MARTIN KENNEY, ZYSMAN JOHN, *The Rise of the Platform...*, p. 61.

Todo esse movimento de expansão foi ocorrendo sem que essa economia de plataforma recebesse adequado tratamento normativo e fiscal na União Europeia, o que foi gerando vários problemas durante muito tempo. Nos últimos anos o legislador europeu decidiu se dedicar mais ao assunto e a cobertura fiscal passou a ser mais incisiva sobre esse mercado. As plataformas, por sua vez, farão o possível para estar fora do enquadramento legal, já que o ônus fiscal e o aumento das obrigações vai prejudicar o ambiente de seus negócios e por consequência aumentar o valor de seus serviços.

E é justamente esse o ponto que tem sido preocupante para os Estados, que perceberam o papel relevante que essas plataformas desempenham na economia mundial e a sua tendência crescente, não sendo mais possível ignorar essa realidade. Logo, o poderio e influência que têm não poderiam mais constituir mera estratégia de crescimento dessas empresas, mas deveriam ser fator chave para auxílio no combate aos problemas modernos da fiscalidade, conforme descrição na sequência.

Nesse sentido, mesmo que os bens e serviços que são fornecidos através das plataformas sejam objeto da incidência do IVA, há vários fatores que contribuem para a ausência do efetivo pagamento do imposto nesse contexto, sendo essa a discussão que se pretende demonstrar no presente trabalho.

Estabelecido o estado da arte sobre a nova economia e o desenvolvimento massivo das plataformas digitais nesse contexto, faz-se mister agora explicar como se dá o funcionamento do IVA na União Europeia em termos gerais, para na sequência mesclar os dois pontos, demonstrar os desafios que os Estados Membros enfrentam nesse tocante e o motivo para a inclusão das plataformas como contribuinte presumido.

### **2.3. Sistemática e funcionamento do IVA na União Europeia**

À semelhança de qualquer organização, o Estado também funciona sob a lógica orçamentária, dependendo de receitas para fazer jus às despesas. Os Estados de Direito seguem tal organização a partir do que lhe foi permitido e imposto em sede Constitucional, a fim de que isso seja feito de forma protegida e garantida para seus cidadãos.

A obtenção das receitas é feita através da função arrecadatória do Estado e dentre as suas fontes está o recolhimento dos impostos, o que o caracteriza como um Estado fiscal,

não sendo possível imaginar sua estrutura sem a tal cobrança<sup>48</sup>. Os impostos são uma das espécies de tributos existentes e seguem a máxima de que constituem em uma prestação pecuniária ao Estado impositiva e unilateral, que não seja sancionatória. Dentre as várias classificações dos impostos, para os fins desse trabalho importa mencionar os impostos que incidem sobre o consumo como é o caso do IVA, presente no fornecimento geral de bens e serviços e por isso pago por toda a população.

O IVA é um dos maiores expoentes da tributação indireta, sendo considerado um dos maiores sucessos na implementação de impostos (já foi adotado por cerca de 170 países), consistindo em importante fonte de receitas mundialmente<sup>49</sup>. Embora cada jurisdição possua um desenho diferente para as regras específicas do imposto, a sua essência que tem dado certo é basicamente a mesma. Na Europa, especificamente, o IVA é uma importante fonte de receita dos Estados e também da Comunidade Europeia, já que parte da sua arrecadação vai para o financiamento da administração do mercado comum<sup>50</sup>.

O objetivo do imposto é gravar apenas o consumo, isto é, que o ônus real fique a cargo apenas do último consumidor da cadeia, porém sua liquidação ocorre normalmente de maneira fracionada, durante toda a sequência produtiva pelos vários sujeitos envolvidos, a fim de que os riscos de incorreções nas declarações e de fraude sejam repartidos por todos eles. Essa característica do IVA é a não cumulatividade. Entretanto, para manter o objetivo inicial, sem onerar as empresas envolvidas no processo, seu funcionamento ocorre de modo que cada fornecedor liquida o imposto quando faz a saída da mercadoria, e, por conseguinte, isso gera o direito de dedução do seu valor pelo próximo adquirente da cadeia produtiva<sup>51</sup>.

Isso é derivado de outra característica do imposto que é o sistema de neutralidade, ou seja, o imposto deve perpassar toda a cadeia produtiva de forma neutra sem gravar ninguém em específico. Idealmente, cada etapa da cadeia deve pagar o IVA na saída e abater disso o

---

<sup>48</sup> JÓNATAS E. M. MACHADO, PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *Manual de direito fiscal: perspectiva multinível*, Almedina, 2018, p. 9.

<sup>49</sup> Até meados do século XX o IVA não era tão popular, até porque os países da OCDE adotavam o imposto sobre as vendas; entretanto, 20 anos mais tarde teria começado a crescer em popularidade, impulsionado por ser medida obrigatória de implantação para adesão à União Europeia e pela neutralidade que oferecia ao funcionamento económico. Até 1º de novembro de 2020, 170 países e territórios no mundo haviam implementado o IVA, cfr. OCDE, *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, OECD Publishing, Paris, 2020.

<sup>50</sup> Para maior detalhamento sobre as características fundamentais do IVA na União Europeia, ver XAVIER DE BASTO, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1991; CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 6ª Edição, Almedina, 2014; EMANUEL VIDAL DE LIMA, *IVA Comentado e Anotado*, Porto Editora, 2003; SÉRGIO VASQUES, *Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2015.

<sup>51</sup> CLOTILDE CELORICO PALMA, “A interpretação das normas de isenção de IV pelo Tribunal de Justiça da União Europeia – algumas notas” In *Estudos de IVA III*, Almedina, Coimbra, 2016, p. 111.

valor que foi pago anteriormente, deixando para o último adquirente, consumidor final, o ônus de arcar com seu efetivo pagamento. É um imposto de muitos benefícios para as administrações fiscais, já que consiste em uma receita praticamente estável, com taxas relativamente razoáveis e baixos custos de coleta, gravando todos de forma igual e embutida dentro do consumo, dotado de certo efeito anestésico e invisível<sup>52</sup>.

Destaque-se que o IVA não é a única modalidade de imposto indireto. Há outros métodos de agravamento do consumo, que podem ser cumulativos ou não, bem como de incidência monofásica ou plurifásica, sendo que cada jurisdição vai definir seus contornos e peculiaridades. A não cumulatividade do IVA o torna atrativo para que seja de fácil implementação e transparência no que tange ao montante pago de imposto em cadeias longas de suprimento. Ademais, por ser de cobrança plurifásica faz com que o ônus da sua arrecadação e cobrança fique repartido por todos os sujeitos envolvidos.

Todo aquele que exercer atividade econômica independente de transmissão de bens ou serviços de forma habitual será considerado sujeito passivo do imposto salvo exceções legais. Entretanto, é possível que a lei atribua essa obrigação a pessoa diversa, através da substituição tributária passiva. Ela consiste em técnica de deslocação da obrigação de pagar o imposto do contribuinte original para outra pessoa vinculada ao fato gerador, normalmente por motivos de maior facilidade de cobrança e arrecadação<sup>53</sup>. O substituto tem a obrigação de reter o imposto e entregá-lo ao Fisco em nome do substituído.

Essa noção é importante para entender mais à frente o fenômeno legal que tem sido implementado pela União Europeia com a responsabilização das plataformas digitais pelo IVA dos comerciantes que utilizam de sua estrutura, sendo uma manifestação explícita da substituição tributária do contribuinte original em nome da maior facilidade e arrecadação.

Na União Europeia, no passado, a tributação indireta se dava de formas múltiplas e diferentes por cada Estado Membro. Entretanto, com a fundação da Comunidade Europeia e assinatura do Tratado de Roma, o regime de tributação foi objeto de um plano de harmonização de suas regras nas décadas de 60/70 do século XX. Isto porque estava previsto no Tratado a harmonização das leis dos diversos países relativas a impostos indiretos<sup>54</sup>.

A escolha pelo IVA como representante do imposto harmonizado na União Europeia se deu em razão da sua característica de não cumulatividade, que permitiria a sua

---

<sup>52</sup> JOÃO OLIVIER DA COSTA RAMADAS, *A tributação da economia digital: o IVA no e-commerce*, Dissertação de Mestrado em Direito apresentada à Faculdade de Direito do Porto, 2019, p. 18.

<sup>53</sup> SÉRGIO VASQUES, *Manual de direito fiscal*, 2ª Edição, Almedina, 2018, p. 388.

<sup>54</sup> Ver artigo 93 do Tratado de Roma, atualmente regido pelo artigo 113 do Tratado de Funcionamento da União Europeia, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>.

implementação de acordo com o que pretendia o Tratado de Roma. Até então cada país possuía seu próprio regime com impostos que, na sua maioria, eram cumulativos com efeito cascata e que não permitiam determinar com exatidão o montante pago nas operações de exportação e importação para fins de ajuste entre os Estados, o que seria inviável no contexto comunitário. É que isto provocaria uma distorção de concorrência, pois haveria tomada de decisão de fixação de estabelecimentos em certos países por esse motivo<sup>55</sup>.

Esse sistema não era desejável por não ser eficiente nem justo e havia a previsão do impacto negativo que a existência concomitante de diferentes taxas e regras poderia gerar em um ambiente de livre comércio e trânsito de pessoas e bens<sup>56</sup>.

Na União Europeia, o cumprimento dos objetivos estampados nos Tratados assinados entre seus membros é feito através dos seus principais instrumentos legais que são os Regulamentos (totalmente vinculativos e de transposição integral obrigatória pelos países) e as Diretivas (de objetivo vinculante, mas de transposição de conteúdo adaptável pelos Estados).

Os processos legislativos na União Europeia se desenvolvem sob uma perspectiva de uniformização – materializado pelos regulamentos e aplicação estandardizada das normas - ou de harmonização através das Diretivas. No âmbito fiscal, entretanto, nota-se que a harmonização é predominante, com certa escassez de Regulamentos nesse sentido<sup>57</sup>.

A criação do sistema comum do IVA foi sendo feita através de Diretivas, que serviriam de guia para os Estados adaptarem sua legislação interna, sendo livres para escolher a melhor forma de fazê-lo, contanto que o resultado fosse cumprido. Entretanto, mesmo havendo o guia comum (Diretiva), como as legislações de cada país são diferentes e a sua interpretação e aplicação também o são, a harmonização tem sido um processo muito complexo desde o início, principalmente com relação às regras de transmissão intracomunitária de bens e definição das regras de competência territorial da titularidade do tributo, conforme discutido mais à frente.

Uma vez decidido que o IVA seria a modalidade escolhida, foi publicada a Primeira Diretiva pela Comunidade Europeia que reconhecia a necessidade da implementação do sistema comum do imposto por etapas, a iniciar pela eliminação dos impostos cumulativos por parte de cada Estado e adoção do sistema comum do imposto, ainda que sem uniformidade de

---

<sup>55</sup> EMANUEL VIDAL DE LIMA, *Imposto sobre o valor acrescentado*, 7ª Edição, Porto Editora, 1998, p. 13.

<sup>56</sup> FRANK NELLEN, AD VAN DOESUM, SIMON CORNIELJE, HERMAN VAN KESTEREN, *Fundamentals of EU VAT Law*, Países Baixos, Wolters Kluwer, 2020.

<sup>57</sup> HUGO FLORES DA SILVA, *Sistema Fiscal Português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a identificação de um conjunto coerente de impostos*, AAFDL Editora, 2021, pp. 680-681.

taxas e isenções, o que ficaria para uma segunda etapa. Foi publicada na sequência a Segunda Diretiva, mais direcionada ao estabelecimento de princípios e regras gerais do sistema implementado pela Primeira Diretiva, com definição de sua estrutura e assegurando neutralidade nas relações intracomunitárias<sup>58</sup>.

Alguns anos mais tarde, o Conselho da Comunidade decidiu que o IVA também seria responsável por contribuir para a formação dos recursos orçamentais da Comunidade, o que demandou uma regulamentação mais à fundo do IVA comum para garantir uniformidade na base tributável. Isso provocou mudanças profundas nas Diretivas anteriores, com maior grau de detalhamento sobre o regime, a ponto de ter deixado os Estados com pouca liberdade para escolher caminhos próprios.

Outro detalhe é que a organização das normas das primeiras diretivas não era intuitiva, de modo que tais questões foram revistas na elaboração da Sexta Diretiva, com capítulos mais bem dispostos e a criação de um verdadeiro regime geral do imposto.

Um dos maiores desafios do IVA no contexto da União Europeia sempre foi a definição das operações plurilocalizadas, nomeadamente as transações intracomunitárias, que pouco a pouco foram se tornando mais relevantes e causando vários problemas práticos.

Para a Comissão Europeia, “[u]m sistema de IVA com uma base de incidência ampla, de preferência com uma taxa única, aproximar-se-ia do ideal de um imposto de consumo que permite minimizar os custos de conformidade”<sup>59</sup>, o que alegadamente seria possível através do fim das fronteiras entre os países membros e adoção do princípio da tributação na origem. Ficou acordado que as fronteiras seriam abolidas a partir de 1º de Janeiro de 1993<sup>60</sup> e o mercado comum estaria finalmente implementado.

O regime ideal nesse contexto seria considerar a União Europeia inteira como um único país no que tange às transmissões intracomunitárias, de modo que a sistemática a ser aplicável se assemelharia ao funcionamento básico do IVA, de que o imposto seria liquidado pelo fornecedor em seu país de origem e o adquirente teria o direito de dedução no país de destino.

A formação do mercado único, em uma acepção literal, entretanto, demandaria a completa uniformização dos impostos indiretos dos países, inclusivamente das suas taxas. Essa

---

<sup>58</sup> EMANUEL VIDAL DE LIMA, *Imposto sobre o valor*, op. Cit, p. 19.

<sup>59</sup> EUROPEAN COMMISSION, Livro Verde: Sobre o Futuro do IVA (COM(2010) 695 final), disponível em <https://op.europa.eu/pt/publication-detail/-/publication/03805740-94ca-401a-8106-50e46cbd57de/language-pt>, p. 5.

<sup>60</sup> Diretiva do Conselho de 16 de Dezembro de 1991 que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE (91/680/CEE), disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:01991L0680-20091130>.

medida seria drástica para os Estados, pois demandaria a cessão de grande parte da soberania em matéria fiscal em curto espaço de tempo, o que estava fora de cogitação.

O que seria possível fazer era adotar um sistema de reembolso entre eles, ou então seria necessária a criação de uma entidade centralizada para gestão e recolhimento do IVA e posterior distribuição entre os Estados Membros. A prática de reembolsos e compensações constitui de certa forma uma política de integração negativa, já que apenas remedia o problema e não cria soluções. Pode gerar um efeito repelidor entre os Estados e causar mais disputas pelas diferenças de regimes entre eles. De outra sorte, um sistema harmônico seria uma política integrativa positiva, mas que demanda ação coordenada e tendente à fusão das economias nacionais<sup>61</sup>. Essa realidade sempre foi rejeitada e não se vê uma perspectiva de mudança.

Por outro lado, como se trata de um imposto sobre o consumo, defende-se que a lógica é que a arrecadação esteja sob a competência do país onde ele ocorre. Por isso que, quando se trata de operações que envolvem mais de uma jurisdição, a ideia original acima de tributação no país de origem causaria rompimento da lógica de tributação pelo país de consumo, que é o país do destino, com a consequente perda de arrecadação fiscal imediata e em maior escala para os países naturalmente importadores de bens e serviços.

Por conta das aludidas razões, a Comissão Europeia decidiu implementar um sistema que fosse transitório<sup>62</sup> para que os países não fossem surpreendidos com regras que afetassem sua arrecadação logo de imediato. Nesse momento foram abolidas de vez as fronteiras aduaneiras entre os países membros e renomeação das operações de exportação e importação para venda e aquisição intracomunitária de bens respectivamente.

Com relação ao funcionamento geral do imposto para as transmissões intracomunitárias de bens, o sistema definiu que o IVA ficaria sob titularidade do país de destino, de modo que a saída do país de origem seria isenta e a aquisição no país de destino sofreria o agravamento. Essa sistemática deveria durar até 1997, quando seria finalmente substituída pelo sistema definitivo, o qual, contudo, nunca chegou a se estabelecer.

As principais críticas a esse sistema que, apesar de intitulado como transitório acabou por se tornar definitivo, podem ser resumidas a basicamente três: (i) a tributação no destino trata desigualmente as empresas nacionais e estrangeiras, pois em operações locais os fornecedores liquidam o imposto, ao passo que na intracomunitária é o adquirente; (ii) a saída livre de imposto de um país para o outro aumenta as chances de fraude por ausência de

---

<sup>61</sup> EMANUEL VIDAL DE LIMA, Imposto sobre o valor acrescentado, 7ª Edição, Porto Editora, 1998, p. 12.

<sup>62</sup> Regime criado pela Diretiva 91/680/CEE, de 16 de dezembro de 1992.

liquidação; e (iii) como a tributação é no destino conforme suas regras e taxas, isso acarretaria concorrência fiscal entre os Estados<sup>63</sup>.

De outra sorte, há quem defenda que esse regime transitório foi o que possibilitou o início da implementação do mercado único, a preservação da soberania dos Estados (que tinham a liquidação e consumo ocorrendo no mesmo local) e manteve a neutralidade do imposto, sendo satisfatório para as regras da Comunidade até então<sup>64</sup>. Ademais, várias instituições internacionais defendiam que o princípio da tributação no destino seria o mais correto para o IVA, tendo em vista que preserva a competência tributária para o país onde o consumo efetivamente ocorre, fora que não exige que o país da saída tribute suas “exportações” e o país de entrada tenha que garantir um crédito baseado na ficção de que o fornecedor já teria pago na origem<sup>65</sup>.

Logo, mesmo ao contrário do que se intitulou como projeto inicial, de tributação definitiva na origem, esse sistema atual seria o melhor de acordo com a opinião majoritária. A Comissão Europeia, inclusive, veio a reconhecer mais tarde a inviabilidade política da tributação na origem e decidiu manter o esquema da tributação no destino<sup>66</sup>.

A Sexta Diretiva ficou vigente até 2006 e durante esse período sofreu inúmeras mudanças, reflexo da tentativa dos Estados de adaptação da legislação à nova economia e à realidade pungente. Ocorre que as emendas foram tantas que a Diretiva passou a ficar incompreensível, de difícil leitura, pois os artigos possuíam imensas referências a outros em uma sequência longa e perpassando diferentes documentos legislativos. Ademais, a ordem das suas disposições também não era clara nem lógica.

---

<sup>63</sup> JOSÉ VALDEMAR MACHADO DOS SANTOS ALVES SOUSA, *Da Tributação no Destino à Tributação na Origem – Em busca de um modelo para o IVA na União Europeia*, Dissertação de Mestrado apresentada na Universidade do Porto, 2013, p. 14-15.

<sup>64</sup> JOSÉ VALDEMAR MACHADO DOS SANTOS ALVES SOUSA, *Da Tributação...*, p. 17.

<sup>65</sup> De modo explícito, a OCDE defende a adoção do princípio do destino como regra, cfr. OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action1 – 2015 - Final Report*, 2015, p. 30, disponível em <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>, acesso em 23 de outubro de 2023; também no mesmo sentido a Organização Internacional do Comércio é da opinião de que as exportações devem seguir livres de encargos, os quais deverão ficar sob titularidade do país do importador, portanto o princípio do destino seguiria essa mesma lógica, cfr. Nota de rodapé n.º 1 do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias, disponível em [https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/24-scm.pdf](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/24-scm.pdf). Acesso em 23 de outubro de 2023.

<sup>66</sup> Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu sobre o futuro do IVA Para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único (COM(2011) 851 final), de 6 de Dezembro de 2011, disponível em [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/com\\_2011\\_851\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/com_2011_851_en.pdf), acesso em 29 de outubro de 2023 e Conclusões do Conselho Europeu sobre o futuro do IVA, 3167th Encontro do Conselho de Assuntos Económicos e Financeiros, 2012, disponível em [https://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms\\_data/docs/pressdata/en/ecofin/130257.pdf](https://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/130257.pdf). Acesso em 5 de novembro de 2023.

Isso gerou a necessidade de reestruturação da legislação vigente, de maneira que em 2006, para racionalizar e esclarecer o emaranhado legislativo relativo ao sistema comum do IVA na União Europeia, o Conselho revogou a Sexta Diretiva e suas referências a outras Diretivas, pela publicação da Diretiva 2006/112/EC, também conhecida como Diretiva do IVA (DIVA) e que entrou em vigor em 1º de Janeiro de 2007.

Em relação ao conteúdo anterior, pouco foi alterado, sendo que as mudanças se deram mais em relação à estrutura. Ela foi elaborada com uma ordem lógica mais interessante e de melhor compreensão para seus interlocutores, além de concentrar toda a matéria sobre o assunto que era tratada nesse tipo de veículo legal.

Acontece que, como o conteúdo permaneceu mais ou menos o mesmo, que tinha bases definidas ainda em 1993, já não conseguia se amoldar à realidade social, que vinha sofrendo constantes e aceleradas mudanças, nomeadamente em razão dos desafios impostos pela economia digital. A desmaterialização da economia e estreitamento das distâncias desafiou os antigos conceitos de território a exemplo das alusões a país de residência, país da fonte, e também quaisquer referências a país de origem e de destino, especialmente nas transmissões internacionais e intracomunitárias.

Assim, as operações que envolviam múltiplos territórios acabavam ficando à margem da incidência tributária, tendo em vista que a legislação não era capaz de absorvê-las. A escolha do princípio da origem ou do destino tinha que ser revista novamente, bem como a resignificação da sujeição passiva, abarcando outros envolvidos. Isso provocou a necessidade de mais mudanças, que foram ocorrendo lentamente durante os vários anos até o advento do IVA na Era Digital.

A ideia é que a sistemática inicialmente definida se aplicaria, regra geral, para o fornecimento de ambos bens e serviços, mas a verdade é que essas duas realidades caminham em paralelo, nem sempre seguindo iguais tratamentos pela Diretiva do IVA. Com relação ao fornecimento de bens é mais fácil visualizar seu fluxo intracomunitário, pelo natural deslocamento do bem, entretanto já não ocorre da mesma forma com os serviços, que sempre se mostraram mais desafiadores, especialmente na era digital.

Vale dizer que inicialmente a Diretiva do IVA previa que o fornecimento de serviços seria tributado no país de estabelecimento do prestador, entretanto, para se adequar cada vez mais à tributação no destino do consumo nos casos de operações intracomunitárias, na lógica do que foi apontado acima, essa regra foi alterada em 2010 de modo que o artigo 44 da Diretiva passou a prever que se o serviço fosse prestado a outra empresa em outro Estado Membro, devem ser aplicadas as regras do destino.

O local do fornecimento de serviços ao consumidor final (B2C) permaneceu como o estabelecimento do prestador em regra. Não obstante, várias exceções foram sendo adicionadas com o tempo para tentar se adequar cada vez mais à lógica da tributação no destino do consumo<sup>67</sup>. Logo, serviços prestados por intermediários, serviços relacionados a bens imóveis, ou transporte, venda de ingressos de eventos, serviços de hotelaria e restaurante, foram todos especificados na Diretiva do IVA para obter tratamento distinto no que tange o local da tributação, mais alinhado com o do consumo. Também nesse sentido, como o presente tema está bastante relacionado à economia digital e às mudanças legislativas no seu contexto, vale mencionar que, em 2015, as regras de fornecimento de serviços eletrônicos e serviços de telecomunicação também foram contempladas pelas mudanças e tais serviços passaram a ser tributados no país de consumo.

No caso dos serviços eletrônicos, a motivação para o abandono da tributação da origem não se dava apenas para beneficiar o Estado de destino, mas também para garantir isonomia em relação aos serviços importados. Isto porque com o advento da economia digital e a possibilidade de o serviço ser prestado em qualquer local, sem deslocamento de nenhum bem físico a não ser de dados informáticos, muitas transações importadas estavam sendo prestadas sem o correspondente pagamento do imposto, já que a regra era a tributação na origem.

Essa situação estava posta e isso foi se estabelecendo entre os países membros, aos poucos se acostumando às novas regras. Entretanto, ao tempo em que os Estados ainda se organizavam em termos administrativos para controle interno dos fluxos de fornecimento (diante da supressão das fronteiras e fiscalização aduaneira entre Estados), bem como organização da legislação interna para acomodar a nova realidade, as empresas já se aproveitavam das lacunas legais existentes.

Como o funcionamento do IVA para o fornecimento intracomunitário de bens e serviços passou a ser feito sob a sistemática da saída livre de imposto e aquisição gravada no Estado de consumo, isso abria espaço para muitas fraudes, pela circulação de bens e serviços desagravados, na esperança de que o adquirente o fizesse quando fizesse o recebimento.

Quando o fornecimento se dava entre empresas (B2B), o problema era minimizado com a implementação do mecanismo de autolancamento (*reverse charge*), mas quando se tratava de consumidor final (B2C), esse sistema não funcionava, pois depende de contabilidade

---

<sup>67</sup> Para ver um resumo acerca das regras do IVA relacionadas ao local da tributação, cfr. TAXATION AND CUSTOMS UNION, *Where to tax?* disponível em [https://taxation-customs.ec.europa.eu/where-tax\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/where-tax_en), acesso em 6 de dezembro de 2023.

organizada, sendo exatamente ele que trazia os maiores desafios de arrecadação no sistema da tributação no destino.

Uma das primeiras alterações relevantes que ocorreu em razão da nova realidade tecnológica foi a alteração da competência territorial na prestação plurilocalizada dos serviços de rádio, televisão e transmissão (TBE), cujo volume estava crescendo na época, pois eram justamente os serviços que conferiam a infraestrutura necessária para implementação da economia digital.

Como visto, havia uma reconhecida dificuldade de aplicar a regra do IVA para esses serviços específicos, então uma das primeiras alterações relevantes foi a de fixar uma regra especial para esses serviços quando a prestação era para consumidor final (B2C), pois antes o prestador estrangeiro acabava não pagando IVA, já que era de competência do país de origem (caía na regra geral do estabelecimento do prestador)<sup>68</sup>.

Com a nova regra, o objetivo inicial foi o de garantir igualdade entre as empresas nacionais e as empresas estrangeiras, para que essas últimas depositassem algum IVA dentro da Comunidade Europeia. Mais tarde, para que houvesse igualdade também em relação aos prestadores europeus, a regra foi alterada para determinar que a partir de 2015 qualquer prestação de serviço dessa natureza para consumidor final deveria ficar sujeita ao IVA no país de destino do consumidor, independentemente da origem da empresa<sup>69</sup>.

Isso, todavia, demandava o registro e pagamento do IVA por parte dos prestadores em vários países, com alto custo de conformidade envolvido, o qual foi estimado em cerca de 8 mil euros anuais pela Comissão Europeia só de custos com burocracia para as empresas que praticam vendas à distância<sup>70</sup>.

Em razão disso, foi criado o regime especial do Mini Balcão Único (*mini one stop shop - MOSS*), que se propunha a facilitar o cumprimento das referidas obrigações para os serviços de TBE acima descritos. Era de caráter facultativo e através dele a empresa cumpriria seus encargos no estado onde estabelecida (para as europeias) ou no país onde registradas (para as estrangeiras), devendo entregar única declaração trimestral a esse respeito. Isso já representou um grande avanço no quesito burocracia, reduzindo seus custos e aumentando a eficiência.

---

<sup>68</sup> Essa alteração foi realizada ainda no contexto da Sexta Diretiva (Diretiva 77/388/EEC) alterada pela Diretiva 2002/38/EC, de 7 de Maio de 2002.

<sup>69</sup> A Diretiva 2008/8/EC do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, alterou a Diretiva do IVA no tocante ao local da prestação de serviço. No mesmo sentido, o Regulamento de Execução n.º 1042/2013, de 7 de outubro de 2013.

<sup>70</sup> Ver *Fact Sheet, Modernizing VAT for e-commerce: Questions and Answers*, 2017, disponível em [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/memo\\_16\\_3746/MEMO\\_16\\_3746\\_EN.pdf](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/memo_16_3746/MEMO_16_3746_EN.pdf). Acesso em 5 de novembro de 2023.

Em conjunto com a alteração do local de prestação de serviços eletrônicos e de telecomunicações, o MOSS representou o maior avanço desses tempos, tendo sido capaz de gerar em 1 ano o registro de 14.000 empresas e arrecadação de quase 3 bilhões de euros no primeiro ano, que evoluiu para 5 bilhões em 2019<sup>71</sup>.

Como o controle dessas operações, nomeadamente as plurilocalizadas, dependiam de um alto nível de fiscalização pelos Estados Membros, algumas medidas de cooperação entre eles foram sendo estabelecidas, muito embora a passos muito lentos. Assim, é importante destacar o regime de troca de informação entre os Estados Membros, de maneira que podiam acessar dados importantes principalmente no tocante às operações intracomunitárias.

São várias as formas de cooperação entre os países, podendo ser citada a Diretiva 2010/24/EU, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas, por exemplo, a qual é complementada pelo Regulamento 1189/2011, que fixa suas normas de execução. Essa norma permite que haja cooperação através de vários instrumentos como troca de informações, assistência à notificação de documentos, cobrança e medidas cautelares, aplicáveis a praticamente todos os impostos, inclusive o IVA, salvo exceções.

No âmbito do IVA, de forma específica, é importante citar o regime que está previsto no Regulamento n.º 904/2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado. Ele se relaciona mais à troca de informação entre os países, permitindo que ela seja feita de várias formas como envio espontâneo, requerimento, envio automático, bem como possibilita a realização de auditorias e programas de fiscalização de empresas em conjunto. Esse sistema foi instituído em 2010 e é controlado pela rede Eurofisc, composta por integrantes dos 27 Estados Membros.

Tais instrumentos são de extrema importância no contexto aqui trabalhado, tendo em vista que cada vez mais a complexidade do ordenamento jurídico europeu vem a requisitar que os Estados estejam integrados e com expectativas mútuas alinhadas. É preciso fomentar a confiança entre os países membros e se utilizar mais da troca de informações, para verificar e exigir que cada país advogue pelo outro em uma maior sintonia na cobrança do crédito fiscal.

Até 2015 as aludidas regras do IVA se aplicavam independentemente de o sujeito passivo ser plataforma digital ou não, já que não havia nenhuma regra em especial em vigor para essa categoria, mas tudo mudou a partir desse ano, pois o foco da Comissão Europeia

---

<sup>71</sup> Ver TAXATION AND CUSTOMS UNION, *European Commission presents statistics for the VAT Mini One-Stop-Shop (MOSS)*, disponível em [https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/european-commission-presents-statistics-vat-mini-one-stop-shop-moss-2019-09-09\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/european-commission-presents-statistics-vat-mini-one-stop-shop-moss-2019-09-09_en). Acesso em 29 de outubro de 2023.

passou a ser basicamente envolver esses sujeitos na arrecadação do imposto e aumentar suas responsabilidades, como se verá adiante.

A economia digital trouxe muitas inovações e desafios, e isso refletiu diretamente na arrecadação fiscal, pelo aumento de fraudes e falta de adequação da lei à realidade fática. Esses aspectos serão detalhados e melhor tratados no tópico a seguir, para demonstrar que a sistemática básica do IVA, conforme explicado acima, já não vem funcionando nem se adequando à realidade digital, obrigando os países membros da União Europeia a repensarem o sistema comum do IVA com urgência.

#### **2.4. Desafios da nova economia para o IVA**

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é uma das mais importantes fontes de receita da União Europeia, mas sua arrecadação tem sofrido grandes perdas nos últimos anos. E isto se dá, dentre os motivos elencados pela Comissão Europeia, pelos novos modelos de negócios que não mais se alinham à antiquada legislação, bem como pelos artificiosos esquemas perpetrados por grandes empresas que maliciosamente se utilizam das lacunas legislativas para se beneficiar e fraudar as regras, gerando situações de desigualdade e perda de receitas fiscais.

Os desafios fiscais enfrentados pelos Estados têm ocorrido em várias vertentes, mas são nítidos os efeitos que a crise de soberania e poder têm provocado ao redor do mundo. Houve uma alteração da atividade comercial predominante que saiu de uma base física e manufatureira para focar nos intangíveis, com alta mobilidade dos meios de produção e do capital, não havendo mais uma relação direta da empresa e da sua geração de valor com determinado país<sup>72</sup>.

Com o estreitamento das distâncias e facilitação do comércio *online*, pelo avanço da globalização em seu modelo moderno, isso promoveu no início dos primeiros anos do século XXI o crescimento exponencial do volume das transmissões internacionais e intracomunitárias. E as consequências desse movimento passaram de uma realidade de irrelevância para totalmente desafiadora para os Estados, que tiveram que desenvolver políticas e alternativas em combate à perda de arrecadação.

A economia se tornou desmaterializada e as operações de maior valor envolvem alto processamento de dados e de bens intangíveis. Abandonou-se a primazia de bens para focar na prestação de serviços, que dá mais retorno e pode ser plurilocalizada com maior facilidade.

---

<sup>72</sup> ANA PAULA DOURADO, *Governança Fiscal Global*, 2ª Edição, Almedina, p. 27.

O que antes era facilmente rastreável como o comércio linear de bens, que estava submetido ao controle de fronteiras e pagamento de impostos e taxas aduaneiras, hoje se tornou irrastreável pela desmaterialização. Ficheiros são transmitidos eletronicamente com potencial perspectiva de se converterem em bens impressos em 3D caso seja da vontade do adquirente, sem a necessidade de transmissão física, logo sem qualquer agravamento de imposto, o que seria diferente se tal objeto tivesse sido vendido materializado<sup>73</sup>. Esse é apenas um exemplo da nova realidade econômica.

A economia digital tem crescido acima das expectativas e, por isso, tem atraído cada vez mais negócios interessados, com perspectivas de maior evolução para os próximos anos. Em 2017, foi constatado que as vendas do e-commerce geraram uma receita global de mais de 2 trilhões de euros, sendo 530 bilhões na União Europeia<sup>74</sup>, época em que o primeiro pacote de mudanças relativas ao IVA na economia digital estava sendo publicado na região. Ao mesmo tempo, o déficit relativo ao IVA era estimado em 5 bilhões, sendo 1 bilhão referente às importações de pequeno valor, com perspectiva de crescimento. São estatísticas e valores que não podiam deixar de ser notados e enfrentados pelos Estados Membros, ainda sob um sistema fiscal arcaico, complexo e burocrático.

Os Estados não estão preparados para a nova realidade que se converte dia após dia. Muito já se evoluiu desde que o Estado baseava sua receita majoritariamente sobre a exploração de seu patrimônio, através de receitas diretas, sendo que agora predomina o financiamento através dos impostos, que precisam seguir regras previamente instituídas e legitimadas pelos cidadãos através de seus eleitos<sup>75</sup>.

As consequências da economia digital não podem fazer com que o avanço sobre o contribuinte seja de maneira irrefreada e puramente por reflexo, mas deve cumprir pressupostos fiscais, por mais complexa e difícil que seja a situação. A situação do IVA é desafiadora, nomeadamente no contexto da desmaterialização da economia e dificuldade no rastreamento das operações digitais, porém as garantias dos contribuintes não foram substituídas.

Na Europa, em que pese a constante tentativa de implementação do mercado comum desde o século XX, com regras supostamente uniformizadas, há um ambiente de alta complexidade comercial e fiscal.

---

<sup>73</sup> ANDREIA BARBOSA, “Os direitos aduaneiros e os bens intangíveis – quo vadis?” In *Nós e os Impostos II* – org. Carlos Baptista Lobo e Clotilde Celorico Palma, Almedina, 2023, p. 211.

<sup>74</sup> Ver Commission Staff Working Document Impact Assessment Report, SWD(2022) 393 final, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:52022SC0393>, acesso em 20 de novembro de 2023.

<sup>75</sup> JOÃO RICARDO CATARINO, “Teoria Fiscal” In *Lições de Fiscalidade – Vol I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, coord. João Ricardo Catarino, Vasco Branco Guimarães, 6ª Edição, Almedina, 2018, p. 16-17.

Aliás, a complexidade e burocracia atreladas ao cumprimento das obrigações relativas ao IVA sempre foram motivo de reclamação por parte dos contribuintes, nomeadamente das pequenas empresas. O custo para ser *compliant* sempre foi alto, em especial se a empresa decidisse ampliar o escopo de suas prestações para além do território nacional, entrando no mercado de transmissões transfronteiriças<sup>76</sup>.

E quando a tributação influencia a decisão negativamente da empresa para participar de um mercado e expandir suas operações, se tornando um verdadeiro obstáculo, isso viola frontalmente o princípio da neutralidade, tão caro à sistemática do imposto, bem como destrói a perspectiva de construção do desejado mercado único europeu<sup>77</sup>.

A existência de um ambiente de negócios complexo incentiva a fraude e a busca por soluções muitas vezes ilícitas para burlar a legislação. E isto foi realidade por muito tempo na União Europeia, principalmente com o crescimento do *e-commerce* internacional e facilidade de transmissão intracomunitária de bens. É tão fácil burlar a legislação e fazer operações plurilocalizadas livre do imposto que a BBC - empresa inglesa de televisão e comunicação - fez um teste proposital e realizou uma importação de bens vindos da China para o Reino Unido através das plataformas *Amazon* e *eBay*, sem pagar o IVA, sendo que a operação além de ter entrado no país sem agravamento, não gerou qualquer advertência ou busca de informações por parte da autoridade fiscal<sup>78</sup>. Essa situação demonstra que as autoridades fiscais e aduaneiras não possuem estrutura suficiente para lidar com os desafios digitais.

Não bastasse isso, outro problema relacionado à tributação indireta, principalmente nesse novo contexto de digitalização da economia, é a transformação do tipo de consumo, que passou de uma lógica de predominância de fornecimento de bens físicos no auge da era industrial do século passado para um alto nível de fornecimento de bens intangíveis e serviços (conteúdos baixados da Internet ou compartilhados)<sup>79</sup>.

---

<sup>76</sup> Segundo relatório da consultora EY, em estudo encomendado pela Comissão Europeia, merece destaque o volume de obrigações adicionais associadas ao cumprimento do IVA principalmente nas operações intracomunitárias, destacando-se o alto custo e a falta de clareza pelas diferentes regras existentes nos vários países membros, fazendo algumas empresas desistirem de entrar nesse mercado, cfr. ERNST & YOUNG, *Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods, Feasibility and economic evaluation study - Final Report*, 2015, p. 41.

<sup>77</sup> Cfr. Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu sobre o futuro do IVA, Para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único, COM(2011) 851 final, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52011DC0851>, acesso em 20 de novembro de 2023, p. 3-4.

<sup>78</sup> Ver BBC PANORAMA, *The fraud costing the UK £1bn a year*, disponível em <https://www.bbc.com/news/business-42143849>, acesso em 2 de dezembro de 2023.

<sup>79</sup> FRANK NELLEN, AD VAN DOESUM, SIMON CORNIELJE, HERMAN VAN KESTEREN, *Fundamentals of EU VAT Law*, Países Baixos, Wolters Kluwer, 2020.

E a consequência disso é que, como a cadeia de prestação de serviços e a correlacionada incidência do IVA são muito mais complexas do que a de fornecimento de bens, aumenta a dificuldade das administrações fiscais de fazer cumprir a lei, nomeadamente quando se trata de provedores estrangeiros. Portanto, mesmo que a União Europeia se esforce para facilitar as regras de fornecimento de bens e serviços e tente ampliar a arrecadação fiscal, é certo que essa nova realidade continuará trazendo desafios.

As administrações fiscais e aduaneiras não estão aparelhadas e dotadas de estrutura suficiente para lidar com a pressão do mercado e a necessidade de garantir a segurança e a arrecadação. São muitas transações ocorridas e o volume torna a atividade ainda mais difícil, fazendo com que muitas operações passem despercebidas. No caso das importações, pode-se ainda adicionar aos problemas o fornecimento online de serviços e bens a partir de países com baixa taxa de IVA ou até mesmo com isenção, o que acarreta vantagem concorrencial, bem como a possibilidade de dupla não tributação, sem que as Convenções sobre Dupla Tributação atualmente existentes tratem dos impostos indiretos.

Do ponto de vista internacional, a competência para tributar costuma ser definida a depender das regras do direito internacional de acordo com critérios primários de presença física, de maneira que a cobrança poderá ocorrer no país da residência ou do estabelecimento estável (se houver) da empresa fornecedora. Entretanto, quando se adiciona o elemento *Internet*, despreza-se a figura da presença física, sendo irrelevante em que local estão as partes, sendo inclusive facilmente modificável essa localização<sup>80</sup>. Aliás, tanto é assim que várias empresas ao perceberem isso se utilizaram dessa estratégia, migrando para Estados com sistema tributário mais favorável em todos os aspectos.

Para os Estados torna-se bastante complicado realizar a cobrança de impostos e fiscalizar as operações que envolvem empresas estrangeiras sem registro na União Europeia. No contexto digital, principalmente no que diz respeito aos serviços, é que a situação fica ainda mais agravada, já que é possível a sua realização e conclusão sem que haja qualquer identificação por parte do Fisco.

Imagine-se a situação de uma pessoa na União Europeia que contrata através de um portal na Internet o serviço de reparação de um programa de computador, o qual será realizado por um prestador localizado nos Estados Unidos através de um acesso remoto. A única forma de ter conhecimento e rastrear esse serviço seria talvez pelo recebimento de

---

<sup>80</sup> JOÃO OLIVIER DA COSTA RAMADAS, *A tributação da economia digital: o IVA no e-commerce*, Dissertação de Mestrado em Direito pela Universidade Católica Portuguesa, 2019, p. 21.

pagamento, mas é possível que isso tenha sido feito por meios alternativos, como criptomoedas. Casos como esses e outros exemplos têm se tornado cada vez mais corriqueiros e escapam do controle do Fisco.

No âmbito das plataformas digitais, como não havia regulamentação, vários fornecedores fizeram uso de sua estrutura e desse canal para estabelecer ali fonte de receitas muitas vezes não tributadas. O volume se tornou muito alto para que os Estados conseguissem controlar todas as operações que vinham de fora e as intracomunitárias. Qualquer pessoa, não apenas os contribuintes registrados, podiam fazer uso dessas plataformas para anunciar produtos e serviços, estando à margem da incidência legal e sem qualquer fiscalização.

No tocante às importações, com a evolução das tecnologias de informação e aumento do *e-commerce*, principalmente de produtos de baixo custo, tem crescido também o volume de entrada de produtos e serviços estrangeiros dentro dos países da União Europeia. Nesse contexto de volumosas transações, vários problemas foram aparecendo com o tempo, relacionados à fraude fiscal e erosão de bases tributárias, com o fito de ludibriar o recolhimento do tributo por parte de empresas e malfeitores que organizam esquemas altamente articulados para tanto.

Dessa forma, muitas transações que, apesar de abarcadas pela hipótese tributária, acabaram por não sofrer com o agravamento do valor adicionado do imposto de forma propositada. São vários os exemplos de esquemas realizados por empresas que introduzem produtos estrangeiros no mercado europeu sem o correto agravamento pelo IVA, em manifesta desigualdade e quebra da concorrência local<sup>81</sup>.

A regra original e geral de competência territorial do IVA para recolhimento do imposto incidente sobre a prestação de serviços apontavam inicialmente para o país onde a empresa estava estabelecida até serem modificadas anos depois<sup>82</sup>.

Tanto a tributação na origem, quanto a no destino têm o potencial de causar vários problemas estruturais. De um lado, quando a prestação de serviços se dava por empresas estrangeiras, estas escapavam à tributação, por não estarem estabelecidas na União Europeia e

---

<sup>81</sup> Ver os exemplos de grandes operações conduzidas pelas autoridades fiscais e noticiados na mídia: <https://www.emerce.nl/nieuws/duitsland-grijpt-tegen-btwfraude-amazonde>, também <https://www.bbc.com/news/business-42143849>, também mais recentemente <https://www.eppo.europa.eu/en/news/investigation-goliath-eppo-targets-international-ring-suspected-eu85-million-vat-fraud>, e <https://www.internationaltradeupdate.com/2023/11/30/a-masquerade-ball-eppo-uncovers-eur-200m-in-customs-duties-and-vat-due/>, todos acessados em 2 de dezembro de 2023.

<sup>82</sup> O artigo 45 da Diretiva do IVA estabelecia como regra geral o estabelecimento do fornecedor como definidor da competência territorial do IVA, até a mudança ocorrida em 2008 com a Diretiva 2008/8/EC de 12 de Fevereiro 2008 modificando a Diretiva 2006/112/EC, que adicionou a previsão do fornecimento de serviços eletrônicos a consumidor final como hipótese de modificação da regra para o Estado do adquirente.

se beneficiavam do regime de tributação na origem quando ali não eram tributadas, quebrando a concorrência das empresas na União Europeia. De outra sorte, a tributação do provimento de bens no destino permitiu um grande volume de falsificação de faturas e a dedução de impostos nunca pagos, em manifesta fraude ao sistema fiscal<sup>83</sup>.

Esse cenário de problemas se dava independentemente de o fornecimento de bens e serviços ser intermediado ou não por plataformas digitais, tendo em vista que as regras atinentes ao IVA não as atingiam de forma específica para que tivessem que fiscalizar ou responder pelas operações realizadas em seu ambiente. Havia regras previstas para as operações feitas com intermediadores, mas só valiam quando o sujeito intermediador agia em nome do fornecedor principal, o que não é o caso das plataformas já que não se envolvem nas transações (só criam o ambiente para que elas ocorram entre terceiros).

Essa circunstância, embora não fosse geradora de obrigações fiscais específicas para as plataformas digitais, ocultava muitas operações e gerava o resultado fiscal perfeito, pois foram vários os fornecedores que se utilizaram desse ambiente inicialmente informal e sem burocracias para o comércio.

Nos casos de prestações de serviços realizadas por empresas estrangeiras, como não possuíam estabelecimento estável localizado em território europeu, acabavam por se situar em um espaço estratégico à sombra da incidência tributária. Isto porque, como dito, a regra inicial era a de que o país onde estabelecida a empresa seria o competente para cobrança, logo se a empresa era estrangeira, estava fora do alcance legal. As empresas nacionais passaram a questionar a falta de isonomia, já que enfrentavam alto custo de conformidade em contraposição àquelas empresas estrangeiras que situavam-se à sombra da lei. E tal realidade prejudicava a concorrência e as impedia de crescer.

E isso era especialmente relevante para as empresas prestadoras de serviços relativos às áreas de tecnologia da informação e comunicação, que em sua maioria se localizavam fora do espaço europeu, nomeadamente nos Estados Unidos, e poderiam prestar seus serviços para qualquer consumidor.

Por conseguinte, essa categoria se beneficiava ao vender serviços para consumidores finais na Europa, ao passo que companhias nacionais, igualmente fornecedoras,

---

<sup>83</sup> Vale dizer que o princípio do destino foi escolhido inicialmente para o fornecimento de bens apenas a título provisório, até que os Estados pudessem se acostumar com as novas regras e não se prejudicar com as vendas transfronteiriças. Entretanto, essas novas regras retiraram quase que por completo o sistema de controle aduaneiro e fronteiriço e sua própria natureza gerou uma abertura do incipiente mercado comum, gerando a possibilidade do aparecimento de fraudes, cfr. FÁBIA DOS SANTOS MADEIRA, *A Fraude Carrossel no Mercado Europeu em sede de IVA, An unfair money-go-round?* Dissertação de Mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2018, p. 16.

se submetiam ao cumprimento das obrigações fiscais nacionais, em nítida manifestação de desigualdade entre elas. Logo, adquirir serviços e fazer negócios com empresas não europeias passou a ser mais lucrativo do que investir no mercado interno, devido às discrepâncias do regime<sup>84</sup>.

Já com relação ao fornecimento de bens, com o crescimento do *e-commerce*, as principais problemáticas estavam relacionadas à entrada de muitos produtos estrangeiros sob o manto da isenção nas importações de baixo valor, bem como às fraudes relativas às operações intracomunitárias.

Quanto ao primeiro ponto, a Comissão Europeia apontava que tal problema estava sendo gerado pela manutenção da isenção do IVA na entrada de produtos estrangeiros na União Europeia até o valor de 22 EUR<sup>85</sup>, o que teria contribuído para que várias importações fossem realizadas sem a incidência do imposto.

Na época em que foi publicada, tal isenção tinha por escopo estimular o comércio global e amigável entre nações amigas, com abertura de fronteiras e redução de tarifas e impostos alfandegários. Ademais, outra justificativa era a falta de custo-benefício para envolvimento das administrações fiscais e aduaneiras no processo de fiscalização de todos os bens que entravam em território europeu, sendo que esse custo, se repassado ao consumidor final, não compensaria a operação<sup>86</sup>. Essa circunstância já tinha sido posta para minimizar o problema da falta de recolhimento do IVA, pois não havia estrutura suficiente e o baixo volume de transações naquela época até justificava tal política.

Entretanto com a facilitação das transações *online* e aumento brusco no comércio eletrônico, essa isenção já se mostrava comprometedor de receitas fiscais, levando ao crítico questionamento da sua manutenção pelos países membros da Comunidade Europeia, que já se viam prejudicados pela falta de receitas e pela cobrança de uma medida por parte das empresas locais em razão da quebra da isonomia.

A Comissão Europeia identificou que a distorção e quebra de igualdade entre empresas estrangeiras e as nacionais gerava um prejuízo anual de mais de 4,5 bilhões de

---

<sup>84</sup> Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu sobre o futuro do IVA, Para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único, COM(2011) 851 final, de 6 de dezembro de 2011, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52011DC0851>.

<sup>85</sup> O artigo 23 da Diretiva 2009/132/EC, de 19 de Outubro de 2009, estabeleceu que seria considerado de valor insignificante as importações até 22 euros, garantindo aos Estados Membros a possibilidade de não tributar e de permitir a sua entrada livre na Comunidade Europeia.

<sup>86</sup> OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, p. 30-31 disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em 23 de outubro de 2023.

euros<sup>87</sup>. O que antes era irrelevante e apenas representava custo para as autoridades fiscais passou a se tornar prejuízo, com aumento de mais de 300% no número de beneficiários das isenções nas importações<sup>88</sup>.

Nas operações entre empresas (B2B), os Estados na União Europeia têm aplicado o mecanismo da Inversão do Sujeito Passivo (*reverse charge*), sendo de fácil implementação já que se trata de dois contribuintes do imposto, com maior possibilidade de serem auditados pelo Fisco. Nesse esquema, o adquirente do produto que veio de um fornecedor não estabelecido na UE (por consequência, mais dificilmente detectável) é que será o responsável pela declaração e recolhimento do imposto, podendo deduzir esse montante de IVA da entrada do valor que deve de IVA de saída. Esse mecanismo não funciona para consumidores singulares (B2C), que não são contribuintes habituais do imposto e, portanto, não estão acostumados a essa linguagem, tornando mais difícil a fiscalização pelo volume e pulverização, conforme exposto.

Enquanto havia a isenção, apesar das justificativas, muitas fraudes começaram a acontecer e o Fisco passou a ter ciência e entender que não fazia mais sentido manter essa política. Tanto havia graves problemas nas transações intracomunitárias como também nas importações de bens de valores supostamente irrelevantes, em nítida manifestação de fraude fiscal.

A fraude no contexto do IVA acompanha a Comissão Europeia há muito tempo e possui várias facetas, podendo ocorrer, por exemplo, através da não apresentação das declarações periódicas, da omissão de receitas, da ausência de emissão de faturas ou utilização de faturas falsas, da redução da base tributável ou aumento do valor a deduzir<sup>89</sup>.

A título de exemplo mais concreto, pode-se citar o esquema perpetrado por algumas empresas de manipulação dos registros alfandegários, fazendo alguns produtos se passarem por outros, para entrar na Comunidade Europeia como isento do imposto e com maior poder de concorrência no mercado interno. E isto dava certo, em razão do alto volume de

---

<sup>87</sup> A Comissão Europeia identificou que a distorção e quebra de igualdade entre empresas estrangeiras e as nacionais gerava um prejuízo anual de mais de 4,5 bilhões de euros, cfr. Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões Estratégicas para o Mercado Único Digital na Europa, COM/2015/0192 final, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52015DC0192>, acesso em 4 de novembro de 2023.

<sup>88</sup> Ver Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Proposals for a Council Directive, a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernising VAT for cross-border B2C e-Commerce, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016SC0379>. Acesso em 5 de novembro de 2023.

<sup>89</sup> MARIA CRISTINA DOS SANTOS RAFAEL, *Fraude Carrossel – Métodos de Combate*, Dissertação de Mestrado apresentada no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, 2011, p.9.

comercialização de produtos e da falta de capacidade de fiscalização, de forma que bens mais caros estavam mascaradamente sendo vendidos como de valor abaixo de 22 EUR para se beneficiar da isenção, quando na verdade deveriam sofrer a incidência correta do imposto.

Como a evolução social costuma acontecer de forma mais célere que a legislativa, vários arranjos fiscais eram realizados na tentativa de burlar o Fisco. Conforme já exemplificado, são vários os casos de fraude fiscal ocorridos na União Europeia e vinham se intensificando à medida que as tecnologias iam ficando mais aprimoradas e inteligentes para contornar as exigências fiscais.

Além dos casos de fraude nas importações, outro problema de extrema relevância e que vinha causando os prejuízos mais significativos em relação ao recolhimento do IVA foram aqueles relacionados às operações intracomunitárias de venda de bens pela conhecida prática da fraude do comerciante ausente ou fraude carrossel (famigerada *missing trader intra community fraud - MTIC*)<sup>90</sup>.

Esse esquema foi largamente utilizado - e ainda o é - para confundir as autoridades fiscais dos vários países envolvidos nas transações intracomunitárias e escapar da incidência do imposto em ambos os lados. Através dele vários atores estavam envolvidos em diferentes países e manipulavam as regras fiscais, de modo que ao final um dos participantes sumia e não realizava o pagamento do IVA. Essa prática arruinava não apenas a arrecadação do Estado como também prejudicava empresas que acabavam negociando com malfeitores sem ter ciência de que estavam se envolvendo na mesma cadeia comercial, tendo que arcar com o imposto e muitas vezes pagar multa<sup>91</sup>.

Os esquemas de fraude ao Fisco foram se intensificando e se tornando cada vez mais artificiosos com o tempo, envolvendo planejamentos fiscais agressivos que abarcavam não apenas o IVA, tema específico deste estudo, mas outros impostos e todas as obrigações

---

<sup>90</sup> Em 2004 a Comissão Europeia já havia detectado a prática da fraude carrossel, explicando o esquema: uma “empresa interposta (conduit company)”, (A), faz uma entrega intracomunitária de bens isenta a um “operador fictício (missing trader)” (B) noutro Estado-Membro. Esta empresa (B) adquire bens sem pagar IVA e faz subsequentemente uma entrega nacional a uma terceira empresa (C), denominada “empresa de ligação (broker)”. “O “operador fictício” cobra IVA nas suas vendas à “empresa de ligação”, mas não paga o IVA à administração fiscal e desaparece. A “empresa de ligação” (C) reclama o reembolso do IVA relativo às suas compras a B. Consequentemente, a perda financeira para a administração fiscal é igual ao IVA pago por C a B. Subsequentemente, a empresa C pode declarar uma entrega intracomunitária isenta à empresa (A) e, por sua vez, (A) pode fazer uma entrega intracomunitária isenta a (B) e o modelo de fraude repete-se, o que explica a expressão “fraude carrossel, cfr. Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre o recurso aos instrumentos de cooperação administrativa na luta contra a fraude no IVA, COM (2004) 260 final, de 16 de abril de 2004, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2004:0260:FIN:PT:PDF>, acesso em 6 de novembro de 2023.

<sup>91</sup> cfr. ERNST & YOUNG, *Implementing the ‘destination principle’...*, p. 41.

fiscais das empresas. Isto se desenvolveu principalmente dentro da fiscalidade internacional e afetando diversas nações.

A digitalização da economia, com a desmaterialização dos antigos fatores de produção, revelaram que não mais se fazia relevante à empresa estar fisicamente presente nos locais para onde fornecia seus produtos e serviços. Portanto, com a descoberta e exploração das lacunas legislativas, as grandes empresas passaram a se localizar à margem da regulação econômica e fiscal não apenas de seus países de origem, normalmente de alta tributação, mas também de outros países de elevada carga tributária, nomeadamente Estados Unidos e países da Europa.

Não bastassem os esquemas perpetrados pelas empresas, os escândalos demonstraram que vários políticos e autoridades ao redor do mundo também estavam envolvidos nos planejamentos fiscais agressivos que evadiam receitas fiscais. E isto porque como a localização da empresa importa para que ela promova crescimento e geração de empregos onde estabelecida, alguns países chegaram a negociar diretamente a carga tributária incidente sobre suas operações<sup>92</sup>, baixando suas taxas até aniquilar a concorrência da competição fiscal internacional<sup>93</sup>.

Embora esse debate seja mais afeito aos impostos diretos, o Imposto sobre o Valor Acrescentado também acabava igualmente prejudicado, tendo em vista que inicialmente as regras da competência tributária europeia para o fornecimento de serviços remetiam ao país onde estabelecida a empresa, ao passo que havia também a isenção na importação de produtos abaixo de 22 EUR. Logo, por ter se tornado mais atrativo ser empresa estrangeira para vender produtos e serviços na Europa, muitas empresas assim o fizeram. Isto somente para se falar de planejamentos lícitos que se aproveitavam das lacunas legais, fora as situações de fraudes fiscais, como dito, em manifesta ilegalidade por confronto à lei<sup>94</sup>.

---

<sup>92</sup> O conhecido vazamento de informações relacionadas ao Pandora Papers, que divulgou o envolvimento de mais de 100 autoridades entre políticos, empresas, famosos e bilionários que atuavam no mercado ilegal de transferência de lucros e burla do sistema fiscal internacional, cfr. INTERNATIONAL CONSORTIUM OF INVESTIGATIVE JOURNALISM, *Offshore havens and hidden riches of world leaders and billionaires exposed in unprecedented leak*, disponível em <https://www.icij.org/investigations/pandora-papers/global-investigation-tax-havens-offshore/>. Acesso em 21 de outubro de 2023.

<sup>93</sup> Para mais informações sobre a famigerada guerra fiscal, com a concorrência entre os países para baixar as suas alíquotas até o mínimo possível (*race to the bottom*), ver OECD, *Public Consultation Document 'Global Anti-Base Erosion Proposal ('GloBE') – Pillar Two*, OECD Publishing, 2019, pp. 6-7; ainda ver JOHN VELLA, MICHAEL P. DEVEREUX, HEYDON WARDELL-BURRUS, *Pillar 2's Impact on Tax Competition*, disponível em <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4203395>. Acesso em 16 de outubro de 2023. Também ver <https://taxjustice.net/topics/tax-competition-and-the-race-to-the-bottom/>. Acesso em 16 de outubro de 2023.

<sup>94</sup> Dentre os inúmeros exemplos, ver DINHEIRO VIVO, *Desmantelada em Espanha organização responsável por fraude fiscal de 60 milhões*, disponível em <https://www.dinheirovivo.pt/economia/desmantelada-em-espanha-organizacao-responsavel-por-fraude-fiscal-de-60-milhoes-12788970.html>. Acesso em 15 de outubro de 2023.

O que se deve aquilatar é que, como a nova economia se caracteriza pela desnecessidade de presença física para distribuição global das suas atividades, haveria uma injustiça fiscal já que os Estados onde localizados os consumidores continuariam a ter seus ônus de manutenção dos serviços públicos relevantes para essa população, mas o consumo feito por elas rendia frutos para outros países, onde formalmente registradas as empresas (nomeadamente paraísos fiscais).

Afora isso, como é necessário um mínimo aparato estatal de fiscalidade, vale considerar que o volume de transações online se intensificou agressivamente com o tempo, razão pela qual tornou-se muito complexa a atividade do Estado de controlar e cobrar o tributo devido por cada uma dessas operações. É uma situação que faz perder de vista alguns detalhes.

Embora o sistema do IVA tenha sofrido alguns ajustes ao longo dos anos desde sua implementação unificada nas décadas finais do século XX, essas emendas não fizeram uma mudança na estrutura mencionada, sendo sempre pontual e acessória. Logo, no caso de alguns problemas já identificados ainda nessa época inicial, a exemplo da fraude carrossel<sup>95</sup>, como não houve uma reorganização estrutural no sistema do imposto, essa prática se espalhou e até se aprimorou com os anos.

A Comissão Europeia reconheceu mais uma vez em 2016<sup>96</sup> que o sistema do IVA estava fragmentado, complexo para a maioria dos negócios e criava oportunidades para fraudes, já que as transações nacionais e intracomunitárias estavam sendo tratadas desigualmente e bens e serviços estavam sendo comercializados livres do imposto por fraudes.

Com isso, estabeleceu como metas desenhar um sistema mais simples, focar no combate à fraude, melhorar os sistemas administrativos para serem mais eficientes e aumentar a confiança e o relacionamento entre contribuintes e Fisco. Isso deflagrou inúmeros debates e projetos de mudança na estrutura do imposto, buscando adaptá-lo cada vez mais à realidade digital, como será abordado no tópico seguinte.

---

<sup>95</sup> Em 2000, a Comissão relatou que enquanto as empresas já estavam se beneficiando do mercado único, as autoridades fiscais ainda se mantinham presas às fronteiras nacionais, sem recursos e sem capacidade operativa para fiscalização das milhões de transações que ocorriam entre países. Assim, embora houvesse a previsão de penalidades, o aparato do Fisco não era suficiente tanto em número quanto em qualidade para combater a fraude e essa situação foi piorando durante os anos seguintes, cfr. Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, COM(2000) 28 final, de 28 de janeiro de 2000, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2000:0028:FIN:PT:PDF>, acesso em 30 de outubro de 2023.

<sup>96</sup> Ver a Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu relativa a um plano de ação sobre o IVA Rumo a um espaço único do IVA na UE - Chegou o momento de decidir, COM(2016) 148 final, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52016DC0148>, acesso em 30 de outubro de 2023, p.3.

Vale dizer que os problemas acima relatados vêm sendo notificados já há algum tempo e evidenciaram a urgência de um novo sistema fiscal europeu. Nada obstante, tratando-se de uma legislação complexa, que necessita da aprovação unânime de todos os Estados Membros, por ter cunho fiscal, naturalmente é lenta sua transformação.

Além disso, como mencionado, os problemas tributários advindos com a economia digital e os esquemas das empresas que realizam fraudes e evasão fiscal impactam outros tributos, a exemplo do imposto de renda, duramente sacrificado ao longo das últimas décadas com artificiosos planejamentos agressivos. Desde o fim do século passado que os países lutam para retomar o controle da arrecadação fiscal sobre operações internacionais envolvendo transferência de lucros para territórios de benefícios e tributação favorecida.

O comércio eletrônico tem sido responsável pela movimentação de bilhões de euros globalmente, com capacidade ainda para crescer. Tal circunstância, porém, não tem sido bem captada pelas legislações fiscais ao redor do mundo, extremamente ultrapassadas. Os primeiros anos do século XXI demonstraram a fragilidade da legislação do IVA, tendo sido marcado por inúmeros episódios de fraudes fiscais e desigualdade na aplicação das regras, com consequente perda de arrecadação fiscal, como mais bem detalhado mais à frente.

É sabido que a evolução legislativa nunca vai conseguir acompanhar as mudanças econômicas e tecnológicas, pois enquanto os Estados ainda se organizavam para começar a discutir a atualização dos impostos para a era digital e tributação do comércio online, outras questões complexas como criptomoedas e metaverso já estavam acontecendo, também causadoras de problemas de incidência fiscal. Logo, enquanto esse lento processo se dá, a evolução social já mudou novamente, dando lugar a novas estruturas e modelos personalizados que não conseguem ser capturados pelas antigas previsões legais.

Ainda que se proponha uma interpretação dinâmica e extensiva da lei, existem limites que o Estado de Direito impõe, para que não sejam cometidos arbítrios e que seu alcance ultrapasse a moldura inicial que o legislador desenhou, sob pena de ilegitimidade em sua aplicação.

As grandes multinacionais perceberam que o modelo de negócios em plataforma trazia inúmeros benefícios e puderam ampliar sua realização para todo o mundo, mas passaram a ser palco de muitas transações ditas fraudulentas e à margem da arrecadação. Em sentido oposto, a lei e demais instrumentos jurídicos têm sido incapazes de capturar a essência desses novos negócios para enquadrá-los nas hipóteses legais e gerar as consequências tributárias necessárias para manter a manutenção dos serviços públicos essenciais.

Os esquemas realizados para burlar a tributação não impactam o Estado pura e simplesmente, mas a população como um todo. Ao mesmo tempo em que se fala que o Estado é o sócio de todas as pessoas e negócios, quando se critica o alto volume de impostos e obrigações fiscais, isso também se aplica no que diz respeito à responsabilidade fiscal pela sua perda em razão das fraudes e desigualdades. Logo, a falta de recolhimento do imposto compromete as receitas do cofre estatal e, por conseguinte, geram o efeito em cascata de prejudicar a promoção dos serviços públicos.

Nada obstante, mesmo tardiamente, os Estados da União Europeia passaram a se reunir para enfrentar o problema de maneira conjunta, ao perceber que as soluções individuais não mais eram capazes de oferecer uma solução definitiva, bem como buscar auxílio de instituições especializadas no assunto, como é o caso da OCDE, que vem reunindo especialistas e apresentando guias e orientações para o recolhimento mais eficiente do tributo<sup>97</sup>.

Diante desse contexto, os Estados Membros passaram a se dedicar com mais frequência e pressão sobre o assunto, com objetivo de encontrar soluções para os aludidos problemas, conforme se verá no tópico seguinte, que retrata os anos de movimentações políticas e legislativas em torno do tema para aprovar propostas e mudanças até o advento do Pacote do IVA para o *e-commerce*.

## **2.5. Anos de propostas e orientações de conduta com mudanças pontuais**

Com o tempo, várias medidas foram sendo sugeridas e anunciadas pelas várias instituições envolvidas no processo de elaboração das propostas legislativas e arrecadação do IVA, tanto por parte da Comissão Europeia, quanto outras organizações que se dedicam ao estudo da tributação internacional como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Foi feito muito esforço ao longo de vários anos, mas que somente resultou em medidas mais concretas a partir de 2015 e anos seguintes, com os projetos específicos que serão abordados em tópicos próprios.

A Comissão Europeia vem declarando em várias oportunidades desde o fim do século XX que o sistema fiscal do Imposto sobre o Valor Acrescentado na Europa está defasado e sem melhorias estruturais relevantes há muito tempo e que a conjuntura da economia digital

---

<sup>97</sup> A título de exemplo, ver OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris, 2017, disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>; também OECD, *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*, OECD Publishing, 2017, Paris, disponível em <https://www.oecd.org/tax/consumption/mechanisms-for-the-effective-collection-of-vat-gst.htm>; OECD (2019), *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD Publishing, 2019, Paris, <https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en>.

não mais comporta essa situação<sup>98</sup>. Isto é incompatível com o IVA, que mesmo com suas falhas, tem se mostrado ao longo dos anos como o imposto com a sistemática mais resiliente e de maior possibilidade de sucesso ao redor do mundo, como já visto<sup>99</sup>.

Ainda, como também já visto acima, vários foram os problemas percebidos dentro do contexto da tributação indireta, nomeadamente do IVA na União Europeia. Esse cenário deixou explícita a defasagem do imposto em relação às inúmeras mudanças sociais e econômicas ocorridas desde o início do século XXI. E isso engloba não apenas a captura dos novos tipos de transação pela legislação, que receberam novas características com a economia digital, mas também a revisão das obrigações fiscais acessórias antigas e que muitas vezes atrapalhavam o fluxo dos negócios pelo excesso de burocracia e alto custo de conformidade.

Não obstante isso, e apesar das declarações recentes de que o IVA estaria sem modificações desde o século passado, a Comissão Europeia já vinha se movimentando em algumas oportunidades durante os últimos anos para buscar soluções no combate ao prejuízo fiscal gerado dentre outros motivos pelas lacunas legislativas, mesmo que sem refletir a velocidade dos avanços tecnológicos.

Inicialmente as atenções estatais se voltaram à modernização do IVA incidente sobre os serviços, especialmente prestados de forma eletrônica, de modo que as primeiras mudanças se concentraram basicamente nesse setor. Inclusive, vale salientar que a defasagem na União Europeia foi constatada não apenas do ponto de vista fiscal, mas também de falta de infraestrutura para criar um ambiente propício para o desenvolvimento dessas tecnologias.

Essas mudanças a nível unificado na União Europeia, contudo, demandavam o enfrentamento de muita burocracia e vontade política unânime, de modo que sua concretização se deu a passos muito lentos, em comparação à avassaladora revolução digital na realidade dos negócios. Com o tempo, cada país foi fixando medidas unilaterais e implementando as adaptações na legislação que consideravam necessárias e urgentes, a fim de não ficarem atrasados em relação à evolução digital.

Era reconhecido, entretanto, que as medidas individuais seriam insuficientes para lidar com problemas que ultrapassam fronteiras, afora o fato de que muitas dessas medidas acabavam gerando competição fiscal entre as nações, cada uma querendo implementar as condições mais atrativas de regulamentação para os negócios. Por isso é que os representantes

---

<sup>98</sup> Ver EUROPEAN COMMISSION, *VAT: New e-commerce rules in the EU will simplify life for traders and introduce more transparency for consumers*, disponível em [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip\\_21\\_3098](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_21_3098), acesso em 1 de novembro de 2023.

<sup>99</sup> SÉRGIO VASQUES, *Cadernos de Iva 2013: O IVA enquanto Imposto Geral de Consumo*. Col. “Católica Tax”, Almedina, 2013, pp. 355.

dos países clamavam para que a resposta viesse da Comissão Europeia para uma abordagem e solução unificadas.

Como já narrado alhures, em 2008<sup>100</sup>, foi realizada uma das primeiras intervenções legislativas mais importantes sobre o IVA relacionadas à digitalização da economia, pois foi alterada a Diretiva do IVA que regula o imposto para estabelecer que o local da prestação dos serviços eletrônicos de telecomunicação e rede prestados a consumidores finais (B2C) seriam de competência tributária do Estado Membro de destino e não do local da sede do fornecedor como é a regra geral do artigo 44 da Diretiva.

E isso se deu porque a regra geral atribuía a competência ao local de estabelecimento do prestador, o que permitia que as empresas estrangeiras fornecedoras dos serviços eletrônicos se beneficiassem da ausência de imposto, concorrendo de maneira diferente com as provedoras do mercado interno, em manifesta situação de desigualdade.

Tal problema se tornou especialmente relevante em razão do contexto econômico já apontado no primeiro capítulo de forte expansão das tecnologias de informação e comunicação, o que, por consequência, criou as condições ideais para alargamento dos serviços eletrônicos transfronteiriços e internacionais<sup>101</sup>. Com o aumento do uso da *Internet* para fins comerciais, passou a ser necessário providenciar e modernizar a infraestrutura para suportar essa nova demanda, mas os fornecedores estrangeiros estavam sendo beneficiados nessa situação.

Após isso, somente em 2015, quase 10 anos depois, a Comissão Europeia deu início à formalização do projeto da Estratégia para criação de um Mercado Digital Único Europeu, identificando a emergência da estruturação desse ambiente de negócios através da regulamentação do comércio online e transfronteiriço que impactava a Comunidade<sup>102</sup>. E, como resultado, lançou em 2016 o Plano de Ação Rumo ao Mercado Único, com foco nos

---

<sup>100</sup> Diretiva 2008/8/EC, de 12 de Fevereiro de 2008, que modificou a Diretiva 2006/112/EC, de 28 de Novembro de 2006.

<sup>101</sup> A fatia do PIB global que a exportação de serviços representa cresceu exponencialmente na mudança dos séculos, saindo de uma média de 1% nos anos 70 para 7% em 2018, demonstrando a relevância do setor, cfr. PRAKASH LOUNGANI, SAURABH MISHRA, CHRIS PAPAGEORGIOU, KEWANG, “World Trade in Services: Evidence from A New Dataset” In *IMF* WP/17/77 2017. Disponível em <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2017/03/29/World-Trade-in-Services-Evidence-from-A-New-Dataset-44776>. Acesso em 18 de outubro de 2023.

<sup>102</sup> Chamado de Estratégia para o Mercado Digital Único Europeu, o Comunicado da Comissão Europeia para o Parlamento Europeu nº COM/2015/0192 destacou que sua prioridade naquele momento era melhorar o acesso aos bens e serviços em rede para consumidores e empresas, criar as condições ideais para que as redes digitais e os serviços pudessem crescer e maximizar o potencial de crescimento da economia digital europeia pelo investimento em estrutura nas áreas de comunicação e tecnologia.

trabalhos para o sistema definitivo do IVA (pendente desde 1997), e para melhorar o regime das vendas à distância para consumidor final e o fim da isenção na importação de baixo valor.

As oportunidades bem como os desafios atrelados à economia digital ultrapassavam as fronteiras nacionais e seria muito mais difícil cada país tentar resolver a situação individualmente do que buscar soluções unificadas.

Essa conjuntura, por conseguinte, já sinalizava um cenário de muitas mudanças e de uma visão mais moderna por parte da Comissão Europeia, que estava disposta de fato a criar melhores regras para criar no território uma abordagem digital unificada. No que tange ao IVA, o objetivo era simplificar as regras e obrigações acessórias ao pagamento do imposto no tocante às operações intracomunitárias, pois até então as empresas e consumidores tinham que enfrentar as diferenças e particularidades de cada sistema nacional. Além disso, também era perceptível o tratamento díspar entre empresas europeias e estrangeiras.

O avanço das tecnologias demonstrava que os setores que mais cresciam e precisavam de reformas urgentes eram os de comunicação e informação, que criavam a infraestrutura imprescindível para que outros fornecimentos de bens e serviços pudessem ser mais eficientes em rede. No entanto, com as burocracias legais e fiscais dos vários Estados Membros ficava difícil ampliar e avançar nesse negócio, não havendo confiança suficiente por parte dos consumidores para operar nesse ambiente. Os custos e a qualidade do serviço eram fracos e não tinham o potencial de gerar um mercado competitivo. Esses setores, diga-se, são estratégicos e alicerces para o desenvolvimento de qualquer outro que se utilize do canal em linha para sua promoção, mas estavam com dificuldades de avançar por conta da falta de estrutura.

No tocante ao IVA, foi prometida a criação de regras harmonizadas e claras para diminuir a complexidade, garantir a fluidez e neutralidade do fornecimento dentro de toda a Comunidade Europeia, bem como para aliviar a cobrança de custos extras somente pelo fato de se tratar de operações transfronteiriças<sup>103</sup>. Ademais, já nessa oportunidade também foi dito que uma das medidas a serem tomadas era a de acabar com a isenção de importação dos

---

<sup>103</sup> Segundo Comunicado da Comissão ao Parlamento Europeu, COM(2015) 192 final, ficou prometido que a Comissão apresentaria em 2016 propostas legislativas destinadas a reduzir a carga de obrigações administrativas para as empresas decorrente dos diferentes regimes de IVA, além do mais também foi dito que as plataformas digitais seriam objeto de aprofundado estudo para serem objeto de regulamentação, a fim de explorar o papel de relevância que passaram a assumir com a economia digital, cfr. Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões Estratégicas para o Mercado Único Digital na Europa, COM(2015) 192 final, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52015DC0192>, acesso em 20 de outubro de 2023.

produtos de valor considerado irrelevante (22 euros), que supostamente causava pesadas perdas para os cofres públicos.

Esse pacote de medidas também reconheceu já em 2015 o papel preponderante exercido pelas plataformas digitais, que se utilizam da infraestrutura da *Internet* e habilitavam consumidores e fornecedores (inclusive os de menor tamanho) a se conectarem no comércio eletrônico, com alto poder de armazenamento e conversão de dados. Tal fator dependia do tamanho e poder da plataforma, mas até então sua figura não era especialmente considerada pelas administrações fiscais como relevante para medidas de controle e fiscalidade.

De fato, as propostas reunidas em 2015 levaram a situação a outro patamar, com agenda e medidas mais definidas. Reconheceu-se que os problemas iam além da necessidade de modernização da infraestrutura para os setores de serviços de telecomunicações e rede, sendo necessário estudar e enfrentar os demais aspectos da economia digital e seus reflexos no comércio de bens e serviços de forma ampla.

Vale salientar que outras instituições, como é o caso da OCDE, também estavam preocupadas em trazer guias e soluções para os países no enfrentamento dos desafios fiscais resultantes da economia digital. Nesse sentido, por conta de um pedido do G20, essa organização criou o Projeto BEPS<sup>104</sup> e listou 15 ações prioritárias para estudar e propor reformas às administrações fiscais ao redor do mundo, com vistas a combater a erosão de bases tributárias e transferência de lucros para países com baixa tributação através de agressivos planejamentos tributários.

Em 2015 foram liberados os relatórios finais dessas ações pela OCDE<sup>105</sup>, sendo que a Ação 1 do projeto foi dedicada inteiramente aos principais desafios que a economia digital impõe para a aplicação das regras fiscais internacionais, objetivando com isso desenvolver alternativas para implementação e enfrentamento por parte dos Estados, adotando uma abordagem holística e considerando tanto a tributação direta quanto a indireta.

Destaque-se, inclusive, que esse relatório concluiu que não seria possível separar a economia digital para estudá-la como um fenômeno apartado da economia tradicional, tendo

---

<sup>104</sup> O Projeto BEPS nasceu após encomendação de estudos feita pelos países membros do G20 à OCDE com objetivo de encontrar soluções para a perda de receitas fiscais causadas pela erosão de bases fiscais e transferência de lucros através de planejamentos tributários agressivos perpetrados por grandes multinacionais ao redor do mundo. Esse projeto iniciou-se em 2013 com o lançamento de 15 ações com diferentes temas e os relatórios finais foram divulgados em 2015. Atualmente o Projeto encontra-se na segunda fase, no BEPS 2.0, voltado à implementação de medidas mais focadas na tributação direta. Para mais informações acessar <https://www.oecd.org/tax/beps/>.

<sup>105</sup> OCDE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em 23 de outubro de 2023.

em vista que praticamente toda ela é ou tem potencial de se tornar digital. Nesse estudo, basicamente a preocupação global da OCDE era analisar, dentro do universo das transações internacionais, como seria a forma mais eficiente de arrecadação fiscal, isto é, qual deveria ser a matéria tributável, o fato gerador da incidência, e qual o país deveria obter a titularidade de sua cobrança e arrecadação diante da fluidez e deslocalização dos negócios.

Com relação ao IVA, a localização do prestador ainda constitui o ponto de partida para essa definição, entretanto como isso tem se tornado cada vez menos relevante no contexto da economia digital, principalmente no que tange aos serviços, então, com base nos resultados do BEPS, a Comissão Europeia chegou à conclusão de que a Europa precisava adotar a mesma direção que os demais países estão tomando, a de que o imposto deve ser pago no país de destino, onde o consumidor está localizado<sup>106</sup>.

A OCDE se comprometeu a preparar e liberar materiais específicos para enfrentar esses e outros desafios relativos à arrecadação do IVA, de modo que, em 2017, lançou dois relatórios para servirem de orientações específicas sobre a tributação indireta: o Guia Internacional do GST/IVA<sup>107</sup> e, para complementar, os Mecanismos para Arrecadação Efetiva do GST/IVA<sup>108</sup>. Os dois tinham como objetivo trazer propostas para enfrentar os desafios decorrentes da prestação internacional de serviços e comércio de intangíveis, nomeadamente para garantir a neutralidade do imposto e definir as regras de competência territorial do local da prestação. Dentre as propostas, importa destacar que a OCDE sugeriu aos países a opção de envolver intermediários na sistemática da arrecadação da tributação indireta, como é o caso das plataformas digitais, que exercem papel relevante na cadeia de suprimento de bens e serviços.

O Grupo de Trabalho n.º 9 da OCDE, dedicado à Tributação Indireta (*Working Party 9 - WP9*) e formado por autoridades fiscais dos países membros, evidenciou a urgência para que a instituição se dedicasse com mais profundidade ao assunto e trouxesse sugestões específicas de como implementar a figura da substituição tributária do sujeito passivo em relação às plataformas digitais, para que os Estados pudessem arrecadar o IVA de forma mais eficiente, especialmente no que diz respeito às transações para consumidor final (B2C).

E isto porque já estava sendo imaginado o potencial da integração deste sujeito passivo na responsabilização fiscal pelo recolhimento do tributo que inicialmente não lhe diria respeito, por não se enquadrar na hipótese de incidência comum do imposto, mas que, por estar

---

<sup>106</sup> Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa, COM (2018) 147 final, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52018PC0147>, acesso em 25 de outubro de 2023.

<sup>107</sup> OECD, *International VAT/GST Guidelines...*

<sup>108</sup> OECD, *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST...*

intrinsecamente envolvido na operação, poderia ser considerado como presumidamente o contribuinte para fins do seu recolhimento.

A OCDE lançou então o relatório sobre o Papel das Plataformas Digitais na Arrecadação do GST/IVA no contexto do *e-commerce*, com algumas sugestões de formato e alternativas para implementação pelos países<sup>109</sup>. O relatório afirma que as administrações fiscais poderiam usar a figura do contribuinte presumido nos casos em que as plataformas tivessem algum envolvimento efetivo na transação, não bastando apenas existir dentro da cadeia comercial, mas que de fato pudessem controlar algum de seus aspectos relevantes (a exemplo do pagamento e entrega).

A Comissão Europeia, por sua vez, conforme prometido na Estratégia do Mercado Único Digital e no Plano de Ação de 2016, preparou o primeiro pacote de mudanças legislativas para ampliar as medidas já adotadas no passado para atingir a economia digital não apenas no comércio transfronteiriço de serviços de telecomunicação, mas também o de fornecimento de bens para consumidor final (B2C), porque até então a grande parte das mudanças eram feitas somente relativas ao IVA incidente sobre os serviços<sup>110</sup>.

Também em decorrência do aludido Plano de Ação de 2016, foi iniciado o projeto em direção ao mercado único do Sistema Definitivo do IVA. Contudo, como esse plano demandaria muita negociação política e bastante trabalho adicional de estudos correlatos, propôs-se à época quatro medidas reparatórias imediatas (*quick-fix*).

Finalmente em 2017<sup>111</sup> foi aprovado e publicado o pacote legislativo do IVA para o *e-commerce*, emendado em 2019<sup>112</sup>, contendo diversas disposições específicas e destinadas a contemplar a economia digital e seus desafios. Conforme comunicado da Comissão Europeia, basicamente o seu objetivo foi melhorar a igualdade entre empresas estabelecidas na União

---

<sup>109</sup> OECD (2019), *The Role of Digital Platforms...*

<sup>110</sup> A Comissão declarou no COM(2016) 757 final que era necessário abranger também nos projetos de modernização do IVA as vendas à distância de bens para consumidor final, o que passou a ser contemplado nas Diretivas de 2017 e 2019 que compreendem o pacote do IVA para o *e-commerce*, cfr. Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52016PC0757>, acesso em 30 de outubro de 2023.

<sup>111</sup> Em 2017 foi editado o primeiro pacote legislativo que compreende a Diretiva 2017/2455 (que modificou a Diretiva 2016/112/EC, do sistema comum do IVA), o Regulamento 2017/2454 e o Regulamento 2017/2459 (que modificaram o Regulamento 904/2010 e 282/2011), todos de 5 de Dezembro de 2017.

<sup>112</sup> Emendando o pacote de 2017, em 2019 foi publicada a Diretiva 2019/1995 (que modificou a Diretiva 2016/112/EC, do sistema comum do IVA) e o Regulamento 2019/2026 (que modificou o Regulamento 282/2011), ambos de 21 de Novembro de 2019.

Europeia e as estrangeiras - eliminando as distorções nesse sentido -, reduzir os custos de compliance e minimizar o risco de fraude nas operações intracomunitárias<sup>113</sup>.

Nesse momento foram incluídas as novas regras de substituição tributária para atingir as plataformas digitais em detrimento dos fornecedores originais pela primeira vez, como já vinha sendo ventilado e requisitado pelos países em várias oportunidades. As plataformas digitais concentram a manipulação de muitos dados e conseguem controlar muitos de seus usuários, portanto a ideia era a de que se tornaria mais fácil para as autoridades endereçar a elas as obrigações fiscais dos fornecedores principais do que ir atrás de cada um deles<sup>114</sup>.

Vale salientar que tal disposição não é nova no cenário legal europeu, de modo que já havia desde antes a previsão em Diretiva da possibilidade de os Estados Membros instituírem outros tipos de responsabilidade fiscal para tornar outros envolvidos na cadeia de suprimentos solidariamente devedores (como estampado no artigo 28 da Diretiva do IVA), porém essa previsão por si só foi declarada pela Comissão como insuficiente<sup>115</sup>.

Isto porque os países até fizeram uso dessa possibilidade e implementaram medidas unilaterais de responsabilização das plataformas digitais, entretanto isso não foi suficiente e não conseguiram combater as fraudes transfronteiriças que se utilizam das lacunas e das diferenças legislativas de cada regramento, portanto era necessário uma abordagem padrão na Comunidade.

Por fim, vale mencionar que em 2020 foi adotado um novo pacote de regras voltadas aos prestadores de serviços de pagamento, com obrigações de reporte de dados específicos sobre as operações que intermediam. Isto porque como mais de 90% das compras *online* são feitas através dessa modalidade, as instituições de crédito, de moeda eletrônica e outras relacionadas foram convocadas para tal obrigação adicional. Os dados recolhidos vão ser enviados às administrações fiscais de cada país e ao novo sistema europeu eletrônico central de informações de pagamentos (CESOP) que é gerido pela Comissão, sendo enviados à rede EUROFISC em caso de suspeita de fraude<sup>116</sup>.

---

<sup>113</sup> Conforme anunciado na proposta no ano anterior, cfr. Comunicado COM(2016) 757 final da Comissão Europeia.

<sup>114</sup> A OCDE constatou que dois terços de todas as transmissões de bens (dentro da União Europeia ou vindas de fora) são realizadas através das plataformas digitais, cfr. OCDE (2019), *The Role...*, p.14.

<sup>115</sup> Ver Artigo 205 da Diretiva do IVA (2006/112/EC de 28 de Novembro de 2006).

<sup>116</sup> Diretiva (UE) 2020/284 do Conselho de 18 de fevereiro de 2020 que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito à introdução de determinadas obrigações aplicáveis aos prestadores de serviços de pagamento e Regulamento (UE) 2020/283 do Conselho de 18 de fevereiro de 2020 que altera o Regulamento (UE) 904/2010 no respeitante às medidas destinadas a reforçar a cooperação administrativa para combater a fraude ao IVA.

Aparentemente, nesse ínterim entre 2015 e 2017 várias medidas foram propostas no âmbito da tributação da economia digital, sendo liberados relatórios e estudos das mais diversas organizações mundiais relativos ao IVA e sua incidência no contexto desafiador de muitas mudanças, como se nesse período tivesse realmente havido um despertar para a questão, que passou a se tornar prioridade e pauta do momento.

Em resumo, esse foi o contexto legislativo envolvendo o início da mudança em direção a um sistema mais eficiente para enfrentar os desafios da economia digital e as efetivas implementações. No tocante às plataformas digitais, como visto, a partir do Plano de Ação de 2016 e as orientações da OCDE, seu envolvimento no processo arrecadatório passou a ser voz unânime dentro dos relatórios e pareceres, tanto que acabou sendo implementada, como será visto com mais detalhes a seguir.

Feito esse sobrevoo inicial sobre a evolução das medidas propostas, como o objetivo do trabalho é discutir o regime jurídico aplicável às plataformas digitais, esse será o foco adiante. Primeiro, será analisada a insuficiência da já existente regra de substituição tributária na Diretiva do IVA. Depois, o Pacote do IVA para o *e-commerce*, formado pela conhecida dupla de Diretivas 2017/2455 e 2019/1995, bem como pela tríade de Regulamentos de Implementação 2017/2454, 2017/2459 e 2019/2026. Na sequência, será feita a apresentação das propostas do Pacote ViDA, ainda não aprovadas ao tempo da elaboração deste trabalho, mas que pela relevância para o tema do regime jurídico do IVA aplicado às plataformas, merece destaque.

### **3. O Pacote do IVA para o *e-commerce* na União Europeia e o começo da responsabilização das plataformas digitais**

#### **3.1. A insuficiência da responsabilidade presumida que já existia na Diretiva do IVA antes do Pacote para o *e-commerce* e os desafios fiscais da prestação eletrônica de serviços**

Antes da efetiva introdução do regime específico do IVA para as plataformas digitais já havia a previsão de substituição tributária do sujeito passivo do imposto no caso de intermediação de alguns serviços. Nada obstante, tanto os Estados achavam essa previsão insuficiente quanto a Comissão Europeia, o que acabou deflagrando posteriormente o Pacote para o *e-commerce* com suas previsões específicas.

Quando se trata da aplicação da lei, cobrança e fiscalização do IVA no contexto da economia digital tudo se agrava no caso da prestação de serviços, por serem menos rastreáveis

e de fornecimento instantâneo. O problema toma maiores proporções quando se trata de prestadores estrangeiros e nas operações plurilocalizadas que envolvem várias jurisdições (internacionais e intracomunitárias), sendo esse um dos maiores gargalos enfrentados pela União Europeia ao longo dos anos e que não tem recebido soluções eficazes.

Com o avanço das tecnologias e da economia digital, a prestação de serviços também foi digitalizada, e muitas vezes fornecida por parte de um facilitador ou intermediário, como é o caso das plataformas digitais, que ampliaram o alcance dos fornecedores. Nada obstante, vale dizer que nem todo serviço prestado por intermediário - plataforma ou não - é necessariamente digital, mas é nessa modalidade que os desafios são maiores, pela natural dificuldade de rastreamento e controle das operações, já que tudo acontece muito rápido e com pouco rastro.

Um exemplo é a venda de um jogo de computador através de uma plataforma digital<sup>117</sup>, estando o fornecedor localizado no estrangeiro e o consumidor na União Europeia. Se o fornecedor decidir seguir as regras comunitárias, deverá saber o endereço do comprador para determinar a taxa aplicável do imposto, o valor total da compra e demais obrigações acessórias correlatas. Caso contrário, vai simplesmente cobrar um preço a ser pago por qualquer meio eletrônico (inclusive meios não óbvios como criptomoedas) e disponibilizar que o adquirente descarregue o jogo, finalizando o negócio sem muitos rastros.

A prestação de serviço eletrônico costuma ser feita de forma rápida, sem muita burocracia e normalmente pode ser fornecida à distância. Dessa forma, fica bastante difícil rastrear o fluxo desse fornecimento, quando não há informações suficientes sobre as partes, pois não necessariamente é preciso fornecer endereço, como ocorre com a entrega de bens, nem mesmo dados de identificação do consumidor e prestador para que seja realizado o serviço com sucesso. Isso se torna ainda mais agravado quando o fornecedor é estrangeiro, pois não está diretamente submetido às regras fiscais do país onde localizado o destinatário.

Como já adiantado no primeiro capítulo, na primeira década do século, entre os anos 2008 e 2010, as regras do local da prestação de serviços para efeitos do IVA foram modificadas, com objetivo de estarem mais alinhadas ao país de consumo (cumprindo a tendência da tributação no destino). De forma mais específica, alguns tipos de serviços foram regulamentados à parte, para esclarecer ainda mais essa relação, como foi o caso dos serviços de telecomunicações e distribuição de imagem, bem como os serviços prestados

---

<sup>117</sup> FRANK J.G. NELLEN, “On the Liability of the Uninformed Taxable Person in EU VAT” In *Intertax*, Vol. 47, Issue 6, 2019, pp. 609-619, p. 609, disponível em <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/47.6/TAXI2019060>, acesso em 10 de novembro de 2023.

eletronicamente a consumidor final (B2C) localizado em outro Estado Membro, sendo ambos de titularidade do país de destino.

Para facilitar o cumprimento da referida obrigação e reduzir os custos<sup>118</sup>, a partir de 2015 foi possível utilizar o Esquema MOSS, em que o vendedor fazia a declaração no país de sua localização ou de sua identificação (nos casos de empresas estrangeiras) e este repassava o valor para o destino depois.

Também a partir de 2015 entrou em vigor a modificação feita no Regulamento de Execução no tocante à prestação de serviços eletrônicos por intermediários, conforme novo artigo 9a, introduzido para regular o artigo 28a da Diretiva do IVA. Destaque-se que o artigo 28 da Diretiva do IVA trata da possibilidade geral de os Estados Membros instituírem em suas legislações internas a figura do contribuinte presumido na prestação de serviços intermediada, sendo que o novo dispositivo do Regulamento veio para tratar apenas dos casos de intermediação de serviços eletrônicos.

De acordo com a literalidade do artigo 28 da Diretiva do IVA, “[q]uando um sujeito passivo participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão”.

Com base nisso o artigo 9.o-A do Regulamento de Execução dispôs:

Quando os serviços eletrônicos forem prestados através de uma rede de telecomunicações, de uma interface ou de um portal, por exemplo um mercado de aplicações, presume-se, para a aplicação do artigo 28.º da Diretiva 2006/112/CE, que o sujeito passivo que participa na prestação desse serviço age em seu nome, mas por conta do fornecedor do serviço eletrônico, a menos que o fornecedor do serviço seja expressamente indicado por esse sujeito passivo como sendo o prestador e tal indicação conste dos acordos contratuais celebrados entre as partes.

Logo, se uma plataforma intermedia a prestação de serviço entre um fornecedor principal e seu consumidor, recairá na aludida previsão e poderia ser o responsável pelas obrigações fiscais.

Prevê o Regulamento ainda no artigo 9.º-A que a plataforma somente se livrará desse encargo caso prove contratualmente que o contribuinte é o fornecedor principal, através da fatura emitida ao consumidor. Entretanto, mesmo comprovando tal exceção, ela não se aplicará caso essa plataforma tenha intermediado a aprovação da cobrança ao destinatário, a

---

<sup>118</sup> Mais uma vez, vale destacar que os custos associados à manutenção de registro do IVA em outros países são altos, em torno de 8 mil euros por ano para empresas no geral e 2400 para pequenas empresas, cfr. DELOITTE, *Study for the Commission on 'VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation'*, disponível em [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-12/vat\\_aspects\\_cross-border\\_e-commerce\\_final\\_report\\_lot1.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-12/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot1.pdf), acesso em 21 de novembro de 2023.

aprovação da prestação dos serviços ou fixação dos termos e condições gerais da prestação, sendo considerada responsável automaticamente.

Como se vê essa previsão do artigo 28 da Diretiva do IVA trata de uma ficção jurídica criada pela lei, de considerar e presumir contribuinte quem não é o fornecedor principal da operação, com vistas a supostamente acabar com a fraude fiscal e controlar melhor o fluxo de operações com quem teria em tese maiores condições de cumprir com as regras do imposto.

Uma das primeiras críticas que era feita a essa previsão é que o Regulamento de Execução teria ido além dos limites previstos na Diretiva. Não obstante, a Corte de Justiça da União Europeia já enfrentou a questão e afastou a suposta incompatibilidade, sob o fundamento de que esse artigo do Regulamento é o que permite uma aplicação uniforme do artigo 28 na União Europeia, não excedendo seus poderes<sup>119</sup>.

Ademais, outro ponto de problema é que o artigo 28º da Diretiva dispõe que o intermediário tem que agir em seu próprio nome por conta de outrem (*undisclosed agent*), mas no caso dos serviços de intermediação pelas plataformas esse não é o caso, haja vista que os consumidores sabem que na maioria das situações elas são apenas o portal que os conectam com o fornecedor principal<sup>120</sup>. Logo, a intermediação de serviços feita pelas plataformas não deveria recair sob tal previsão, mas alguns Estados tem utilizado para esse fim.

Inclusive, para proporcionar essa leitura, o artigo 9º-A do Regulamento transforma isso em presunção, ou seja, fala que no caso de serviços eletrônicos presume-se que a plataforma esteja agindo em nome próprio, ainda que não esteja (porque se sabe quem é o fornecedor principal).

No tocante à exclusão de responsabilidade supostamente permitida pelo Regulamento, é seguro dizer que tal saída praticamente nunca será aceita, tendo em vista que as suas hipóteses são justamente o motivo pelos quais as pessoas escolhem operar através das plataformas<sup>121</sup>. Em outras palavras, é justamente pela facilidade que as plataformas oferecem na fixação de regras para um ambiente comum em que fornecedores e compradores negociem e finalizem a operação, bem como na integração de sistemas de pagamento que faz com que as partes escolham essa ferramenta.

Em suma, sempre que as plataformas facilitarem um serviço tradicional em que esteja agindo em nome próprio (regulamento padrão do artigo 28º) ou serviço eletrônico (o

---

<sup>119</sup> Acórdão de 28 de fevereiro de 2023, *Fenix International Limited*, Proc. C-695/20, EU:C:2023:127, disponível em <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-695/20>.

<sup>120</sup> FERNANDO MATESANZ, “The Increasing Liability of Digital Platforms in the Collection of EU VAT” In *International VAT Monitor*, Vol. 34, 2023.

<sup>121</sup> FERNANDO MATESANZ, *The Increasing Liability...*, p. 5.

artigo 9º-A presume que é em nome próprio), será ela contribuinte do IVA em nome do fornecedor principal.

Mesmo com essa previsão na Diretiva do IVA, fato é que não era suficiente para enfrentar os problemas relacionados com a falta de cumprimento das obrigações e fraudes, pois cada país tinha a liberdade de desenhar o modelo da responsabilidade a atribuir a tais plataformas e um jeito de forçar seu cumprimento, porém era feito de forma difusa e não coordenada, abrindo espaço para mais fraudes.

Para começar, a própria natureza jurídica do serviço que as plataformas prestavam era classificada de maneira distinta pelos Estados Membros. Alguns consideram que era um serviço eletronicamente prestado, ao passo que outros atribuíam a natureza de intermediação. Essa dicotomia gera efeitos diversos no que tange ao local da tributação para o pagamento do imposto, pois na intermediação é o local do serviço principal, ao passo que no serviço eletrônico é o do país do consumidor.

Um dos elementos para fazer a diferenciação entre serviço eletrônico e de intermediação é o seu nível de automação ou o grau de intervenção humana, de modo que quanto maior o elemento humano, mais fácil se tratar de intermediação e vice-versa. Ainda que seja prestado por via da Internet e usando a tecnologia mais moderna, isso não garante que seja considerado eletrônico, como é o caso da legislação da Áustria, que possui uma extensa definição de serviço eletrônico, mas que abre a possibilidade de ser considerado intermediação mesmo sendo totalmente automatizado<sup>122</sup>.

O que se deve aquilatar é que os serviços prestados pelas plataformas não correspondem a nenhuma das figuras acima mencionadas, de modo que idealmente o melhor seria uma disposição específica para essa categoria, em vez de tentar amoldar o novo no antigo.

Apesar disso, a legislação esteve em vigor e cada Estado Membro foi realizando a transposição da forma como melhor lhe beneficiava, isto é, da maneira que houvesse maior arrecadação de receita tributária. Esse movimento foi particularmente observado no caso dos serviços de acomodação, sendo que os países com um forte desenvolvimento turístico os tratam como serviços de intermediação, já que no caso de arrendamento, como o local de sua tributação será o país onde localizado o imóvel, isso é estendido para o local da intermediação<sup>123</sup>.

---

<sup>122</sup> ECONOMISTI ASSOCIATI, OXFORD RESEARCH, CASE, WAVESTONE, HÉDEOS, MAZARS, DESMEYTERE SERVICES AND UNIVERSITÀ DI URBINO, *VAT in the Digital Age...*, p. 70.

<sup>123</sup> ECONOMISTI ASSOCIATI, OXFORD RESEARCH, CASE, WAVESTONE, HÉDEOS, MAZARS, DESMEYTERE SERVICES AND UNIVERSITÀ DI URBINO, *VAT in the Digital Age...*, p. 70.

Os países com forte movimentação de turistas costumam ter elevado volume de prestação de serviço de acomodação através da intermediação de plataformas, portanto se considerarem que sua natureza é de intermediação em vez de serviço eletrônico, atraem para seu território a titularidade do imposto, em vez de destinar ao país do consumidor final (que pode ser turista estrangeiro de passagem).

Contudo, diante da multiplicidade de regimes e aumento nos custos de conformidade, não fazia sentido dentro da ideia de mercado único manter várias disposições diferentes acerca do mesmo tema, razão pela qual a Comissão Europeia deu início a um regime unificado de responsabilização presumida das plataformas digitais, começando pelos casos de fornecimento de bens no Pacote do IVA para o *e-commerce* e depois anos mais tarde adicionou as hipóteses de prestação de serviço no Pacote ViDA.

Embora não tenha sido o objeto da reforma de 2017 (focada no *e-commerce*), a prestação de serviços também sofreu algumas modificações, com repercussão particularmente para as pequenas empresas, que estavam com muitas dificuldades para cumprimento das obrigações das vendas à distância, que devem ser reportadas em cada país de destino.

O regime advindo com o Pacote IVA para o *e-commerce*, no tocante à prestação de serviços, uniformizou o limite de valor de faturamento abaixo do qual considera-se local da tributação o estado da residência do prestador, sendo ele de 10 mil euros e não mais variável para cada país. Diante disso, em qualquer Estado Membro caso a empresa não ultrapasse esse montante poderá fazer sua declaração domesticamente, sendo que nos casos de tributos de competência de outro país o valor do IVA será depois ajustado entre eles a nível estatal.

A crítica a isto era que por um lado, os países tinham acabado de chegar a um acordo sobre a definição da regra de tributação no destino ser mais benéfica e terem abandonado aos poucos a tributação na origem, e aí surge essa derrogação da regra dispondo o contrário. Por outro lado, não se pode esquecer que toda exceção de regras deve ser feita para manter a igualdade material, o que, nesse caso, significa benefício para as pequenas empresas, pois nem sempre possuem condições de se registrarem no sistema de balcão único e às vezes não podiam gozar dos benefícios de pequenas empresas instituídos por outros Estados Membros (exclusivos para as empresas nacionais).

Nada obstante, permanece ainda o risco de que muitas operações sejam sub-reportadas e não declaradas de forma propositada e artificial para que a empresa seja considerada dentro do limite dos 10 mil euros e isso facilitar sua declaração que será apenas local.

Outra mudança relevante anunciada pelo Pacote do e-commerce no tocante aos serviços foi relacionada à identificação do país do consumidor. Esse era um dos maiores problemas enfrentados, já que constitui um imenso fardo para os fornecedores obterem todos os dados de seus consumidores e poder reportar as operações no país certo e no montante correto (diante da variação de regimes, alíquotas diferenciadas etc).

Em regra, exige-se que os fornecedores devem realizar uma verificação nos limites do que seria necessário em termos comerciais, como dados relacionados à identificação do comprador e seu método de pagamento<sup>124</sup>. Entretanto, é possível que os detalhes acerca do pagamento somente sejam conhecidos após sua conclusão, ao passo que a indicação do valor total da compra (inclusive o percentual de IVA) precisa ser demonstrado de imediato<sup>125</sup>.

Até então, caso impossível ao fornecedor saber onde localizado o consumidor, o Regulamento 1042/2013 previa a possibilidade de ele usar de dois elementos de presunção que evidenciem a sua localização, a exemplo de endereço IP, endereço de cobrança, número de cartão de crédito ou outro fato que auxiliasse. Essa procura é bastante complexa e dificultosa para as empresas, nomeadamente quando se trata de uma avaliação caso a caso e de baixo valor, podendo inclusive encontrar conflitos entre essas evidências<sup>126</sup>.

A partir de 2019 as empresas com volume de vendas à distância de até 100 mil euros passaram a poder se basear em apenas uma evidência em vez de duas, como estava previsto antes. Essa regra, entretanto, só valia para empresas europeias - o que não fazia sentido, já que se comprovada a dificuldade para elas, muito mais para as estrangeiras. Além disso, outra observação é que se de um lado o afrouxamento da regra melhorou o fardo das empresas, de outro não resolveu o problema e abriu espaço para mais fraudes, não sendo a melhor das alternativas<sup>127</sup>.

No contexto das plataformas, essas disposições se tornam igualmente problemáticas, pois com o aumento de sua responsabilização precisarão ficar mais atentas. Elas ainda dependem do que é informado pelo fornecedor em termos de detalhes da operação, pois é sua obrigação dizer qual o país de destino do consumidor final. Aliás, até mesmo para ele nem sempre é fácil, principalmente considerando que a prestação de serviços costuma ser automática, rápida e em qualquer dia e hora, independentemente do local do prestador (remoto ou não). Tanto é difícil esse exercício que a maioria das plataformas faz o cumprimento dessas

---

<sup>124</sup> Conforme artigos 23(1) e 23(2) do Regulamento de Execução do IVA (Regulamento n.º 282/2011).

<sup>125</sup> MARIE LAMENSCH, *Adoption of the E-Commerce...*, p. 188.

<sup>126</sup> MARIE LAMENSCH, *Adoption of the E-Commerce...*, p. 188.

<sup>127</sup> MARIE LAMENSCH, *Adoption of the E-Commerce...*, p. 190.

regras se utilizando da referida presunção das características das partes<sup>128</sup>, que normalmente é uma cláusula de escape presente nas legislações para quando não há informações suficientes sobre esse respeito.

O contexto da prestação de serviços, portanto, é foco de maiores desafios se comparado ao do fornecimento de bens e a já existente previsão legal de possibilidade de substituição da sujeição passiva do IVA não era suficiente para trazer as soluções esperadas. Por mais que fosse possível fazer o enquadramento das plataformas digitais a partir da combinação do artigo 28 da Diretiva com o artigo 9º-A do Regulamento de Execução, considerou-se necessário criar todo um novo regime jurídico para responsabilizar especifica e literalmente as plataformas digitais.

### **3.2. O Pacote do IVA Digital e o regime jurídico do IVA no *e-commerce*: visão geral**

O regime do IVA na União Europeia vem sofrendo nos últimos anos várias reformas, de modo que as empresas que fazem negócios nesse ambiente têm tido que se adequar constantemente às mudanças para cumprir com novas legislações<sup>129</sup>. Não bastasse o alto nível de conformidade já exigido, a cada ano novas previsões são inseridas sob a promessa de melhorar a burocracia e facilitar o fluxo do comércio na região, mas em verdade só se aumentam responsabilidades e obrigações acessórias.

O Pacote do IVA Digital compreende as Diretivas de 2017 e 2019, que emendaram a Diretiva do IVA, e que foram fruto da Estratégia do Mercado Único Digital e do Plano de Ação do IVA Rumo ao Mercado Único. Enquanto o primeiro possuía abordagem mais holística, transitando por várias áreas e com objetivo de modernizar o ambiente europeu para impulsionar a economia digital em todos os sentidos, o plano de ação foi desenhado especificamente para o IVA nessa nova economia.

A Estratégia do Mercado Único Digital foi iniciada pela Comissão Europeia para implementar na União Europeia um cenário uniforme de medidas legislativas relacionadas à economia digital, promovendo oportunidades e enfrentando desafios. No preâmbulo<sup>130</sup>, após

---

<sup>128</sup> ECONOMISTI ASSOCIATI, OXFORD RESEARCH, CASE, WAVESTONE, HÉDEOS, MAZARS, DESMEYTERE SERVICES AND UNIVERSITÀ DI URBINO, *VAT in the Digital Age...*, p. 131.

<sup>129</sup> ALEKSANDRA BAL, "The Changing Landscape of EU VAT: Digital VAT Package and Definitive VAT System" In *European Taxation*, vol. 59, n.º 2, IBFD, 2019, p. 1.

<sup>130</sup> Ver Comunicado da Comissão ao Parlamento Europeu COM(2015) 192 final...

reconhecido que a economia digital era uma realidade perene e comum a todos os Estados Membros, concluiu-se que:

Estas alterações estão a ocorrer a uma escala e a um ritmo tais que abrem imensas oportunidades para a inovação, o crescimento e o emprego. Todavia, colocam também questões políticas que constituem grandes desafios para as autoridades públicas e que exigem uma ação coordenada da UE. Os Estados-Membros debatem-se todos com problemas semelhantes, mas numa escala nacional que é demasiado limitada para permitir tirar partido de todas as oportunidades e enfrentar todos os desafios desta mudança transformacional. Em relação a muitas das questões, o nível europeu constitui o enquadramento adequado. Por essa razão a Comissão Europeia estabeleceu como uma das suas prioridades-chave a criação de um Mercado Único Digital.

Com efeito, basicamente o que pode ser interpretado desse texto é que a Comissão Europeia, diante do avanço da economia digital, reconheceu a incapacidade de os Estados Membros enfrentarem sozinhos os desafios dela decorrentes, de modo que a estratégia para uma solução unificada era urgente.

Tal estratégia se construiu em três pilares para serem resolvidos: (i) melhorar o acesso de rede online para consumidores e empresas na União Europeia, reduzindo as diferenças para com a realidade física, (ii) criar uma infraestrutura adequada para o desenvolvimento de redes e serviços digitais, e (iii) otimizar a economia digital europeia através de investimento em infraestrutura de computação em nuvem e ampliação do uso de dados, para trazer mais inovação e investimento.

Como se vê, seu escopo era mais amplo do que apenas o aspecto fiscal do IVA, que foi especificamente analisado e enfrentado após o lançamento do Plano de Ação Rumo ao Mercado Único europeu relativo ao IVA, em linha com a aludida estratégia. Esse Plano, por sua vez, trouxe como prioridades<sup>131</sup>: (i) a simplificação do cumprimento das obrigações acessórias do IVA, especialmente para pequenas e médias empresas, (ii) o combate ao risco crescente de fraude e os prejuízos dela decorrentes de bilhões de euros anuais, (iii) a eficiência do sistema, explorando oportunidades da economia digital em favor das administrações públicas, e (iv) o aumento da confiança entre negócios e Fisco, bem como entre as administrações fiscais da própria União Europeia.

Esse contexto de debates e propostas foi o que impulsionou e deu origem ao Pacote legislativo do IVA para o *e-commerce*, publicado em 2017 e emendado em 2019<sup>132</sup>. Vale dizer

---

<sup>131</sup> Para maior detalhamento, conferir o Comunicado COM(2016) 148 final...

<sup>132</sup> Os diplomas legais envolvidos nesse pacote são: Diretiva (EU) 2017/2455 e Diretiva (EU) 2019/1995 que alteraram a Diretiva 2006/112/EC (Diretiva do Sistema Comum do IVA), Regulamentos 2017/2459 e 2019/2026, que alteraram o Regulamento 282/2011 (Regulamento de Implementação do IVA), Regulamento 2017/2454 que

que, mesmo publicadas em 2017, a maior parte das disposições legais somente entrou em vigor em 2021, o que se aplica inclusive à presunção de sujeição passiva para as plataformas digitais.

Em termos gerais, do ponto de vista das partes envolvidas, o *e-commerce*, ou comércio eletrônico, pode ser dividido em 4 categorias gerais. É possível ter uma empresa como fornecedora de outras empresas (B2B) ou de consumidor final (B2C), bem como ter o particular como fornecedor para outros particulares (C2C) ou para empresas também (C2B)<sup>133</sup>. Apesar de todas essas categorias fazerem parte do comércio digital, as novas regras do IVA Digital miraram apenas nas transações B2C, já que são as mais volumosas e com maior propensão a fraudes, portanto serão analisadas a seguir as transações nesse contexto.

Nesse mesmo sentido, apesar de não ser vinculante, essa afirmação foi confirmada pelas Notas Explicativas da Comissão Europeia<sup>134</sup>, segundo a qual o Pacote se concentrou nos desafios provenientes da aplicação das regras do IVA nas vendas à distância (fornecimento intracomunitário de bens), bem como na isenção dada às importações de bens de valor insignificante (até 22 euros), ambas para consumidor final. Além disso, também é relevante destacar que nessa oportunidade também foram incluídas medidas referentes à prestação de serviços eletrônicos, que já estavam sob o regime da responsabilidade presumida do prestador intermediário, nos termos do artigo 28 da Diretiva do IVA, mas que enfrentava sérios gargalos no tocante ao cumprimento das obrigações acessórias.

Em resumo, as principais alterações foram:

1. Criação de hipóteses de responsabilização presumida das plataformas digitais pelo IVA decorrente de alguns tipos de fornecimento de bens para consumidor final na União Europeia cuja realização seja feita através de sua estrutura de facilitação.
2. Fim da isenção do IVA na importação de bens até 22 euros, com criação de um Esquema Especial de declaração para operações até 150 euros (IOSS), bem como simplificação do procedimento tradicional quando ele não for usado.
3. Ampliação do sistema de Balcão Único (OSS) para abarcar não apenas serviços de telecomunicação (como previsto originalmente pelo MOSS), mas também para outros serviços eletrônicos e alguns tipos de fornecimento intracomunitário e doméstico de bens para consumidor final (B2C).

---

alterou o Regulamento 904/2010 (Cooperação Administrativa entre Estados Membros) e o Regulamento 2020/194 (Esquemas Especiais para vendas à distância de bens e serviços).

<sup>133</sup> E.C.J.M. VAN DER HEL-VAN DIJK & M. A. GRIFFIOEN, “EU VAT Note...”

<sup>134</sup> EUROPEAN COMMISSION, *Explanatory Notes on VAT e-commerce rules*, P. 6-7, disponível em [https://taxation-customs.ec.europa.eu/commission-guidelines\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/commission-guidelines_en). Acesso em 2 de setembro de 2023.

4. Criação de um limite único europeu de 10 mil euros abaixo do qual as vendas intracomunitárias de bens e serviços ensejariam apenas declaração e pagamento do IVA onde localizado o prestador, beneficiando pequenas empresas.
5. Obrigação de arquivamento e registro de todas as operações que sejam feitas através das plataformas digitais pelo prazo de 10 anos, ainda que fora do contexto de sujeito passivo presumido.

De acordo com a nova Diretiva, as vendas de serviços e de bens à distância para consumidor final na União Europeia poderiam usufruir do Balcão Único (OSS), de modo que o fornecedor poderia apenas declarar e pagar o IVA no seu país de estabelecimento. Apesar disso, através desse sistema as empresas não poderiam deduzir o IVA das despesas incorridas no país de consumo, mas tão somente através do procedimento dos artigos 2(1), artigo 3 e ponto € do artigo 8(1) da Diretiva 2008/9/EC, que permite a solicitação dessa dedução diretamente ao Estado Membro de destino, o que acabava desestimulando algumas empresas.

Relativo às importações de bens, três regras passaram a vigorar. Se a empresa não for europeia, ela pode se inscrever no Balcão Único e somente declarar e pagar o IVA para o país de identificação. Caso a importação seja feita através de uma plataforma, ela será o sujeito passivo presumido e terá que declarar e pagar o imposto como se fosse o fornecedor principal, podendo também fazer uso do Balcão Único. E, caso não seja usado tal esquema especial, a regra geral se aplica e o transportador é o responsável por fazer a liberação da mercadoria na alfândega no advento da importação.

Houve um certo espanto por parte da doutrina, sobretudo de quem estava acompanhando a tramitação de perto, já que o tal Pacote do IVA foi convertido em Diretiva logo um ano após a proposta enviada pela Comissão, e assim se deu mesmo com a relutância das administrações aduaneiras no que tange às novas regras de importação de bens<sup>135</sup>. Da mesma forma, houve um espanto no que diz respeito à inclusão das plataformas como sujeito passivo presumido para alguns tipos de fornecimento de bens, já que essa previsão sequer passou pela Análise de Impactos ou por discussões mais profundas<sup>136</sup>.

---

<sup>135</sup> MARIE LAMENSCH, “Adoption of the E-Commerce VAT Package: The Road Ahead Is Still a Rocky One” In *ec Tax Review*, 2018, 186-195, p. 186.

<sup>136</sup> De acordo com o artigo 113 do Tratado de Funcionamento da União Europeia, o processo legislativo ocorre, em resumo, da seguinte forma: a Comissão Europeia propõe exclusivamente o projeto de lei, na sequência o Conselho de Ministros Fiscais dos países da União deve votar por unanimidade após considerar a opinião do Parlamento Europeu. No caso, na última fase, o Parlamento sugeriu a introdução da figura do sujeito presumido para as plataformas digitais, o que foi surpreendentemente aprovado pelo Conselho e seguiu no texto da Diretiva, cfr. Deliberação ECOFIN 13376/17, de 30 de Outubro, disponível em <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13841-2017-INIT/en/pdf>, acesso em 29 de outubro de 2023.

Nada obstante, o pacote foi aprovado e introduzido na legislação da União Europeia e, muito embora vários sejam os problemas e as críticas, aparentemente a Comissão Europeia parece ter gostado da estratégia e parece querer seguir esse caminho, o que ficou claro tendo em vista o lançamento da proposta de novas regras do IVA pelo Pacote ViDA no sentido de ampliar o trabalho que foi iniciado nessa primeira etapa do IVA Digital.

Feito essa introdução geral ao novo regime instituído, passa-se agora a analisá-lo sob o filtro das plataformas digitais. Isto porque, como o escopo do presente estudo é enfrentar apenas as disposições legais atinentes ao regime jurídico do IVA que impactam as plataformas digitais, então somente serão abordados os pontos acima que estiverem nesse contexto, sem necessário aprofundamento das demais questões.

### **3.3. As plataformas digitais e a nova responsabilidade fiscal: o regime jurídico do artigo 14º-A da Diretiva do IVA**

A responsabilidade presumida das plataformas digitais foi instituída através da introdução do artigo 14º-A na Diretiva 2006/112/EC (Diretiva do IVA). Segundo a Comissão Europeia, a razão para sua introdução foi a de reduzir o fardo administrativo para fornecedores que operam através das plataformas, bem como para melhorar o controle das administrações fiscais. Ademais, foi destacado no preâmbulo da Diretiva 2017/2455 que a criação da responsabilidade presumida das plataformas a nível da Diretiva era medida crucial para eficiência dessa medida numa abordagem unificada, já que as previsões nacionais de substituição tributária implementadas com esteio no artigo 28º-A da Diretiva do IVA não estavam sendo suficientes para aumentar a arrecadação e combater a fraude, além de gerar ainda maior custo de conformidade<sup>137</sup>.

Em verdade, as plataformas exercem um papel crescente de preponderância no comércio internacional como já visto no início deste trabalho. Praticamente duas em cada três transações no contexto do *e-commerce* são feitas através delas<sup>138</sup>. Nesse sentido, além dos motivos acima, a doutrina aponta como uma das razões principais para a introdução da sua responsabilidade presumida, nomeadamente no tocante às importações de bens, o problema da

---

<sup>137</sup> Preâmbulo da Diretiva 2017/2455, disponível em <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/2455/oj>. Acesso em 6 de novembro de 2023.

<sup>138</sup> Cfr. OCDE, *The Role...*

falta de cumprimento das regras europeias do IVA pelas empresas estrangeiras, com imensas ocorrências de fraudes, e a incapacidade dos países de se impor nessa situação<sup>139</sup>.

As transações abrangidas pelo regime de presunção desta reforma foram apenas duas: (a) vendas à distância para consumidor final (B2C) de bens importados de fora da União Europeia no montante de até 150 euros independentemente da origem do fornecedor, bem como (b) fornecimento nacional e intracomunitário de bens para consumidor final (B2C) por empresas não europeias.

Isso exclui as transações que, embora feitas através das plataformas, sejam importações de bens com valor superior a 150 euros, bem como vendas de bens já integrados no mercado europeu ou que sejam feitas por fornecedores europeus. Nesse ponto inclusive a própria doutrina questionou a razão da escolha desse escopo, já que essa restrita seleção gera um esforço e custo maior para as plataformas, que terão várias categorias diferentes de fornecimento para identificar em cada transação, o que poderia ter sido evitado com a regra mais simples de incluir todas elas.

Em termos de funcionamento, na criação desse sistema, a lei gerou uma ficção legal repartindo a operação em duas, de modo que se presume que há uma transmissão fictícia de bens do fornecedor principal para a plataforma (operação entre empresas - B2B), a qual em sequência faria a venda para o consumidor final (B2C). A primeira operação é considerada isenta, garantido o direito de dedução ao fornecedor principal, ao passo que a segunda, que envolve o transporte da mercadoria, é tributada para fins do IVA e deve ser declarada e assumida pela plataforma intermediadora.

Como apenas alguns tipos de transações foram selecionadas, a definição de quais serão submetidas ao regime do contribuinte presumido será feita caso a caso, de maneira que é possível a coexistência de várias obrigações ao mesmo tempo pelo mesmo fornecedor e sob a mesma plataforma. A título de exemplo, a plataforma pode estar envolvida no fornecimento de bens importados com valores acima de 150 euros (fora do escopo), ao tempo em que também envolvida no suprimento intracomunitário de bens por vendedor não europeu, sendo que a primeira não deflagra o regime, mas a segunda sim.

Vale dizer também que se o fornecedor principal não é uma empresa ou contribuinte para efeitos do IVA estará fora do escopo, igualmente ocorre no caso de o

---

<sup>139</sup> ALEKSANDRA BAL, *Online Marketplaces and EU VAT: Global Reach but Compliance Still Local*, disponível em <https://kluwertaxblog.com/2020/02/26/online-marketplaces-and-eu-vat-global-reach-but-compliance-still-local/>. Acesso em 10 de novembro de 2023.

adquirente ser um contribuinte. Isto porque a disposição somente se aplica a fornecimento de bens da categoria B2C, ou seja, que sai de um contribuinte para um consumidor final.

Para o cumprimento dessas novas regras, em tese, a plataforma teria que estar registrada em todo Estado Membro para o qual fizer a intermediação dos bens que forem vendidos à distância no seu ambiente. Entretanto, como já aludido alhures, a reforma legislativa do Pacote do IVA Digital ampliou o escopo do esquema especial do Balcão Único (OSS para todas as vendas à distância e serviços eletrônicos), bem como criou uma nova modalidade dedicada às importações (IOSS). Logo, o fornecedor ou importador que quiser usufruir deste esquema especial só precisará reportar e pagar o IVA ao país de estabelecimento ou de sua identificação (caso estrangeiro), o qual ficará responsável por repassar os valores para o país do consumo depois.

Se o IOSS for utilizado, o IVA da importação é isento e o importador vai incluir o imposto na sua declaração mensal, o que valerá para as plataformas digitais. Apenas vale ressaltar que, se ela for estrangeira, deverá apontar um representante fiscal na União Europeia para gozar desse esquema. Caso contrário, se a plataforma decidir que não vai adotar o IOSS, a mercadoria só entra na União Europeia após realização do desembarço aduaneiro através do procedimento comum, com pagamento do IVA na importação.

No que tange às obrigações acessórias de manutenção dos registros das operações que facilite, o artigo 54º-C do Regulamento de Execução aduz que se a plataforma fizer opção por algum dos esquemas especiais (OSS ou IOSS) deverá cumprir seus requisitos próprios, isto é, os do Capítulo 6 do Título XII da Diretiva do IVA, mantendo os registros por 10 anos. Caso não faça essa opção, deverá cumprir os requisitos do Estado Membro do local da tributação, conforme artigo 242 da Diretiva do IVA.

Um dos pontos mais polêmicos referentes às novas regras diz respeito à interpretação de quais tipos de plataformas poderão ser consideradas como facilitadoras do suprimento desses bens para fins de responsabilização presumida, o que será melhor discutido no tópico seguinte. Nesse tocante, serão analisadas várias questões relacionadas à abrangência dos dispositivos que regulam a matéria e a falta de medidas suficientes de salvaguarda e proteção das plataformas, para que possam se defender de maneira proporcional.

De fato, a preocupação é legítima, tendo em vista que o plano da Comissão Europeia é realmente usufruir do potencial das plataformas digitais. Tanto é que, de acordo com as Notas Explicativas do Pacote legal, a regra de presunção de responsabilidade deve ser lida de forma a abranger o máximo de situações possível e ir além do sentido literal contratual,

para contornar possível fragmentação artificial das operações econômicas entre o fornecedor principal e as plataformas para se desviar da previsão legal<sup>140</sup>.

Foi então aprovado o Pacote IVA para o *e-commerce*, sob a promessa de endereçar alguns dos principais problemas do IVA. Ocorre que, como se verá a seguir várias questões problemáticas surgiram dessa proposta e mesmo 2 anos depois de sua aprovação ainda restam sem muitas respostas. Por outro lado, com base na experiência desse período, algumas sugestões foram dadas pelos Estados Membros e pelas partes interessadas, e as mudanças foram apresentadas para aprovação no Pacote ViDA, objeto do próximo capítulo.

### 3.4. Incongruências e problemas do novo regime

#### 3.4.1. Escopo subjetivo da responsabilidade presumida: alguma plataforma consegue ficar de fora?

O artigo 14º-A da Diretiva fala que “*Se um sujeito passivo facilitar, mediante a utilização de uma interface eletrônica como, por exemplo, um mercado, uma plataforma, um portal ou meios similares [...] a venda à distância de bens, será considerado o contribuinte por presunção. Ou seja, a expressão escolhida pelo legislador europeu que vai guiar a interpretação para saber quem está abarcado pelo dispositivo é facilitar, que é detalhada pelo Regulamento de Execução*<sup>141</sup>.

Com relação ao sujeito da frase, a Diretiva fala em *interface eletrônica*, porém é de se ver que foi apenas um termo geral escolhido para conferir amplitude de incidência da norma, tanto que na sequência são apresentados alguns exemplos de plataforma numa lista não exaustiva, exatamente para funcionar como uma expressão que seja à prova das mudanças do futuro.

Mesmo assim, como *interface eletrônica* não é um conceito normativo, mas sim da realidade social, é tarefa do legislador definir melhor seus contornos além de simplesmente dar exemplos, pois isso gera uma imensa abertura do dispositivo, e deixa grande margem de incerteza na sua aplicação. Na verdade, parece ter sido essa a intenção do legislador, de abarcar o máximo de estruturas possível<sup>142</sup>, mas até mesmo para agir com coerência e tentar ao menos verificar se as hipóteses de exclusão se aplicam, é preciso saber se inicialmente há inclusão.

---

<sup>140</sup> European Commission, *Explanatory Notes...*

<sup>141</sup> Regulamento de Execução n.º 282/2011 de 15 de Março de 2011, que estabelece medidas de implementação da Diretiva 2006/112/EC (Diretiva do IVA).

<sup>142</sup> De acordo com a Comissão Europeia, o conceito de interface eletrônica deve ser amplo, cfr. EUROPEAN COMMISSION, *Online electronic interfaces...*

Existem vários tipos de plataformas, com diferentes espécies e níveis de prestação de serviços de intermediação. Não há como aplicar indistintamente a mesma regra para todas, pois se algumas meramente prestam o serviço de disponibilizar a infraestrutura para que as partes possam interagir e eventualmente negociar, outras vão muito além e controlam pagamento e entrega, podendo ter conhecimento de todos os elementos da operação e ter maiores condições de reportá-las ao Fisco, como pretende a norma. Com base nessa miríade de possibilidades, a doutrina e a literatura em torno do tema têm se concentrado na interpretação do termo *facilitar* e das supostas exclusões que a lei prevê, a fim de definir os contornos da sua aplicação.

Tal estratégia, de adotar um conceito amplo, acaba por estar em linha com as orientações já dadas pela OCDE no Guia de Implementação de Regras para responsabilização de plataformas digitais<sup>143</sup>. De acordo com ela, uma boa técnica legislativa nesse ponto seria adotar um termo amplo para o sujeito passivo e se concentrar nas funções exercidas pelas plataformas em vez de características do modelo de negócio (pois estas têm maior propensão de variar com o tempo), com possível uso de lista negativa para afastar algumas hipóteses.

Nada obstante, a mesma instituição aduz que, se por um lado essa ideia seja a melhor, de outro é necessário haver cláusulas de escape e de salvaguarda das plataformas para uma verificação casuística, com abertura de meios para que possam provar sua incapacidade de se submeter ao regime de total presunção de responsabilidade, o que não foi o caso nessa reforma do Pacote digital do IVA.

Para tentar trazer um pouco mais de luz ao assunto, as Notas Explicativas da Comissão Europeia trataram do assunto - que apesar de não vinculantes constituem importante guia de orientação, tendo em vista serem emitidas pelo próprio legislador, portanto são quase a divulgação de uma interpretação autêntica.

De acordo com tal documento, o termo *facilitar* caracteriza uma situação em que a venda-compra é realizada/concluída com a ajuda da plataforma, de modo que o conceito abrange as situações em que o consumidor dá início ao processo de compra ou faz uma oferta e o fornecedor a aceita dentro do ambiente da plataforma<sup>144</sup>. Como se vê, não se fala nada em entrega ou intermediação do pagamento, mas mera conclusão do negócio com a aceitação pelo adquirente dos termos da compra, ainda que o nível de facilitação da plataforma termine aí.

---

<sup>143</sup> OECD, *The role*, p. 26-28.

<sup>144</sup> EUROPEAN COMMISSION, *Explanatory Notes...*, P. 17.

Para regulamentar a aplicação do artigo 14º-A da Diretiva, foi editado o artigo 5º-B do Regulamento de Execução, o qual tem um caput que repete basicamente o teor da Diretiva, portanto não é muito esclarecedor sobre o termo *facilitar*, mas na sequência apresenta uma lista de situações que, se provadas concomitantemente, excluiria a responsabilidade de qualquer tipo de plataforma. Ademais, em seguida, o artigo 5º-B traz outra lista com três categorias de funções que, se constituírem a única atividade da plataforma, também são causa de afastamento da responsabilidade.

Com relação à segunda parte, de acordo com o dispositivo, não será considerada para os fins do artigo 14º-A a plataforma que apenas presta serviços de processar pagamentos, listagem de anúncios ou redirecionamento de consumidores. Para começar, uma análise dessa previsão, na verdade, gera o questionamento se as empresas que promovem unicamente esses serviços estariam realmente dentro do conceito de plataforma, já que um sítio eletrônico que apenas redireciona consumidores não cai no conceito de proporcionar o ambiente em comum para que partes tenham contato e possam negociar, portanto seria uma previsão óbvia da lei, apenas posta para talvez garantir certa segurança jurídica<sup>145</sup>.

Já com relação à primeira parte, de acordo com o artigo 5º-B do Regulamento de Execução, somente estará livre da responsabilidade presumida a plataforma que prove concomitantemente que não tenha fixado termos e condições do contexto da transação, não tenha se envolvido no pagamento ou na entrega do produto.

De acordo com as Notas Explicativas, cada uma dessas condições deve ser lida da forma mais ampla possível. Inclusive, a abrangência é tanta que, em relação à fixação dos termos e condições, é dito que tal condição compreende não apenas as regras estabelecidas entre o fornecedor principal e o consumidor, a exemplo do preço, tipo de transação, quantidade, mas também as regras estabelecidas pela própria plataforma, a exemplo de cadastro das partes e termos de uso, aspectos básicos que praticamente todo e qualquer sítio eletrônico hoje solicita<sup>146</sup>. No caso da interpretação da condição de que ela não se envolva no pagamento, as Notas dizem que a plataforma sequer precisa acompanhar todo o processo, bastando ter feito parte de alguma das etapas, como informar ao consumidor final o preço a ser pago ou meramente fazer o redirecionamento para outra plataforma de pagamento.

Com base nisso há quem diga que essa previsão do Regulamento teria ampliado o escopo do artigo 14º-A da Diretiva, pois até mesmo o fato de a plataforma estipular termos e

---

<sup>145</sup> MARIE LAMENSCH, MERKX MADELEINE, JURIAN LOCK E ANNE JANSSEN, *New EU VAT-Related Obligations...*, p. 454.

<sup>146</sup> EUROPEAN COMMISSION, *Explanatory Notes...*, p. 18.

condições de mero uso de sua estrutura já a torna potencialmente abarcada pelo dispositivo caso a venda se concretize fora dela sem sua ciência. Nesse sentido, é certo que vai ser no mínimo muito difícil provar a falta de envolvimento na operação, principalmente quando isso tem que ser feito caso a caso.

Como não há contornos claros do alcance do dispositivo, que se inclina mais para uma abordagem ampla do que restritiva, imagina-se que até mesmo as plataformas que apenas oferecem a infraestrutura para a transação e supostamente não se envolvem nas demais etapas (pagamento e entrega) correm sérios riscos de estarem incluídas mesmo sem claras indicações disso.

Muito embora possa se pensar que elas estariam nas hipóteses de exclusão, não necessariamente é o caso, tendo em vista que se a venda foi realizada em sua infraestrutura, mesmo sem ter se envolvido com pagamento ou entrega, ainda assim definiu os termos e condições para que o negócio tenha se organizado e concluído, o que anula a possibilidade de exclusão, conforme aludido preceito do artigo 5º-B.

Além disso, plataformas que aparentemente só fazem o processamento do pagamento, como é o caso das conhecidas Klarna e Afterpay, também poderiam ser consideradas presumidamente responsáveis por estarem indiretamente envolvidas com a operação. É que além de funcionarem como intermediadoras do crédito, podem negar o pedido caso detectado que o consumidor não tem condições de pagar a compra<sup>147</sup>, portanto isso as tornaria definidoras dos termos e condições.

Essa categoria de plataforma digital teria que se adaptar e adicionar mais elementos ao seu serviço inicial, se envolvendo com mais profundidade nas operações que são realizadas no seu meio, ou então, se tratando de uma plataforma que não tenha meio integrado de pagamento, que providenciasse esses provedores para sua estrutura, sob pena de não o fazendo correr sérios e constantes riscos de sofrer auditorias e pagar multas por não recolhimento do IVA<sup>148</sup>. E isto porque a posição de contribuinte exige o pagamento e declaração do imposto, o que demanda, por conseguinte, informações sobre o estado fiscal e os dados das partes, o valor da compra, entre outros detalhes exigidos na declaração fiscal periódica.

Sabendo-se que existe uma miríade de tipos de plataformas que intermediam transações no *e-commerce*, é bem possível que plataformas que atuem no mesmo setor possam

---

<sup>147</sup> Ver as informações que a Klarna tem acesso e utiliza para declinar uma autorização de pagamento em <https://www.klarna.com/us/customer-service/why-was-my-purchase-not-approved-with-klarna/>. Acesso em 12 de novembro de 2023.

<sup>148</sup> ALEKSANDRA BAL, *The Changing Landscape...*, p. 5.

vir a sofrer diferentes tipos de responsabilidade, a depender do modelo de negócio que opte conduzir, isto é, variando conforme o nível de envolvimento e de *facilitação* oferecido<sup>149</sup>.

Em termos de conceito, interessante mencionar doutrina que sugere existir basicamente três possíveis níveis de facilitação do serviço de intermediação proporcionado por tais plataformas de *e-commerce*<sup>150</sup>. Primeiro, o mais básico é aquele que intermedia apenas a fase inicial de contato entre partes e requisição do pedido, sendo que os passos seguintes são realizados fora do seu conhecimento. Em um nível acima estão as plataformas que participam também da execução desse pedido inicial, isto é, das fases de pagamento e entrega. Por fim, há as plataformas que vão se envolver também em eventuais disputas e problemas que eventualmente resultem da interação entre as partes e da venda, tendo ciência e controle de todas as etapas da transação.

Para a plataforma escolher qual o nível de serviço que irá providenciar não é uma decisão fácil, já que integrar sistema de pagamento e de entrega, para dizer o mínimo, demanda alto investimento em infraestrutura e, por consequência, elevação dos riscos do negócio em áreas delicadas como a financeira e de cibersegurança. Em um contexto de venda de bens ou serviços com baixo valor agregado, como costuma ser o do *e-commerce*, talvez os custos não compensem para a plataforma manter elevada estrutura. Tudo isso demonstra a delicadeza dessa decisão, a qual agora pode estar sob o risco adicionado de ser considerado sujeito passivo presumido das operações que ocorrem em seu meio mesmo optando pelo nível mais baixo de facilitação.

E não há que se falar que a empresa que promove o nível mais básico de serviço não se constitui uma plataforma, tendo em vista que perfaz o sentido trazido nos primeiros capítulos de colocar as partes em contato recíproco e multilateral, ainda que a plataforma não tenha ciência ou controle do que é feito na sequência. Veja-se que, em primeiro lugar, se não fosse a intermediação da plataforma, as partes talvez não entrassem em contato; aliás, para as partes estarem dispostas a fazer negócios online é preciso que essa plataforma seja dotada de todos os elementos que propiciem isso.

Para tanto, no mínimo é preciso promover um ambiente de confiabilidade em um cenário globalizado, podendo chegar ao ponto de permitir transações intracomunitárias e

---

<sup>149</sup> MARIE LAMENSCH, MERKX MADELEINE, JURIAN LOCK E ANNE JANSSEN, *New EU VAT-Related Obligations...*, p. 443.

<sup>150</sup> MARIE LAMENSCH, MERKX MADELEINE, JURIAN LOCK E ANNE JANSSEN, *New EU VAT-Related Obligations...*, p. 450.

internacionais, o que envolve inúmeras jurisdições e ultrapassa um mero sistema de busca, havendo altos custos de manutenção e controle<sup>151</sup>.

Exemplos desse primeiro nível são as plataformas de anúncios classificados de bens ou serviços, como OLX (anúncios de diversas categorias) ou Idealista (anúncios imobiliários), sendo que apenas existe a exposição do que está sendo vendido e a possibilidade de troca de mensagens com possíveis compradores, mas não é feito pagamento ou entrega através da plataforma, ainda que as partes conversem sobre isso nesse meio. Na sequência, de maneira mais robusta e com elevado nível de estrutura, podem-se trazer as plataformas de vendas de bens e serviços com sistemas de pagamento e de entrega associados, bem como permissão para que os usuários resolvam disputas entre si, como Amazon e AliExpress.

Vale dizer que é possível coexistir diferentes níveis de facilitação dentro da mesma plataforma, basta pensar nos planos de assinatura de pacotes de serviços a que os usuários têm acesso em algumas delas, podendo escolher usar apenas uma parte das funcionalidades gerais que elas proporcionam ou ir além e gozar de todas as facilidades. E considerando que a própria norma aduz que a avaliação da responsabilidade presumida será feita a nível de cada transação, então as plataformas terão que delimitar muito bem os níveis de serviço para que isso corresponda ao nível de facilitação em que as regras legais impõem sua participação mais ativa.

Acontece que, como dito, não é uma tarefa fácil delimitar até que ponto poderia o serviço ir sem que isso seja considerado facilitação para fins de incidência da norma que causa responsabilização presumida. Por conta dessa zona cinzenta e também pelo fato de que tudo no mundo dos negócios é precificado, provavelmente isso gerará um aumento nos custos no médio prazo pelo risco associado, sempre repassado ao consumidor final.

Contudo, é interessante ressaltar que qualquer alteração de custo a ser repassada pode acabar prejudicando a concorrência e até mesmo a sobrevivência das plataformas no mercado<sup>152</sup>. Isto porque o valor da plataforma é criado majoritariamente de um de seus elementos cruciais: a base de usuários que nela confiam e a utilizam, sendo um tipo de negócio em que basicamente poucos atores conseguem participar com valor adicionado relevante. É o famigerado modelo de mercado *the-winner-takes-all*, quase monopolístico, em que poucas empresas conseguem deter um volume grande de usuários. Isso foi inclusive reconhecido pela

---

<sup>151</sup> JENS RIEGELSBERGER, ANGELA SASSE, “Trustbuilders and Trustbusters” In *Towards E-society*, 2021, vol. 74. pp. 17-30, p. 19.

<sup>152</sup> MARIE LAMENSCH, MERKX MADELEINE, JURIAN LOCK E ANNE JANSSEN, *New EU VAT-Related Obligations...*, p. 446.

própria Comissão Europeia no relatório de Estudo de Impactos realizado para a Proposta de Lei dos Mercados Digitais<sup>153</sup>.

Esse fator é o efeito de rede e que garante o efeito exponencial de atratividade desse ambiente de negócio, tanto que para cada usuário que deixa a plataforma, o valor perdido é enorme, pois isso impacta na confiabilidade dos demais. A definição de preço dos serviços e da taxa dos usuários é bastante delicada e pode levar a um progressivo prejuízo e fim da empresa. Logo, não se trata de uma decisão pura e simples de repassar custos.

Outro aspecto relevante nesse quesito diz respeito às plataformas que possuem toda a aparência de óbvia exclusão do escopo da responsabilidade instituída pelo artigo 14º-A da Diretiva, mas que, pela abrangência da norma, como visto, podem ser enquadradas. Isto porque, como nem sempre a interpretação lógica se sobrepõe, mesmo dois anos depois da entrada em vigor da norma ainda é incerto seu completo alcance. A leitura abrangente do dispositivo conforme indicado pela Comissão Europeia pode conduzir à responsabilização de plataformas como Facebook, Instagram, TikTok, fóruns online, entre outros ambientes que supostamente não possuem como função principal conectar partes para que concluam fornecimento de bens ou serviços.

Nada obstante, é sabido que esse tipo de atividade comercial acaba acontecendo nesse meio, não apenas por pessoas singulares (em tese fora do escopo comercial), mas também por pessoas coletivas (que ampliam suas vendas através desses canais), então existe um risco de que sejam responsabilizadas, principalmente considerando a interpretação da Comissão no que diz respeito ao entendimento sobre o que significa fixar os termos e condições, que abrange até mesmo as regras para ser membro da comunidade.

Com isso, para evitar o risco de futuras penalidades, é relevante o questionamento de qual deveria ser a postura dessas plataformas, a exemplo das redes sociais em que acontecem essas transações, se deveriam proibir essa prática ou se deveriam assumir o papel de integralmente responsáveis e cobrar pelos serviços adicionais<sup>154</sup>. Mais uma vez se trata de um problema de fiscalidade influenciando a tomada de decisões de modelo de negócio, em quebra do princípio da neutralidade.

---

<sup>153</sup> Ver EUROPEAN COMMISSION, Commission Staff working document - Impact assessment report accompanying the document: Proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council on contestable and fair markets in the digital sector (Digital Markets Act), SWD(2020) 363 final, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52020SC0363>, acesso em 1 de novembro de 2023.

<sup>154</sup> MARIE LAMENSCH, MERKX MADELEINE, JURIAN LOCK E ANNE JANSSEN, *New EU VAT-Related Obligations...*, p. 456.

Vale dizer que a presunção estabelecida pelos dispositivos mencionados é relativa, de modo que cabe o seu questionamento. Essa faculdade, entretanto, não fica clara na leitura da Diretiva, mas os canais competentes precisam ser abertos para isso, não apenas a nível governamental mas também na própria plataforma, para que as partes envolvidas possam questionar a postura da plataforma que interpretou errado a operação. Assim, no caso de vendas que sejam interpretadas como B2C e supostamente invoquem a responsabilidade presumida, mas em verdade não sejam de tal categoria, devem permitir sua contestação, através de uma forma integrada dentro da plataforma para que isso seja rebatido.

O certo é que as regras passaram, mesmo sem estudos prévios, e as plataformas foram integradas na arrecadação e cobrança do IVA de grande parte dos fornecimentos de bens para consumidor final que passa no ambiente europeu. Essa primeira fase das novas regras foi bastante traumática, sendo que não apenas as plataformas tiveram que se adaptar, mas também todos os fornecedores, que conseqüentemente tiveram que separar a contabilidade daquilo que passa ou não por plataformas, criando várias regras adicionais e complexas.

#### 3.4.2. O fim da isenção na importação e os riscos de fraude

Uma das hipóteses de responsabilização das plataformas digitais trazidas pelo Pacote do IVA para o *e-commerce* foi a relativa às importações de bens de valor até 150 euros vendidos a consumidor final na União Europeia feitas através de sua estrutura e intermediação. Também no tocante às importações, houve a abolição da isenção que existia para importações de produtos de baixo valor, isto é, até 22 euros.

A importação de bens nem sempre foi um problema para as autoridades fiscais e aduaneiras na União Europeia, mas com o advento e aceleração da globalização e economia digital, em que as fronteiras mundiais foram estreitadas e se tornou possível vender e comprar em toda parte, houve um forte movimento de importações e exportações de bens ao redor do mundo.

No tocante ao IVA na União Europeia, desde a década de 80 que existia uma isenção nos custos aduaneiros na importação, principalmente pela falta de custo-benefício na sua arrecadação<sup>155</sup>. Isso até fazia sentido naquele período, quando o volume de transações e a

---

<sup>155</sup> Proposta de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (CEE) n.º 2658/87 no que diz respeito à introdução de um tratamento pautal simplificado para as vendas à distância de bens e o Regulamento (CE) n.º 1186/2009 no que diz respeito à eliminação do limiar da franquia aduaneira, COM(2023) 259 final, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52023PC0259>, acesso em 5 de novembro de 2023.

baixa arrecadação por essa via permitiam essa conduta. Após a explosão da Internet e evolução do *e-commerce*, tudo tem se mostrado diferente, a ponto de, em 2015, ter sido constatado que houve uma liberação de quase 150 milhões de bens gozando dessa isenção - um aumento de mais de 300% nos últimos 15 anos, com uma estimativa de perda anual de mais de 5 bilhões de euros<sup>156</sup>.

A questão é que várias importações estavam sendo objeto de fraude na liberação da mercadoria, através do artifício de descrição a menor do valor do bem, com consequente isenção do IVA. Como as autoridades não tinham condições de fazer uma verificação mais precisa pela falta de recursos, muitos bens entravam na União Europeia livres de imposto e eram internamente comercializados com valor abaixo do praticado no mercado interno, em manifesta desigualdade com as empresas europeias.

Algumas alternativas foram sendo imaginadas para contornar esse problema que já vinha se agravando nos últimos tempos e o resultado foi a abolição da isenção do IVA, bem como a substituição da sujeição passiva para concentrar nas plataformas digitais o ponto de cobrança e fiscalização.

Com relação às importações de bens de valor até 150 euros realizadas através de plataformas, não se tem uma exata razão pela qual foi escolhido o tal valor para ser o limite entre as transações que envolvem as plataformas e as que não envolvem. Mesmo que esse valor esteja associado à isenção dos custos de desembaraço aduaneiro, não justifica a sua adoção para o caso da responsabilidade presumida. Como a regra se aplica caso a caso, isso acaba aumentando o custo de conformidade e não resolve o problema da fraude (que continuará ocorrendo da mesma forma para as operações acima desse montante).

Inclusive, mesmo para as transações dentro do escopo, com possível responsabilização das plataformas, há uma certa especulação de que essa nova regra traz consigo oportunidades para mais fraudes serem arquitetadas. É que, na prática, quem faz a importação de cada bem não é a plataforma em si, pois são os fornecedores principais que normalmente cuidam de toda a operação, utilizando-se apenas das facilidades que a plataforma oferece, mas esta não necessariamente se envolve em todas as etapas, como é o caso da entrega do bem até o consumidor final.

---

<sup>156</sup> MARIE LAMENSCH, EMANUELE CECI, *VAT fraud - Economic impact, challenges and policy issues*, Study requested by the TAX3 Committee, 2018, p. 22, disponível em <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/156408/VAT%20Fraud%20Study%20publication.pdf>, acesso em 16 de novembro de 2023.

E isto porque, como é a plataforma o sujeito passivo presumido, então a importação tem que ser feita com sua identificação do Balcão Único (IOSS/OSS), para que os bens sejam liberados dos ônus próprios de importação na alfândega. Sendo assim, uma vez de posse do número IOSS da plataforma, ninguém garante que o fornecedor está utilizando corretamente de tal número, adicionando bens que não tenham sido transmitidos através da plataforma (por terem sido vendidos por outro canal), ou ainda manipulando informações para incluir na liberação alfandegária transações B2B disfarçadas de B2C.

Ou ainda, não há também garantia de que esse número está sendo utilizado por algum fornecedor que negocia através da plataforma, pois um terceiro pode ter tido acesso ao número e fazer a liberação da mercadoria, de modo que a plataforma terá que arcar com um imposto que não faz ideia de como foi gerado. E isso é relevante porque essa identificação permite a entrada isenta de bens na União Europeia com obrigação de pagamento aos cofres públicos a posteriori, por conseguinte se houver intenção, é possível fraudar a declaração e o pagamento do IVA.

Há uma grande chance, por conseguinte, de os números de identificação das plataformas serem usados indistinta e incorretamente por fraudadores. E caso haja incorreta avaliação dos bens, com importações isentas sendo feitas ultrapassando o limite de 150 euros, então as plataformas terão que responder e cumprir eventuais penalidades impostas pelos Estados Membros.

Conforme orientações da OCDE sobre o regime de responsabilização de plataformas digitais<sup>157</sup>, para evitar o tipo de fraude acima explicado, é preciso atribuir a cada entrega um código de identificação único, para ser apresentado junto ao número IOSS da plataforma, que já porte consigo as informações sobre a transação, inclusive sobre o estado da contabilidade perante a autoridade fiscal competente (indicando se já houve pagamento e declaração, por exemplo). Nesse sentido, embora essa medida não tenha sido implementada, é algo a se considerar, como por exemplo a atribuição de *QR Codes*, de modo que os Estados Membros devem investir em tecnologia para não apenas garantir que as regras sejam cumpridas para recolhimento do IVA, mas também para aliviar a pressão que haverá sobre as autoridades aduaneiras.

Ademais, outra questão que surge nesse sentido é que o âmbito material da responsabilidade presumida das plataformas não coincide totalmente com a abrangência das transações que podem ser reportadas através do esquema IOSS. Muito embora esse esquema

---

<sup>157</sup> OECD, *The Role...*, p. 43-44.

tenha sido implementado para facilitar a vida dos contribuintes, ele possui limitações, dentre as quais pode-se citar a impossibilidade de sua utilização para as transações sobre as quais incidem encargos alfandegários<sup>158</sup>. Assim, mesmo que a transação esteja sob o escopo do artigo 14º-A (importação de bens com valor abaixo de 150 euros e através de plataforma digital), caso se trate de bens sujeitos a encargos especiais como é o caso de importação de tabaco e bebidas alcoólicas por exemplo, não poderá gozar do esquema. Essa circunstância levará ao aumento de custos para as plataformas, que deverão gerir ainda mais uma condição para aplicação de regime especial que demanda verificação a nível de cada operação.

Caso a transação caia nessa condição fora da cobertura do IOSS, a plataforma terá que providenciar sua importação através do procedimento tradicional, com pagamento do IVA e dos encargos alfandegários. Fora isso, para participar do IOSS, caso se trate de uma plataforma não estabelecida na União Europeia, será obrigada a contratar o serviço de um intermediário local<sup>159</sup>, de modo que seu registro ficará dependente da aceitação dessa nomeação pela autoridade fiscal.

As novas regras acabaram acarretando o aumento do volume de trabalho para as autoridades alfandegárias, uma vez que todas as importações passaram a ter que ser verificadas desde o fim da isenção do imposto. Adaptações e modernizações no sistema foram requeridos por parte dessas autoridades para lidar com o alto volume de bens entrando na União Europeia. Em razão disso, há atualmente alguns projetos de melhoramento das aduanas e processos existentes nas fronteiras<sup>160</sup>.

Apesar disso, a avaliação de impactos feita pela Comissão Europeia na época da proposta demonstrava que a abolição da isenção seria a melhor saída para combater a fraude. Contudo, de acordo com estudo específico feito pela Copenhagen Economics a respeito do Pacote de medidas do IVA para o *e-commerce*, especificamente no tocante às importações, na sua opinião é como se a Comissão Europeia tivesse avaliado os impactos das medidas em um pacote inteiro, sem considerar cada uma delas individualmente. Ademais, tal estudo demonstrou que, mesmo com a introdução do Balcão Único e sua modernização para facilitar a importação de bens, o custo para manter a administração das fronteiras e alfândega no controle da entrada dos bens de baixo valor ainda supera a receita prevista<sup>161</sup>.

---

<sup>158</sup> Ver artigo 369y da Diretiva do IVA (Diretiva 2006/112/CE).

<sup>159</sup> Ver nº1(b) do artigo 369m da Diretiva do IVA (Diretiva 2006/112/CE).

<sup>160</sup> Ver EUROPEAN COMMISSION, *EU Customs Reform*, disponível em [https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/eu-customs-reform\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/eu-customs-reform_en), acesso em 9 de dezembro de 2023.

<sup>161</sup> SIGURD NÆSS-SCHMIDT, DR PALLE SØRENSEN, JIMMY GÅRDEBRINK, DR BRUNO BASILISCO, *Effects of Removing The Vat de Minimis on E-Commerce Imports*, 2017, P. 5, disponível em

Em tal estudo, foi descoberto que o valor de 22 euros outrora tido como irrelevante e que permitia livre entrada dos bens na União Europeia já era considerado baixo em face dos custos para fiscalização dos bens nas fronteiras. Dessa forma, para suprir os custos, identificou-se que o montante ideal era que houvesse isenção na importação de bens com valor de até 80 euros<sup>162</sup>, o que é considerado praticamente impossível do ponto de vista de aprovação política.

Recentemente essa pauta foi novamente trazida à tona para estudo no contexto da reforma das regras alfandegárias na União Europeia, tendo sido questionado se não seria interessante abolir também a isenção dos custos aduaneiros nos casos de importação até 150 euros. Entretanto, mais uma vez foi dito que a estimativa do volume de receitas não compensa o trabalho extra, e que inclusive alguns países como os Estados Unidos elevaram o valor da isenção, permitindo que as administrações possam se concentrar em investigar e analisar problemas realmente relevantes na importação em vez de se preocupar com a entrada de bens de 10 euros que é a média dos importados de valor irrelevante<sup>163</sup>.

Nesse sentido, mesmo com o IOSS em funcionamento, foi questionado como é que as autoridades aduaneiras iriam verificar os números de identificação para cada transação, conferindo-os com a base de dados do VIES<sup>164</sup>, e quanto tempo e custo isso geraria, tendo em vista que não havia planos para implementar um procedimento automático nesse sentido. Ainda, com relação aos valores, também é necessário dedicar tempo para averiguar se estão dentro do limite e se isso será depois corretamente declarado e pago no mês subsequente (prazo para declaração do IOSS).

Não apenas as autoridades aduaneiras têm sido contra tais medidas, mas a doutrina também se apresenta cética a esse respeito, com dúvidas se isso realmente vai combater a fraude. Isto porque o uso do IOSS não é obrigatório, então muitas importações vão continuar seguindo o procedimento tradicional e as fraudes a ele relacionadas vão também continuar. Outro estudo da Copenhagen Economics constatou que cerca de 65% das importações por

---

<https://copenhageneconomics.com/publication/effects-of-removing-the-vat-de-minimis-on-e-commerce-imports>. Acesso em 5 de novembro de 2023.

<sup>162</sup> HINTSA J., MOHANTY S., TSIKOLENKO V., IVENS B., LEISCHNIG A., KÄHÄRI P., HAMERI AP., CADOT O., “The import VAT and duty de-minimis in the European Union – Where should they be and what will be the impact?” In *Cross-border Research Association*, 2014, p. 34.

<sup>163</sup> BRUNO BASALISCO, ELENA SALMASO, HENRIK BALLEBYE OKHOLM, *Study on Customs Duty de Minimis*, 2023, disponível em [https://www.euroexpress.org/uploads/ELibrary/Copenhagen%20Economics\\_Study%20on%20customs%20duty%20de%20minimis.pdf](https://www.euroexpress.org/uploads/ELibrary/Copenhagen%20Economics_Study%20on%20customs%20duty%20de%20minimis.pdf). Acesso em 5 de novembro de 2023.

<sup>164</sup> A sigla VIES significa *VAT Information Exchange System* e consiste em um sistema eletrônico de troca de informações na União Europeia acerca do registro fiscal de empresas no âmbito do IVA. Através do sítio eletrônico próprio, é possível checar se o parceiro comercial em outro país membro está devidamente cadastrado para poder operar comercialmente, conforme base de dados a ser pesquisada em [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/#/vat-validation](https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/#/vat-validation).

empresas estrangeiras enviadas pelos correios violam as regras de cumprimento do IVA<sup>165</sup>, portanto é um percentual alto que muito provavelmente não será resolvido somente com as novas medidas.

Como efeito disso, basicamente o que se observa e se espera é que a pressão será destinada às empresas de transporte e logística, que serão cobradas para cooperar com as autoridades fiscais e aumentar seu nível de avaliação de risco relacionado às operações que fazem a liberação na importação.

Apesar disso, parece haver um movimento na União Europeia para colocar a suposta arrecadação do IVA acima de tudo, ainda que isso não seja exatamente comprovado. Os Estados não querem abrir mão do limite de isenção - que, como visto, deveria ser de pelo menos 80 euros para compensar o custo - mas continuam insistindo em soluções que não enfrentam o problema e transferem ao setor de transporte a responsabilidade pela fiscalização<sup>166</sup>.

Outro problema reportado é a ocorrência frequente de situações de dupla tributação relativas ao desembaraço aduaneiro incorreto, por erro na identificação do número IOSS ou erro na sua validação e conseqüente cobrança do IVA do adquirente, quando já tinha sido pago na origem. A proposta da Comissão Europeia é que isso seja resolvido com a solicitação do crédito na declaração seguinte, mas ainda assim impacta o fluxo de receitas e a relação entre os fornecedores e os adquirentes, que não querem estar submetidos a valores surpresa e obrigações extras ao receber sua compra<sup>167</sup>.

A pressão sobre as plataformas nas operações de importação acaba por gerar conseqüências para todo o mercado, a exemplo do repasse do risco e dos problemas na forma de custo para os consumidores. Os problemas acima relatados continuam acontecendo, mas alguns deles tiveram soluções propostas no Pacote ViDa, abordado mais à frente.

#### 3.4.3. Aumento das obrigações acessórias: múltiplas regras para as plataformas considerarem

---

<sup>165</sup> COPENHAGEN ECONOMICS, *E-Commerce Imports into Europe: VAT and Customs Treatment*, disponível em [https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/bp\\_vat/bp\\_vat\\_en.pdf](https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/bp_vat/bp_vat_en.pdf), p. 4, acesso em 16 de novembro de 2023.

<sup>166</sup> MARIE LAMENSCH, *Adoption of the E-Commerce...*, p. 193.

<sup>167</sup> AIKI KULDKEPP, *EU solutions to IOSS problems approved*, disponível em <https://www.grantthornton.nl/en/insights-en/topics/vat/eu-solutions-to-ioss-problems-approved/>, acesso em 9 de dezembro de 2023.

O artigo 14º-A da Diretiva do IVA criou uma ficção legal de modo que a transação entre o fornecedor principal e o consumidor final será dividida em duas partes, conforme já visto. A primeira etapa é a venda presumida B2B do fornecedor principal para a plataforma, isenta de IVA, e a segunda etapa é a venda B2C da plataforma para o consumidor final, em que será feito o lançamento do imposto.

Como a transação foi repartida em duas e cada uma possui características diferentes, a primeira obrigação adicional é relativa à emissão de faturas, que vai variar a depender do tipo de operação. No tocante à primeira parte (venda B2B), em resumo, se for uma importação de bens, não há obrigação de emissão de fatura, por não se aplicar regras europeias na saída da mercadoria do país de origem, mas se for uma venda dentro da UE, embora a venda fictícia seja isenta do IVA e isso normalmente retira das empresas a obrigação de emissão de fatura, no caso dessa venda através das plataformas a Diretiva não liberou a obrigação, devendo o fornecedor principal emitir a fatura sem o imposto<sup>168</sup>. Mais uma obrigação adicional.

A depender do Estado Membro é possível que essa operação esteja sujeita ao autolancamento do imposto (mecanismo do *reverse charge*), restando para a plataforma, enquanto adquirente fictícia, a obrigação de fazer o reporte e recolhimento do tributo em nome do fornecedor principal. Em alguns casos, o mecanismo é optativo, podendo o contribuinte decidir se vai operar sob seu regime, entretanto, no contexto das plataformas, embora seja um custo a mais que possam incorrer, muito provavelmente não deixarão de promover essa prática por dois motivos, primeiro porque com isso transmitem a mensagem de que são elas cumpridoras das regras, segundo para satisfazer a principal razão que faz os fornecedores escolherem essa via de negociação que é a praticidade e comodidade de ter tudo integrado e resolvido nesse ambiente.

Na segunda parte, na venda ao consumidor final (B2C), normalmente não se exige faturação para esse tipo, entretanto é possível que os Estados Membros façam tal exigência<sup>169</sup>. Caso seja feito uso do IOSS, serão aplicadas as regras do país de registro ou identificação<sup>170</sup>.

Saliente-se mais uma vez que cada uma das regras acima pode se aplicar de forma concomitante para a mesma plataforma, já que a avaliação é feita na base transacional e não dependente de características do sujeito passivo. Muito embora os esquemas especiais

---

<sup>168</sup> Previsão contida nos artigos 136a e 169b da Diretiva do IVA (Diretiva 2006/112/EC), com isenção do IVA para o fornecedor principal, mas garantido o seu direito de dedução.

<sup>169</sup> Artigo 221 da Diretiva do IVA (Diretiva 2006/112/EC) para o regime regular, e artigo 220(1), ponto 2, para opção pelo Balcão Único.

<sup>170</sup> De acordo com o artigo 219a, caso a plataforma opte pelo uso do Balcão Único, deverá cumprir as regras de emissão de fatura do país de sua identificação.

OSS/IOSS ofereçam facilidades, eles são opcionais por hora, podendo a plataforma utilizá-los ou se registrar individualmente nos países de destino de seus consumidores, o que pode ser motivado pelo problema da impossibilidade de dedução das despesas incorridas no país de consumo através desse tipo de declaração.

Sendo as plataformas agora o foco das autoridades fiscais, deverão ficar muito atentas a todos os detalhes, pois diminuiu o espectro de sujeitos a fiscalizar, portanto há mais energia e recursos para investigá-las, em vez de se dirigir a vários retalhistas. Por conta disso, as plataformas terão que estar sempre prontas para receber auditorias e fiscalização.

Do ponto de vista prático, para que a plataforma possa enviar para as administrações fiscais a declaração e pagamento do IVA terá que deter informações básicas sobre as partes, bem como sobre cada transação específica. Se forem repassados dados incorretos, a plataforma não terá como adivinhar exatamente como ocorreu a transação na realidade, tendo que confiar no que lhe é reportado.

Conforme orientações da OCDE, para um regime de total responsabilização como o que foi instituído pelo Pacote IVA para o *e-commerce*, é preciso que a plataforma seja capaz de ter acesso a elementos básicos de informação para poder fazer a declaração fiscal a exemplo das características do consumidor (se pessoa singular ou empresa), a natureza da prestação, informação para identificar o local da tributação, valor da operação e taxas aplicáveis, e a data de lançamento do tributo<sup>171</sup>. Em resumo, são informações básicas que dão condições de realmente assumir o encargo que lhes está sendo dado.

A respeito das características do consumidor, o artigo 5º-D do Regulamento de Execução diz que caso a plataforma não tenha informação suficiente, deve presumir que a negociação está sendo feita entre uma empresa (ou seja, que o fornecedor principal é contribuinte) e um consumidor final não contribuinte, de modo que teria que agir como sujeito presumido sempre que essa circunstância se imponha.

Para a avaliação do estado das partes, de acordo com as Notas Explicativas, a mera falta do número de identificação fiscal do fornecedor não ilide a presunção de que ele é contribuinte, devendo a plataforma instituir mecanismo adicional de verificação para confirmar se ele realmente não perfaz tal condição. Isto porque caso a plataforma considere que o fornecedor não é contribuinte ou então que a entrega não seja para um consumidor final, ela se

---

<sup>171</sup> OCDE, *The Role...*, p. 26.

afastará como contribuinte da transação, não sendo responsável<sup>172</sup>, o que acaba por prejudicar a arrecadação fiscal se essa ideia estiver incorreta.

A esse respeito, as plataformas vão acabar sempre dependendo das informações que são reportadas pelas partes (nomeadamente do fornecedor) ou no máximo do que consegue ver do seu sistema caso tenha se envolvido nas várias etapas do fornecimento. Do contrário, para as plataformas que até então possuíam baixo nível de facilitação e por isso não se envolviam muito com os detalhes das transações e não detinham as informações suficientes para assumir a tal responsabilidade, dependerão totalmente do que lhes é repassado, elevando o risco de auditorias e penalidades por não se envolver nas operações que deveria.

Como visto alhures, a facilitação gerada pela economia digital fez com que toda e qualquer pessoa pudesse se tornar empreendedora, se utilizando da Internet para anunciar seus bens e serviços. Acontece que em muitos casos tais pessoas não sabem das consequências fiscais dessa atividade, ou em outros casos até sabem mas preferem se calar diante da possibilidade de contornar esses efeitos<sup>173</sup>. Essa circunstância amplia ainda mais o fardo das plataformas na busca por informação. Caso a plataforma tenha feito os esforços comerciais que estavam a seu alcance para avaliar a situação fiscal do fornecedor e ainda assim não conseguiu descobrir que apesar de estar anunciando como pessoa singular, aquele sujeito possuía número fiscal ativo, por exemplo, essa plataforma não deveria ser considerada contribuinte, por mais que a realidade, caso conhecida, levasse à incidência do artigo 14º-A.

Além desse exemplo, é de se questionar também até que ponto deve a plataforma interceder em nome do Fisco contra as pessoas que nela anunciam. Por exemplo, caso uma pessoa singular tenha passado a anunciar com frequência produtos e serviços online e que, por conta disso, deveria abrir uma atividade fiscal e registrar seu negócio, mas nunca o fez, é questionável se cabe à plataforma saber da legislação de cada Estado Membro no tocante ao limite de transações que aquele sujeito pode fazer sem necessidade de registro formal, se é que existe um limite em todos os países. Ademais, se deveria a plataforma exigir que essa pessoa se submeta a esse procedimento formal sob pena de exclusão da plataforma, quando se sabe que nesse nicho de mercado é alto o número de pessoas nessa situação e o valor agregado da plataforma vem justamente da sua quantidade de usuários.

Ainda sobre esse assunto - a relação entre a responsabilidade da plataforma e o nível de informação a que tem acesso -, o artigo 5º-C do Regulamento de Execução prevê uma

---

<sup>172</sup> Artigo 200 da Diretiva do IVA (Diretiva 2006/112/EC).

<sup>173</sup> E.C.J.M. VAN DER HEL-VAN DIJK & M. A. GRIFFIOEN, *EU VAT Note...*, p. 393.

suposta cláusula de exclusão da responsabilidade da plataforma. Assim, aduz o dispositivo que se por acaso for descoberto que o IVA foi pago a menor, a plataforma não será responsável pela parcela faltante se ficarem provadas três condições concomitantes: (i) a plataforma ser totalmente dependente dos fornecedores principais para obter as informações que precisa repassar, (ii) essa informação lhe foi passada incorretamente, e (iii) ela consegue provar que não tinha meios razoáveis de descobrir.

A esse respeito, a primeira questão que faz a doutrina é saber se existe alguma forma de a plataforma ter ciência das transações que ocorrem em seu meio se não através do que ali pode rastrear ou então do que é repassado pelas partes. Se já é limitada a fonte de informação nessas duas vias, imagine-se o esforço hercúleo que seria para a plataforma ir atrás de outra fonte (se é que existe) para confirmar o que se passa sob seu suposto ambiente de controle<sup>174</sup>. E essas informações são cruciais para saber o local de origem e de destino dos bens, porque isso é o que determina as regras de competência territorial do IVA e de saber se será possível utilizar dos esquemas de importação pelo valor envolvido.

Além disso, essa previsão do artigo 5º-C fala apenas em *informação incorreta*, de modo que não enfrenta os casos em que não há qualquer informação sobre a transação e nem a plataforma tem meios imediatos de conhecê-las, não havendo qualquer dispositivo que resolva esse problema. A dicção do artigo 5º-C diz que “*Para efeitos da aplicação do artigo 14.º-A da Diretiva 2006/112/CE, um sujeito passivo que seja considerado como tendo recebido e entregue ele próprio os bens [...]*”, ou seja, presume que a plataforma já sabe que é devedora presumida.

Mas fica a dúvida a respeito do momento antes disso, como fica quando ela não consegue verificar o valor correto dos bens importados ou a categoria do fornecedor principal (se contribuinte ou não), tendo que confiar, na maior parte das vezes, na informação que recebe deles. É de se questionar, portanto, se a plataforma será considerada responsável nesse caso, mesmo sem informação suficiente a respeito da transação, além de ser questionável também como é que a plataforma vai provar que é dependente de informação do fornecedor principal, sendo quase uma prova negativa.

Fora isso, vê-se que o artigo 5º-C fala em *imposto pago em excesso*, ou seja, o artigo somente serve para exclusão de responsabilidade quando a plataforma assumir que é a contribuinte presumida e não fizer o recolhimento completo por informação *incorreta*. No

---

<sup>174</sup> MARIE LAMENSCH, MERKX MADELEINE, JURIAN LOCK E ANNE JANSSEN, *New EU VAT-Related Obligations...*, p. 463.

entanto, não há esclarecimento acerca das situações em que, primeiro, ela não fizer qualquer pagamento ou declaração do IVA, e, segundo, quando não tiver qualquer informação.

Ao final, a plataforma se prejudicará de uma forma ou de outra, pois sem a informação terá que decidir se vai assumir o risco ou então se utilizar da presunção do artigo 5º-D do Regulamento de Execução, o que significa atrair a responsabilidade para si e também arcar com esse custo.

Por conseguinte, surge a discussão se tal plataforma seria obrigada a mudar todo seu modelo de negócio - se envolvendo por completo nas transações que intermedia - para se adaptar às regras. É questionável se isso realmente deveria ser exigido, considerando a fragilidade desse tipo de mercado, principalmente para as empresas de menor porte, que normalmente promovem menor nível de facilitação de serviços<sup>175</sup>.

Como se vê, embora o sistema se utilize da estrutura das plataformas para o melhor benefício da arrecadação fiscal, não é dada proteção suficiente a elas no tocante à abrangência demasiada do regime, nem há possibilidade na lei de elas provarem a falta de condições de estar sob o regime de responsabilidade presumida por desproporcionalidade.

Inclusive, não há também previsão de mecanismo para a plataforma reaver o valor do IVA que pagou em nome do fornecedor principal que não cumpriu com as regras, que entrou em processo de falência ou até mesmo que sumiu sem pagar ou prestar informações. Nesses casos, para um sistema de responsabilidade total da plataforma, a OCDE recomenda que uma vez provado por ela que tomou todas as precauções comerciais e fez esforços para garantir o cumprimento, que seja previsto um mecanismo de alívio da dívida incobrável<sup>176</sup>.

Assim, considerando todo esse cenário de riscos e incertezas, é possível que muitas plataformas migrem de eventual sistema de baixo nível de facilitação de serviços para se envolver cada vez mais nas operações, principalmente na etapa do pagamento. E isto porque assumindo também a gestão dos pagamentos ela controla o montante que vai para o fornecedor principal, podendo reter o valor devido do IVA e repassar somente o saldo.

Dessa maneira a plataforma fica assegurada de que ela mesma não estaria pré-financiando o imposto para seus fornecedores principais e criando ainda mais uma tarefa de ter que ficar realizando cobranças. Não bastasse isso, também ao adotar essa estratégia a plataforma evita o risco de não receber o valor do reembolso em razão de falência da empresa

---

<sup>175</sup> DUNJA NICOLE LISA JETTEN, *The VAT liability of digital platforms: the EU roles in the light of the OECD Guidelines*, Dissertação de Mestrado apresentada na Lund University, 2021, p. 29.

<sup>176</sup> OECD, *The Role*, p. 35.

ou por impossibilidade de cobrar porque ela é residente em outro Estado Membro ou até mesmo fora da União Europeia, tornando todo o processo mais complicado.

É que, conforme aduz o artigo 66º-A da Diretiva do IVA, a transação é considerada realizada quando da aceitação do pagamento. Acontece que entre a aceitação do pagamento feito pelo consumidor, eventual recebimento pelo fornecedor e a futura transferência para a plataforma, muito pode acontecer, portanto é melhor garantir a gestão dos pagamentos por meio de sua integração às facilidades oferecidas.

Exemplo interessante dessa preocupação aconteceu na plataforma eBay, inicialmente criada para permitir o desenvolvimento do *e-commerce*, conectando vendedores e compradores com interesses comuns. Esse serviço era providenciado a princípio em um nível baixo de interferência, sendo que a plataforma majoritariamente se concentrava no fornecimento de infraestrutura, de modo que os usuários ali se conheciam e conversavam, mas concluíam o negócio fora dela, portanto em um nível baixo de facilitação<sup>177</sup>.

A partir da mudança global nas tendências de responsabilização fiscal das plataformas digitais, o eBay anunciou a parceria com um provedor de serviços de pagamento, a ser acoplado e integrado à plataforma, para que possa fazer a gestão dessa etapa. Primeiro é de se verificar que a plataforma teve que se converter às demandas governamentais de um lado e às do mercado, tendo em vista que, entre optar por ter mais custos e oferecer esse sistema, ou não gerenciar o pagamento e correr os riscos da responsabilização, foi mais conveniente seguir pelo primeiro caminho.

Tanto é que a nova sistemática de pagamento implementada por essa plataforma passou a ser mandatória para os vendedores que nela anunciam, não havendo como optar por outra solução, podendo ser excluído caso não aceite<sup>178</sup>. Veja-se que mesmo enfrentando o risco de aumentar os custos e obstáculos para os fornecedores, em um desafiante medida nesse nicho de mercado - pois, como visto alhures, é um mercado de monopólio de poucas empresas, sendo a base de usuários seu ativo mais precioso - ainda assim a plataforma decidiu implementar a novidade, para se resguardar.

Outro importante aspecto a se considerar em termos de preocupações práticas é o processo de devolução e retorno de bens pelos consumidores. Repare-se que, em uma venda comum de bens, o fornecedor processa a venda e gere o pagamento e entrega, finalizando com

---

<sup>177</sup> MARIE LAMENSCH, MERKX MADELEINE, JURIAN LOCK E ANNE JANSSEN, *New EU VAT-Related Obligations...*, p. 460.

<sup>178</sup> *eBay to Intermediate Payments on its Marketplace Platform*, disponível em <https://www.ebayinc.com/stories/news/ebay-to-intermediate-payments-on-its-marketplace-platform/>. Acesso em 8 de novembro de 2023.

sua entrega ao adquirente. Caso haja desistência do negócio por qualquer motivo que seja - o que, inclusive, acontece com certa frequência, a qual já é conhecida pelo mercado e estimada em cerca de 30% das vendas<sup>179</sup> -, será aberto um processo de devolução, com reembolso do pagamento. Essa quantia a ser devolvida abarca não apenas o valor do produto, mas também o IVA, por óbvio, por ter sido o consumidor final quem levou o ônus.

Ao envolver mais um participante nessa cadeia de suprimento - qual seja a plataforma através da qual ocorreu o negócio - bem como dotá-la da responsabilidade de realizar o pagamento e recolha do IVA, isso constitui uma parte do valor a ser reembolsado, como visto acima, portanto ambos terão que devolver a parte que a cada um coube ao consumidor final. As plataformas, por conseguinte, terão que desenvolver um alto nível de controle e de gestão dessa sistemática para não perder a administração desse fluxo, bem como para garantir a sua fluidez e manter os bons serviços sem travas. Não só isso, tal sistema também deverá proporcionar uma redução do risco de fraudes, por haver tantos envolvidos.

Sobre esse ponto, a OCDE recomenda que, em certas condições, provadas as circunstâncias de prejuízo, seja possibilitado à plataforma realizar ajustes na sua declaração, podendo solicitar a devolução do valor ou seu aproveitamento para os períodos seguintes. Para tanto, poderiam utilizar os elementos de prova confiável dados pelos fornecedores para basear seu pedido, como por exemplo a fatura de cancelamento e documento dos correios da devolução<sup>180</sup>.

Para que as plataformas possam avaliar a sua conduta fiscal e adotar as melhores práticas, a doutrina sugere que as autoridades fiscais concedam às plataformas acesso e informação atualizada sobre a situação em que se encontram perante o poder público<sup>181</sup>. Isso gera, além de transparência e boa comunicação entre o contribuinte e o Fisco, a oportunidade que a plataforma aja de acordo, sem que tenha que atravessar procedimentos burocráticos de solicitação de informação.

Como visto, várias obrigações e desafios surgiram em razão da nova disposição legal, sendo que seus efeitos têm sido sentidos na prática pelas plataformas digitais. Algumas dessas questões já foram reportadas pelas partes interessadas e a Comissão Europeia se comprometeu a melhorá-las nas propostas de reajuste da Diretiva, porém isso ainda não ocorreu.

---

<sup>179</sup> MARIE LAMENSCH, "Rendering Platforms Liable to Collect and Pay VAT on B2C Imports: A Silver Bullet?" In *International VAT Monitor*, 2018, p. 48.

<sup>180</sup> OECD, *The Role...*, p. 47.

<sup>181</sup> LUISA SCARCELLA, *E-commerce and effective...*, p. 7.

### 3.5. Preocupações pragmáticas: seria o novo regime capaz de acabar com a fraude?

Uma das maiores justificativas da Comissão Europeia para reformulação do regime do IVA é o combate à fraude e isso vem sendo repetido desde o final do século XX, com vários projetos em curso e medidas pontuais tendo sido aplicadas durante os anos, mas poucas mudanças robustas como a que ocorreu com o Pacote IVA para o *e-commerce*. No caso dos serviços, mudanças foram sendo feitas desde cedo e com maior urgência, pela natural maior atração de problemas nesse âmbito.

Nada obstante, mesmo com as novas proposições da era digital em vigor há quase 10 anos (se considerar que as mais relevantes começaram ao redor de 2015), é possível afirmar que o sistema do IVA na União Europeia ainda está longe de ver a solução para o *VAT GAP* e fraudes. É certo que a arrecadação até tem aumentado, porém muito provavelmente pela transferência e aumento dos encargos para outros contribuintes do que pelo combate da fraude em si<sup>182</sup>.

Como já visto, o avanço do *e-commerce* e as inúmeras possibilidades que proporciona transformou várias pessoas singulares em empreendedores, que muitas vezes não têm ciência das consequências fiscais de seus atos. E, com a desmaterialização da economia e o efeito de rede que a Internet oferece, já não existe uma noção fixa de local da tributação, sendo que as operações de várias dessas pessoas passaram a ter um alcance antes inimaginável, de forma que passaram a comercializar em vários países diferentes da União Europeia. Esse feito pode atrair a incidência fiscal do IVA em cada um desses lugares e obrigações acessórias correlatas, mas diante da falta de conhecimento, o imposto acaba não sendo arrecadado.

Nesse caso, pode ser até legítimo o desconhecimento da sua situação de contribuinte, mas há vezes em que o descumprimento da lei é consciente, com sub declaração do faturamento para estar sempre à margem da incidência, o que costuma ocorrer em países sem margem de isenção do IVA atrelada ao faturamento para beneficiar pequenas empresas, como é o caso na Holanda e Suécia<sup>183</sup>. Em razão disso, caso seja utilizada uma plataforma intermediária como meio de negociação, em tese, a promessa é de que ela estaria em uma posição de ter mais condições de angariar informações e talvez banir o fornecedor que atue

---

<sup>182</sup> RITA DE LA FERIA, “Tax Fraud and Selective Law Enforcement” In *Journal of Law and Society*, Vol 47, n.º, 2020, pp. 240-270, p. 19/21, disponível em <https://ssrn.com/abstract=3520718>, acesso em 30 de novembro de 2023.

<sup>183</sup> LUISA SCARCELLA, *E-commerce and effective VAT/GST...*, p. 4.

dessa forma, mas já foi visto acima que nem sempre é fácil obter informação nem ficar expulsando usuários diante de um mercado tão apertado.

Vale ressaltar que mesmo uma plataforma que inicialmente não pareça ter por principal objetivo o fornecimento de bens e serviços (fato gerador do imposto), caso promova essas atividades, poderá sofrer a incidência da lei. É o caso, por exemplo, das redes sociais cujo maior intuito é promover a interação entre pessoas de forma gratuita, portanto fora do escopo do imposto, mas como também possuem espaços específicos para venda de bens e serviços, intermediando essa relação, poderão estar sujeitas às regulamentações do IVA.

Além desse aspecto, outro ponto de preocupação pragmática diz respeito à mudança nas regras do local da tributação, migrando para o país do consumidor sem que isso tenha sido acompanhado de uma verdadeira confiança entre os países membros. Como visto, após 2021, a Comissão Europeia migrou praticamente de vez para o regime em que o IVA é devido no país de destino, pois não apenas os serviços, mas também o suprimento de bens estará basicamente todo sujeito às regras do país do consumidor.

Em que pese essa opção estar em linha com a opinião majoritária da doutrina, inclusive da OCDE, houve muitas vozes de preocupação com essa mudança, já que a Europa está mudando para um sistema de tributação no destino, quando ainda há muitos problemas de cumprimento de regras e confiabilidade na relação entre os Estados Membros, sem resolver a falta de comunicação e cooperação entre eles<sup>184</sup>.

Com esse grau de desconfiança, não há como adotar medidas definitivas de combate unificado à fraude, que é o maior problema da União Europeia atualmente relativo ao IVA. Inclusive, sobre esse ponto, é de se ver que esse novo pacote do IVA Digital não mudou muito tal circunstância, sequer enfrentou a fraude propriamente dita, tendo focado em aumentar as receitas por outras vias.

A maior manifestação de fraude é através do modelo carrossel, que funciona de modo que uma transação que na prática é B2C - portanto para consumidor final e sob obrigação do fornecedor de pagar o IVA -, é disfarçada de B2B, então o adquirente some e nunca faz a declaração do imposto (que deveria ser feita pelo mecanismo do autolancamento).

Nesse cenário, ainda que haja intermediação de uma plataforma, caso o adquirente consiga manipular os dados e fazer a plataforma acreditar que é uma empresa em vez de consumidor final, afastará a previsão do artigo 14º-A da Diretiva do IVA e a plataforma não

---

<sup>184</sup> MADELEINE MERKX, *The wizard of OSS: effective collection of VAT in cross-border e-commerce*, disponível em <https://www.nlfiscaal.nl/nlfiscaal-doc/AFEEEE13C7BEFB1DEC125863A0054FA83>, acesso em 18 de novembro de 2023.

vai pagar o IVA do fornecedor principal, mantendo-se a possibilidade da prática da fraude carrossel.

Claro que havendo mais intermediários fiscalizadores no processo - as plataformas são mesmo fiscais agora - o processo de manipulação fica mais difícil, porém continua sendo possível. O envolvimento das plataformas como contribuintes presumidos objetiva reduzir a quantidade de trabalho para o fisco e lançar para elas a responsabilidade por praticamente todas as transações que intermediarem, devendo elas manter o controle e fazer o devido recolhimento do IVA, o que nem sempre é fácil.

A plataforma atua como intermediária para que as partes se conectem e negociem, mas elas poderão (ou não) ter acesso ao conteúdo específico da operação, sendo que para muitas delas não faz(ia) parte do seu escopo de trabalho. Isto parece não ser mais uma escolha, conforme amplamente discutido acima, pois se a plataforma quiser ter a certeza de que não incorrerá em riscos adicionais de vir a responder por fraude ou penalidades no futuro terá que se envolver em todas as etapas das transações que facilitar.

Importante lembrar que a introdução dessa responsabilidade presumida e aumento das obrigações das plataformas foi feita de maneira abrupta, sem a devida consideração pela Comissão Europeia. A previsão de introdução do artigo 14.º-A não estava nos estudos e análise de impactos, nem na proposta original da Diretiva de 2017, tendo sido incluída de última hora no projeto de lei. Logo, seus efeitos estão ainda em observação desde a obrigatoriedade do regime em 2021.

De início já se constata que o trabalho adicional é problemático não apenas para as plataformas, como também para a própria administração pública. É que o mesmo fardo imposto às plataformas para averiguar cada tipo de transação e enquadrá-la em diferentes categorias de responsabilidade tributária será atribuído ao Fisco, no seu exercício de fiscalização, sob pena de inocuidade da norma. Acontece, contudo, que é sabida a falta de estrutura dos Estados para implementar tamanha fiscalização em um cenário tão complexo e com inúmeras variáveis.

A título de exemplo, como se sabe, a Diretiva criou regimes diferentes a depender do envolvimento de intermediários (com ou sem plataformas), da origem dos bens (importados ou nacionais), do seu valor (importados até 150 EUR), da origem do fornecedor principal (se europeu ou não), do país do consumidor final (venda à distância ou nacional), do uso ou não de esquemas especiais. Por conseguinte, como cada uma dessas circunstâncias deflagra regras fiscais diferentes, inclusive em termos de obrigações acessórias, o Fisco também terá que acompanhar de perto o cumprimento de cada uma, conferindo o pagamento do IVA nacionalmente ou se foi enviado para o Estado Membro do consumidor em cada transação.

E, mesmo diante de tantas variáveis, seria simples caso a plataforma soubesse categorizar cada transação com certeza e tranquilidade. Em outras palavras, a diferença do tipo de declaração e esquema são apenas ferramentas e mecanismos técnicos usados à posteriori, sendo necessário primeiro ter conhecimento do conteúdo e detalhes importantes das operações para saber dividi-las nas categorias.

Muito embora essa questão da informação seja um problema antigo relacionado às operações plurilocalizadas, as únicas medidas especificamente relacionadas a isso trazidas pelo Pacote do IVA para o *e-commerce* foram a presunção da qualidade do fornecedor e comprador, bem como o fim da exigência de dois elementos de prova caso o volume anual de vendas à distância seja até 100 mil euros. Nada obstante, não houve fixação do problema, mas seu contorno, pois a primeira medida apenas cria uma presunção para que a operação caia no escopo de responsabilidade das plataformas, ao passo que a segunda amplia as possibilidades de fraude por diminuir os requisitos, como já visto.

E, para se livrar do encargo, a norma não se deu por satisfeita e ainda exigiu a prova de que não tinha como saber que a informação estava errada. Esse dispositivo instituiu uma presunção muito onerosa em desfavor da plataforma. Na verdade, para que houvesse uma justa aplicação seria necessário que a lei dispusesse que, caso descoberta uma fraude e que a plataforma tivesse condições de sua ciência, então a plataforma seria penalizada.

Não há, contudo, qualquer previsão nesse sentido. Percebe-se que a lei inverteu as funções de fiscal e fiscalizado. Caso a plataforma não faça o serviço do fiscal da lei (papel da administração pública) ou exercícios de adivinhação, será penalizada pelo ilícito de outrem. Isso não resolve a fraude, aumenta a complexidade e mascara os dados com suposto aumento de receitas.

De acordo com as Notas Explicativas da Comissão Europeia<sup>185</sup>, cabe à plataforma informar para os fornecedores a importância de providenciarem as informações imprescindíveis para declarar o IVA, oferecer ajuda e orientação a eles se necessário para classificar mercadorias dentro das diferentes taxas do imposto, bem como fazer uso da tecnologia avançada de treinamento de máquinas (*machine learning*) para identificar possíveis erros.

A solicitação de informação é uma medida óbvia, mas não garante qualquer resultado. Por outro lado, a prestação de serviços extras de orientação e guia não necessariamente será bem aceita pelos participantes da negociação, tendo em vista que isso

---

<sup>185</sup> EUROPEAN COMMISSION, *Explanatory Notes...*, p. 22-25.

muito provavelmente vai gerar custos adicionais para as transações, mesmo que ninguém tenha solicitado. Entretanto, para se resguardar, a plataforma vai ter que embutir esse trabalho adicional em alguma etapa. Por fim, é de se questionar se pode ser considerado esforço razoável por parte da plataforma o investimento em *machine learning* para que faça o trabalho de fiscalização de todas as operações que ocorrem em seu ambiente e consiga verificar de forma adiantada possíveis erros, quando na verdade esse é o trabalho do Estado.

É sabido que ao particular é permitido tudo aquilo que a lei não proíbe, portanto não pode ele viver sob a presunção de que sua atividade encontra-se errada e ele tem que provar o contrário, como está a acontecer com a incidência desse regramento. Está-se transferindo o ofício fiscalizatório para o privado, que ao final terá que repassar esse valor na cadeia produtiva. Ademais, como já visto, esse é mais um trabalho que demanda estrutura por parte da plataforma, sendo que nem todas elas estão dispostas ou possuem como objetivo alcançar esse nível de facilitação de serviço.

Fora isso, foi criada uma nova modalidade de esquema especial de declaração, mas já vislumbrada a possibilidade de fraude na utilização do número IOSS da plataforma por todo e qualquer sujeito que faça a importação de seus bens para se livrar da obrigação de fazer o desembaraço aduaneiro e gozar da isenção do IVA na importação. Isso vai forçar as plataformas a terem que se envolver não apenas na intermediação e no pagamento, como já visto, mas também na entrega, para que não deixe sob o encargo do fornecedor principal essa atribuição e corra risco de que seu número seja mal utilizado ou instrumento para cometimento de ilícitos.

Nesse sentido, os Estados Membros se comprometeram a manter uma base de dados compartilhada entre eles com todas as transações que são realizadas com uso do esquema IOSS, a fim de poder confrontar com a posterior declaração pelas plataformas. Para começar será um desafio cruzar essas informações, tendo que ser implementado um bom sistema tecnológico para limpar os dados e fazer as correspondências de diferentes períodos de importação, de pagamento, entrega e devolução. Segundo, ainda que se consiga cruzar tais informações, se o fraudador diz que fez a importação por 1 euro e revendeu por 1 euro, por mais que os dois valores coincidam, se na prática a mercadoria valia 100 euros, a fraude permanece e de nada adiantou o tal cruzamento de dados<sup>186</sup>.

Embora tenha sido abolida a isenção do IVA na importação, ainda assim compensa para fraudadores subavaliar os bens que estão entrando no mercado europeu, já que se mantém

---

<sup>186</sup> MARIE LAMENSCH, *Adoption of the E-Commerce...*, p. 192-193.

a isenção para os encargos específicos do desembaraço aduaneiro (até 150 euros), bem como minimiza o fardo do compliance pela possibilidade de estarem sob responsabilidade das plataformas digitais.

Mesmo com o referido comprometimento, não foi revelado como é que na prática os Estados Membros vão se organizar para fazer essa fiscalização e quais os seus efeitos para rastrear os fraudadores e recuperar o suposto IVA sonegado. Não bastasse isso, também não ficou claro quais os efeitos práticos sobre as plataformas, ou seja, se eventual descoberta de fraude pelo uso incorreto do número IOSS deflagra sua responsabilidade. Veja-se que, para este caso, não se aplica a regra do artigo 5º-C do Regulamento de Execução de exclusão de responsabilidade por informação incorreta, tendo em vista que aqui se trata de abuso do uso do número de identificação IOSS da plataforma, portanto não é meramente a constatação de pagamento do IVA a menor como aduz o dispositivo do Regulamento de Execução.

As Notas Explicativas sugerem que as plataformas imponham um sistema de exclusão dos seus usuários em caso de falta de providência de informações adequadas ou mal uso do número de identificação IOSS, por exemplo. Entretanto, mesmo sendo excluído, isso será feito após o problema já ter sido criado, então é preciso saber se as plataformas vão responder por isso e se serão obrigadas a precificar esse risco.

Ademais esse é um ponto de inflexão para as plataformas, considerando o que já foi dito acima sobre a sensibilidade desse mercado, que depende de uma base robusta de colaboradores para que tenha seu valor reconhecido, então não pode ser exigido delas novamente que façam o papel do Estado de fiscalização e excluam as pessoas.

A par dessa complexidade, impõe-se a reflexão a respeito da capacidade das administrações fiscais de estarem prontas para fiscalizar o cumprimento de tantas regras novas para regimes diversos, ocorrendo tudo ao mesmo tempo e sob diferentes condições. De nada adianta a instituição de um novo regime caso não seja estabelecida a mesma energia para que além de implementado seja também fiscalizado.

E isso para falar dos casos supostamente fáceis envolvendo sujeitos estabelecidos na União Europeia, que se tornam mais expostos e mais facilmente rastreáveis para aplicação de penalidades. Tal afirmação não pode ser dita com relação às empresas estrangeiras, restando o questionamento de como será feita a cobrança do cumprimento das regras para elas.

O descumprimento das regras envolvendo a importação de bens, como visto, foi uma das principais razões não somente da necessidade do Pacote do IVA para o *e-commerce*, mas também motivador da instituição da responsabilidade presumida das plataformas, a fim de minimizar o risco. Como a maior parte das importações não envolve bens de alto valor, muito

provavelmente por isso a Comissão Europeia resolveu estabelecer a regra dos 150 euros como parâmetro para responsabilização das plataformas, entretanto isso não exclui o fato de que as fraudes também ocorrem nas importações feitas com bens acima desse limite.

O mesmo se pode dizer com relação à responsabilização no tocante às transações intracomunitárias, já que as plataformas somente são chamadas a responder por aquelas realizadas por fornecedores não europeus, tanto as domésticas, quanto as enviadas para outros Estados. Entretanto, também o escopo dessa regra deveria ser alargado e incluir todas as operações que por elas passam, desimportando a origem do fornecedor, o que também traria maior facilidade para o sistema.

Essa é a opinião da OCDE, a qual recomenda que a abrangência desse tipo de regras deveria incluir todas as importações e as transações intracomunitárias, a fim de facilitar não só para as plataformas, mas também para as administrações aduaneiras e fiscais dos Estados, que se concentrariam nos problemas mais graves de fraudes, controle de drogas e terrorismo<sup>187</sup>.

Outro ponto notável que gerou desconfiança sobre o potencial desse novo sistema de mitigar fraudes foi a discussão sobre a manutenção de um sistema ainda bastante complexo para manter negócios dentro da União Europeia, nomeadamente para empresas estrangeiras, as quais inclusive são um dos principais focos dessas medidas. Caso a complexidade seja mantida, isso incentiva que essas empresas continuem desestimuladas a manter um nível bom de cumprimento das regras do IVA na Europa, e isso pode inclusive gerar o afastamento de algumas delas<sup>188</sup>.

Inclusive, como as plataformas não estarão envolvidas nas vendas de bens com valor acima de 150 euros, ainda há espaço para fraude, pois a aplicação das regras sobre empresas estrangeiras é um dos maiores gargalos atuais do IVA.

Como se vê, são muitas questões ainda em aberto por resolver, de modo que o Pacote IVA para o e-commerce trouxe mais regras na promessa de remediar, porém não endereçou a raiz do problema. São muitas oportunidades de fraude para pouca estrutura e cooperação entre os Estados.

---

<sup>187</sup> OECD, *The Role*, P. 16.

<sup>188</sup> Situação semelhante ocorreu na Austrália quando este país implementou seu novo regime do GST (imposto sobre vendas) e de responsabilização de plataformas, de modo que a Amazon impediu que consumidores desse país fizessem compras na sua loja dos Estados Unidos, já que embora mais barata, causava à plataforma problemas de cumprimento de obrigações fiscais na Austrália que ela ainda não podia suportar, cfr. <https://www.theguardian.com/australia-news/2018/may/31/amazon-to-block-australians-from-using-us-store-after-new-gst-rules> e <https://www.acru.com/blog/amazon-and-australias-updated-gst-what-it-all-means-for-you/>. Acesso em 12 de novembro de 2023.

Aliás, nesse sentido, a Copenhagen Economics revelou que a aplicação das regras de um Estado Membro no outro ainda é um travão<sup>189</sup>. Do ponto de vista da fiscalização, há um alto risco de que eles não vão usar os acordos de cooperação para fazerem tantas conferências de valores. Inclusive, foi reportado que o Estado Membro de registro ou de identificação, que é o responsável pelo recebimento do IVA principalmente no contexto do OSS/IOSS, não tem muitos incentivos para checar e cobrar um imposto que não lhe pertence, nem o Estado titular possui muito poder de controle na outra jurisdição.

Se não houver cooperação e troca de informação, bem como a melhora desse sistema, é possível que não apenas as fraudes do passado se mantenham e evoluam, como também novos arranjos passem a existir, de maneira que a perda de arrecadação continue a ser um problema. Nesse contexto das plataformas, ainda que elas passem a concentrar muitas das obrigações que antes não lhes pertenciam, como dependem das informações a que tem acesso, podem estar sujeitas a diversos tipos de situações em que acabam declarando e pagando mal o imposto (com ou sem intenção).

Exemplo disso é a incorreta avaliação do país consumidor, que pode levar ao pagamento para o país errado. Assim, caso as administrações públicas não estejam alinhadas e com alto nível de integração, é de se questionar se caso um país descobrir o problema, até que ponto estaria disposto a supervisionar ou impor a aplicação das regras corretas de vendas à distância.

São muitas preocupações da prática do cotidiano do IVA ainda sem respostas e que não foram solucionadas pela reforma de 2017/2019. Apesar disso, diz a Comissão Europeia que está em constante trabalho de avaliação e evolução nas medidas, tanto que já anunciou outro pacote de novas regras, ainda em sede de proposta ao tempo desse trabalho, mas que também será responsável por muitas mudanças, mas talvez não necessariamente positivas, conforme será ilustrado na sequência.

#### **4. Proposta do VAT in the Digital Age: o Pacote ViDA**

##### **4.1. O que mudou? Novos problemas ou eles se mantêm?**

Mal estava estabelecido o contexto de implementação de mudanças - com a promessa de que iriam melhorar o ambiente de negócios na União Europeia e promover aumento de arrecadação com menor possibilidade para fraude - uma nova rodada de medidas

---

<sup>189</sup> COPENHAGEN ECONOMICS, *E-Commerce Imports into Europe...*

é anunciada. Muito porque, no meio do já existente caos envolvendo o sistema tributário do IVA, ocorreu a pandemia do COVID-19 que trouxe à tona novas questões urgentes que precisavam ser enfrentadas e maior gasto fiscal foi realizado nesse período, portanto mais receita havia que ser gerada e uma das vias seria a do ajuste (para maior) do imposto.

É interessante destacar, contudo, que nesse período, enquanto a economia tradicional sofria um forte revés, a economia digital mostrou sua força e adaptabilidade ao contexto de crise, tendo inclusive apresentado forte crescimento. Nada obstante, conforme exaustivamente relatado alhures, muitas transações realizadas no contexto da economia digital passaram e passam ilesas pela incidência tributária, gerando altos lucros e ficando à margem da contribuição social.

Diante disso, em 2020 - quando sequer tinham entrado em vigor as medidas mais relevantes do Pacote do IVA para o *e-commerce* - a Comissão Europeia elaborou um Plano de Ação para uma tributação justa e simples como apoio à Estratégia de Recuperação Econômica<sup>190</sup>. Esse plano visava recompor as perdas financeiras após a crise do COVID-19, bem como continuar a luta pelo aprimoramento do ambiente fiscal na União Europeia, o que deu origem mais tarde à proposta do Pacote *VAT in the Digital Age* (ViDA).

A proposta foi acompanhada de estudos específicos realizados por instituições especializadas para cada área que propunha enfrentar, bem como de um relatório de Avaliação de Impactos feito pela própria Comissão Europeia<sup>191</sup>. Vale relembrar que, como o escopo do trabalho é analisar o regime jurídico do IVA aplicado às plataformas digitais, será feito um recorte do imenso pacote e dado foco às regras que são consideradas mais relevantes.

Conforme aduz o Relatório, dois eram os principais problemas identificados: de um lado a baixa arrecadação do IVA e a falta de controle sobre a fraude, e de outro o excessivo fardo de obrigações acessórias e altos custos de conformidade. Essas questões eram mais evidentes em três grandes áreas: registro de contribuintes, declaração do IVA e regime jurídico do IVA para as plataformas digitais.

A primeira está relacionada à ainda existente necessidade de registro por parte de contribuintes nos Estados Membros de destino para onde fornecem bens e serviços, mesmo que já possuam identificação no Balcão Único (OSS/IOSS). Isto porque tal esquema deixa de fora vários tipos de transações, o que ainda tem causado custos excessivos para as empresas. Foi

---

<sup>190</sup> Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho Plano de Ação para uma Tributação Justa e Simples Que Apoie a Estratégia de Recuperação, COM(2020) 312 final, de 15 de julho de 2020, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52020DC0312>, acesso em 6 de novembro de 2023.

<sup>191</sup> A evolução do Pacote ViDA bem como todos os documentos correlatos podem ser conferidos e acessados em [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-digital-age\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-digital-age_en).

reconhecido que mesmo tendo havido o seu aprimoramento e expansão com as reformas de 2021, ainda assim há transações não cobertas e que contribuem para os aludidos problemas de fraude e alto custo de conformidade.

E isso já tinha sido anunciado até mesmo no advento do Plano de Ação de 2020 que deu origem ao Pacote do IVA Digital<sup>192</sup>, quando foi constatado que alguns tipos de transações não seriam abarcados pelos esquemas especiais e continuariam gerando custos e obrigações adicionais para as empresas. Confirmando isto, o Estudo especial encomendado pela Comissão para embasar as reformas do Pacote ViDA detalhou que mais de 6 tipos de operações não são possíveis de declarar através de tais esquemas, exigindo o registro do contribuinte em outro Estado Membro.

Ato contínuo, a segunda área no foco da Comissão é a da declaração do IVA, que tem sido objeto de atualizações e formatações diversas por cada Estado Membro para implementar a automatização do envio de declarações instantâneas (*digital reporting requirements - DRR*). Tal prática tem crescido na União Europeia, entretanto, independentemente do mérito e dos benefícios, cada país desenhou o sistema de uma forma diferente, tornando difícil o seu cumprimento para empresas que precisam lidar com operações transfronteiriças. Logo, sobre esse ponto, o estudo analisou os modelos implementados pelos Estados e se dedicou a escolher qual seria uniformizado e aplicado para todos.

Por fim, a terceira área diz respeito ao regime jurídico das plataformas, o qual, diferentemente das outras duas áreas, não foi desenhado com o propósito primário de combater fraude e evasão fiscais. Nesse ponto a Comissão pretende enfrentar não um problema de fraude, mas promover aumento de arrecadação e combater a suposta desigualdade entre prestadores de serviços que seriam semelhantes, mas com tratamento fiscal distinto.

Nesse contexto, o que se passa é que alguns setores de prestação de serviços - nomeadamente os de acomodação e transporte de passageiros - sofreram grande mutação de modelo de negócio após a digitalização dessa economia, de maneira que a parcela de fornecedores isentos e de pequenas empresas antes irrelevantes para a rede hoteleira e de táxis passou a se tornar uma ameaça concorrencial e com tratamento tributário diferenciado.

O tratamento diferencial é fruto dos regimes excepcionais aplicados pelos Estados Membros a pequenas empresas, que conferem a elas isenção ou benefícios em matéria de imposto, como por exemplo a desnecessidade de registro e submissão de declaração do IVA. E assim ocorria porque esse grupo não costumava causar grandes impactos em relação aos

---

<sup>192</sup> Ver COM(2020) 312 final.

demais setores da economia, por não ter calibre para concorrer com as grandes empresas, tanto é assim que fazia sentido dar-lhes o tratamento desigual para garantir a igualdade material.

Entretanto, após a digitalização da economia e surgimento de novos modelos de negócios com infinitas possibilidades, toda e qualquer pessoa se transformou em pequeno empreendedor e com isso passaram a surgir desafios para os negócios tradicionais. Por conseguinte, com o efeito de rede e grande escala proporcionados pelas plataformas digitais, vários atores que antes se enquadravam como meras pessoas singulares ou como pequenas empresas cobertas por benefícios passaram a se tornar relevantes pelo volume e oferecer riscos aos setores tradicionais da economia, ainda com altos custos e sujeitos ao IVA.

Segundo os estudos que acompanham as propostas do Pacote ViDA, essa discrepância foi identificada com maior relevância nos setores de acomodação de curta duração e de transporte de passageiros (normalmente anunciados nas conhecidas plataformas como Airbnb e Uber). Tais setores são os de maior volume e peso na economia das plataformas digitais, com exceção do *e-commerce* (fornecimento de bens), o qual possui tratamento próprio (pelas regras do Pacote IVA para o *e-commerce* já visto).

De acordo com o Relatório da Comissão, o custo de uma acomodação reservada através de plataformas pode ser de 8 a 17% menor do que a estadia em hotéis convencionais; ademais, cerca de 70% dos anunciantes de plataformas não são registrados como contribuintes do IVA. Outra questão é que cada Estado Membro atribui uma natureza jurídica diferente para tal prestação de serviços pelas plataformas, sendo que uns a consideram como fornecimento de serviços eletrônicos (80% dos casos), ao passo que outros tratam como intermediação de serviços (20%). E isto é relevante porque cada um desses dois tipos possui um local de tributação diferente, o que gera falta de harmonização e maior custo de conformidade para as empresas, além do potencial de dupla tributação ou ausência dela.

Essas foram as justificativas apresentadas para a propositura do novo pacote de reformas, o qual, ao tempo do presente estudo, ainda não fora aprovado e encontra-se sob o trâmite legislativo próprio<sup>193</sup>. Essas três principais áreas (registro de contribuintes, declaração instantânea e regime jurídico das plataformas) se converteram nos três pilares do Pacote ViDA a ser melhor analisados no tópico seguinte. Como o objetivo desse tópico é verificar a situação

---

<sup>193</sup> E muito provavelmente terão o seu calendário atrasado, tendo em vista divergências políticas na negociação da Comissão Europeia com os Estados Membros, tendo sido dito que a proposta somente passará se houver unanimidade com relação aos três pontos da proposta ViDA, cfr. RYAN DEVANNEY, *EU Commission ViDA update: Implementation delayed due to Member State deliberation on e-invoicing & digital reporting pillar*, <https://www.meridianglobalservices.com/blog/2023/11/20/eu-vida-update2>, acesso em 29 de novembro de 2023.

fiscal ao tempo das propostas, serão agora estudados com mais detalhes os demais problemas citados na documentação que foi preparada pela Comissão Europeia.

Ato contínuo, o Relatório citou 5 motores que desencadeiam os principais problemas apontados inicialmente (registro, declaração e regime das plataformas). Primeiro, menciona a escala crescente da economia de plataformas e do e-commerce, que gerou uma receita de quase 70 bilhões em 2019 para as plataformas e o triplo para os fornecedores associados, o que refletiria em mais de 25 bilhões de arrecadação do IVA por ano. Segundo, foi trazido à tona mais uma vez a inadequação entre os novos modelos de negócios e as regras tradicionais do IVA, que remontam às décadas finais do século passado, quando outra estrutura social e econômica estava em voga. Exemplo disso é exatamente a figura das pessoas singulares que antigamente poderiam se tornar no máximo pequenos vendedores de artigos localmente, mas que com o auxílio das ferramentas digitais passaram a concorrer diretamente com grandes redes de fornecedores.

O terceiro motor era a grande fragmentação e complexidade da legislação entre os Estados Membros, com 27 formas distintas de fazer declarações, com diferente periodicidade e requerimentos diversos, fora as disparidades na classificação dos tipos de transações e no local da tributação. O fato é que, diante da urgência dos desafios da economia digital, os Estados têm se utilizado de sua soberania para implementar medidas unilaterais, sem aguardar a burocracia dos projetos da Comissão Europeia, o que resultou na criação de vários modelos de faturação eletrônica e em tempo real, já implementada por 12 Estados com diferentes modelos. Isto conduz a um ambiente não harmônico, confuso, e que leva à dupla tributação ou abstenção dela e não promove o crescimento econômico.

Um quarto motor citado foi a falta de atualização das regras para as transações intracomunitárias, que possuem a mesma configuração desde a abertura das fronteiras em 1993, sob a promessa de ser temporária. Por mais que se tenha definido como melhor opção a tributação no país de destino, a saída do produto do país de origem sem a incidência do IVA ainda abre espaço para muitas fraudes, inclusive a famigerada fraude do operador invisível (fraude carrossel). Assim, apesar de terem sido criadas várias obrigações acessórias para remediar essa situação, a exemplo de listas com todas as compras e vendas realizadas em dado período (*recapitulative statement* e *European Purchases/Sales List*), elas se provaram ineficazes na opinião dos próprios Estados Membros.

Por fim, em quinto lugar é citada a necessidade de reajuste nos novos esquemas OSS/IOSS para englobar outros tipos de transações que foram deixados de fora, bem como melhorar sua operabilidade.

Percebe-se já em rápida análise que nem os problemas citados (baixa arrecadação/fraude e elevado custo de compliance) nem os 5 motores (evolução do *e-commerce*, IVA antiquado, diferentes legislações dos Estados, e ampliação do OSS) podem ser considerados novidade na altura em que proposto o Pacote IVA para o *e-commerce*. De certa forma todos já eram conhecidos, mas por razões de escolha política a legislação do IVA continua sendo remendada aos poucos, com soluções parciais de tempos em tempos, em vez de uma avaliação global da estrutura por completo do seu funcionamento para o tão falado mercado único europeu.

Inclusive, o Relatório dedicou uma sessão para avaliar a eficiência das medidas implantadas pelo Pacote do IVA para o *e-commerce* dentro dos primeiros 6 meses em que estava em vigor, com as opiniões das empresas e dos Estados Membros envolvidos. Nesse período foi constatado um relevante aumento de receita em razão do fim da isenção do IVA na importação de bens de baixo valor (quase 2 bilhões de euros) e um alto número de inscritos para o registro do OSS (quase 9 mil empresas). Ainda, foi evidenciado como benefício também o fato de que as 8 maiores plataformas digitais se registraram no IOSS e que como 91% das importações passam por elas, as autoridades fiscais poderiam agora se concentrar em menos contribuintes na fiscalização e controle das fronteiras.

Embora tais benefícios tenham sido alcançados, vários problemas que já vinham sendo esperados e anunciados pela doutrina foram confirmados. Exemplo disso foram os casos de problemas com o número IOSS, como a bitributação por problemas técnicos na sua identificação na fronteira e fraude pela utilização por malfeitores (já que ele era exigido unicamente sem outras validações). Também a falta de esclarecimento quanto à classificação dos serviços prestados pelas plataformas, se seriam de intermediação ou serviços eletrônicos. E ainda a incerteza sobre a caracterização do usuário das plataformas, se seriam considerados sujeitos tributáveis ou não. Essas são apenas algumas das questões em aberto.

Apesar disso, a conclusão do Relatório no geral foi a de que a implementação do Pacote IVA para o *e-commerce* teria sido não só necessária como um sucesso, e que os pontos enfrentados naquela altura ainda precisavam melhorar.

Assim, o que se observa é que o Relatório da Comissão Europeia, como não podia deixar de ser diferente, celebrou os resultados da reforma de 2017, reafirmando sua necessidade, mas também deixou claro que elas não foram suficientes, ou seja, que podem ser esperadas mais alterações não apenas no advento do Pacote ViDA, mas também para o futuro, isso porque só havia 6 meses de vigência.

Adentrando agora no tema específico das plataformas digitais, ao tempo da elaboração das propostas do Pacote ViDA as alterações do Pacote anterior ainda estavam sendo acompanhadas. A implementação da responsabilidade presumida, apesar de não ter sido uma figura completamente nova, como visto, era inovadora do ponto de vista da sua uniformização e causava muita expectativa por parte do Fisco.

Na oportunidade da preparação da proposta do Pacote ViDA, diferentemente do que ocorrera na reforma de 2017, dessa vez as plataformas digitais receberam uma seção inteiramente dedicada a elas no relatório de Estudo prévio de Impactos<sup>194</sup>. Esse documento foi realizado com objetivo de demonstrar o tamanho da economia de plataformas, os aspectos do IVA relacionados a ela, bem como avaliar custos, benefícios e oportunidades.

Dentro dos pontos relevantes do estudo, vale destacar que foi constatado que as 11 maiores plataformas que operam na União Europeia possuem faturamento superior a 1 bilhão de euros, o que representa mais de 80% do total desse setor. Além disso, 6 delas possuem a matriz global localizada dentro da Europa e as demais possuem pelo menos um estabelecimento estável, de modo que acabam ficando ao fácil acesso das autoridades fiscais.

Do ponto de vista da cobrança do IVA, excluído o setor do *e-commerce* (fornecimento de bens), verificou-se que 28% das transações que circulam nas plataformas no geral não estão submetidas ao pagamento do imposto, seja porque o fornecedor é um contribuinte que está abrangido pela isenção para pequenas e médias empresas, seja porque o ele é uma pessoa não contribuinte (pessoa singular). Esse fato chamou atenção da Comissão Europeia, de modo que o estudo se preocupou não apenas em analisar a economia de plataforma de maneira global, mas também fez uma separação por setores, verificando quais deles traziam maior retorno e mais desafios.

Assim, ao analisar o faturamento das plataformas e o valor do seu ecossistema financeiro, verificou-se que a soma da receita individual dos fornecedores principais e a receita individual das plataformas gerou quase 260 bilhões de euros em 2019, sendo que os setores que mais se destacavam, excluído o *e-commerce*, eram o de acomodação e o de transporte. Tanto é por isso que a Comissão decidiu selecioná-los e foram os dois setores escolhidos no Pacote ViDA para ampliar o escopo da abrangência da responsabilidade presumida das plataformas digitais pelo recolhimento do IVA.

---

<sup>194</sup> ECONOMISTI ASSOCIATI, OXFORD RESEARCH, CASE, WAVESTONE, HÉDEOS, MAZARS, DESMEYTERE SERVICES AND UNIVERSITÀ DI URBINO, *VAT in the Digital Age...*

Outro dado relevante nesse contexto foi a avaliação da economia de plataforma no tocante às transações plurilocalizadas, incluindo operações intracomunitárias, importações e exportações. O valor total de receitas dessa natureza superou os 280 bilhões de euros, sendo que 40% disso foi resultado da importação de bens de países terceiros, o que demonstra a extrema necessidade de atenção para com esse mercado e seus efeitos sobre o IVA. Isso inclusive respalda a importância das políticas implementadas nas fronteiras aplicadas sobre os produtos que entram através do esquema IOSS, o qual, como visto, ainda abre espaço para fraudes.

É tão notável a importância que as plataformas têm assumido nos últimos tempos que os Estados Membros têm realmente se dedicado à exploração desse mercado em todos os sentidos. A tendência, por conseguinte, é estar sempre avançando em direção às plataformas para que elas constituam parceiro forçado na arrecadação do IVA, com muitas obrigações correlacionadas. Diante disso, de uma forma geral a questão posta no título deste tópico só pode ter a resposta de que os problemas vão sempre existir como uma oportunidade de adicioná-los sob o manto da responsabilidade das plataformas.

Tanto é assim que esse estudo fez uma lista dos tipos de transações que, apesar de circularem através das plataformas, ainda não estão sob o manto da sua responsabilidade presumida e que, pelo alto volume de arrecadação que esse mercado proporciona, deveriam estar. Com efeito, foi identificado que as seguintes transações estão fora do escopo: (a) vendas de bens (domésticas e à distância) feitas por fornecedores europeus (o pacote do *e-commerce* só incluiu tais vendas por não europeus), (b) todo tipo de fornecimento feito por não contribuinte (C2...), e (c) todo tipo de vendas para contribuintes (...2B). Assim, ficou o compromisso de levar em consideração essas categorias para análise de possível inclusão.

Apesar das críticas, de uma forma geral, pode-se dizer que alguns dos problemas foram reduzidos com as regras do Pacote do IVA para o *e-commerce*, especialmente com o envolvimento das plataformas, como é o caso da falta de registro de muitos contribuintes, bem como da declaração e pagamento do IVA, pois essas entidades possuem maior capacidade e estrutura para realizar esse reporte para as autoridades fiscais em detrimento dos fornecedores principais. Nada obstante, ainda há muitos problemas que vêm sendo repetidamente citados ao longo dos anos pela doutrina e pela própria Comissão Europeia, mas que não são objeto de resolução com as novas medidas.

Alguns exemplos de problemas que se arrastam com os anos e com as propostas são citados no estudo como é o caso da falta de harmonização e aplicação das regras dentro da União Europeia, já que cada Estado Membro possui soberania e faz a interpretação que melhor

entende da legislação europeia, o que acaba gerando regras com tratamentos fiscais diferentes em cada local. Questões aparentemente banais podem ter impactos relevantíssimos, como é o caso da dificuldade de levantamento de dados a respeito dos fornecedores principais e dos consumidores finais que transitam nas plataformas.

Esse problema já existe há muito tempo e não foi resolvido com o Pacote IVA para o *e-commerce*. É preciso saber se o vendedor e o consumidor são contribuintes ou não, e isso impacta por conseguinte a definição do local da tributação (país do consumo, país do estabelecimento do prestador, etc). Ademais, tratando-se de prestação de serviço, é preciso saber ainda se a transação é enquadrada como serviço eletrônico ou serviço de intermediação, conforme já discutido no capítulo anterior, o que também gera tal diferença de titularidade do imposto.

E se antes já era uma questão problemática para fornecedores que faziam operações de vendas à distância, agora esse problema foi transferido em grande volume para as plataformas, pela aquisição das novas responsabilidades. Em 2021, por exemplo, a conhecida plataforma Booking.com sofreu os efeitos da incorreta avaliação do tipo de consumidor (incorreta aplicação do sistema de auto-lançamento, pois era na verdade B2C), tendo sofrido um processo com cobrança de cerca de 150 milhões de euros por suposta evasão de imposto<sup>195</sup>.

Vê-se que dos três grandes problemas mencionados, dois estão relacionados com a mesma pauta antiga de simplificação e luta contra fraude, sendo o Pacote ViDA mais uma tentativa de remediar nesse sentido. No caso das plataformas, aproveitou-se a oportunidade da reforma para atingir um setor da economia que é majoritariamente dominado por pessoas singulares sem conhecimento sobre o IVA e muitas vezes sem volume individual de fornecimento. Entretanto, como é uma área cujo valor econômico agregado tem se tornado relevante, passou a despertar atenção das autoridades tributárias.

Os trabalhos da Comissão Europeia continuam acontecendo, com várias propostas surgindo nas mais diversas áreas no que concerne ao sistema do IVA, demonstrando que as questões não conseguem ser resolvidas exatamente porque não são enfrentadas da maneira como a realidade requer.

Inclusive, como dito, as reformas não têm pretensão de parar, já que agora em 2023 foi lançada a proposta para uma regulamentação de simplificação do sistema de tarifas nas

---

<sup>195</sup> EMILIO PARODI, *Italian police target Booking.com for alleged tax evasion*, disponível em <https://www.reuters.com/technology/italian-police-target-bookingcom-alleged-tax-evasion-2021-06-10/>. Acesso em 25 de novembro de 2023.

vendas à distância<sup>196</sup>, sendo que nas razões explicativas a Comissão Europeia reafirma os vários problemas que continuam a preocupar o ambiente do IVA. Assim, mesmo celebrando o aumento de receitas havido após a introdução dos Esquemas IOSS/OSS, revela que isso não resolveu a fraude nas importações, com a permanência da prática de sub avaliação dos bens e fragmentação dos envios para se encaixar no parâmetro de isenção dos encargos.

Este, portanto, era o cenário em vigor no tocante ao regime jurídico do IVA para as plataformas digitais ao tempo das propostas do Pacote ViDA. Como se viu, os problemas são os mesmos e as justificativas se mantêm, com alguns elementos adicionais (como era o caso da COVID-19). Não se pode negar a melhoria havida com as mudanças promovidas pelo Pacote do IVA para o *e-commerce*, mas somente para afirmar que elas estão progredindo para manter o sistema como está, sem se adequar aos desafios da economia digital.

Nada obstante, como dito, a promessa é de que as reformas não vão parar de aparecer, então passemos para analisar o Pacote ViDA no próximo tópico.

#### **4.2. Proposta: visão geral e objetivos**

O Pacote ViDA foi o nome dado pela Comissão Europeia para o Projeto *VAT in the Digital Age*, o qual compreende uma proposta de Diretiva para alterar a Diretiva do IVA, bem como uma proposta de mudança do Regulamento de Execução e do Regulamento de Cooperação Administrativa. Ademais, para fundamentar tais reformas, foram encomendados e preparados estudos específicos de cada uma das três maiores áreas da proposta, bem como realizada uma Análise de Impactos pela Comissão Europeia, conforme já visto no tópico anterior<sup>197</sup>.

Até o momento da entrega desse trabalho, a proposta ainda não foi aprovada de acordo com o processo legislativo europeu, de maneira que todas as opiniões e críticas serão endereçadas ao conteúdo até então liberado.

De acordo com a proposta, o pacote de medidas visa atingir três objetivos principais:

---

<sup>196</sup> Proposta de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (CEE) n.º 2658/87 no que diz respeito à introdução de um tratamento pautal simplificado para as vendas à distância de bens e o Regulamento (CE) n.º 1186/2009 no que diz respeito à eliminação do limiar da franquia aduaneira, COM(2023) 259 final, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52023PC0259>, acesso em 25 de novembro de 2023.

<sup>197</sup> A evolução do Pacote ViDA bem como todos os documentos correlatos podem ser conferidos e acessados em [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-digital-age\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-digital-age_en).

- 1) Modernizar e uniformizar a forma de reporte das obrigações do IVA, adaptando-as ao contexto digital (faturação digital em tempo real).
- 2) Atualizar o regime jurídico economia de plataforma, esclarecendo e reforçando seu papel (novas responsabilidades para as plataformas digitais).
- 3) Implementar o regime de Registro Único do IVA na União Europeia e aumentar o escopo do Balcão Único (OSS/IOSS).

Com relação aos pontos acima, será dado foco às mudanças ocorridas no regime jurídico do IVA para as plataformas digitais, diante do escopo do trabalho, mas também serão trazidos os elementos mais importantes dos demais tópicos.

Já se sabe que a luta contra a fraude é um tópico constante quando se trata do IVA, além do que é um fato complexo de difícil solução, nomeadamente no contexto tributário da União Europeia cujas medidas legislativas de tal natureza dependem de aprovação unânime. Em decorrência disso, um grande problema que ocorre na região é a implementação unilateral de medidas pelos vários Estados Membros para enfrentar problemas urgentes, sendo que somente tempos depois e após muita pressão, a Comissão Europeia consegue propor reformas para o sistema comum do IVA.

E foi exatamente isso que ocorreu no tocante à implementação dos sistemas de faturação eletrônica e em tempo real. Sobre isso, vale dizer que o Projeto ViDA tem por escopo quaisquer tipos de obrigações acessórias relativas ao IVA que sejam de declaração periódica e transmitidas para as autoridades tributárias através de meio digital (*digital reporting requirements - DRR*)<sup>198</sup>.

Atualmente 12 países na União Europeia já instituíram algum tipo de reporte digital, com variações de formato, sendo que a Espanha, a Hungria e a Itália são os únicos que introduziram o sistema CTC (*continuous transaction control - CTC*), mas somente a Itália o tornou obrigatório até o momento<sup>199</sup>. O sistema CTC é o mais perto de faturamento em tempo real que existe, pois envia as informações para autoridades fiscais ao tempo da transação. Logo, a ideia de introduzir um modelo uniforme europeu de comunicação digital derivou da maneira difusa e descoordenada que foram sendo impostas tais obrigações por cada país.

---

<sup>198</sup> ECONOMISTI ASSOCIATI, OXFORD RESEARCH, CASE, WAVESTONE, HÉDEOS, MAZARS, DESMEYTERE SERVICES AND UNIVERSITÀ DI URBINO, *VAT in the Digital Age - Final Report Vol. 1 – Digital Reporting Requirements*, Study required by European Commission, 2022, p. 12.

<sup>199</sup> ECONOMISTI ASSOCIATI, OXFORD RESEARCH, CASE, WAVESTONE, HÉDEOS, MAZARS, DESMEYTERE SERVICES AND UNIVERSITÀ DI URBINO, *VAT in the Digital Age - Final Report Vol. 1...*, p. 18.

Essas medidas se revelaram bem sucedidas para a aplicação das regras locais do IVA, com comprovada redução da perda de arrecadação<sup>200</sup>. E isto apenas confirma o que mencionado no tópico anterior, de que os próprios países membros não confiam no sistema de listas que é obrigatório (como *recapitulative statements*), não havendo eficiência para o combate dos problemas do imposto.

Além da uniformização, o objetivo do Pacote ViDA também é facilitar o processo de implementação pelos Estados Membros, pois da forma como está descrito na legislação atualmente é necessário que eles solicitem autorização da Comissão Europeia para adotar a fatura digital e a sua emissão somente podem ser feita se o recebedor aceitá-la<sup>201</sup>.

Como parte das mudanças no Pacote ViDA, a fatura digital vai substituir as declarações recapitulativas e será obrigatória para as transações intracomunitárias a partir de 2028. Elas devem ser emitidas dentro do prazo de dois dias após o fato gerador e deverão seguir o modelo padronizado instituído pela União Europeia. No tocante às transações domésticas, será liberado aos países que façam da mesma forma, contanto que sigam o mesmo padrão instituído e uniformizado. Os países que já o fizeram vão ter que se adaptar ao modelo e às novas regulações.

Não há previsões diferenciadas para as plataformas digitais nesse tocante, nem mesmo sob o regime do sujeito passivo presumido. Entretanto, como a regra valerá para todas as faturas emitidas nas operações intracomunitárias a partir da sua entrada em vigor, tais contribuintes também estarão submetidos a elas, em qualquer das formas de sujeição passiva. A questão, entretanto, que resta saber é se serão capazes de obter todas as informações necessárias para tanto dentro do prazo de dois dias.

Em segundo lugar, o Pacote ViDA instituiu novas regras de responsabilização presumida de plataformas digitais tanto para o fornecimento de bens (ampliando o que começara em 2017/2019), quanto para a prestação de serviços.

Com relação ao fornecimento de bens, agora além das importações de bens até 150 euros e fornecimento intracomunitário de bens para consumidor final quando feitos por empresa estrangeira, conforme iniciado com o Pacote do IVA para o *e-commerce*, serão adicionados ao manto da responsabilidade das plataformas o fornecimento doméstico e intracomunitário de bens também quando feitos por empresas europeias, bem como as

---

<sup>200</sup> MADELEINE MERKX, JOHN GRUSON, NAOMIE VERBAAN, BART VAN DER DOEF, “VAT in the Digital Age Package: Viva la ViDA or Livin’ la ViDA Loca?” In *EC Tax Review*, Vol. 32, Issue 3, 2023, p. 128.

<sup>201</sup> Ver artigos 217, 218, 232 e 395 da Diretiva do IVA (Diretiva 2006/112/EC) antes das mudanças pelo Pacote ViDA.

operações de fornecimento de bens entre empresas (B2B) e a transferência de estoque próprio, todas elas quando intermediadas por uma plataforma.

No que diz respeito às importações sob responsabilidade da plataforma, agora o registro através da identificação IOSS será obrigatório, não mais facultativo como antes. Por isso, de acordo com o novo artigo 369º-M proposto para Diretiva, todas as importações feitas com valor até 150 euros para consumidor final e facilitadas por plataformas deverão ser declaradas através do IOSS pelo regime da responsabilidade presumida.

Vale mencionar que não houve extensão do escopo do IOSS, mas somente imposição da sua obrigatoriedade, pois de acordo com a Comissão Europeia as demais transações que não são abrangidas (acima de 150 euros ou de bens sujeitos a encargos especiais, por exemplo) teriam volume de no máximo 10 a 20% do total, o que não traria benefícios com a sua inclusão no esquema<sup>202</sup>. As importações, portanto, somente serão feitas fora do registro IOSS se o vendedor as realizar através de seus próprios meios, sem a intermediação de uma plataforma digital.

Já no setor de serviços, a responsabilidade presumida foi fixada para hipóteses especiais de prestação de serviços, com foco em setores da economia compartilhada que supostamente causam distorção de concorrência, conforme novo artigo 28.º-A da Diretiva.

Na verdade, como visto acima no relatório preparado pela Comissão Europeia, aproveitou-se a oportunidade dessa reforma para retirar certos tipos de transações da sombra do IVA e colocá-las sob o manto da incidência do tributo, com a motivação de que elas passaram a distorcer a concorrência do setor em que operam. Tanto é assim que nesse relatório a própria Comissão confessa que *“This is in line with the main objective of these policy options, which is to ensure VAT equality and neutrality, rather than to improve VAT compliance”*<sup>203</sup>. E isto ocorre alegadamente nas áreas de acomodação de curta duração e transporte de passageiros realizados através das plataformas por pessoas que não são contribuintes do IVA, o que estaria prejudicando o setor da hotelaria tradicional.

A substituição do sujeito passivo conforme novo artigo 28.º-A vai incidir sobre as prestações de serviços dos setores acima, mas apenas quando realizadas por certas categorias

---

<sup>202</sup> ECONOMISTI ASSOCIATI, OXFORD RESEARCH, CASE, WAVESTONE, HÉDEOS, MAZARS, DESMEYTERE SERVICES AND UNIVERSITÀ DI URBINO, *VAT in the Digital Age - Final Report Vol. 3 - Single Place of VAT Registration and Import One Stop Shop*, Study required by European Commission, 2022, p. 81.

<sup>203</sup> Em tradução livre: “Isto está de acordo com o principal objetivo dessa opção política que é assegurar a igualdade e neutralidade do IVA, mais do que melhorar o cumprimento das suas regras.” ECONOMISTI ASSOCIATI, OXFORD RESEARCH, CASE, WAVESTONE, HÉDEOS, MAZARS, DESMEYTERE SERVICES AND UNIVERSITÀ DI URBINO, *VAT in the Digital Age - Final Report Vol. 3...*, p. 106.

de fornecedores listadas na Diretiva<sup>204</sup>. Esses sujeitos não foram aleatoriamente escolhidos, já que possuem a característica em comum de serem fornecedores cujas operações não são sujeitas ao IVA, seja por isenção ou porque não são contribuintes, a exemplo de pequenas empresas ou pessoas singulares que anunciam suas propriedades para aluguel de curta duração.

Algumas dessas pessoas são contribuintes e, por isso, possuem registro de IVA, entretanto caso estejam anunciando através de plataformas a Diretiva aduz que não devem fornecer seu número de registro para elas, a fim de que isso não promova a falsa ideia às plataformas de que vão declarar a operação através de seu próprio registro (e não o farão porque são isentos ou não possuem tal obrigação).

O sistema vai funcionar de maneira similar ao que já imposto pelo Pacote do IVA para o *e-commerce*, de maneira que o fornecimento vai ser ficticiamente dividido em duas partes, sendo a primeira do fornecedor principal para a plataforma - que será isenta de IVA sem direito a dedução por parte do primeiro, conforme novo artigo 136.º-B - e a segunda é a prestação da plataforma para o adquirente, estando sujeita ao IVA e garantido o seu direito de dedução.

Com relação à lista das pessoas dentro do escopo, a doutrina entende que é possível fazer a leitura de que o regime não será obrigatório para algumas delas<sup>205</sup>. No caso das pessoas que, mesmo enquadradas, possuam registro de IVA (contribuintes), poderiam optar pela exclusão dessa sistemática, fazendo a declaração e pagamento por si mesmas através de sua própria conta. Isso só não seria possível nos casos de não contribuintes, porque já não possuem essa obrigação, bem como no caso de contribuintes cujas atividades não geram direito de dedução do imposto, para os quais seria obrigatória a sujeição ao regime.

Nos demais casos, poderiam os contribuintes optar por não se submeter ao regime de sujeição presumida da plataforma, até porque caso contrário, não poderão fazer a dedução dos custos a que estiverem expostos.

Como o objetivo principal da Comissão é garantir a igualdade de tratamento entre a economia compartilhada e os setores da economia tradicional, a proposta adiciona à Diretiva o artigo 135.º, nº 3, segundo o qual a prestação de serviço de acomodação de até 45 dias deve ser considerada equiparada ao serviço de hotelaria. A interpretação possível desse dispositivo

---

<sup>204</sup> São eles: a) Uma pessoa não estabelecida que não esteja registada para efeitos do IVA num Estado-Membro; b) Uma pessoa que não seja sujeito passivo; c) Um sujeito passivo que efetue apenas entregas de bens ou prestações de serviços em relação às quais o IVA não é dedutível; d) Uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo; e) Um sujeito passivo sujeito ao regime comum forfetário dos produtores agrícolas; f) Um sujeito passivo sujeito ao regime especial das pequenas empresas. Ver artigo 28.º-A da Proposta.

<sup>205</sup> MADELEINE MERKX, JOHN GRUSON, NAOMIE VERBAAN, BART VAN DER DOEF, *VAT in the Digital Age...*, p. 135.

é de que devem receber o mesmo tratamento e, portanto, a acomodação não pode ser considerada isenta do IVA. Isso é uma determinação impedindo que os Estados Membros promovam políticas mais benéficas unilateralmente e prejudiquem a concorrência.

Para esclarecer um dos pontos de maior tensão e dúvida, que é a definição do local de prestação do serviço de intermediação feito pela plataforma para o fornecedor principal, o proposto artigo 46.º-A diz que será o mesmo local do serviço principal, evidenciando a natureza de intermediação desse serviço. A partir dessa definição fica claro que nem sempre será o país da residência do consumidor final como costuma ser nos serviços eletrônicos, mas estará atrelado ao local da prestação do serviço principal de acomodação ou de transporte.

Seguindo adiante, com relação ao setor de transporte de passageiros, como não há dispositivos específicos que tenham sido adicionados a respeito da sua definição ou regime, presume-se que a ele serão aplicadas as regras do artigo 48º da Diretiva do IVA, que traz a regra geral dos serviços de transporte de passageiros.

Além das previsões da Diretiva, também será modificado o Regulamento de Execução. O novo artigo 9.º-B possui estrutura parecida com o artigo 5.º-B (introduzido na reforma de 2017 para esclarecer o artigo 14.º-A). Ele traz uma definição do que significa o termo *facilitar*, bem como os casos em que a plataforma não será considerada envolvida no suprimento (quando não fixar os termos e condições para o fornecimento, não se envolver no pagamento e na forma de prestação), e as situações fora do escopo (fornecimento apenas de serviços de pagamento, lista de anúncios ou mero redirecionamento).

O artigo 9.º-C do Regulamento determina que a previsão de responsabilidade presumida só deve se aplicar quando o fornecedor principal não informar o número do IVA, e que se por acaso ele tiver esse número, que não informe à plataforma.

Na sequência o artigo 9.º-D, com a mesma ideia do artigo 5.º-C, traz as hipóteses de suposta exclusão da responsabilidade da plataforma. Ela será liberada quando provar que deixou de aplicar o artigo 28.º-A da Diretiva (e se tornar sujeito presumido) porque foi submetida a informações incorretas por parte do fornecedor principal, o que somente ocorrerá quando as três condições do dispositivo tiverem sido cumpridas, isto é, a plataforma depender apenas do fornecedor para saber a informação de que necessita, que essa informação seja incorreta e que a plataforma consiga provar que não tinha como saber desse fato.

Outra mudança trazida pelo Pacote ViDA é o esclarecimento acerca do local da tributação dos serviços prestados pela plataforma para seus fornecedores, o qual era objeto de diferentes regulações por cada Estado Membro, conforme visto no tópico alhures que trabalhou os serviços. Vale dizer que a modificação do local da tributação propõe aplicação para toda

prestação de serviço feita pelas plataformas, ainda que não esteja dentro do escopo da responsabilidade presumida. Ademais, a regra varia a depender do destinatário do serviço, pois muito embora a maioria das plataformas cobre comissão apenas do fornecedor principal (95% dos casos<sup>206</sup>), há situações em que o pagador é também ou exclusivamente o consumidor final.

Com efeito, até então cada Estado Membro classificava tal operação como o tipo de transação que mais lhe beneficiava entre serviço de intermediação ou prestação de serviço eletrônico, principalmente no tocante à prestação para pessoa não contribuinte, pois isso gerava diferentes consequências em termos do local da tributação (que seria o país onde prestado ou de domicílio do consumidor).

Tratando-se de comissões cobradas apenas do fornecedor principal, para uniformizar as regras, o Pacote ViDA propôs que se o serviço for prestado a pessoa não contribuinte (B2C), então terá natureza de intermediação, de modo que o local da tributação é o mesmo do local do fornecimento do serviço principal. Por isso, caso se trate de serviço de acomodação de curta duração, será onde localizado o imóvel (artigo 47.º da Diretiva do IVA), ao passo que se for de transporte, será onde ocorrer o serviço (será necessário verificar toda a rota do transporte e inclusive se houve trânsito por mais de mais de um país para atribuir o imposto proporcionalmente a cada país - artigo 48.º da Diretiva).

No caso da prestação ser feita a um contribuinte (B2B), independentemente da categoria (se de acomodação ou transporte), ambos recairiam na previsão do artigo 44.º da Diretiva do IVA, segundo o qual o local da tributação é o país onde localizado o estabelecimento do adquirente. Aqui a plataforma deve ter atenção para diferenciar os casos em que será responsável presumida ou não e isso terá relação não apenas com o setor do serviço (acomodação e transporte), mas também com a qualidade do fornecedor principal. Por conseguinte, é preciso averiguar se o fornecedor principal informou número IVA e se ele está dentro das hipóteses da lista do novo artigo, pois caso positivo, o regime de presunção se aplicará e o local da tributação seguirá as regras aqui descritas a depender do estado do fornecedor principal.

Já no caso de a plataforma cobrar comissão também ao consumidor final da prestação principal, ela também estará prestando um serviço a ele, portanto nesse caso ela precisa também descobrir se essa pessoa é contribuinte ou não para dar conta do imposto. Caso se trate de um consumidor contribuinte (B2B), aplicam-se as regras do país onde esteja a

---

<sup>206</sup> *Economisti Associati, Oxford Research, CASE, Wavestone, Hédeos, Mazars, Desmeytere Services and Università di Urbino, VAT in the Digital Age - Final Report Vol. 2...., p. 36.*

empresa com possível autolancamento, caso contrário, será o local do serviço principal (onde localizado o imóvel ou o transporte).

A dificuldade de identificação do adquirente do serviço não é resolvida com as regras propostas, pois como visto são regras diferentes que se aplicam a depender da categoria. Além disso, caso não se consiga determinar, a presunção estabelecida pelo artigo 9.º-E do Regulamento de Execução não se aplica aqui, tendo em vista que possui o escopo restrito e definido para quando o serviço é de acomodação e transporte, o que não é o caso do serviço de intermediação prestado pelas plataformas para os consumidores finais.

Ultrapassados os principais pontos do regime jurídico das plataformas, a última parte da proposta do Pacote ViDA diz respeito ao Registro Único do IVA no ambiente da União Europeia. Tal medida tem por objetivo ampliar e melhorar o escopo dos esquemas especiais do OSS/IOSS e o do autolancamento, sem por obrigações adicionais para os negócios que operam transfronteiriçamente. Da mesma forma como foi feito para a economia de plataforma, também foi encomendado estudo específico para tratar da avaliação dos problemas relacionados ao registro de empresas nos vários países dentro da comunidade. Como trazido no tópico anterior, mesmo com a ampliação do escopo do OSS com o Pacote do IVA para o *e-commerce*, ainda assim várias transações importantes e volumosas ficaram de fora do escopo, sendo que algumas foram incluídas agora.

Se aceita a proposta, os artigos 369.º-A e 369.º-B serão ajustados para permitir que as transações domésticas para consumidor final (B2C) feitas por qualquer empresa poderão ser declaradas através do OSS, pois até então somente poderiam fazê-lo as plataformas digitais quando se tratasse de empresas estrangeiras. Além disso, também entraram no escopo do OSS o fornecimento de bens com instalação, ou através de aeronaves dentro da União Europeia, e de bens especiais (gás, eletricidade, bens de segunda mão, de arte etc).

Importante mencionar também que o novo artigo 194º da Diretiva propõe que o mecanismo da autoliquidação pelo adquirente seja mandatário quando uma pessoa contribuinte forneça bens ou serviços domesticamente em um país em que não tenha registro. Assim, em vez de exigir que o fornecedor se registre no outro país, será o adquirente que fará a liquidação invertida, mesmo não se tratando de transmissão intracomunitária.

Essa situação acima se aplica especialmente quando uma empresa movimenta seu próprio estoque entre países membros e essa operação costumava demandar ainda um registro adicional no destino. A movimentação de estoques é uma prática regular principalmente na União Europeia, com empresas que possuem armazéns em vários países para garantir a redução do tempo de entrega da mercadoria e melhorar a experiência do cliente. Acontece que antes

das reformas essa movimentação entre países era considerada um fornecimento intracomunitário normal de bens, criando um fardo adicional para as empresas.

Com o Pacote ViDA essa transferência será considerada uma operação local única, de modo que mesmo tendo cruzado as fronteiras, é como se o vendedor tivesse fornecido localmente no país de destino o bem para o adquirente, que será responsável pela autoliquidação caso venda diretamente para uma empresa. Ou então, caso venda diretamente para um consumidor final, poderá fazer a declaração através do Balcão Único no seu país de estabelecimento. Isso vai por fim ao regime temporário do artigo 17.º-A implementado em 2018 para tentar remediar a situação (*call-off-stock quick fix*). O novo regime será benéfico inclusive para plataformas digitais, já que se elas intermediarem essa operação em nome do proprietário dos bens também poderá se valer desse novo arranjo e facilidade.

No tocante ao IOSS, uma das grandes preocupações a ele atreladas era a possibilidade de fraude no uso do número por pessoas que não estavam sob o escopo da regra. Assim, a Proposta ViDA trouxe três regras adicionais nesse sentido. A primeira é que além do número IOSS, cada importação deverá ser acompanhada de um identificador único (novo artigo n.º 143.º, n.º 1, alínea “a”). Além disso, as autoridades aduaneiras terão acesso às informações sobre a base de dados de contribuintes cadastrados no IOSS. E agora também deverá haver a troca de informação entre os Estados Membros sobre o valor dos bens importados para cada número IOSS e para cada país de destino.

Por fim, vale mencionar que a proposta do Pacote ViDA contempla alterações no conhecido Regulamento n.º 904/2010, que prevê a cooperação administrativa entre Estados Membros para troca de informações. Assim, a partir de 2028, o antigo sistema VIES de validação de informações seria substituído por outro mais eficiente, com previsão de troca automática de informações para transações intracomunitárias e com limitado acesso apenas para oficiais credenciados dos países. A informação estaria disponível sempre que cada Estado Membro precisasse, sem ser necessário passar pela burocracia atual de requerer e autorizar. Por enquanto esse sistema somente terá informações de transações entre empresas (B2B) e estará conectado ao processo de faturação automática também implementado pelo Pacote ViDA.

Em suma, as três áreas enfrentadas pelo Pacote ViDA são velhas conhecidas de todos, podendo-se dizer que de fato há uma perspectiva de melhoria das práticas e regras. Nada obstante, a melhoria é em relação ao que estava posto até então, o que não significa que é a situação ideal, haja vista que, como dito, a economia digital precisa de um novo sistema tributário, que não fique remendando a solução pensada em meados do século XX.

Ademais, caso aprovadas as propostas da forma como estão, vários problemas já foram identificados no âmbito do regime jurídico das plataformas, tendo a doutrina feito várias críticas nesse sentido, conforme será exposto no tópico seguinte.

#### **4.3. A responsabilidade das plataformas e os potenciais problemas do novo regime**

É sempre imperioso que a Administração Pública opere com eficiência, alcançando máximos resultados com mínimos esforços e custos. Entretanto, a balança só faz sentido se o mínimo esforço vier de fato acompanhado de provada redução de custos e de máximos resultados decorrentes da medida escolhida. Não se pode simplesmente transferir a responsabilidade de cobrança e fiscalização para outra parte e não esperar os efeitos em cadeia dessa regra para todos os consumidores.

Com as novas regras, mais plataformas foram integradas no escopo da presunção de responsabilidade tributária do IVA no contexto da economia digital. Basicamente a Comissão Europeia conseguiu concentrar os maiores *players* desse mercado para que passassem a responder pela maioria das operações que por eles transitam, agora com menor número de sujeitos para serem fiscalizados.

Não só isso, as plataformas atingidas concentram os maiores faturamentos do setor, de maneira que há uma grande expectativa no aumento de receitas de arrecadação de IVA advinda das novas medidas. De acordo com o relatório do Estudo de Impactos da Comissão, as 11 maiores plataformas que operam na União Europeia ultrapassam o faturamento anual de 1 bilhão de euros, o que corresponde a mais de 80% do total de receitas geradas pelas plataformas em 2019 na região<sup>207</sup>.

Interessante ainda destacar que das 11 maiores plataformas, 6 possuem suas matrizes globais localizadas na União Europeia, sendo que as demais possuem alguma subsidiária que as representa em solo europeu. Isto significa, em tese, uma vitória para o Fisco em termos de eficiência, caso as regras resultem cumpridas. Basta saber se haverá estrutura para analisar e fiscalizar tudo que esses poucos atores – porém com volume gigante de dados – vão operar no mercado e fornecer às autoridades.

---

<sup>207</sup> Commission Staff Working Document Impact Assessment Report, SWD/2022/393 final, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52022SC0393&amp%3Bqid=1670842746404>, acesso em 18 de novembro de 2023.

Com as regras do Pacote ViDA houve uma entrega total de confiança nas plataformas, já que o aumento do escopo da responsabilidade presumida passou de uma justificativa de fraude para uma de aumento de arrecadação e melhor benefício para o Fisco. Ainda que se diga que o motivo é de correção de concorrência, já se viu que não se trata muito bem disso, tendo em vista que essa distorção de mercado poderia se dar em inúmeros setores em razão da política de simplificação concedida às pequenas empresas e aos não contribuintes. Bastava anunciar o fim dessa política de benefício para as pequenas empresas dos setores supostamente prejudicados (acomodação e transporte), sem adicionar essa nova hipótese de incidência sob a responsabilidade das plataformas.

Com relação ao novo regime do Pacote ViDA, ele introduz novas hipóteses de responsabilização presumida das plataformas, ampliando o escopo dessa medida. Assim como foi feito em 2017/2019, também agora a operação foi ficticiamente dividida em duas, porém diferentemente do caso do Pacote do *e-commerce*, nessa nova previsão o serviço ficticiamente prestado pelo fornecedor principal para a plataforma será isento mas sem direito à dedução.

Frise-se que esse serviço já ficava antes da mudança sem o direito de dedução, porque estava à margem da incidência tributária. Agora, entretanto, criou-se nova hipótese de incidência, mas sem a correspondente aplicação do princípio da neutralidade do IVA. De acordo com a Comissão Europeia, a justificativa para isso é que o direito à dedução causaria problemas de ordem prática e riscos de abuso, portanto preferiu-se deixar dessa forma<sup>208</sup>.

Foi averiguado, todavia, que os setores atingidos possuem nível considerável de despesas que poderiam ser deduzidas, sendo de 18% para o transporte de passageiros e de 12% no de acomodação<sup>209</sup>. Logo, o efeito direto dessa proibição será o conhecido ajuste de mercado e repasse de preços por toda a cadeia de suprimento com risco inclusive de se tornar cumulativo o imposto, exatamente contra o princípio da neutralidade.

Estranhamente, o que se observa é que o principal motivo para a reforma e introdução das novas regras - distorção de mercado e problemas de concorrência por diferença de custos com IVA - será justamente afetado ao contrário e talvez cause o efeito reverso de elevar demasiadamente os preços dos serviços nesses setores e quebrar com sua atratividade<sup>210</sup>. A doutrina propõe que uma solução seria considerar esses fornecedores como contribuintes,

---

<sup>208</sup> Group on the future of VAT, 40th meeting in 09-12-2022, disponível em <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/4db9d30d-f00b-4afe-b8fd-5a9862e70c3d?p=1>, acesso em 26 de novembro de 2023.

<sup>209</sup> ECONOMISTI ASSOCIATI, OXFORD RESEARCH, CASE, WAVESTONE, HÉDEOS, MAZARS, DESMEYTERE SERVICES AND UNIVERSITÀ DI URBINO, *VAT in the Digital Age - Final Report Vol. 2...*, p. 146.

<sup>210</sup> GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA, JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO, “The Platform Economy Will Have Its Own VAT Regime in 2025” In *International VAT Monitor*, Vol. 34, 2023, p. 170.

sob o manto do artigo 12º da Diretiva do IVA, e permitir que pudessem deduzir o IVA caso fizesse sentido no seu modelo de negócio e desejassem. No entanto, nada disso foi adicionado.

E não é como se com isso houvesse o fim da desigualdade, tendo em vista que há pessoas que anunciam serviços de transporte e de acomodação de curta duração fora do ambiente de plataformas. Embora se saiba que o número de anunciantes através de plataformas supera quem está de fora, ainda assim tem-se uma quebra de concorrência e isonomia.

Além disso, as mudanças trazidas pela nova Diretiva não trouxeram no artigo 28.º-A, que trata da responsabilidade presumida, nenhuma definição do que seria acomodação de curta duração ou transporte de passageiros para essa finalidade. Mesmo que faça referência ao novo artigo 135.º, nº 3, este último não utiliza o termo *curta duração* para adjetivar acomodação, como faz o 28.º-A, deixando em aberto a certeza de que se trataria da mesma hipótese.

No caso do setor de transporte sequer há qualquer remissão para outros dispositivos, o que inclusive poderia inadvertidamente trazer para dentro do seu escopo casos que não são enquadrados na economia compartilhada<sup>211</sup>. Inclusive é por isso que parte da doutrina<sup>212</sup> diz que apesar de se falar que a distorção da concorrência causada por esse modelo de negócio foi o que motivou as reformas, na verdade se está basicamente ampliando as hipóteses de incidência da lei e com isso a responsabilidade das plataformas, mas não apenas no setor compartilhado (que em tese é o que causa a distorção). Até porque nem na proposta da Diretiva, nem na própria Avaliação de Impactos há menção expressa e exclusiva a apenas transporte de passageiros somente na economia compartilhada.

Nesse sentido, um exemplo citado pela doutrina é o de empresas de transporte marítimo ou aéreo de passageiros que não precisam ser registradas na União Europeia para prestarem tais serviços, pois muitos países não exigem essa obrigação para serviços isentos<sup>213</sup>. É argumentado que essa circunstância tem todo potencial de ser abrangida pela previsão legal, mas como podem ser isentas, não trariam nenhum valor agregado e aumentariam os custos de compliance para a plataforma.

O problema é que, diferentemente do setor de acomodação, não foi introduzida na Diretiva uma previsão para supostamente equiparar os serviços de transporte compartilhado

---

<sup>211</sup> NEVIA ČIČIN-ŠAIN, “Newly proposed VAT rules for sharing economy platforms – some fine-tuning needed?” In *Kluwer International Tax Blog*, disponível em <https://kluwertaxblog.com/2023/03/22/newly-proposed-vat-rules-for-sharing-economy-platforms-some-fine-tuning-needed/>, acesso em 28 de novembro de 2023.

<sup>212</sup> MADELEINE MERKX, JOHN GRUSON, NAOMIE VERBAAN, BART VAN DER DOEFL, *VAT in the Digital Age Package...*, p. 134.

<sup>213</sup> NEVIA ČIČIN-ŠAIN, *Newly proposed VAT rules...*

aos de táxi ou outro convencional (na verdade, se o serviço de táxi estiver sendo promovido por uma plataforma, também caberia no escopo da lei), de maneira que as legislações nacionais vão continuar sendo aplicadas e a mudança será apenas do sujeito contribuinte, que sairá do fornecedor principal para a plataforma.

Também na mesma linha a previsão abarcaria serviços de transporte de autocarro providenciados por pequenas empresas que gozam de regime especial<sup>214</sup>. E não apenas doméstico, pois a partir de 2025, pequenas empresas poderão carregar consigo seus regimes de isenção nacionais para outros países, logo se fornecerem transporte intracomunitário e isso for facilitado por plataformas, é possível que também estejam no escopo.

Mesmo que tenha sido dito pela Comissão Europeia que o objetivo seria equiparar setores tradicionais da economia com a economia digital compartilhada apenas nos casos em que haveria distorção de mercado (por isso não incluiu serviços de comida e de entrega), isso acabou não restando claro após o texto da lei e das análises de impacto, que não transparecem certeza quanto ao exato escopo no tocante às empresas abrangidas.

Especificamente sobre o novo tratamento dos serviços, uma das questões levantadas pela doutrina é questionar a política escolhida pela Comissão Europeia para passar a tributar os serviços do escopo do ViDA (serviços de acomodação e transporte exercidos por não-pagantes do IVA). Isto porque a principal razão pela qual são atualmente isentos é devido a políticas nacionais que conferem regimes privilegiados para pequenas empresas ou então pela ausência da condição de sujeito passivo pelo fornecedor (pessoa que faz o serviço de forma avulsa e não regular)<sup>215</sup>. Ou seja, independentemente do meio utilizado para o fornecimento (com plataforma ou não), ao final o que interessa aqui é o estado do fornecedor.

O questionamento que surge, diante do aumento de obrigações para as plataformas, é se não teria sido mais simples apenas decretar o fim da possibilidade de Estados Membros concederem isenção do IVA sobre tais serviços. Até porque, tratando-se de pequena empresa, a própria rede hoteleira tradicional goza do regime privilegiado. Contra isso, o relatório da Comissão Europeia diz que avaliou tal possibilidade de apenas derrubar a isenção em vez de criar a responsabilidade presumida, mas concluiu pela segunda hipótese, pois o volume arrecadatório seria maior e os riscos menores<sup>216</sup>.

---

<sup>214</sup> NEVIA ČIČIN-ŠAIN, *Newly proposed VAT rules...*

<sup>215</sup> GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA, JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO, *The Platform Economy...*, p. 167.

<sup>216</sup> ECONOMISTI ASSOCIATI, OXFORD RESEARCH, CASE, WAVESTONE, HÉDEOS, MAZARS, DESMEYTERE SERVICES AND UNIVERSITÀ DI URBINO, *VAT in the Digital Age - Final Report Vol. 2...*, p. 113/115.

Paira ainda muita incerteza sobre as regras. Mesmo com a previsão do novo artigo 135.º, n.º 3, da Diretiva, de equiparação do serviço de acomodação de curta duração ao de hotelaria, podem os Estados Membros regulamentarem a isenção sobre serviços de acomodação. Isto porque a Corte Europeia já havia discutido o tema e definido que cabe a cada país definir as categorias de acomodação para as quais concederiam isenção, dentro da margem de discricionariedade do período razoável de até 6 meses<sup>217</sup>. Sendo assim, a doutrina defende que mesmo após a introdução do artigo 135.º, n.º 3, pelo Pacote ViDA, ainda haveria uma possibilidade de os países estabelecerem isenções para o período entre 45 e 180 dias<sup>218</sup>.

Uma outra questão é que os serviços de acomodação de curta duração possuem variações, o que inclusive é citado no relatório da Comissão Europeia que fundamenta as propostas, como é o caso de compartilhamento de casas, troca de casas, alojamento com café da manhã (*bed & breakfast*), entre outros. Assim, como a proposta da Diretiva não enumera quais dessas categorias estariam incluídas, é possível esperar que seja feita uma interpretação ampla do dispositivo por parte das autoridades tributárias, abrangendo inclusive casos de troca (contrato em que não há valores explicitamente envolvidos). Nesses últimos, entretanto, será mais difícil para as plataformas fazerem seu reporte, tendo em vista que terão que estimar quanto é que o comprador estaria disposto a pagar pela propriedade, além do fato de que se trata de duas transações para as quais a plataforma poderia se tornar responsável<sup>219</sup>.

Outro problema visualizado também na proposta do Pacote ViDA, mas que já existia, é a dificuldade das plataformas de definirem a qualidade do fornecedor, se contribuinte ou não, conforme já dito alhures no contexto do Pacote do IVA para o *e-commerce*. Se por um lado foi esclarecida a natureza jurídica do serviço prestado pela plataforma ao fornecedor principal - de intermediação - e portanto clareou também o local da sua tributação (igual ao da operação principal), por outro ainda é preciso saber se o fornecedor principal é contribuinte ou não, já que isso influencia no local da tributação e na forma de arrecadação. Assim, o problema ainda permanece nesse exercício inicial de obtenção de informação acerca das partes.

Da mesma forma como já dito em tópico anterior, a falta de informação é um dos piores problemas a ser enfrentado. Nesse caso da definição do local da prestação, caso a plataforma esteja facilitando um serviço entre outras duas empresas, isto é, quando o fornecedor principal e o consumidor final forem contribuintes, é possível que a plataforma

---

<sup>217</sup> Ver CJEU C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51.

<sup>218</sup> MADELEINE MERKX, JOHN GRUSON, NAOMIE VERBAAN, BART VAN DER DOEF, *VAT in the Digital Age...* p. 135.

<sup>219</sup> MADELEINE MERKX, JOHN GRUSON, NAOMIE VERBAAN, BART VAN DER DOEF, *VAT in the Digital Age...* p. 135.

tenha que se registrar no país de destino, caso a empresa adquirente não possua registro naquele país.

Exemplo disso pode ocorrer caso um funcionário da empresa contratante esteja precisando do serviço de transporte em um país que não seja aquele onde estabelecida a empresa (funcionário de empresa portuguesa foi à Itália a trabalho e ali tinha sido contratada pela empresa empregadora uma corrida de Uber para ele ir a uma reunião, mas ela não possui registro na Itália). Como o transporte se deu nesse outro local, é ali o local da tributação, porém mesmo se tratando de adquirente contribuinte, não tem como aplicar a regra do autolancamento nem como usar o Esquema do OSS<sup>220</sup>.

Para enfrentar essa questão e, à semelhança do que foi feito no advento do Pacote do IVA para o *e-commerce* (que inseriu o artigo 5.º-C no Regulamento de Execução), o Pacote ViDA propõe a inserção do artigo 9.º-D no Regulamento. Apesar de terem o mesmo propósito - regular hipóteses de exclusão de responsabilidade da sujeição passiva presumida da plataforma por incapacidade de obter informação correta - inclusive com as mesmas condições, os artigos 5.º-C e 9.º-D não apresentam coerência entre si e podem causar problemas na sua interpretação<sup>221</sup>.

Enquanto o artigo 5.º-C fala que a plataforma não será responsabilizada pela parcela faltante do IVA (presume que alguma parte já foi paga), o artigo 9.º-D se refere aos casos de falta de pagamento, ambos em decorrência da suposição pela plataforma de que ela não era responsável naquela situação. O artigo 5.º-C não a protege contra a completa falta de informação, mas apenas contra a incorreta, considerada pela lei como existente e recebida, pois parte do pressuposto de que a plataforma sabe que ela própria é o sujeito passivo.

Além disso, outro descompasso entre os dispositivos está na previsão do artigo 5.º-C de que a plataforma seria dependente da informação tanto por parte do fornecedor principal quanto de terceiros, enquanto que o artigo 9.º-D fala apenas do fornecedor principal, deixando aberta a possibilidade de a plataforma responder caso pudesse ter ido atrás de terceiros para obter a informação.

De toda forma, os aludidos dispositivos além de incoerentes entre si não resolvem o problema. Hipoteticamente, considerando a obrigação do artigo 9.º-C do mesmo Regulamento (que proíbe ao fornecedor principal que informe seu número à plataforma), caso

---

<sup>220</sup> MADELEINE MERKX, JOHN GRUSON, NAOMIE VERBAAN, BART VAN DER DOEF, *VAT in the Digital Age...* p. 140.

<sup>221</sup> MADELEINE MERKX, JOHN GRUSON, NAOMIE VERBAAN, BART VAN DER DOEF, *VAT in the Digital Age...* p. 137.

o fornecedor principal a descumpra e informe o seu número de identificação fiscal e a plataforma não se comporte como sujeito passivo, é de se questionar se seria isso considerado informação errônea, sabendo-se que o número é correto e pertence ao fornecedor, mas levou a plataforma a erro.

Nesse sentido, mesmo que o artigo 28.º-A da Diretiva do IVA não condicione a aplicação da sujeição passiva presumida à ausência de entrega do número fiscal, o artigo 9.º-C do Regulamento de Execução diz que o regime deve ser aplicado quando a plataforma não receber tal número, logo, por coerência, não seria possível admitir uma interpretação de maneira que, mesmo sendo concedido e a plataforma não conseguir provar o contrário, ela seria responsável, pois isso tornaria a atividade investigativa das plataformas impossível.

Além disso, diferente do artigo 5.º-D, que traz as presunções dos status das partes, o artigo 9.º-E só trata da presunção do adquirente em caso de ausência de informação, que deve ser considerado consumidor final a não ser que providencie o número fiscal. No caso do fornecedor, todavia, não há presunção, razão pela qual se este não fornecer seu número fiscal (quando deveria) e a plataforma não conseguir identificar que ele estava fora do escopo, e presumir-se responsável e pagar o IVA indevido, é de se questionar se seria isso também informação errônea e pagamento a maior.

De outro lado, caso a plataforma receba um número fiscal de quem não deveria ter fornecido (por estar dentro da lista de hipóteses) e também não conseguir obter informações adicionais, questiona-se se deveria ela ser responsabilizada pela falta do pagamento. É de se pensar, afinal, se o artigo 28.º-A deve ser aplicado em qualquer instância ainda que seja fornecido o número fiscal, porque se a presunção estiver sempre contra a plataforma, devendo ela recolher o imposto ainda que tenha dúvidas, isso vai gerar um fardo muito grande para elas e conseqüentemente um alto repasse de valores para compensar.

Esse debate se estende, em verdade, para várias áreas, já que a própria aplicação da lei em qualquer de seus dispositivos depende de o sujeito passivo ter ciência dos fatos e sofrer a sua incidência, o que, no âmbito fiscal, faz com que ele pague e declare imposto. De acordo com a jurisprudência do CJEU, o sujeito passivo que age em certa direção por confiar em uma previsão legal carrega consigo o ônus da prova para tanto<sup>222</sup>. De modo geral, a doutrina<sup>223</sup> entende que o ônus da prova é da Administração Pública no tocante aos fatos que aumentam

---

<sup>222</sup> Ver estudo que reuniu vários julgados da Corte Europeia de Justiça para confirmar a hipótese de que a sua jurisprudência entende que não é permitido responsabilizar contribuintes pelo IVA caso sujeitos a um déficit de informação causado por circunstâncias além de seu conhecimento ou controle, cfr. FRANK J.G. NELLEN, *On the Liability...*, p. 609.

<sup>223</sup> FRANK J.G. NELLEN, *On the Liability...*, p. 612.

as obrigações dos contribuintes, ao passo que é dos contribuintes o ônus da prova quando pretendem diminuí-las.

Não bastassem tais questões, com o Pacote ViDA vem a nova modalidade de reporte das declarações fiscais, qual seja através de declaração digital e automática (*digital reporting requirements - DRR*), agora na forma padronizada pela União Europeia, conforme visto, a fim de evitar a multiplicidade de modelos. Essa nova obrigação será aplicada e mandatória para todo tipo de emissão de faturas a partir de 2028, devendo ser processada em até 2 dias da ocorrência do fato gerador, o que incluirá as operações intermediadas pelas plataformas digitais e cuja responsabilidade de declaração e pagamento passou a ser delas.

Acontece, contudo, que para emitir a fatura dentro do período de 2 dias a plataforma precisará de inúmeras informações a respeito das partes, caindo no problema já alhures assinalado de depender das partes da operação principal para tanto. Diante disso, é de se questionar se ficará a plataforma sujeita à aplicação de penalidades por não conseguir cumprir a tempo com tal obrigação por falta de condições.

Sobre a obrigação de reporte e passando para o problema seguinte, destaque-se que mesmo tendo sido contemplado na proposta do Pacote ViDA, alguns dos problemas assinalados a respeito do esquema especial IOSS têm potencial de permanecer. Assim, a adição de um fator de autenticação ao uso do número IOSS, pela necessidade de ter um identificador único por importação foi de fato uma medida louvável.

Ainda assim há questões em aberto que não foram resolvidas com a proposta, como é o caso da sub avaliação dos bens para ficar abaixo do limite de isenção dos encargos aduaneiros (não tem mais IVA, porém há encargos). Também os problemas já comentados relativos ao aspecto temporal do cruzamento de base de dados entre os produtos importados e as declarações feitas pelas empresas inscritas no IOSS a ser disponibilizadas pelos Estados Membros, o que já se prevê problemático, porque além de não impedir a subavaliação na importação, muitos bens sofrem devolução ou descarte e não será fácil controlar o cruzamento de todas essas informações<sup>224</sup>.

Por falar em Esquema especial, mesmo após várias reformas ainda não se propôs a introdução de regras que facilitem a dedução das despesas incorridas no Estado de destino pelos usuários, de maneira que ainda precisam se valer do procedimento burocrático da Diretiva 2008/9/EC e solicitar especificamente ao país de destino o rebalanceamento das contas. E,

---

<sup>224</sup> MADELEINE MERKX, JOHN GRUSON, NAOMIE VERBAAN, BART VAN DER DOEF, *VAT in the Digital Age...*, p. 181/182.

como a opção pelo Esquema Especial não é mandatória, isso pode fazer com que muitas empresas ainda prefiram se registrar em cada país de destino, principalmente se tratando de empresas com maior custo a se deduzir.

Como em qualquer mudança de regras fiscais, o que pretende a Comissão Europeia é aumentar o nível de conformidade dos contribuintes com menor custo e esforço para a Administração. Agora que a Comissão descobriu o potencial das plataformas, é bem possível que continue o movimento de atribuição de funções de fiscalização de cobrança para elas, mesmo com todas as lacunas e incompletudes da legislação.

A Comissão conhece mais do que ninguém todos os travões e gargalos do sistema do IVA. De acordo com ela, o *compliance* fiscal sofre especialmente nas seguintes áreas: registro de contribuintes, preenchimento da declaração, incorreção da declaração e falta de pagamento. Nesse mesmo contexto, no que diz respeito à fraude nas operações transfronteiriças de vendas à distância, foi identificado que existem padrões na região: falta de registro, registro sem declaração ou pagamento, subavaliação do valor declarado, incorreta classificação de bens importados e pagamento do IVA para o Estado Membro errado<sup>225</sup>.

Em todas as propostas e projetos a Comissão alude a tais problemas. Essa constatação já foi feita há bastante tempo, entretanto as autoridades continuam agindo à base de remendar a legislação da forma como está, em vez de repensar o sistema por inteiro. Com a economia digital, à medida que os problemas chegam ao nível de urgência<sup>226</sup>, a Comissão propõe um pacote de mudanças intitulado de forma que parece que vai resolver de uma vez por todas os gargalos. Assim foi em 2003, 2015, em 2021 e agora mais um pacote para 2025.

Mesmo que se tenha ampliado o escopo da responsabilidade das plataformas, é certo que muitos problemas continuarão a existir, pois há uma fatia relevante do mercado que não circula em seu meio. Nesse sentido, em 2020, uma pesquisa de campo conduzida em alguns países da Europa revelou que 52% das empresas utilizam o próprio sítio eletrônico para vender online, 42% utilizam o próprio sítio e uma plataforma digital, ao passo que apenas 6% utilizam a plataforma com exclusividade<sup>227</sup>. Isso mostra que ainda muitas empresas terão que assumir todas as obrigações fiscais acima apontadas para as plataformas, com todos os desafios que as acompanham.

---

<sup>225</sup> MADELEINE MERKX, *The wizard of OSS...*

<sup>226</sup> MADELEINE MERKX, *The wizard of OSS...*

<sup>227</sup> ALEXANDER KUNST, *When selling online, does your company sell through its own website or through a marketplace (e.g., Amazon)?* disponível em <https://www.statista.com/forecasts/1123683/expert-survey-on-companies-selling-online-through-a-market-place-or-own-website>, acesso em 16 de novembro de 2023.

São vários os riscos e perspectivas de problemas, com muita incerteza pairando sobre as propostas. A maior certeza, contudo, é que embora o projeto vá ser objeto de negociação política, com possíveis alterações até sua aprovação, o plano principal de atribuir novas hipóteses ao manto de responsabilidade das plataformas passará. Ademais, esse movimento tem toda aparência de que está a crescer, com perspectiva de que novas hipóteses venham a ser adicionadas em oportunidades futuras.

Todavia, ainda há muita desorganização e falta de confiança e harmonização entre as regras dos Estados Membros, de modo que se tais questões não forem também endereçadas, não basta atribuir toda a responsabilidade para as plataformas, pois de outro lado é preciso fiscalizar a aplicação da lei, sob pena de sua inércia, conforme mais detalhado a seguir.

## **5. Perspectivas: futuro fiscal e potencial ampliação do papel das plataformas digitais**

### **5.1. Coexistência de regimes domésticos e unificado: caminha-se mesmo em direção a um sistema único do IVA?**

Desde o início do processo de harmonização do IVA, durante as décadas de 60 e 70, que se fala em alcançar um mercado único, estando isso inclusive previsto no Tratado de Funcionamento da União Europeia. Tanto é que é esse o motivo para a tentativa de reformas em busca do regime único. Ocorre que desde a introdução do sistema transitório em 1993, com previsão de acabar em 1997, que os Estados Membros falam em migrar para um ordenamento definitivo e unificado e isso não acontece.

Novamente houve uma tentativa de implementação do Regime Definitivo do IVA<sup>228</sup>, em 2017, entretanto como demandava muita negociação política e profunda discussão sobre o assunto, ficou decidido adotar apenas 4 propostas do pacote inteiro<sup>229</sup>, adiando mais uma vez tal medida.

Enquanto essa definição não ocorre, os Estados Membros vão legislando e lidando com os problemas de maneira paralela, com base na permissão do artigo 205 da Diretiva do IVA, tentando pressionar a Comissão Europeia para alcançar uma solução comum, ao tempo

---

<sup>228</sup> Ver Comunicados da Comissão Europeia n.ºs COM(2017) 569 final, 568 e 567. Council Directive (EU) 2018/1910 of 4 December 2018 amending Directive 2006/112/EC as regards the harmonization and simplification of certain rules in the value added tax system for the taxation of trade between Member States.

<sup>229</sup> São as famigeradas *quick-fix* de 2018: (a) tratamento simplificado e uniforme para movimentação de estoque; (b) critério uniforme para operações em cadeia; (c) fornecimento do número fiscal como condição para se beneficiar do sistema de IVA zero nas operações intracomunitárias; e (d) uniformização da documentação necessária para aplicação do IVA zero nas operações intracomunitárias, cfr. EUROPEAN COUNCIL, *VAT: Council agrees short-term fixes, pending overhaul*, disponível em <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2018/10/02/vat-council-agrees-short-term-fixes-pending-overhaul/>, acesso em 29 de novembro de 2023.

que implementam medidas internas cujo âmbito de aplicação é meramente nacional e acabam não atingindo totalmente os efeitos desejados.

Uma das razões para a complexidade na Europa é que no âmbito fiscal nota-se que a técnica legislativa da harmonização – com utilização de Diretivas - é predominante, com certo escasso de regulamentos nesse sentido<sup>230</sup> e isso gera muito espaço para diferenças normativas. A quantidade de normas próprias de cada Estado-membro, que naturalmente possuem soberania para decidir como tal, acaba gerando uma paradoxal situação nos negócios europeus; de um lado se vê um mercado comum com muitas facilidades de livre acesso para empresas venderem entre Estados, porém de outro as *invisíveis* barreiras regulatórias e fiscais acabam por tornar esse processo não tão fluido.

São 27 Estados com diferentes e complexas exigências que travam o acelerado fluxo do comércio. Logo, mesmo com todos os esforços para manter a desejada uniformidade, isso depende do consenso e efetivação de todos os países para implementar o famigerado mercado único.

Entretanto não se vê no curto ou médio prazo qualquer possibilidade de mudança para essa realidade, inclusive nesse sentido pode-se citar a aprovação em 2022 da Diretiva 2022/542 do Conselho que permite a partir de 2025 maior flexibilidade para os Estados no tocante às taxas do IVA, que seguirão ao sabor de suas vontades políticas, ainda que com certo grau de limite imposto por essa normativa. Ademais, as mudanças do Pacote ViDA têm prazo de pelo menos 2028 para serem implementadas, portanto longa estrada à frente com o mesmo sistema do imposto adicionado de novas complexidades.

Em nome do primado do direito comunitário sobre o direito interno infraconstitucional, os países membros precisam adequar a legislação e interpretação da norma nacional às diretrizes da Comunidade Europeia, sendo isso o exercício da harmonização das legislações para supressão das discriminações e obstáculos fiscais<sup>231</sup>. Nada obstante, a doutrina lembra que, com relação ao IVA, embora seja o imposto mais harmonizado, ainda não o é por completo, dentre outras razões pelas opções normativas dadas aos Estados Membros e pela interpretação e transposição de Diretivas que são feitas por eles, com muitas variações<sup>232</sup>.

Existe grande discussão acerca do embate entre soberania e o direito fiscal da União Europeia. A coexistência de vários sistemas fiscais, naturalmente complexos, engrandece a

---

<sup>230</sup> HUGO FLORES DA SILVA, *Sistema Fiscal Português...*, op. Cit, pp. 60-681.

<sup>231</sup> PAULA ROSADO PEREIRA, *Princípios do Direito Fiscal Internacional, Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu (Tese de Doutoramento)*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 264.

<sup>232</sup> CLOTILDE CELORICO PALMA, *A interpretação das normas...*, p. 109.

dificuldade da formação do sistema de livre comércio e circulação por inteiro. Assim, enquanto houver a liberdade de que cada país desenvolva seu sistema, será inevitável que as partes interessadas (contribuintes) tenham de se confrontar com consequências fiscais não favoráveis<sup>233</sup>, como está a se passar com as legislações de responsabilidade fiscal das plataformas.

Os Estados precisam amadurecer e aceitar a decisão do mercado único e buscar alternativas nessa direção, em vez de continuar remediando e adotando políticas de integração negativa e repulsiva. Muito embora se reconheça a necessidade de manutenção da soberania, é preciso lembrar que foi ela mesma que em primeiro plano permitiu que os países optassem por se submeter a tais condições<sup>234</sup>.

Com relação ao tema aqui apresentado, antes da entrada em vigor das normas comunitárias de responsabilização das plataformas - presentes na Diretiva do IVA com início em 2021 - já havia países que possuíam leis com previsões semelhantes ou mesmo que iam além das que foram instituídas pela Comissão Europeia.

A questão, contudo, é que cada país sozinho não era capaz de lidar com os complexos problemas que ultrapassam as fronteiras nacionais, mesmo saindo na frente na corrida legislativa para se aproveitar das plataformas no processo de arrecadação fiscal ou implementar novos sistemas de faturação automática.

O Reino Unido foi um dos primeiros países da região a estabelecer obrigações principais e acessórias com relação à inclusão das plataformas como responsável pelo pagamento do IVA sobre transações por elas facilitadas. Foi seguido por outros países como Alemanha, França, Itália e Áustria. Acontece que, diferentemente do caso implementado pela União Europeia descrito (de responsabilidade presumida e, portanto, primária), no caso dos países que iam estabelecendo seus regimes, o faziam no sistema da responsabilidade secundária (casos em que o fornecedor principal faltasse com sua obrigação).

No Reino Unido, a medida entrou em vigor em 2016, quando a autoridade fiscal poderia invocar a responsabilidade subsidiária das plataformas no caso de fornecedores estrangeiros que falhassem nas obrigações do IVA e não respondessem às notificações do Fisco. Essa sistemática primeiro se aplicava apenas para essa categoria de prestador, tendo sido expandido para fornecedores locais em 2018<sup>235</sup>.

---

<sup>233</sup> JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Direito Fiscal da União Europeia – Tributação Direta*, Almedina, 2018, p. 23.

<sup>234</sup> JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Direito Fiscal da União...*, op. Cit, p. 23.

<sup>235</sup> HMRC, *Policy paper - VAT: extending joint and several liability for online marketplaces and displaying VAT numbers online*, disponível em <https://www.gov.uk/government/publications/vat-extending-joint-and-several->

Na Alemanha, desde 2019 foi imposta a obrigação para as plataformas de reportar todas as transações que por elas passassem e tivessem começo ou fim nesse país, ainda que não sujeitas ao IVA lá. Entretanto, como já visto acima, a depender do nível de facilitação e envolvimento da plataforma no fornecimento principal, nem sempre ela detinha essa informação<sup>236</sup>. Nesse regime, caso houvesse alguma transação intermediada pela plataforma sem o devido pagamento do IVA, ela poderia ser responsabilizada subsidiariamente, a não ser que provasse (através de um documento oficial do Fisco) que o devedor era fiscalmente registrado na Alemanha e que ela não tinha como saber do seu descumprimento.

Na Itália, a legislação obrigava o repasse de informações sobre transações ocorridas nas plataformas, com possível responsabilidade subsidiária caso tal informação não fosse submetida ou se fosse incompleta, salvo se houvesse evidência de que o imposto fora corretamente pago pelo fornecedor<sup>237</sup>.

Na França, a legislação não apenas pedia às plataformas o provimento de informações que circulavam em seu meio, mas ordenava que elas verificassem se as transações estavam sujeitas ao IVA nesse país. Caso identificada uma situação de IVA não pago e a plataforma não excluísse o vendedor ou tomasse as providências, ela poderia ser responsabilizada pelo imposto. Basicamente é a transferência da atividade de fiscalização da autoridade tributária sendo escancaradamente repassada sob pena de penalidade.

Na Áustria, por sua vez, a legislação obriga as plataformas que repassem às autoridades tributárias informações sobre fornecimento de bens e serviços para consumidores finais no país, caso o volume total de vendas ultrapasse 1 milhão de euros no ano. Estavam livres de tal encargo as plataformas que demonstrassem não ter condições de ter acesso aos dados ou cujo volume estivesse abaixo do tal limite, caso em que ficavam sujeitas à obrigação somente sob demanda do Fisco.

De uma forma geral, as previsões acima não são proporcionais e talvez sirvam apenas ao propósito de causar a ilusão de aumento de receitas, pois nem a fraude está sendo enfrentada na origem e a manutenção do sistema para fazer valer tais regras gera custos que deveriam ser mensurados em contraposição à medida. Sobre a falta de proporcionalidade, vê-

---

liability-for-online-marketplaces-and-displaying-vat-numbers-online/vat-extending-joint-and-several-liability-for-online-marketplaces-and-displaying-vat-numbers-online, acesso em 26 de novembro de 2023.

<sup>236</sup> De acordo com a doutrina, aplicava-se a disposição apenas nos casos de fornecimento de bens em que a plataforma tivesse mínimo envolvimento legal, não se aplicando para serviços ou quando o pagamento não fosse realizado através dela, cfr. HANS-MARTIN GRAMBECK, “Electronic Marketplaces May Be Held Liable for German VAT – New Rules Entered into Effect on 1 January 2019” In *International VAT Monitor*, Volume 30, n.º, 2019, p. 9.

<sup>237</sup> ALEKSANDRA BAL, *Online Marketplaces and EU VAT...*

se que a falta de informação da plataforma é capaz de atrair para ela uma obrigação de pagar, que pode ser muitas vezes severa a depender do tamanho da plataforma. Assim, em vez de sofrerem uma mera penalização na forma de multa ou advertência, acabam recebendo a obrigação principal do IVA para adimplir, o que de fato vai contra a proporcionalidade<sup>238</sup>.

Além disso, tais medidas não possuem a mesma força do que aquela instituída pelos novos artigos uniformizados, não apenas pela responsabilização primária, mas também porque, de acordo com a jurisprudência do CJEU<sup>239</sup>, para ir atrás da plataforma (devedor subsidiário), a autoridade fiscal teria que comprovar que ela sabia ou deveria saber da ocorrência da fraude do fornecedor principal, que motivara a falta de pagamento do imposto. Tal elemento de prova além de bastante custoso é deveras difícil de encontrar, principalmente porque possui uma certa necessidade de estar vinculado à fraude, o que nem sempre acontece. Agora, como visto na Proposta ViDA, sequer se fala em fraude na ampliação da responsabilidade das plataformas, mas apenas na suposta correção de mercado.

A doutrina reflete que, diante do pacote legislativo do IVA para o *e-commerce*, como essas legislações nacionais preveem apenas uma obrigação principal subsidiária, ela se tornaria obsoleta diante da legislação unificada, salvo para os casos não abrangidos no pacote europeu<sup>240</sup>. E tais diferenças englobam não apenas novas hipóteses de incidência como também outros intermediários, tendo em vista que a definição de plataforma usada por tais legislações é dita como mais ampla ainda do que a utilizada pela Comissão Europeia, por incluir todos os sites através dos quais um terceiro pode concluir uma venda.

No tocante aos sistemas de faturação eletrônica, também existe o mesmo problema de total falta de uniformização na União Europeia. Alguns países já tinham introduzido a fatura eletrônica, mas ainda não automatizada ou obrigatória, sendo que esse modelo em tempo real somente entrou em vigor por volta de 2014 com sua adoção pela Itália para o reporte das transações de caráter governamental (B2G). Esse sistema foi estendido em 2019 nesse país para as demais espécies de fornecimento de bens e serviços (B2B e B2C)<sup>241</sup>.

---

<sup>238</sup> ANNE JANSSEN, “The Problematic Combination of EU Harmonized and Domestic Legislation regarding VAT Platform Liability” In *International Vat Monitor. A Global Guide to Sales Taxation*, Vol. 32, 2021.

<sup>239</sup> Ver Acórdão de 21 dezembro de 2011, “Vlaamse Oliemaatschappij”, Proc. C-499/10, EU:C:2011:871, disponível em <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-499/10>, acesso em 10 de dezembro de 2023, Acórdão de 11 de maio de 2006, “Federation of Technological Industries and Others”, Proc. C-384/04, EU:C:2006:309, disponível em <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-384/04>, acesso em 10 de dezembro de 2023.

<sup>240</sup> ALEKSANDRA BAL, *Online Marketplaces...*

<sup>241</sup> AVALARA, *Italy Sistema di Interscambio (SdI) real-time e-invoices*, disponível em <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/europe/italy/italy-sdi-real-time-e-invoices.html>, acesso em 14 de dezembro de 2023.

Em 2016, a Hungria introduziu seu sistema de declaração em tempo real, inicialmente também aplicável apenas para transações B2G e algumas B2B, evoluindo com o tempo e abarcando praticamente todas as operações atualmente. Por fim, a Espanha lançou sua sistemática em 2017, de modo que o contribuinte insere as informações sobre a fatura no sistema em até 4 dias da transação, e ele funciona como um livro-conta dentro dos domínios eletrônicos da autoridade fiscal<sup>242</sup>.

Em razão disso, outros países estão em vias de também implementarem algo semelhante, como é o caso da França, cujo sistema contemplará tanto a emissão de fatura em tempo real, quanto a declaração digital, a depender do tipo de transação<sup>243</sup>.

Percebe-se uma inevitável continuação da complexidade do sistema, pois algumas previsões nacionais podem ir além do que instituído na União Europeia. E o problema se torna complexo também para as autoridades fiscais diante da concomitância de regimes, já que se tornará mais desafiador saber quem é responsável e pelo quê. É de se notar que as regras dos regimes nacionais estão muito relacionadas ao combate da fraude, portanto mesmo que seja conveniente ir atrás da plataforma nos casos de falta de recolhimento do IVA pelo fornecedor principal, ainda assim resta a tarefa de fazer a prova de que o intermediador tinha conhecimento, o que provavelmente acabará nos tribunais para interpretar ao final<sup>244</sup>.

Nesse contexto, ao analisar a ferramenta de responsabilização das plataformas conforme posta nas legislações nacionais, é de se dizer que acaba sendo apenas mais uma medida de substituir o mau pagador de impostos, entretanto não resolve o problema da fraude na origem e geram imensa litigância<sup>245</sup>.

Mesmo após eventual aprovação do Pacote ViDA, ao transpor a Diretiva ainda há espaço para que os Estados Membros mantenham suas regulações próprias relativas à responsabilização das plataformas e implementação de sistemas de declaração digital, e até mesmo ampliem, o que poderá causar um enorme fardo para as plataformas.

---

<sup>242</sup> AGENCIA TRIBUTARIA, *Suministro Inmediato de Información (SII)*, disponível em <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/suministro-inmediato-informacion.html>, acesso em 14 de dezembro de 2023. Para mais informações sobre tal sistemática, ver o folheto informativo do Fisco em [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Modelos\\_y\\_formularios/Suministro\\_inmediato\\_informacion/folleto\\_informativo\\_SII\\_en\\_gb.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Suministro_inmediato_informacion/folleto_informativo_SII_en_gb.pdf).

<sup>243</sup> V. REPUBLIQUE FRANÇAISE, *E-Invoicing Presentation*, disponível em <https://www.impots.gouv.fr/e-invoicing-presentation>, e KPMG, *France: Delay in e-invoicing and e-reporting implementation*, disponível em <https://kpmg.com/us/en/home/insights/2023/07/tnf-france-delay-e-invoicing-e-reporting-implementation.html>, ambos com acesso em 14 de dezembro de 2023.

<sup>244</sup> ANNE JANSSEN, “The Problematic Combination of EU Harmonized and Domestic Legislation regarding VAT Platform Liability” In *International Vat Monitor*. A Global Guide to Sales Taxation, Vol. 32, n. ° 5, 2021.

<sup>245</sup> RITA DE LA FERIA, *Tax Fraud...*, p. 19/21.

Pode-se até manter a concomitância de legislações - até porque para impedir isso seria necessário abolir a soberania fiscal dos países - caso feito de forma responsável e não agressiva, partindo mais para uma abordagem cooperativa do que reativa. Poderia ser o caso de somente atribuir verdadeira responsabilidade pelo pagamento do imposto se fosse dada oportunidade razoável de a plataforma averiguar o ocorrido e demonstrar, através dos meios ao seu alcance, que não tinha envolvimento.

Ademais, o regime de responsabilidade pelo pagamento do IVA deveria ser afastado o máximo possível, aplicando, quando muito, multas e penalidades<sup>246</sup>. Da forma como está posta a combinação de legislações, ainda que a plataforma queira ser cooperativa e auxiliar na luta contra a fraude poderá sofrer severamente por não ter informação suficiente.

Da perspectiva dos Estados Membros, foi feito um levantamento para questioná-los quais seriam os maiores problemas que enfrentavam no que diz respeito à falta de efetividade no recolhimento do IVA e combate às fraudes. As respostas mais frequentes foram: (a) falta de recursos em comparação ao montante de trabalho, (b) problemas de cooperação entre Estados Membros, (c) falta de cooperação entre autoridades do mesmo país porém com diferentes funções (aduana e fiscal), (d) dificuldade na aplicação de regras a empresas estrangeiras, (e) falta de cooperação de grandes players como plataformas<sup>247</sup>.

Como se vê, a cooperação é um elemento de incômodo entre os Estados Membros, haja vista a grande dependência que a legislação gerou entre eles. Apesar de ser conhecidamente um dos maiores gargalos da União Europeia, a cooperação terá que existir quase que obrigatoriamente, sob pena de os Estados Membros perderem parte relevante de suas receitas.

E isto porque, desde a adoção dos esquemas especiais, em que o contribuinte pode declarar e pagar em apenas um país, o qual, por sua vez, ficará responsável por fazer o repasse, esses países de destino dos consumidores dependem cada vez mais dos primeiros. A receita do IVA dos Estados Membros não é composta apenas pelo IVA decorrente da cadeia de suprimento doméstica, mas, nesse ambiente cada vez mais digital e globalizado, essa fonte tem sido bastante diversificada e boa parte advém de importações e transações intracomunitárias<sup>248</sup>.

Logo, para todos os países é importante reforçar e garantir que haja correta aplicação e cumprimento de suas regras também pelos demais países. Se não houver confiança e cooperação, é de se pensar qual o motivo que faria uns Estados intercederem pelos outros.

---

<sup>246</sup> ANNE JANSSEN, *The Problematic Combination...*

<sup>247</sup> MADELEINE MERKX, *The wizard of OSS...*

<sup>248</sup> MADELEINE MERKX, *The wizard of OSS...*

Até que ponto podem as autoridades espanholas, por exemplo, impor suas regras para uma empresa em outro país - ainda que dentro da União Europeia - ou então qual a confiança que a Espanha terá em depender de auditoria feita por essa outra administração.

A formação do mercado único europeu depende do desenvolvimento de um maior nível de confiança entre os Estados, o que só vai ser alcançado por meio de provas concretas de que o outro país advogaria em nome dos demais. Em outras palavras, mesmo participantes da União Europeia e assinantes de vários Tratados para unificação de regimes, os países não confiam uns nos outros e isso só vai mudar quando tiverem acesso ao máximo de informações acerca da forma como os demais atuam em termos de proteger não apenas os próprios interesses mas também os dos demais.

Tem crescido nos últimos anos, principalmente após a crise dos anos 2008, o interesse mundial das Administrações Públicas de compartilhamento de informações estratégicas para rastrear e controlar contribuintes malfeitores, evitando a prática de crimes financeiros e fiscais. No caso aqui discutido, esse objetivo também é importante, porém mais ainda é a troca de informações para saber se o IVA tem sido declarado e pago nos países em que deveria ser, para depois ser repassado devidamente.

A questão é que se de um lado a legislação fiscal dos vários países torna como fato gerador tributário eventos ocorridos em alguma medida em outros países, de outro as atividades de verificação e comprovação pelas Administrações ficam geograficamente delimitadas por seus territórios. Assim, a grande pulverização e facilitação de atividades econômicas ao redor da União Europeia precisa vir acompanhada de igual abertura para que os Fiscos possam alcançar e conhecer tais realidades<sup>249</sup>.

As várias medidas adotadas ao longo das reformas das obrigações acessórias do IVA gerou a facilitação do trabalho do contribuinte, que pode cada vez mais reduzir o número de registros e declarações múltiplas nos vários países, mas causa um fardo adicional para os Estados. É que todos vão ficar responsáveis por cobrar de todos e repassar os montantes de acordo com a parcela devida para cada um, sendo isso um imenso trabalho e que depende de alto nível de coordenação e cooperação.

E nesse contexto surge o tema da componente adjetiva do processo de harmonização jurídico-fiscal com a edição e instituição de normas de auxílio à componente substantiva, sendo exemplo disso a disciplina de partilha de informações e colaboração na cobrança dos créditos tributários.

---

<sup>249</sup> Hugo Flores Da Silva, *Sistema Fiscal Português...*, op. Cit., p. 691.

É preciso densificar e aplicar os termos dos instrumentos normativos já editados para tais efeitos. Conforme já mencionado alhures, destaca-se a Diretiva 2011/16/EU, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, bem como o Regulamento nº 90/2010, especificamente direcionado à cooperação no âmbito do IVA, e ainda a Diretiva 2010/24/EU que regula a cooperação em matéria de cobrança de créditos tributários.

Como não há uma instituição unificada para controlar os fluxos de IVA que são recolhidos e redistribuídos entre os países membros, cabe a cada um cobrar e fiscalizar o fluxo de pagamento. E isso é desafiador principalmente quando se trata de montantes que devem ser cobrados em nome de outros países, pois vão ser posteriormente redirecionados.

## **5.2. Outras medidas que impactam a economia das plataformas digitais e a potencial ampliação do seu envolvimento fiscal**

O agravamento fiscal pode recair sobre o sujeito passivo original ou sobre outra pessoa que a lei eleger como contribuinte em situações de substituição do primeiro. Isso ocorre principalmente quando está em evidência uma maior facilidade para o substituto recolher o imposto e para a Administração fiscalizar.

Os terceiros podem ser, portanto, aliados eficientes das autoridades fiscais na cobrança e arrecadação tributária e essa estratégia tem sido adotada ao longo de muitos anos para vários tipos de impostos, através de várias técnicas como é o caso da retenção do valor na fonte. Instituições financeiras recolhem os tributos de seus clientes e empresas recolhem tributos de seus empregados, para trazer apenas exemplos conhecidos e básicos do cotidiano, porém que seguem a mesma lógica que tem se aplicado às plataformas<sup>250</sup>. A ideia é que além de possuírem melhores condições de avaliar o valor e cumprir com as obrigações, ainda reduzem o volume de fiscalizados e auxiliam as autoridades fiscais.

Assim nasceu a ideia de trazer as plataformas para mais próximo e torná-las aliadas das autoridades fiscais, o que tem sido feito por vários países ao redor do mundo nos mais diversos regimes tributários (no tocante à tributação indireta). Não foi diferente no contexto europeu, em que antes de a Comissão Europeia anunciar o Pacote do IVA para o *e-commerce*, algumas jurisdições já haviam implementado regras de responsabilização primária das plataformas digitais.

---

<sup>250</sup> LUISA SCARCELLA, *E-commerce and effective VAT/GST...*, p. 5.

Mesmo que haja muito o que se melhorar, diante de todos os percalços acima demonstrados, parte da doutrina acha que esse sistema de envolver as plataformas na arrecadação e cobrança do IVA é eficiente<sup>251</sup>, em linha com o que também pensa a OCDE sobre o assunto<sup>252</sup>. E isto se dá basicamente pela constatação do papel de alta relevância que elas exercem no comércio mundial, pois a cada três compras online duas são realizadas através delas, sendo que 57% do volume total passa por alguma das três maiores plataformas da atualidade. Obviamente é muito mais fácil cobrar e fiscalizar três plataformas ou poucas centenas do que milhares de contribuintes pulverizados nos diversos Estados europeus.

Apesar dos riscos demonstrados nesse trabalho, é notável que as plataformas concentram muitas informações valiosas para as autoridades fiscais, além do que as grandes plataformas, pelas quais passa a maior parte do fluxo de fornecimento, têm acesso aos dados de pagamento e de informação sobre os consumidores.

Por mais que isso não resolva os problemas acima relatados de manipulação de informações pelos usuários, bem como de fraude, as plataformas certamente funcionam como mais uma ferramenta de auxílio ao Fisco. Durante os últimos anos, vários países têm implementado soluções nesse sentido e como se pode observar, continuam querendo ampliar o escopo, por aparente sucesso da medida<sup>253</sup>.

Sobre isso, a doutrina sugere que há outras funções que podem ser desempenhadas pelas plataformas no auxílio das autoridades fiscais, a exemplo da obrigação de compartilhar informação, seja no modelo de reporte periódico ou sob demanda e a educação dos fornecedores pelas plataformas, para que fiquem informados sobre suas responsabilidades fiscais, nomeadamente com relação às empresas estrangeiras, que consideram o sistema europeu muito complicado e isso leva ao incumprimento.

Também é uma medida a se considerar a realização de acordos de colaboração mútua entre a plataforma e as autoridades fiscais, o que beneficiaria não apenas o Fisco, pela proximidade e facilidade na obtenção de dados, como também a própria plataforma quando tornasse tal fato público, já que passaria maior credibilidade e confiança aos seus usuários.

Provavelmente é essa a opinião da Comissão Europeia, tendo em vista a quantidade de atos legislativos editados nos últimos tempos envolvendo as plataformas digitais no contexto do IVA. Vale demonstrar a lista que foi trazida no relatório preparado a título de estudo prévio

---

<sup>251</sup> LUISA SCARCELLA, *E-commerce and effective VAT/GST...*, p. 6.

<sup>252</sup> OECD, *The Role...*

<sup>253</sup> LUISA SCARCELLA, *E-commerce and effective VAT/GST...*, p. 5.

para embasar o Pacote ViDA, o qual traz pelo menos 9 atos de relevância para o regime jurídico do IVA sobre as plataformas para se ter em consideração<sup>254</sup>. Em resumo:

1. O Pacote IVA para o *e-commerce* já foi bastante comentado acima, mas introduziu em 2017/2019 a figura da responsabilidade presumida para vários tipos de transações intermediadas pelas plataformas digitais.
2. O DAC7<sup>255</sup> é o ato legislativo em vigor desde 2021 que emendou a Diretiva de Cooperação Administrativa e impôs a algumas plataformas o compartilhamento obrigatório de uma série de informações sobre a renda de seus usuários a ser enviado em formato padrão para o país onde estabelecida, o qual compartilhará obrigatoriamente com os demais.
3. Imposto sobre serviços digitais<sup>256</sup>: o processo de edição da lei de tributação sobre serviços digitais iniciado em 2018 foi suspenso na União Europeia para aguardar o desenvolvimento da solução global para uma tributação mais justa pelo Projeto BEPS, mas vários Estados Membros já possuem leis próprias cobrando impostos sobre serviços digitais, o que impacta diretamente as plataformas que são multinacionais.
4. A Lei de Governança de Dados<sup>257</sup> está em vigor desde 2022 e melhorou o acesso dos usuários aos seus dados circulados na União Europeia, com obrigação para que plataformas disponibilizem os meios para acesso.
5. Lei de Serviços Digitais<sup>258</sup> está em vigor desde 2022, e impõe às plataformas a obrigação de disponibilizar informações a auditores independentes para aumentar transparência, proteger direito dos usuários e evitar atividades ilegais. Para as maiores plataformas, há obrigação de moderar e filtrar o conteúdo circulante e fazer gestão de riscos, sob pena de multas.

---

<sup>254</sup> ECONOMISTI ASSOCIATI, OXFORD RESEARCH, CASE, WAVESTONE, HÉDEOS, MAZARS, DESMEYTERE SERVICES AND UNIVERSITÀ DI URBINO, *VAT in the Digital Age - Final Report Vol. 2...*, p. 77.

<sup>255</sup> Diretiva (UE) 2021/514 do Conselho, de 22 de março de 2021, que altera a Diretiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32021L0514>.

<sup>256</sup> Proposta de Diretiva enviada ao Conselho Europeu, COM(2018) 148 final, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN>.

<sup>257</sup> Regulamento (UE) 2022/868 do Parlamento Europeu e do Conselho de 30 de maio de 2022, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32022R0868>.

<sup>258</sup> Regulamento (Ue) 2022/2065 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de outubro de 2022, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022R2065>.

6. Lei do Mercado Digital<sup>259</sup>: em vigor desde 2022 e atinge categoria específica de agentes econômicos denominados de *gatekeepers*, que são plataformas com relevante posição de intermediação no mercado europeu. A lei atua com objetivo de proteger os fornecedores principais que utilizam das plataformas contra eventuais práticas abusivas de controle do mercado por parte delas.
7. Regulação editada em 2019 para promoção de justiça e transparência direcionada às plataformas<sup>260</sup>, para que cumpram determinadas obrigações regulatórias no tratamento do bem estar dos seus usuários intermediados (fornecedores principais) dentro do ambiente da plataforma.
8. Pacote legislativo editado em 2020 direcionado aos provedores de pagamento (plataforma ou não) para que informem todos os pagamentos de operações plurilocalizadas ocorridas na União Europeia<sup>261</sup>.
9. Proposta de Diretiva de melhores condições de trabalho<sup>262</sup>, enviada em 2021, para regularizar a situação das pessoas que prestam serviços a plataformas antes considerados prestadores externos de serviços, mas em realidade são funcionários, o que possui reflexos diretos no IVA.

É nítido o foco da Comissão e do Parlamento Europeus em relação às plataformas digitais, já que em menos de 5 anos editaram todo tipo de lei, regulamento e diretiva para atingir várias facetas desse modelo de negócio. Como visto acima, a lista abarca as atividades dos fornecedores principais no tocante à responsabilidade pelo pagamento do IVA, bem como aspectos regulatórios e obrigações acessórias de controle de conteúdo e promoção de um ambiente de negociação justa entre os seus vários tipos de usuários.

Muito provavelmente uma das estratégias que se seguirá para o futuro próximo é a reconsideração das transações C2C (entre consumidores não contribuintes), as quais vão passar

---

<sup>259</sup> Regulamento (UE) 2022/1925 do Parlamento Europeu e do Conselho, 14 de setembro de 2022, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32022R1925&qid=1700895864559>.

<sup>260</sup> Regulamento (UE) 2019/1150 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de junho de 2019, relativo à promoção da equidade e da transparência para os utilizadores profissionais de serviços de intermediação em linha, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32019R1150>.

<sup>261</sup> Diretiva (UE) 2020/284 do Conselho de 18 de fevereiro de 2020 que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito à introdução de determinadas obrigações aplicáveis aos prestadores de serviços de pagamento e Regulamento (UE) 2020/283 do Conselho de 18 de fevereiro de 2020 que altera o Regulamento (UE) 904/2010 no respeitante às medidas destinadas a reforçar a cooperação administrativa para combater a fraude ao IVA.

<sup>262</sup> Ver Commission Staff Working Document Impact Assessment Report Accompanying the document Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council On improving working conditions in platform work, SWD/2021/396 final, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52021SC0396%2801%29>.

a ser tributáveis. Como existe uma natural dificuldade de recolhimento de tributos das pessoas singulares, e considerando as tendências, é quase certo que o legislador vai impor às plataformas que intermediam esses negócios que também sejam consideradas responsáveis fiscais em nome dessas transações.

Aliás, com a Diretiva 2021/514, de 22 de março de 2021 (DAC7) e posterior transposição interna para as legislações dos 27 Estados Membros, se tornou obrigação das plataformas sociais que intermediam o comércio eletrônico, inclusive Instagram e Facebook, reportar ao Fisco as atividades dos vendedores relevantes (basicamente qualquer pessoa que tenha volume maior que 30 vendas ou 2000 euros)<sup>263</sup>.

E isto não é à toa, tendo em vista que estudo constatou que em 2023 quase 1,3 trilhões de dólares americanos foram gastos no *e-commerce* nas redes sociais, com perspectiva de chegar a quase 3 trilhões em 2026, sendo o Facebook o que lidera as estatísticas<sup>264</sup>. Com um potencial de mercado desse tamanho e as possíveis consequências na arrecadação, é muito provável que seja feita uma reavaliação na legislação e até mesmo as transações C2C (entre consumidores não contribuintes) passem a ser tributáveis e as plataformas sejam imediatamente envolvidas.

Logo, há muito por vir ainda em termos de responsabilização das plataformas digitais no contexto do IVA. É certo que o regime jurídico dessa categoria de contribuinte ainda vai sofrer muitos ajustes e receber muitas obrigações, pela relevância que ocupam no mercado. Apesar de parecer uma certa punição para as plataformas, que podem se sentir injustiçadas pelo tratamento diferenciado e rigoroso, do ponto de vista das autoridades fiscais realmente o foco da fiscalização e maior certeza na arrecadação fazem a diferença.

Mesmo após a aprovação do Pacote ViDA mais mudanças virão e a tendência é que seja sempre no modelo de transferir maiores atribuições para o particular, diminuindo o trabalho do Fisco. E isto porque é mais simples fazer dessa forma do que organizar e ampliar a Administração Pública, normalmente menos capaz do que as grandes empresas. No entanto, não se pode admitir que esse movimento seja cada vez mais rigoroso e focado apenas nas plataformas, devendo ser pensadas e propostas outras medidas de combater a fraude e aumentar a arrecadação.

---

<sup>263</sup> Na legislação portuguesa, ver novo Artigo 4º-K do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio, tomando o exemplo nacional.

<sup>264</sup> ANNA BALUCH, 38 *E-Commerce Statistics Of 2023*, disponível em <https://www.forbes.com/advisor/business/ecommerce-statistics/>, acesso em 16 de novembro de 2023.

### 5.3. Medidas alternativas para combater a fraude sem impor ainda mais ônus sobre as plataformas digitais

Como bem aduz a doutrina, não basta tributar, é preciso fazê-lo bem feito<sup>265</sup>. E fazer bem significa desenvolver a relação tributária entre Fisco e contribuinte de acordo com a lei e com os princípios. Nesse sentido a lei precisa estar bem feita para que promova consequências eficientes de arrecadação fiscal. Para tanto é preciso analisar e estudar as opções para não permanecer nos mesmos erros que maculam o sistema atual.

Se a Comissão Europeia decidiu manter o IVA como sendo o imposto único, então é hora de repensar se vai continuar apenas remediando a situação ou se vai partir para uma decisão que, embora complexa e difícil, de fato cumpra o mandato do Tratado de Roma de implementação do mercado comum.

Um aspecto a se considerar é que diante das várias regras de facilitação para obrigações dos contribuintes, os Estados Membros têm derogado parte de sua soberania para deixar que os demais assumam a cobrança de parte de seu IVA. Pelo sucesso da medida, o escopo do esquema foi sendo ampliado até que hoje tem-se uma grande gama de fornecimento de bens e serviços sob a possibilidade de declaração através dos esquemas OSS/IOSS.

Considerando essa tendência de ampliação, se os Estados Membros conseguem ceder sua soberania a esse ponto, em nome da praticabilidade e potencial aumento de receita, é de se questionar se não seria o caso de adotar de uma vez por todas o regime do mercado único e entregar a uma autoridade central a gestão total da arrecadação e cobrança do imposto.

Tal proposta depende puramente de decisão política dos Estados, sendo muito difícil de alcançar, pelo menos no curto prazo, considerando a falta de confiança e de um nível desejável de cooperação entre eles. Nada obstante, mesmo com as diferentes regras para cada Estado Membro em termos de taxas do imposto e peculiaridades nacionais próprias, somente o fato de os procedimentos administrativos serem padronizados e haver uma concentração de dados e facilidade no acesso à informação, muitos dos problemas do compliance europeu seriam minimizados. Embora essa medida brusca - talvez - não seja para o momento, tudo indica que se está a caminhar em sua direção ou um regime parecido<sup>266</sup>.

---

<sup>265</sup> JOÃO RICARDO CATARINO, “Teoria Fiscal” In *Lições de Fiscalidade – Vol I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, coord. João Ricardo Catarino, Vasco Branco Guimarães, 6ª Edição, Almedina, 2018, p. 16-17.

<sup>266</sup> Inclusive a própria Comissão Europeia reconhece a necessidade de harmonia entre os Estados para que as propostas funcionem. Nesse sentido, foi dito no documento de avaliação de impactos do ViDA que [...] *the enforcement of the new administrative co-operation rules for e-commerce are relatively straightforward as they are consistent with the practices that were already developed and provided for in the EU Administrative cooperation regulation in the field of indirect taxation. In fact, the functional processes of the OSS/IOSS are, in*

Interessante destacar o estudo conduzido por Rita de La Feria<sup>267</sup> acerca da fraude fiscal, em que analisou esse problema partindo das perspectivas não apenas da legislação tributária, mas também de políticas públicas, das ciências criminais, teorias regulatórias e outras. Segundo as conclusões da autora, nos últimos tempos a preocupação e a tomada de medidas na União Europeia têm sido muito maior em função de maximizar o ganho de receita do que o combate à fraude em si, mesmo que isso não apresente custo-benefício comprovado, como se tivesse havido uma conformação com essa circunstância e a preocupação é mais de gerenciar o problema do que buscar soluções para acabar com a fraude.

É exatamente o que vem ocorrendo com o tempo, de modo que a legislação do IVA tem virado cada vez mais uma grande colcha de retalhos, com aumento de responsabilidades nos âmbitos nacionais e comunitário.

Mesmo que a Comissão propague a mensagem de que as medidas implementadas são um sucesso porque geraram aumento de receita e isso seria reflexo do combate à fraude, isso não é uma decorrência necessariamente correta. Um dos falsos índices acerca disso é porque para supostamente combater a fraude, impõem-se mais medidas e obrigações sobre outros sujeitos, o que acaba compensando a perda de receitas das fraudes que continuam existindo às custas de outros atores do mercado<sup>268</sup>. E é isso que vai começar a acontecer com as plataformas digitais agora que a Comissão Europeia encontrou uma fonte quase segura não apenas de receitas, mas de realizar o seu papel de agente fiscalizador e aplicador da lei.

Além disso, também é de se notar que nos últimos tempos o que as mudanças legislativas têm feito é transferir a atividade de fiscalização própria do Estado para as empresas privadas, com sérias consequências em caso de descumprimento. Inclusive, da forma como está desenhado o regime atualmente e que vem crescendo, há muita dependência do que é fornecido pelas plataformas e isso tem sido feito a um alto custo para elas e para toda a cadeia econômica que dela advém.

A arrecadação e cobrança acabam sendo feitos puramente pelo sistema de autodeclaração e autoliquidação em que os fornecedores acabam atuando como cobradores do Estado em vez do contrário<sup>269</sup>.

---

*essence, based on interoperability between the Member States*, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52022SC0393&qid=1670842746404>, acesso em 20 de novembro de 2023.

<sup>267</sup> RITA DE LA FERIA, *Tax Fraud and Selective...*, p. 1.

<sup>268</sup> RITA DE LA FERIA, *Tax Fraud and Selective...*, p. 1.

<sup>269</sup> RAQUEL MONTES FERNANDES, “The Road Ahead for VAT” In *Nós e os Impostos II* – org. Carlos Baptista Lobo e Clotilde Celorico Palma, Almedina, 2023, p. 113-114.

O que não muda, entretanto, é o modelo-base de tributação indireta, que foi arquitetado no outro século, sob outras circunstâncias e com outro cenário e modelo econômicos em vigência. É clarividente que o sistema do IVA implementado em meados do século XX não mais se encaixa na realidade - cada vez mais virtual - do mundo de hoje.

Segundo a doutrina<sup>270</sup>, a arquitetura atual do IVA está falida porque, de um lado, impõe pesado fardo para empresas (que deveriam se concentrar em fazer o melhor nas suas áreas de expertise em vez de perder tantas horas de compliance fiscal), com privilégio para os grandes grupos empresariais que têm condições de arcar com esse custo. E, de outro lado, o sistema requer um alto investimento por parte do Estado para monitorar as operações que estão sendo feitas - com ou sem fraude - e um alto nível de cooperação entre eles, o que é bastante difícil de alcançar.

Como já sugerido acima, para realmente se atingir o tão desejado mercado único com regras uniformes e seguras tanto para os Estados quanto para as empresas somente com a criação de um órgão centralizado que fizesse o controle, a recolha e a aplicação de penalidades na União Europeia como um todo. Diferente desse cenário, mesmo com Diretivas e Regulamentos de Execução, que supostamente impõem iguais regras para todos os Estados, ainda assim há um grau de soberania e de interpretação da lei que são intransponíveis e geram bastante desigualdade de regimes em cada país inevitavelmente.

Isso para somente se falar nas transações nacionais e intracomunitárias, auxiliando o combate à fraude nesses dois cenários, porque com relação às operações estrangeiras ainda é pior. Conforme visto, ainda se deposita muita confiança e responsabilidade sobre as empresas estrangeiras, porém não há poder de contrapartida fiscalizatória para se impor as regras comunitárias. Muito provavelmente será necessário realizar investidas supranacionais como tem sido feito com a tributação direta, reforçando a cooperação entre países através de Convenções sobre Dupla Tributação, para impedir essa circunstância e também evitar a ausência total de imposição fiscal.

Outra sugestão é a adoção em larga medida de mecanismos de pagamento fracionado, em que há uma repartição do valor no momento do pagamento da prestação de serviço ou fornecimento de bens<sup>271</sup>. Quando o adquirente realiza o pagamento, em vez de ser direcionado integralmente ao vendedor, seria logo enviado para a autoridade fiscal. Existem

---

<sup>270</sup> MARIE LAMENSCH, *Adoption of the E-Commerce...*, p. 194.

<sup>271</sup> E.C.J.M. VAN DER HEL-VAN DIJK & M. A. GRIFFIOEN, *EU VAT Note...*

muitas variações de implementação dessa proposta<sup>272</sup>, baseado na experiência de alguns países que já vêm adotando a medida com certo nível de sucesso.

Na Europa é o caso da Itália, da Romênia e da Polônia, que pediram a derrogação das regras do IVA para implementar o pagamento fracionado e têm tido certo sucesso na medida. Há muitos desafios na sua implementação a nível europeu, mas o uso da tecnologia auxiliaria nessa operação de repartir o pagamento imediatamente<sup>273</sup>, em vez de deixar o seu recolhimento ao Fisco para o momento posterior à transação pelo vendedor.

O lado negativo dessa proposta que é apontado pelos estudos é o nível de obrigações acessórias de envio de informações por parte das empresas e das administrações públicas, a lentidão de sua eventual adoção bem como o maior custo atrelado. Entretanto, esse tipo de preocupação já existe em toda e qualquer medida nova apresentada pela União Europeia, como visto alhures, portanto não há novidades nesse sentido. Por outro lado, em vez de se estar responsabilizando sujeitos outros que não o próprio contribuinte de cada transação, por esse sistema o recolhimento poderia ser feito imediatamente, sem envolver terceiros pelas obrigações próprias.

Também outra sugestão vem da implementação de estruturas de blockchain para integrar no combate à fraude, através da qual as transações seriam reportadas em tempo real, com código de identificação único, totalmente rastreável pelos agentes interessados e partes envolvidas, com possível abandono da necessidade de reportes periódicos e declarações de imposto por parte das empresas. Os entusiastas dessa tecnologia propõem que ela é capaz de fechar os vazamentos atualmente existentes no sistema, já que oferece transparência, controle, segurança e informação em tempo real<sup>274</sup>.

Em cada etapa da cadeia de produção e fornecimento haveria a validação da transação pela própria autoridade tributária em tempo real (através de um novo bloco de dados) e também possibilitaria que o IVA fosse cobrado e o valor de entrada deduzido em tempo real,

---

<sup>272</sup> VANDRESSE, B., CILLI, V., WALSH, C. ET AL., *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method – Final report*, Requested by European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Publications Office, 2017, disponível em <https://data.europa.eu/doi/10.2778/649636>, acesso em 2 de dezembro de 2023.

<sup>273</sup> RAQUEL MONTES FERNANDES, “The Road Ahead for VAT...”, op. Cit, p. 114-115.

<sup>274</sup> PWC, *How blockchain technology could improve the tax system*, disponível em <https://www.pwc.co.uk/issues/futuretax/assets/documents/how-blockchain-could-improve-the-tax-system.pdf>, acesso em 3 de dezembro de 2023.

sem ter que depender do falido sistema em vigor (que costuma errar para mais ou menos e atrasar o fluxo de capital)<sup>275</sup>.

Várias ideias de arquitetura e implementação da blockchain aplicada ao universo do IVA já foram propostas<sup>276</sup>, porém diante das incertezas desse mercado tem-se visto pouco desenvolvimento e aposta na ideia por parte de Governos e autoridades fiscais. É certo que a certeza da informação depende do que é introduzido pelas partes envolvidas, pois se um dado errôneo é escrito no sistema, ele continuará sendo propagado. Apesar disso, somente o fato de essa tecnologia permitir o rastreamento do local das operações isso já ajudaria a reduzir a fraude e melhor distribuir o IVA entre os países interessados.

A doutrina sugere que pelo menos as transações intracomunitárias sejam reportadas através dessa tecnologia, bem como o uso de uma moeda digital que tivesse única finalidade o pagamento do IVA, em vez de usar moeda corrente. Isso foi levado em consideração pelo Parlamento Europeu, em 2019, que se comprometeu em analisar as opções, entretanto nenhuma medida concreta nesse sentido foi anunciada até agora<sup>277</sup>.

Na ocasião dos estudos realizados para embasar o Pacote ViDA, no volume 1 do estudo, que foi destinado aos modelos de faturação digital, foi discutida a possibilidade de envolver a tecnologia blockchain no processamento do IVA<sup>278</sup>. Foi reconhecido que tal tecnologia proporciona transparência e confiabilidade, além de clara possibilidade de auditoria. Também seria uma ótima aliada na administração das transações intracomunitárias. Por outro lado, o documento cita os contrapontos de ter que resolver a questão da sensibilidade e tratamento dos dados circulantes e a performance, que não conseguiria atingir a velocidade esperada e necessária para o ambiente do IVA. A tecnologia não foi descartada, mas novas ideias ainda precisam surgir para ela ser melhor adaptada para o contexto fiscal.

---

<sup>275</sup> GEORGES BOCK, *How Blockchain Could Help Fight—Or Even End—VAT Fraud*, disponível em <https://www.mondaq.com/fin-tech/632736/how-blockchain-could-help-fight-or-even-endvat-fraud>, acesso em 3 de dezembro de 2023.

<sup>276</sup> Ver, por exemplo, MILLA SEPLIANA SETYOWATI, NIKEN SILA DE UTAMI, ARFAH HABIB SARAGIH, ADANG HENDRAWAN, “Blockchain Technology Application for Value-Added Tax Systems” In *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, Vol. 6, Issue 4, 2020, disponível em <https://doi.org/10.3390/joitmc6040156>, acesso em 3 de dezembro de 2023, e RICHARD THOMPSON AINSWORTH, ANDREW SHACT, “Blockchain (Distributed Ledger Technology) Solves VAT Fraud” In *Law and Economics*, Research Paper No. 16-41, 2016, disponível em <https://ssrn.com/abstract=2853428>, acesso em 3 de dezembro de 2023.

<sup>277</sup> Resolução 2018/2121(INI) do Parlamento Europeu de 26 de março de 2019, sobre crimes financeiros, fraude fiscal, disponível em [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240\\_EN.html](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240_EN.html), acesso em 2 de dezembro de 2023.

<sup>278</sup> ECONOMISTI ASSOCIATI, OXFORD RESEARCH, CASE, WAVESTONE, HÉDEOS, MAZARS, DESMEYTERE SERVICES AND UNIVERSITÀ DI URBINO, *VAT in the Digital Age - Final Report Vol. 1...*, p 187.

Há quem seja, entretanto, bastante cético a esse respeito, afirmando que as falhas da tecnologia da blockchain seriam empecilhos à sua efetividade, como o fato de consumir muita energia e demorar processando as operações, afirmando que a melhor alternativa seria no mínimo os países se organizarem para padronizar suas declarações e compartilharem automaticamente todo tipo de informação necessária nesse contexto<sup>279</sup>.

Certamente há pontos positivos e negativos, entretanto o que se deve aquilatar é a necessidade de combater os problemas com as mesmas moedas que eles aparecem. Assim, se a Comissão não decide criar um novo sistema de arrecadação tributária indireta, que continue a estudar as tecnologias existentes para combater os problemas utilizando da mesma moeda. Logo, à semelhança do que está sendo feito com a faturação eletrônica, que se direciona para o uso cada vez maior da tecnologia, outras propostas devem surgir nesse sentido, mas advirta-se que são apenas paliativos para um problema de falta de adequação total do sistema. Os problemas permanecem iguais desde o século passado e não conseguem ser resolvidos mesmo com as reformas ano após ano, conforme extensamente visto acima.

#### **5.4. Futuro do Estado Fiscal e as perspectivas no contexto do IVA**

Diante do que se expôs, a primeira certeza é a de que a proposta do Pacote ViDA com certeza passará com aprovação da responsabilidade presumida das plataformas digitais em relação aos serviços da economia compartilhada, ainda que os detalhes sejam pormenorizadamente discutidos e redesenhados.

Entretanto, o que se deve refletir acerca do futuro é se ainda é possível manter essa velha estrutura do imposto e continuar nesse movimento atrasado de correção da legislação para abarcar hipóteses de incidência que quando aprovadas já não mais farão sentido.

A doutrina reflete acerca das tendências para o futuro da fiscalidade, tendo em vista a crescente complexidade das relações jurídicas que ocasionam o pagamento de impostos e, por consequência, motivam comportamentos na direção oposta por parte dos contribuintes para evitar a incidência fiscal.

O Estado serve aos cidadãos e por isso deve atuar em benefício destes, garantindo a máxima satisfação na medida do possível. Como a sociedade evolui e existe um alto custo atrelado a isso, cabe ao Estado atentar para as novas necessidades e continuar garantindo o

---

<sup>279</sup> RICHARD ASQUITH, *EU blockchain to solve VAT fraud?*, disponível em <https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-news/eu-blockchain-to-solve-vat-fraud.html>, acesso em 2 de dezembro de 2023.

bem-estar dos cidadãos, o que também impulsiona o aumento dos custos e conseguinte pressão para influxo fiscal positivo. Acontece que a cobrança de impostos não vale por si mesma como era ao tempo do Estado autoritário, sendo agora necessário manter comprovada a legitimidade e necessidade de sua cobrança, em um movimento de elevada transparência e responsabilização<sup>280</sup>, sob pena de desconexão entre o fato gerador e sua justificativa. Isso gera desconfiança por parte da sociedade e ineficiência orçamentária.

Nesse sentido, a contribuição dos cidadãos é imprescindível através dos impostos, porém é preciso que isso seja feito de forma eficiente e bem feita. Inclusive, quando a cobrança e contribuição ocorre sob equilíbrio, é possível constatar não apenas o financiamento dos serviços públicos essenciais com superávit para o Estado, mas também um atrelado aumento da riqueza dos cidadãos, aos quais são dadas condições de vida propícias ao crescimento em todas suas vertentes<sup>281</sup>.

Para que haja o fortalecimento dessa cultura, um dos campos que merece especial atenção é naturalmente o da moral tributária, haja vista que a cobrança de tributos ainda é vista como uma atitude arbitrária e opressora por parte do Estado, não havendo a consciência do contribuinte da sua importância. Por outro lado isso se deve muitas vezes à desorganização do Estado, que cobra muito e gasta mal, o que se reflete em falta de retorno prático e social do recolhimento dos impostos na forma de prestação de serviços públicos.

Ademais, muitos Estados enfrentam grave problema de legitimidade de seus corruptos representantes. Há uma áurea perene de desconfiança do cidadão inclusive sobre os seus representantes por ele mesmo escolhidos para representá-lo e tomar as melhores decisões e fiscalizar o cumprimento das leis.

A atitude de repulsa ao pagamento dos impostos está ainda relacionada ao comportamento natural do ser humano de evitar aquilo que lhe causa dor e assim o faz conscientemente. O contribuinte que se evade ao pagamento dos impostos age nesse sentido, dentre outras razões, porque se vê injustiçado perante iguais que não contribuem da mesma forma<sup>282</sup>. Isso é patente no contexto das grandes multinacionais que possuem forte poder para tal.

As formas de evitação da fiscalidade são múltiplas e com o contexto de globalização, redução das fronteiras e desmaterialização da economia, é de se notar que as

---

<sup>280</sup> CARLOS BAPTISTA LOBO, *O futuro dos impostos: o novo estado fiscal* In Nós e os Impostos II – org. Carlos Baptista Lobo e Clotilde Celorico Palma, Almedina, 2023, pp. 51-52.

<sup>281</sup> CARLOS BAPTISTA LOBO, *O futuro dos impostos...*, op. Cit., p. 53.

<sup>282</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, pp. 15-18.

técnicas se tornam cada vez mais complexas e sofisticadas, o que acaba gerando um processo contínuo e infinito de ação-reação. Primeiro, os contribuintes – nomeadamente os que possuem condições para tal – exploram os caminhos vantajosos (lícitos ou não); em consequência o Estado tenta estabelecer obstáculos (o que demanda tempo e vontade legislativa para não violar as garantias fundamentais); em reação a isso, e sempre à frente do Estado, os contribuintes já estão prontos para investir em novas tentativas de fuga; isso, por conseguinte, reinstaura novamente o ciclo infinito<sup>283</sup>.

No âmbito do IVA na União Europeia, ele foi por muito tempo deixado ao sabor do acaso, sem devida atenção às tendências digitais que apareciam, havendo agora uma urgência para que acompanhe a evolução da economia mundial. Na tentativa de arrumar soluções rápidas, entretanto, seu sistema tem se tornado complexo e oneroso, nomeadamente no que diz respeito às transações intracomunitárias e internacionais. As regras em vigor regem uma economia que não mais existe, mais voltadas a um comércio predominantemente local, com maior volume de bens em vez de serviços e com poucos países envolvidos<sup>284</sup>.

De outra sorte, com o avanço das tecnologias, desmaterialização da economia (predominância de serviços em detrimento de troca de bens) e diminuição das fronteiras, as operações são plurilocalizadas e ao tempo da necessidade (isto é, tudo para ontem). Isto não é compatível nem de longe com a morosidade das instituições e administrações públicas<sup>285</sup>. Vê-se que várias medidas foram implementadas nos últimos anos para aumentar as obrigações acessórias dos contribuintes que precisam enviar inúmeras listas recapitulativas (*recapitulative statements, intrastat, european sales list*), mas o volume de dados não é bem digerido por todos os Fiscos, que nem sempre possuem condições de reunir, analisar e tomar decisões sobre eles.

Em termos de perspectivas, no âmbito da tributação da União Europeia se vê uma integração cada vez maior, com uma forte produção legislativa harmonizada, inclusive até mesmo na tributação direta, demonstrando uma tendência geral de forte influência do Direito Europeu na modelação dos sistemas nacionais, aumentando a noção de governação fiscal multinível<sup>286</sup>. Isso provocará a necessidade de novas leituras dos princípios e regras tributários, mais alinhadas a essa perspectiva multinível com maior reconhecimento da cessão e partilha de soberania e do primado do direito comunitário sobre o nacional.

---

<sup>283</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Introdução ao Planeamento...*, op. Cit., p. 33.

<sup>284</sup> RAQUEL MONTES FERNANDES, “The Road Ahead for VAT” In Nós e os Impostos II – org. Carlos Baptista Lobo e Clotilde Celorico Palma, Almedina, 2023, p. 105-106.

<sup>285</sup> RAQUEL MONTES FERNANDES, “The Road Ahead for VAT...”, op. cit., p. 106.

<sup>286</sup> PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *A europeização dos princípios fundamentais da tributação* In Nós e os Impostos II – org. Carlos Baptista Lobo e Clotilde Celorico Palma, Almedina, 2023, p. 78.

Ao se tomar por base as reformas feitas nas últimas décadas vê-se com nitidez que não há previsão de substituição do IVA por outro sistema de imposição tributária sobre o consumo, já que as atuais reformas possuem prazo para implementação pelo menos até 2028 caso aprovadas em breve, o que não se vislumbra factível.

Diante disso, o que se espera é que os remendos à já (tão) ajustada legislação do imposto continuem sendo feitos em resposta aos avanços nos modelos econômicos. A doutrina reconhece que os sistemas fiscais estão fiscando cada vez mais complexos e envolvendo cada vez mais atores e pessoas ligadas ao fato jurídico tributário, na tentativa de abarcar o máximo possível a situação em tela e garantir a arrecadação fiscal através de algum dos sujeitos. É exatamente o que se vê no caso das plataformas digitais.

Muito provavelmente o nível de responsabilização aumentará para as plataformas, considerando o movimento que vem sendo paulatinamente feito, pois aumenta a arrecadação (ainda que isso possa ser fruto de outros fatores e não apenas da substituição tributária) e reduz o espectro de fiscalização das autoridades fiscais. Logo, pelo contexto que se apresenta, em breve todas as operações que passem pelas plataformas passarão a ficar sob sua responsabilidade fiscal, o que pode até facilitar seu controle, por eliminar um dos tantos filtros que existem de regras diferentes.

Uma boa notícia de perspectiva para o futuro é que se o Pacote ViDA for aprovado, haverá uma uniformização ao nível das obrigações de comunicação de dados e de faturação eletrônica na União Europeia, sendo que isso aumentará a cooperação entre os países e facilitará a interpretação e manipulação dos dados. Os dados alimentarão a base de dados do novo VIES e será gerido pela Comissão Europeia<sup>287</sup>.

A cooperação entre os países também foi reforçada com novas regras que incluem maior nível de tecnologia envolvida no recolhimento de dados. Entretanto, o problema não é a quantidade de dados, mas a preparação dos países para lidar com eles. Ademais, é preciso substituir o sistema de *mera* troca de informações por um em que predomine efetiva partilha de interesses e de forma instantânea<sup>288</sup>, com maior confiança entre as partes.

O problema não é a tecnologia ou a existência de instrumentos, mas se existe preparo do corpo de funcionários que compõe as Administrações Públicas para processar tamanho volume de informação e isso tanto do ponto de vista quantitativo como qualitativo.

---

<sup>287</sup> RAQUEL MONTES FERNANDES, “The Road Ahead for VAT...”, op. cit., p. 111.

<sup>288</sup> RAQUEL MONTES FERNANDES, “The Road Ahead for VAT...”, op. cit., p. 116.

Apesar de tais tendências de maior uniformidade, foi aprovada recentemente a Diretiva 2022/542 que concede flexibilidade para os Estados Membros fixarem as taxas de IVA aplicáveis ao fornecimento de bens e serviços, dentro de alguns limites a partir de 2025. À par da já conhecida e existente flexibilidade da Diretiva geral do IVA, agora os países poderão atuar ao sabor das decisões políticas e modificar alíquotas quando pressionados socialmente, o que aumenta ainda mais a distância para um (suposto) sistema comum europeu do IVA.

Enquanto as mudanças anunciadas sequer foram aprovadas, outras já estão a caminho, como costuma acontecer no contexto do IVA<sup>289</sup>. A tendência, portanto, é a de que não haja novidades em termos de um novo imposto, mas que continuem sendo feitas várias mudanças sobre a estrutura já existente do IVA.

## **Conclusões**

A economia digital avança a passos largos e não espera que suas consequências sejam avaliadas e refletidas na lei em forma de uma boa regulamentação. Pelo contrário, quando a lei é aprovada, novas mudanças já aconteceram e o ciclo se repete, sendo praticamente impossível atingir um equilíbrio nesse ponto. Isto é bem sabido em razão da velocidade com que o mundo privado se desenvolve em detrimento do público, naturalmente mais burocrático e com amarras garantistas para que abusos não sejam cometidos contra os particulares.

Do ponto de vista fiscal esse descompasso tem causado vários problemas e, apesar do esforço dos Estados Membros de estarem sempre mudando a legislação e o regime fiscal, isso não tem sido feito da maneira mais eficaz, resultando em aumento de custo de compliance e pouca efetividade das medidas. O IVA foi considerado um sucesso quando implementado na metade do século XX, em uma época que fazia sentido cobrar o imposto em cadeia, atribuindo aos participantes do mercado a sua arrecadação e recolhimento para o Estado, sendo relativamente fácil e simples de administrar.

Entretanto, passados mais de 70 anos e muitas novidades tecnológicas, apesar das tentativas de adaptação desse sistema à economia atual - o que tem sido feito com muito custo e muita frequência - já está mais do que provado que isso não tem mantido a simplicidade com que nasceu esse imposto. Os remendos na lei têm sido cada vez mais complexos e a tendência

---

<sup>289</sup> Exemplo disso é a proposta da Comissão Europeia em Março de 2023 para retirar o limite de 150 EUR para uso do IOSS nas importações de bens destinados a consumidor final.

é o repasse de mais obrigações para os particulares, com aumento expressivo no número de obrigações de alguns sujeitos.

Essa problemática foi abordada no presente estudo sob o enfoque do regime jurídico do IVA criado especialmente para as plataformas digitais, já que tem-se assistido a um movimento crescente de busca por esse sujeito passivo para que ele assuma as obrigações e responsabilidades por (praticamente) todas as atividades que por elas passem, reduzindo a amplitude de fiscalização dos Estados e supostamente promovendo aumento de receitas.

É louvável a tentativa de trazer mais eficiência para a máquina pública, entretanto isto precisa ser feito de forma responsável e embasada. Em um primeiro momento, foram empurradas novas regras para plataformas, sem quaisquer estudos prévios, à última da hora da aprovação da Diretiva, iniciando o regime jurídico da sua responsabilização presumida. Começou com o fornecimento de bens feitos por empresas estrangeiras para consumidor final através das plataformas (*e-commerce* para B2C), mas agora praticamente todas as transações de bens e serviços que passem pelas plataformas serão de sua responsabilidade presumida pelo IVA (caso aprovado o Pacote ViDA). E a tendência é que esse movimento não pare.

O novo regime traz sérias consequências para as plataformas digitais, que tiveram que se adaptar e naturalmente vão repassar os custos desse risco adicionado, o que é gravoso não apenas para elas, mas para todo o mercado em cadeia. A Administração Pública tem transferido de uma forma geral para os particulares suas funções de cobrança e arrecadação, com aumento das hipóteses de autodeclaração e autoliquidação em que os fornecedores acabam atuando como cobradores do Estado em vez do contrário.

É possível dizer que os maiores problemas das plataformas serão a definição de quais plataformas estão no escopo e a coleta de informação acurada. Com relação ao escopo, a zona cinzenta ainda é grande pela dificuldade natural de se definir o termo legal *facilitar* e também adequar a vontade legal a todos os modelos de plataformas existentes, pois todo dia há novidades.

As redes sociais estão se tornando grandes centros de todo tipo de operação inclusive comerciais, portanto há grandes chances de que elas sejam incluídas como sujeito passivo dessas transações que nelas transitam, porém ainda não existe essa clareza<sup>290</sup>. É bem provável que uma das medidas para o futuro próximo é a tributação das transações C2C (entre

---

<sup>290</sup> JESSICA WONG, *The Latest E-Commerce Trend: What You Need To Know About Social Commerce*, disponível em <https://www.forbes.com/sites/forbescommunicationscouncil/2021/12/03/the-latest-e-commerce-trend-what-you-need-to-know-about-social-commerce>. Acesso em 18 de dezembro de 2023.

consumidores não contribuintes), as quais têm se tornado muito comum nesse contexto de rede social.

No tocante à informação, esse é um ponto determinante de vários aspectos da tributação, mas a lei não foi complacente e nos casos de dúvidas a plataforma terá que assumir a responsabilidade passiva. A legislação nesse ponto vai transformar o modelo de negócio de muitas plataformas que antes somente atuavam de forma passiva na operação principal e por isso não tinham acesso a todos os seus elementos, mas agora diante do risco terão que se inteirar dos detalhes. Não é mais uma questão de escolha do modelo de negócio, mas uma imposição diante do risco. Inclusive, agora com o Pacote ViDA, será impossível a plataforma emitir a fatura digital com 2 dias do fato gerador sem informação adequada.

Não menos importante é a preocupação com o volume de dados a ser trabalhado pela Administração Pública, carente de recursos técnicos e pessoais de qualidade para digerir e trazer uma fiscalização efetiva. O mesmo fardo imposto às plataformas de checar as operações a nível transacional segue também para o poder público que precisa fazer o controle. A Diretiva criou vários regimes concomitantes, portanto a Fazenda tem que verificar se há intermediários (com ou sem plataformas), origem dos bens (importados ou nacionais), valor da operação (importados até 150 EUR), origem do fornecedor principal (se europeu ou não), o país do consumidor final (venda à distância ou nacional), uso ou não de esquemas especiais.

Mesmo com a proposta do Pacote ViDA, sequer aprovado, é possível ver que os problemas anunciados e as soluções continuam girando em torno do mesmo ponto. Continua-se remendando a legislação em vez de pensar em uma solução definitiva e rumo ao mercado comum. E nesse novo pacote ficou claro que aqui o envolvimento das plataformas não é necessariamente para combater a fraude, mas para aumentar a arrecadação.

Não convence o motivo anunciado de correção de concorrência entre a economia compartilhada e setor hoteleiro, pois essa distorção poderia se dar em qualquer setor diante da opção de conceder benefícios às pequenas empresas e aos não contribuintes. Bastava anunciar o fim dessa política para os setores supostamente prejudicados (acomodação e transporte), sem adicionar essa nova hipótese de incidência sob a responsabilidade das plataformas. A distorção agora vai ser inversa, pois vai elevar bastante o custo da economia compartilhada.

Embora venha sendo propagado sucesso na implementação das primeiras medidas, é possível que o aumento de arrecadação seja muito mais decorrente do aumento de responsabilidades e cobrança de mais tributos de alguns sujeitos do que propriamente da redução da fraude em si. Não é que os problemas (fraude e perda de arrecadação) estão sendo resolvidos, mas é que novas hipóteses de incidência estão sendo criadas e gerando aumento de

receita. Dessa forma, os bons resultados obtidos nos últimos anos podem estar mascarados, sendo obtidos com alto custo e fardo sobre as plataformas.

Se por um lado o envolvimento das plataformas digitais é, de fato, benéfico para garantir o aumento de arrecadação, nomeadamente nos setores antes desagravados e agora sujeitos ao IVA (caso e quando aprovado o Pacote ViDA), por outro é certo que o problema da fraude não foi enfrentado e ainda há muita incerteza sobre o regime de uma forma geral, pois em um curto espaço de tempo foram apresentadas e implementadas muitas mudanças.

As medidas começaram a ser propostas e implementadas com mais afinco desde 2015, já completando quase 10 anos de ação. Nada obstante, ainda são vários os relatos de fraude que continuam acontecendo, sendo que as notícias mostram grandes esquemas que têm sido ainda realizados e às vezes desmascarados pelas autoridades fiscais<sup>291</sup>.

Talvez o melhor seja concentrar esforços para o desenho de uma estrutura realmente nova e adequada para a economia digital, abandonando a estrutura de cobrança do imposto na famosa cadeia fornecedor comprador, que vem se mostrando cada vez mais inadequada dia após dia. Nesse sentido, se a própria tecnologia tem sido a causadora de muitos desafios, muito provavelmente é nela que várias soluções podem ser encontradas, como tem sido sugerido ao longo dos tempos pela doutrina, a exemplo da utilização da *blockchain* como meio alternativo de combate à fraude e arrecadação tributária.

Segundo a doutrina, a arquitetura atual do IVA não mais funciona porque, de um lado, impõe pesado fardo para empresas (que deveriam se concentrar em fazer o melhor nas suas áreas de expertise em vez de perder tantas horas de compliance fiscal). E, de outro lado, o sistema requer um alto investimento por parte do Estado para monitorar as operações que estão sendo feitas - com ou sem fraude - e um alto nível de cooperação entre eles, o que é bastante difícil de alcançar.

Para realmente se atingir o tão desejado mercado único com regras uniformes e seguras tanto para os Estados quanto para as empresas somente com a criação de um órgão centralizado que fizesse o controle, a recolha e a aplicação de penalidades na União Europeia como um todo. Do contrário, mesmo com Diretivas e Regulamentos de Execução, que

---

<sup>291</sup> Em pleno ano de 2023, com várias medidas anunciadas como anti-fraudatórias em vigor, ainda ocorrem escândalos de fraude fiscal, como por exemplo o esquema ocorrido em vários países europeus e descoberto pela fiscalização europeia. Para mais informações, v. EUROPEAN PUBLIC PROSECUTOR'S OFFICE, *Investigation Goliath: EPPO targets international ring suspected of €85 million VAT fraud*, disponível em <https://www.eppo.europa.eu/en/news/investigation-goliath-eppo-targets-international-ring-suspected-eu85-million-vat-fraud>, acessado em 2 de dezembro de 2023.

supostamente uniformizam regras, há um grau de soberania e de interpretação da lei que são intransponíveis e geram bastante desigualdade de regimes em cada país.

Essa proposta de eventualmente abandonar o IVA rumo a outro tipo de imposto, entretanto, é certa de não acontecer pelo menos no curto e médio prazos, com base na direção que a Comissão vem tomando de adotar mais medidas em cima do sistema já existente. Isso, todavia, apenas reforça que as regras atuais vão continuar a ser atropeladas pela realidade social, que não espera e apenas avança.

Fatos que nem são mais novidade como criptomoedas e novas configurações de empresas financeiras, por exemplo fintechs, sequer foram completamente endereçadas e suas realidades continuam sob incerteza fiscal do IVA do ponto de vista do mercado único europeu. Enquanto isso novidades vão surgindo como operações comerciais em outras dimensões (metaverso), aplicação de inteligência artificial, comércio de ficheiros futuramente convertidos em bens em 3D, porém provavelmente só serão analisadas fiscalmente de modo comunitário daqui a muitos anos.

E sem cooperação e confiança entre os países membros, continuarão a tomar medidas unilaterais e a complexidade vai se manter em ascensão na Europa, sempre adotando tardiamente as soluções adequadas. De um lado a legislação fiscal dos vários países torna como fato gerador tributário eventos ocorridos em alguma medida em outros países, de outro as atividades de verificação e comprovação pelas Administrações ficam geograficamente delimitadas por seus territórios. Trata-se de uma guerra em harmonização.

É de se questionar se estaria o IVA agora realmente submetido a um regime mais eficiente ou estaria a lei apenas aumentando os custos adicionais do risco e de implementação das novas regras pelas plataformas e que vão naturalmente ser repassados para a sociedade sob a falsa impressão de melhoria. Se esse é o IVA que se pensou para a Era Digital, então o cenário é realmente de muitas mudanças vindouras. Como bem aduz a doutrina, o futuro do IVA é sempre o passado<sup>292</sup>.

---

<sup>292</sup> RAQUEL MONTES FERNANDES, “The Road Ahead for VAT...”, op. cit., p. 120.

## Referências Bibliográficas

### Monografias e Publicações em Periódicos

- AINSWORTH, Richard Thompson, SHACT, Andrew, “Blockchain (Distributed Ledger Technology) Solves VAT Fraud” In *Law and Economics*, pp. 16-41, 2016.
- ASLAM, Aqib, SHAH, Alpa, “Tec(h)tonic Shifts: Taxing the “Digital Economy” In *IMF Working Paper*, WP/20/76, 2020.
- BAL, Aleksandra, “The Changing Landscape of EU VAT: Digital VAT Package and Definitive VAT System” In *European Taxation*, vol. 59, n.º 2, IBFD, 2019.
- BARBOSA, Andreia, “Os direitos aduaneiros e os bens intangíveis – quo vadis?” In *Nós e os Impostos II* – org. Carlos Baptista Lobo e Clotilde Celorico Palma, Almedina, 2023.
- BASSELIER, R., LANGENUS, G., WALRAVENS, L., “The rise of the sharing economy” In *Economic Review*, National Bank of Belgium, Issue III, pages 57-78.
- BASTO, José Guilherme Xavier de, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1991.
- CARLSSON, Bo, “The Digital Economy: what is new and what is not?” in *Structural Change and Economic Dynamics*, vol. 15, 2004, pp. 245–264.
- CARUSO, Loris, “Digital innovation and the fourth industrial revolution: epochal social changes?” In *AI & Society Journal of Knowledge, Culture and Communication*, vol. 33, 2018, pp. 379–392.
- CATARINO, João Ricardo, “Teoria Fiscal” In *Lições de Fiscalidade – Vol I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, coord. João Ricardo Catarino, Vasco Branco Guimarães, 6ª Edição, Almedina, 2018.
- CONSTANTIOU, Ioanna. D., MARTON, Atila, TUUNAINEN, Virpi, “Four models of sharing economy platforms” In *MIS Quarterly Executive Journal*, n.º 6, vol. 4, 2017.
- COSTA, Paulo Nogueira da, *A europeização dos princípios fundamentais da tributação* In *Nós e os Impostos II* – org. Carlos Baptista Lobo e Clotilde Celorico Palma, Almedina, 2023.
- E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, GRIFFIOEN, M. A., “Eu VAT Note: Online Platforms: A Marketplace for Tax Fraud?” In *Intertax*, vol. 47, pp. 391-401.
- DOURADO, Ana Paula, *Governança Fiscal Global*, 2ª Edição, Almedina.
- FERIA, Rita de la, “Tax Fraud and Selective Law Enforcement” In *Journal of Law and Society*, Vol 47, n.º 2, 2020, pp. 240-270.
- FERNANDES, Raquel Montes, “The Road Ahead for VAT” In *Nós e os Impostos II* – org. Carlos Baptista Lobo e Clotilde Celorico Palma, Almedina, 2023.

- GOLDFINGER, Charles, *L'Utile et le Futile: L'économie de l'immatériel*, Odile Jacob, 1994.
- GRAMBECK, Hans-Martin, "Electronic Marketplaces May Be Held Liable for German VAT – New Rules Entered into Effect on 1 January 2019" In *International VAT Monitor*, Vol. 30, 2019.
- HILALI, Wail El, MANOUAR, Abdellah El, "Digital business models: definitions, drivers and new trends" In *Proceedings of the 4th International Conference on Smart City Applications*, 2019.
- HINTSA J., MOHANTY S., TSIKOLENKO V., IVENS B., LEISCHNIG A., KÄHÄRI P., HAMERI AP., CADOT O., "The import VAT and duty de-minimis in the European Union – Where should they be and what will be the impact?" In *Cross-border Research Association*, 2014.
- JANSSEN, Anne, "The Problematic Combination of EU Harmonized and Domestic Legislation regarding VAT Platform Liability" In *International Vat Monitor. A Global Guide to Sales Taxation*, Vol. 32, n. ° 5, 2021.
- JETTEN, Dunja Nicole Lisa, *The VAT liability of digital platforms: the EU roles in the light of the OECD Guidelines*, Dissertação de Mestrado apresentada na Lund University, 2021.
- KENNEY, Martin, ZYSMAN, John, "The Rise of the Platform Economy" In *Issues in Science and Technology*, 2016, pp. 61-69.
- KOTARBA, Marcin, "Digital transformation of business models" In *Foundations of Management*, v.10, 2018, pp.123-142.
- LAMENSCH, Marie, "Adoption of the E-Commerce VAT Package: The Road Ahead Is Still a Rocky One" In *ec Tax Review*, 2018, pp.186-195.
- LAMENSCH, Marie, "Rendering Platforms Liable to Collect and Pay VAT on B2C Imports: A Silver Bullet?" In *International VAT Monitor*, 2018.
- LAMENSCH, Marie, MERKX, Madeleine, LOCK, Jurian e JANSSEN, Anne, "New EU VAT-Related Obligations for E-Commerce Platforms Worldwide: A Qualitative Impact Assessment" In *World tax journal*, Vol. 13, 2021, pp. 441-479.
- LANÇA, Cidália, "O Imposto sobre o Valor Acrescentado" In *Lições de Fiscalidade – Vol I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, coord. João Ricardo Catarino, Vasco Branco Guimarães, 6ª Edição, Almedina, 2018.
- LIMA, Emanuel Vidal de, *IVA Comentado e Anotado*, Porto Editora, 2003.
- LIMA, Emanuel Vidal de, *Imposto sobre o valor acrescentado*, 7ª Edição, Porto Editora, 1998
- LOBO, Carlos Baptista, "O futuro dos impostos: o novo estado fiscal" In *Nós e os Impostos II* – org. Carlos Baptista Lobo e Clotilde Celorico Palma, Almedina, 2023.
- LOUNGANI, Prakash, MISHRA, Saurabh, PAPAGEORGIU, Chris, KeWang, "World Trade in Services: Evidence from A New Dataset" In *IMF*, n.º 17, Vol. 77, 2017.

- MACEDO, Valéria, *Economia dos intangíveis e empresas: externalidades, algoritmos e plataformas*, Tese de Doutorado pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2020.
- MADEIRA, Fábila dos Santos, *A Fraude Carrossel no Mercado Europeu em sede de IVA, An unfair money-go-round?* Dissertação de Mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2018.
- MATESANZ, Fernando, “The Increasing Liability of Digital Platforms in the Collection of EU VAT” In *International VAT Monitor*, Vol. 34, 2023.
- MERKX, Madeleine, GRUSON, John, VERBAAN, Naomie, DOEF, Bart van der, “VAT in the Digital Age Package: Viva la ViDA or Livin’ la ViDA Loca?” In *EC Tax Review*, Vol. 32, Issue 3, 2023, pp. 127 – 141.
- MOTTAEVA, Angela, KHUSSAINOVA, Zhibek, GORDEYEVA, Yelena, “Impact of the digital economy on the development of economic systems” In *E3S Web of Conferences*, n.º 81, 2023.
- NELLEN, Frank J.G., “On the Liability of the Uninformed Taxable Person in EU VAT” In *Intertax*, Vol. 47, Issue 6, 2019, pp. 609-619.
- NELLEN, Frank, DOESUM, Ad van, CORNIELJE, Simon, KESTEREN, Herman van, *Fundamentals of EU VAT Law*, Países Baixos, Wolters Kluwer, 2020.
- PALMA, Clotilde Celorico, “A interpretação das normas de isenção de IVA pelo Tribunal de Justiça da União Europeia – algumas notas” In *Estudos de IVA III*, Almedina, Coimbra, 2016.
- PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 6ª Edição, Almedina, 2014.
- PARKER, Geoffrey G., ALSTYNE, Marshall W. Van, CHOUDARY, Sangeet Paul, *Plataforma: a revolução da estratégia*, Alta Books, 2019.
- PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional, Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu* (Tese de Doutoramento), Almedina, Coimbra, 2010.
- RAFAEL, Maria Cristina dos Santos, *Fraude Carrossel – Métodos de Combate*, Dissertação de Mestrado apresentada no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, 2011.
- RAMADAS, João Olivier da Costa, *A tributação da economia digital: o IVA no e-commerce*, Dissertação de Mestrado em Direito pela Universidade Católica Portuguesa, 2019.
- RIEGELSBERGER, Jens, SASSE, Angela, “Trustbuilders and Trustbusters” In *Towards E-society*, vol. 74, 2021 pp. 17-30.
- RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal da União Europeia*, Almedina, 2018.
- ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023.

- RUGGIERI Et Al., “The impact of digital platforms on business models: An empirical investigation on innovative start-ups” In *Management & Marketing*, v.13, n.º 4, 2018.
- SCARCELLA, Luisa, “E-commerce and effective VAT/GST enforcement: Can online platforms play a valuable role?” In *Computer Law & Security Review*, Vol. 36, April 2020.
- SETYOWATI, Milla Sepliana, UTAMI, Niken sila De, SARAGIH, Arfah Habib, HENDRAWAN, Adang, “Blockchain Technology Application for Value-Added Tax Systems” In *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, Vol. 6, Issue 4, 2020.
- SILVA, Hugo Flores da, *Sistema Fiscal Português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a identificação de um conjunto coerente de impostos*, AAFDL Editora, 2021.
- VASQUES, Sérgio, *Manual de direito fiscal*, 2ª Edição, Almedina, 2018, p. 388.
- VASQUES, Sérgio, *Cadernos de Iva 2013: O IVA enquanto Imposto Geral de Consumo*. Col. “Católica Tax”, Almedina, 2013.
- VASQUES, Sérgio, *Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2015.
- XIA, Lei, BAGHAIE, S., SAJADI, S. Mohammad, “The digital economy: Challenges and opportunities in the new era of technology and electronic communications” In *Ain Shams Engineering Journal*, 2023.
- XUE, Chen, TIAN, Wuxu, ZHAO, Xiaotao, “The Literature Review of Platform Economy” In *Scientific Programming*, vol. 2020.
- YORDANOVA, Stanimira, STEFANOVA, Kameliya, “Major technologies and practical aspects of the digital transformation of business in a big data environment” In *Business Management, DA Tsenov Academy of Economics*, Svishtov, Bulgaria, n.1, 2019, pp. 5-24.
- ZUBELDIA, Gorra Echevarría, GALLARDO, Javier Sánchez, “The Platform Economy Will Have Its Own VAT Regime in 2025” In *International VAT Monitor*, Vol. 34, 2023.
- ZUTSHI, Aneesh, GRILO, Antonio, “The Emergence of Digital Platforms: A Conceptual Platform Architecture and impact on Industrial Engineering” In *Computers & Industrial Engineering*, Vol. 136, 2019, pp. 546-555.

### **Artigos e Publicações em sítios eletrônicos**

- ASQUITH, Richard, *EU blockchain to solve VAT fraud?*, disponível em <https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-news/eu-blockchain-to-solve-vat-fraud.html>.
- Associação Portuguesa dos Comerciantes de Materiais de Construção, *Plataformas Digitais: novos modelos de negócio*, disponível em <https://www.apcmc.pt/wp-content/uploads/Plataformas-digitais-Final.pdf>.

- AVALARA, Italy Sistema di Interscambio (SdI) real-time e-invoices, disponível em <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/europe/italy/italy-sdi-real-time-e-invoices.html>.
- BAL, Aleksandra, *Online Marketplaces and EU VAT: Global Reach but Compliance Still Local*, disponível em <https://kluwertaxblog.com/2020/02/26/online-marketplaces-and-eu-vat-global-reach-but-compliance-still-local/>.
- BALUCH, Anna, *38 E-Commerce Statistics of 2023*, disponível em <https://www.forbes.com/advisor/business/ecommerce-statistics/>.
- BAREFOOT, Kevin, CURTIS, Dave, JOLLIFF, William A., NICHOLSON, Jessica R., OMOHUNDRO, Robert, “Defining and Measuring the Digital Economy” In *Bureau of Economic Analysis*, disponível em <chrome-extension://efaidnbmninnkcbpcqjclgclcfndmkaj/https://www.bea.gov/sites/default/files/papers/defining-and-measuring-the-digital-economy.pdf>.
- BBC Panorama, The fraud costing the UK £1bn a year, disponível em <https://www.bbc.com/news/business-42143849>.
- BOCK, Georges, *How Blockchain Could Help Fight—Or Even End—VAT Fraud*, disponível em <https://www.mondaq.com/fin-tech/632736/how-blockchain-could-help-fight-or-even-end-vat-fraud>.
- ČIČIN-ŠAIN, Nevia, “Newly proposed VAT rules for sharing economy platforms – some fine-tuning needed?” In *Kluwer International Tax Blog*, disponível em <https://kluwertaxblog.com/2023/03/22/newly-proposed-vat-rules-for-sharing-economy-platforms-some-fine-tuning-needed/>.
- Deliberação ECOFIN 13376/17, de 30 de Outubro, disponível em <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13841-2017-INIT/en/pdf>.
- DEVANNEY, Ryan, *EU Commission ViDA update: Implementation delayed due to Member State deliberation on e-invoicing & digital reporting pillar*, disponível em <https://www.meridianglobalservices.com/blog/2023/11/20/eu-vida-update2>
- DINHEIRO VIVO, *Desmantelada em Espanha organização responsável por fraude fiscal de 60 milhões*, disponível em <https://www.dinheirovivo.pt/economia/desmantelada-em-espanha-organizacao-responsavel-por-fraude-fiscal-de-60-milhoes-12788970.html>.
- eBay to Intermediate Payments on its Marketplace Platform*, disponível em <https://www.ebayinc.com/stories/news/ebay-to-intermediate-payments-on-its-marketplace-platform/>.
- EUROPEAN PUBLIC PROSECUTOR'S OFFICE, *Investigation Goliath: EPPO targets international ring suspected of €85 million VAT fraud*, disponível em <https://www.eppo.europa.eu/en/news/investigation-goliath-eppo-targets-international-ring-suspected-eu85-million-vat-fraud>.
- HMRC, *Policy paper - VAT: extending joint and several liability for online marketplaces and displaying VAT numbers online*, disponível em <https://www.gov.uk/government/publications/vat-extending-joint-and-several-liability-for->

online-marketplaces-and-displaying-vat-numbers-online/vat-extending-joint-and-several-liability-for-online-marketplaces-and-displaying-vat-numbers-online.

KPMG, *France: Delay in e-invoicing and e-reporting implementation*, disponível em <https://kpmg.com/us/en/home/insights/2023/07/tnf-france-delay-e-invoicing-e-reporting-implementation.html>.

KULDKEPP, Aiki, *EU solutions to IOSS problems approved*, disponível em <https://www.grantthornton.nl/en/insights-en/topics/vat/eu-solutions-to-ioss-problems-approved/>.

KUNST, Alexander, *When selling online, does your company sell through its own website or through a marketplace (e.g., Amazon)?*, disponível em <https://www.statista.com/forecasts/1123683/expert-survey-on-companies-selling-online-through-a-market-place-or-own-website>

MERKX, Madeleine, *The wizard of OSS: effective collection of VAT in cross-border e-commerce*, disponível em <https://www.nlfiscaal.nl/nlfiscaal-doc/AFEED13C7BEFB1DEC125863A0054FA83>.

NÆSS-SCHMIDT, Sigurd, SØRENSEN, Palle, GÅRDEBRINK, Jimmy, BASILISCO, Bruno, *Effects of Removing The Vat de Minimis on E-Commerce Imports*, 2017, disponível em <https://copenhageneconomics.com/publication/effects-of-removing-the-vat-de-minimis-on-e-commerce-imports>.

PARODI, Emilio, *Italian police target Booking.com for alleged tax evasion*, disponível em <https://www.reuters.com/technology/italian-police-target-bookingcom-alleged-tax-evasion-2021-06-10/>.

PwC, *How blockchain technology could improve the tax system*, disponível em <https://www.pwc.co.uk/issues/futuretax/assets/documents/how-blockchain-could-improve-the-tax-system.pdf>.

REPUBLIQUE FRANÇAISE, *E-Invoicing Presentation*, disponível em <https://www.impots.gouv.fr/e-invoicing-presentation>.

VANHAM, Peter, *A brief history of globalization*, disponível em <https://www.weforum.org/agenda/2019/01/how-globalization-4-0-fits-into-the-history-of-globalization>.

VELLA, John, DEVEREUX, Michael P., WARDELL-BURRUS, Heydon, *Pillar 2's Impact on Tax Competition*, disponível em <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4203395>.

WEALTHIFY, *A history of market crashes and how they recovered*, disponível em <https://www.wealthify.com/blog/a-history-of-market-crashes-and-how-they-recovered>.

WORLD BANK GROUP, *South Africa - Digital Economy Diagnostic*, disponível em <https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams>.

WONG, JESSICA, *The Latest E-Commerce Trend: What You Need To Know About Social Commerce*, disponível em

<https://www.forbes.com/sites/forbescommunicationscouncil/2021/12/03/the-latest-e-commerce-trend-what-you-need-to-know-about-social-commerce>.

### Publicações de estudos e relatórios de instituições internacionais

AGENCIA TRIBUTARIA ESPANHOLA, Suministro Inmediato de Información (SII), disponível em <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/suministro-inmediato-informacion.html>.

BASALISCO, Bruno, SALMASO, Elena, OKHOLM, Henrik Ballebye, *Study on Customs Duty de Minimis*, 2023, disponível em [https://www.euroexpress.org/uploads/ELibrary/Copenhagen%20Economics\\_Study%20on%20customs%20duty%20de%20minimis.pdf](https://www.euroexpress.org/uploads/ELibrary/Copenhagen%20Economics_Study%20on%20customs%20duty%20de%20minimis.pdf).

COPENHAGEN ECONOMICS, *E-Commerce Imports into Europe: VAT and Customs Treatment*, disponível em [https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/bp\\_vat/bp\\_vat\\_en.pdf](https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/bp_vat/bp_vat_en.pdf).

DELOITTE, *Study for the Commission on 'VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation'*, disponível em [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-12/vat\\_aspects\\_cross-border\\_e-commerce\\_final\\_report\\_lot1.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-12/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot1.pdf).

ECONOMISTI ASSOCIATI, Oxford Research, CASE, Wavestone, Hédeos, Mazars, Desmeyere Services and Università di Urbino, *VAT in the Digital Age - Final Report Vol. 2 - The VAT Treatment of The Platform Economy*, Study required by European Commission, 2022.

ERNST & YOUNG, *Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods, Feasibility and economic evaluation study - Final Report*, 2015.

INTERNATIONAL CONSORTIUM OF INVESTIGATIVE JOURNALISM, *Offshore havens and hidden riches of world leaders and billionaires exposed in unprecedented leak*, disponível em <https://www.icij.org/investigations/pandora-papers/global-investigation-tax-havens-offshore/>.

LAMENSCH, Marie, CECI, Emanuele, *VAT fraud - Economic impact, challenges and policy issues, Study requested by the TAX3 Committee*, 2018, disponível em <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/156408/VAT%20Fraud%20Study%20publication.pdf>.

OCDE, *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, OECD Publishing, Paris, 2020.

OCDE, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD Publishing, Paris, 2019.

OECD, "The digital economy, new business models and key features" In *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD Publishing, 2014, Paris.

OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris.

OECD, *Going Digital: Shaping Policies, Improving Lives*, disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264312012-en>.

OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris, 2017.

OECD, *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*, OECD Publishing, 2017, Paris.

OECD, *Public Consultation Document 'Global Anti-Base Erosion Proposal ('GloBE') – Pillar Two*, OECD Publishing, 2019.

OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2018.

PONIATOWSKI, G., BONCH-OSMOLOVSKIY, M., ŚMIETANKA, A. et al., *VAT gap in the EU – Report 2022*, Publications Office of the European Union, 2022, disponível em <https://data.europa.eu/doi/10.2778/109823>.

VANDRESSE, B., CILLI, V., WALSH, C. et al., *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method – Final report*, Requested by European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Publications Office, 2017, disponível em <https://data.europa.eu/doi/10.2778/649636>.

WORLD TRADE ORGANIZATION, *Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias*, disponível em [https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/24-scm.pdf](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/24-scm.pdf).

**Publicações legislativas da União Europeia (disponível em <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=pt>)**

Commission Staff working document - Impact assessment report accompanying the document: Proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council on contestable and fair markets in the digital sector (Digital Markets Act), SWD(2020) 363 final.

Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Proposals for a Council Directive, a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernising VAT for cross-border B2C e-Commerce.

Commission Staff Working Document Impact Assessment Report Accompanying the document Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council On improving working conditions in platform work, SWD(2021) 396 final.

Commission Staff Working Document Impact Assessment Report, SWD(2022) 393 final.

Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: an Action Plan for Fair and Simple Taxation Supporting the Recovery Strategy.

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho Plano de Ação para uma Tributação Justa e Simples Que Apoie a Estratégia de Recuperação, COM(2020) 312 final, de 15 de julho de 2020.

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu relativa a um plano de ação sobre o IVA Rumo a um espaço único do IVA na UE - Chegou o momento de decidir, COM(2016) 148 final.

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu sobre o futuro do IVA Para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único, COM(2011) 851 final, de 6 de Dezembro de 2011.

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões Estratégicas para o Mercado Único Digital na Europa, COM(2015) 192 final.

Conclusões do Conselho Europeu sobre o futuro do IVA, 3167th Encontro do Conselho de Assuntos Economicos e Financeiros, 2012.

Diretiva (UE) 2021/514 do Conselho, de 22 de março de 2021, que altera a Diretiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade.

Diretiva do Conselho de 16 de Dezembro de 1991 que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE (91/680/CEE).

Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens, COM(2016) 757 final.

Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às regras do IVA para a era digital, (COM(2022) 701 final).

Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa, COM (2018) 147 final.

Proposta de Diretiva enviada ao Conselho Europeu, COM(2018) 148 final.

Proposta de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (CEE) n.º 2658/87 no que diz respeito à introdução de um tratamento pautal simplificado para as vendas à distância de bens e o Regulamento (CE) n.º 1186/2009 no que diz respeito à eliminação do limiar da franquia aduaneira, COM(2023) 259 final.

Regulamento (UE) 2019/1150 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de junho de 2019, relativo à promoção da equidade e da transparência para os utilizadores profissionais de serviços de intermediação em linha.

Regulamento (UE) 2022/1925 do Parlamento Europeu e do Conselho, 14 de setembro de 2022.

Regulamento (UE) 2022/2065 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de outubro de 2022.

Regulamento (UE) 2022/868 do Parlamento Europeu e do Conselho de 30 de maio de 2022.

Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre o recurso aos instrumentos de cooperação administrativa na luta contra a fraude no IVA, COM (2004) 260 final, de 16 de abril de 2004.

Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, COM(2000) 28 final, de 28 de janeiro de 2000.

Resolução 2018/2121(INI) do Parlamento Europeu de 26 de março de 2019, sobre crimes financeiros, fraude fiscal.

### **Publicações da Comissão Europeia**

EUROPEAN COMMISSION, *EU Customs Reform*, disponível em [https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/eu-customs-reform\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/eu-customs-reform_en).

EUROPEAN COMMISSION, *Online electronic interfaces*, disponível em [https://taxation-customs.ec.europa.eu/online-electronic-interfaces\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/online-electronic-interfaces_en).

EUROPEAN COMMISSION, *VAT: New e-commerce rules in the EU will simplify life for traders and introduce more transparency for consumers*, disponível em [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip\\_21\\_3098](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_21_3098).

EUROPEAN COMMISSION, *Explanatory Notes on VAT e-commerce rules*, disponível em [https://taxation-customs.ec.europa.eu/commission-guidelines\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/commission-guidelines_en).

EUROPEAN COMMISSION, *Livro Verde: Sobre o Futuro do IVA (COM(2010) 695 final)*, disponível em <https://op.europa.eu/pt/publication-detail/-/publication/03805740-94ca-401a-8106-50e46cbd57de/language-pt>.

EUROPEAN COMMISSION, Taxation and Customs Union, *European Commission presents statistics for the VAT Mini One-Stop-Shop (MOSS)*, disponível em [https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/european-commission-presents-statistics-vat-mini-one-stop-shop-moss-2019-09-09\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/european-commission-presents-statistics-vat-mini-one-stop-shop-moss-2019-09-09_en).

EUROPEAN COMMISSION, Taxation and Customs Union, *Where to tax?* disponível em [https://taxation-customs.ec.europa.eu/where-tax\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/where-tax_en).

EUROPEAN COUNCIL, *Fact Sheet - Modernizing VAT for e-commerce: Questions and Answers*, 2017, disponível em [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/memo\\_16\\_3746/MEMO\\_16\\_3746\\_EN.pdf](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/memo_16_3746/MEMO_16_3746_EN.pdf).

EUROPEAN COUNCIL, *VAT: Council agrees short-term fixes, pending overhaul*, disponível em <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2018/10/02/vat-council-agrees-short-term-fixes-pending-overhaul/>.

### **Jurisprudência**

Acórdão da CJEU de 11 de maio de 2006, “Federation of Technological Industries and Others”, Proc. C-384/04, EU:C:2006:309, disponível em <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-384/04>.

Acórdão da CJEU de 28 de fevereiro de 2023, “Fenix International Limited”, Proc. C-695/20, EU:C:2023:127, disponível em <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-695/20>.

Acórdão da CJEU de 21 dezembro de 2011, “Vlaamse Oliemaatschappij”, Proc. C-499/10, EU:C:2011:871, disponível em <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-499/10>.