

Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções

Taxation of the digital economy through VAT / GST: challenges and solutions

Melina Rocha

Diretora de Cursos na York University - Canadá, Doutora e Mestre pela Université Sorbonne Nouvelle – Paris 3.
E-mail: melinarocha@hotmail.com

Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, vol. 16, n. 3, p. 1-15, Setembro-Dezembro, 2020 - ISSN 2238-0604

[Received/Recebido: Dezembro 16, 2020; Accepted/Aceito: Janeiro 17, 2021;

Publicado/Published: Março 22, 2021]

DOI: <https://doi.org/10.18256/2238-0604.2020.v16i3.4418>

Como citar este artigo / How to cite item: [clique aqui/click here!](#)

Resumo

O presente artigo analisa os desafios e soluções para tributação de transações da economia digital por meio de IVA - Imposto sobre o Valor Adicionado, também conhecido por IBS – Imposto sobre Bens e Serviços. Na primeira parte, o artigo demonstra que o IVA ainda é o melhor imposto para tributar as transações realizadas por meio da economia digital e apresenta os principais desafios que a tributação pelo IVA tem enfrentado no cenário internacional com relação a estas transações. A segunda parte aborda os modelos de tributação de serviços e intangíveis fornecidos por não-residentes, tais como as regras de inscrição e recolhimento pelo fornecedor não-residente e o mecanismo de cobrança reversa. Por fim, a última parte trata da questão da tributação das plataformas digitais por meio do IVA.

Palavras-chave: Economia digital. Tributo de valor agregado. Tributo sobre bens e serviços.

Abstract

This article analyzes the challenges and solutions for taxing transactions in the digital economy through VAT - Value Added Tax, also known as GST - Goods and Services Tax. In the first part, the article demonstrates that VAT is still the best way to tax transactions carried out through the digital economy and presents the main challenges that VAT has faced on the international context in relation to these transactions. The second part addresses the taxation on services and intangibles supplied by non-residents, such as the registration and collection rules by the non-resident supplier and the reverse charge mechanism. Finally, the last part deals with the issue of taxing digital platforms through VAT.

Keywords: Digital Economy. Value Added Tax. Goods and Services Tax.

1 IVA na Economia Digital

Este artigo abordará os desafios e soluções da tributação da economia digital por meio do IVA - Imposto sobre o Valor Adicionado, conhecido no Brasil também como IBS – Imposto sobre Bens e Serviços. Nesta primeira parte, demonstraremos que o IVA ainda é o melhor imposto para tributar as transações realizadas por meio da economia digital e discutiremos os principais desafios que a tributação pelo IVA tem enfrentado no cenário internacional em relação a estas transações. Na segunda parte, abordaremos as soluções para os desafios descritos, principalmente os modelos de tributação de serviços e intangíveis fornecidos por não-residentes. Por fim, a última parte abordará a questão da tributação das plataformas digitais por meio do IVA.

O IVA é um imposto totalmente compatível com a economia digital. A ideia do imposto surgiu na década de 1920, mas ele só foi implementado em meados da década de 50. A sua concepção teve como pressuposto a aplicação em cadeias de produção longas (com produção, distribuição e, ao final, venda ao consumidor final), em que há agregação de valor em cada etapa. Justamente por isso o IVA foi concebido para ser cobrado e recolhido em cada etapa da circulação do bem ou serviço.

Apesar disso, nada impede que o imposto seja aplicado em situações nas quais estas cadeias são reduzidas ou mesmo inexistentes, como é o caso dos serviços e produtos da economia digital. Na economia digital, as transações são prioritariamente B2C – *business-to-consumer* – e, portanto, geralmente não há qualquer intermediário entre o fornecedor/prestador de serviço e o consumidor final. O valor é, assim, adicionado somente na única e última etapa de circulação do bem ou serviço. É nesta etapa que o IVA pode ser perfeitamente cobrado diretamente do consumidor final, o que na prática transforma o imposto quase em um *retail sales tax*. Esta flexibilidade de funcionar tanto em cadeias longas quanto em modelos em que só há transações diretas com consumidores finais é, sem dúvida, uma das grandes vantagens do IVA.

Uma outra vantagem é que em um sistema IVA de base ampla, alíquota única e com as mesmas “*place-of-supply rules*”- regras que determinam o local de ocorrência do fato gerador – não é preciso se fazer a determinação e distinção entre bens tangíveis, intangíveis e serviços. No contexto da economia digital esta característica do IVA é extremamente relevante, já que esta diferenciação é cada vez mais difícil - ou até mesmo impossível - tendo em vista a natureza muitas vezes híbrida dos bens e serviços fornecidos digitalmente.

Além disso, há que se ressaltar que os potenciais problemas do IVA na economia digital se referem a uma gama bem definida de transações – somente as B2C, bem como a tipos bem específicos de produtos e serviços – somente aqueles fornecidos, entregues ou disponibilizados eletronicamente. Primeiramente, as transações que demandam um maior controle por parte da administração tributária são somente

as B2C - aquelas destinadas a consumidores finais. As operações B2B (*business-to-business*) em princípio não demandariam maiores preocupações, já que o pagamento do IVA pela empresa adquirente inscrita enseja a possibilidade de seu creditamento. O não recolhimento do imposto nestas transações não traz, em princípio, perda para administração tributária, já que a pessoa inscrita deverá em tese recolher o imposto na operação de venda (saída) e não terá direito a crédito, tendo em vista que não pagou IVA na aquisição (entrada).

Além de o problema estar restrito a operações B2C, igualmente se limita a uma gama bem definida de produtos e serviços: aqueles entregues, disponibilizados, fornecidos, consumidos por meio eletrônico/digital, de forma intangível. Isto porque o controle para se saber se a operação ocorreu ou não é mais difícil e envolve a utilização de sistemas tecnológicos. Ao contrário, a fiscalização e o controle de operações com produtos físicos, por serem tangíveis, são realizados mais facilmente, principalmente no caso de importação de mercadorias. Assim, estamos tratando de problemas envolvendo transações bem definidas que, obviamente, vêm ganhando espaço e são cada vez mais importante em termos de proporção da economia global.

Importante ressaltar que os desafios envolvendo estas operações digitais não estão no modelo IVA em si – já que o sistema pode se aplicar perfeitamente a estas transações - mas na operacionalidade administrativa da cobrança (*enforcement*). O principal desafio diz respeito ao fato de que muitos fornecedores de produtos e serviços digitais estão localizados fora do país. O IVA, como um imposto cobrado no destino, incide sobre as transações efetuadas por fornecedores estrangeiros a consumidores localizados no Brasil. Resta então definir quem vai recolher o imposto (se o fornecedor não residente ou o próprio adquirente) e/ou como exigir que estes fornecedores cobrem e recolham o imposto incidente nas suas transações. A partir de diretrizes propostas pela OCDE, vários países já estão implementando soluções a este problema. Estas soluções passam, como descreveremos a seguir, por tornar obrigatória a inscrição de fornecedores não residentes e determinar a cobrança e recolhimento do imposto sempre que fornecerem produtos e serviços a consumidores finais localizados no país.

Além disso, a economia digital trouxe um novo tipo de modelo de negócios que impõe desafios à cobrança de IVA: as transações realizadas por meio de plataformas digitais. O modelo de tributação das plataformas digitais deve ser levado em conta nas discussões de reforma tributária que propõem implementar um modelo IVA/IBS no Brasil. A terceira parte deste artigo terá por objetivo discutir os modelos que estão sendo propostos e implementados internacionalmente.

2 Modelos de tributação de serviços e intangíveis fornecidos por não-residentes

A OCDE iniciou a discussão na área de IVA e Comércio Digital em 1998 na Conferência sobre comércio eletrônico de Ottawa que endossou a *Ottawa Taxation Framework Conditions*. Com base neste documento, a Comissão de Assuntos Fiscais da OCDE (“CFA”) publicou em 2001 as *Guidelines on Consumption Taxation of Cross-Border Services and Intangible Property in the Context of E-commerce*, que foram complementadas pela *Consumption Tax Guidance Series* de 2002.¹

Todavia, tendo em vista o forte aumento do comércio internacional de serviços, a OCDE percebeu que as questões tributárias não se limitavam ao comércio eletrônico, mas que o IVA igualmente poderia distorcer o comércio internacional de serviços e intangíveis de maneira mais ampla. Segundo a OCDE, “essa situação estava criando obstáculos à atividade empresarial, impedindo o crescimento econômico e distorcendo a concorrência”². Por conta disso, a OCDE lançou em 2006 um projeto para desenvolver as diretrizes internacionais de VAT/GST (*OECD International VAT/GST Guidelines*), que foram inicialmente publicadas em novembro de 2015.

Em seguida, o Projeto BEPS (*Project on Base and Erosion and Profit Shifting*) da OCDE e G20 de 2015 também identificou que os principais desafios tributários do IVA na economia digital estão relacionados ao forte crescimento do comércio de serviços e intangíveis, principalmente vendas a consumidores finais, sobre as quais muitas vezes não é pago qualquer imposto³. O relatório final da Ação 1 do Projeto BEPS então recomenda a adoção dos princípios e mecanismos das Diretrizes da OCDE para enfrentar os desafios da cobrança do IVA nas vendas internacionais de produtos digitais que foram identificados no contexto do projeto⁴.

Por fim, no documento “*Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*” de 2017, a OCDE detalha as propostas da *International VAT/GST Guidelines* e discute mais a fundo as questões relativas à cobrança do IVA sobre prestação de serviços e intangíveis nos casos em que o fornecedor não esteja localizado no país de destino dos bens e serviços. No mesmo documento, a OCDE também desenvolve mais detalhadamente os modelos de cobrança de IVA a serem adotados pelos países nestes casos.

1 OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

2 OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>

3 OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>

4 OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>

Com relação às regras para a determinação do local da tributação para fornecimentos de serviços e intangíveis entre duas jurisdições, as diretrizes partem do pressuposto de que a neutralidade do IVA no comércio internacional é atingida pela implementação do princípio do destino, que assegura que a arrecadação do imposto seja feita pelo país onde o consumo final ocorre. Este princípio foi incorporado na Diretriz 3.1 “*para fins de imposto sobre consumo, serviços prestados internacionalmente e intangíveis devem ser tributados de acordo com as regras da jurisdição de consumo*”⁵.

Para que a aplicação da Diretriz 3.1 seja possível, é preciso que os sistemas de IVA tenham mecanismos para identificar onde o consumo final de serviços e intangíveis ocorre. Para isso, os países precisam adotar regras de local de tributação com base no princípio do destino tanto para fornecimentos entre empresas quanto para consumidores finais.

As regras gerais recomendadas pelas Diretrizes da OCDE para determinar o local de tributação da prestação de serviços e fornecimento de intangíveis podem ser resumidas da seguinte forma:

- ◆ Para fornecimentos B2B, a regra geral é que o local de tributação deve ser a jurisdição na qual o adquirente/tomador estiver localizado (Diretriz 3.2) e, quando o adquirente/tomador tiver estabelecimentos em mais de uma jurisdição, o local de tributação é a jurisdição em que o estabelecimento do adquirente/tomador que utiliza esse serviço ou intangível está localizado (Diretriz 3.4). A Diretriz explica que a “utilização do serviço ou intangível” neste contexto refere-se ao uso de um serviço ou intangível por uma empresa em suas atividades comerciais.
- ◆ Para fornecimentos B2C, a primeira regra geral, que se aplica aos bens e serviços prestados em determinado local (*on-the-spot supplies*), é que o local de tributação é a jurisdição na qual o fornecimento/prestação é realizado fisicamente. Segundo a Diretriz 3.5 da OCDE⁶, esta regra de provisão física deve ser limitada às prestações ou fornecimentos que:
 - são realizados fisicamente em um local facilmente identificável e
 - normalmente são consumidos no mesmo momento e no local em que são realizados, e
 - exigem normalmente a presença física das pessoas que executam e consomem o fornecimento ou a prestação no momento e local em que são realizados fisicamente.

A OCDE explica que estes casos incluem serviços fisicamente realizados na presença da pessoa (por exemplo: cabeleireiro,

5 OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>

6 OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

massagem, tratamento de beleza, fisioterapia, hospedagem, serviços de restaurante e de catering, entrada para cinema, apresentações teatrais, feiras, museus, exposições e parques, participação em competições esportivas)⁷.

- ♦ A segunda regra geral para fornecimentos B2C (aplicável aos casos que não se enquadram na primeira regra geral) é que o local de tributação é a jurisdição em que o adquirente/tomador tem sua residência habitual (Diretriz 3.6). A OCDE explica que esta regra se aplica às prestações de serviços e prestações de intangíveis que “não possuem uma óbvia conexão com um local de desempenho físico facilmente identificável e que normalmente não são consumidos no local em que são realizados fisicamente na presença da pessoa que realiza o fornecimento e da pessoa que consome, o local do desempenho físico geralmente não fornece uma boa indicação do provável local de consumo”⁸. A OCDE explica que estes casos incluem, por exemplo, “fornecimento de serviços e intangíveis que serão consumidos em um momento posterior à sua execução, ou nos casos que o consumo e/ou a prestação sejam contínuos, bem como serviços e intangíveis que podem ser facilmente fornecidos e consumidos remotamente”⁹. Exemplos destes casos, segundo a OCDE, incluem: consultoria, serviços contábeis e assessoria jurídica; serviços financeiros e de seguros; telecomunicações e serviços de radiodifusão; fornecimentos online de software e manutenção de software; fornecimentos on-line de conteúdo digital (filmes, programas de TV, música etc.); armazenamento de dados digitais e jogos online¹⁰.

Para a implementação do princípio do destino e das regras de local de tributação nos casos em que o fornecedor dos intangíveis ou serviços não está localizado na jurisdição de tributação, a OCDE sugere regras especiais para o recolhimento do IVA. Em teoria, a OCDE identifica uma variedade de métodos para cobrança do IVA como meio de implementar o processo de arrecadação em etapas, incluindo o recolhimento exclusivo ou de forma combinada por parte dos “(1) fornecedores, (2) adquirentes, (3) intermediários e, dependendo dos desenvolvimentos, por meio de (4) sistemas automatizados”¹¹. A partir destas opções, a OCDE então determina que a escolha da regra mais apropriada deverá ser feita de acordo com os seguintes critérios (i) se o adquirente é consumidor final (B2C) ou pessoa inscrita no IVA (B2B) e se (ii)

7 Idem

8 Idem

9 Idem

10 OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>, p. 68.

11 OECD (2017). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*, p. 15.

a operação é nacional ou internacional e (iii) o objeto da operação é bem tangível ou intangível e serviços¹².

Método de recolhimento baseado no adquirente: mecanismo de cobrança reversa para as transações B2B

Regra geral, recai sobre o fornecedor a obrigação de cobrar, coletar e recolher o imposto quando este está localizado na mesma jurisdição do adquirente dos bens e serviços. Entretanto, quando o fornecedor não tem residência na mesma jurisdição, este tem então que se inscrever no país competente para tributar e recolher o imposto devido a esta jurisdição. Esta obrigação pode, no entanto, trazer desafios e altos custos administrativos para os fornecedores não residentes e dificuldades para a fiscalização por parte da autoridade tributária. Por esta razão, a OCDE recomenda para as transações internacionais B2B a implementação de um método de recolhimento baseado no adquirente, tal como o “mecanismo de cobrança reversa” (*reverse charge mechanism* ou *self-assessment*) como forma de minimizar os problemas administrativos e a complexidade para fornecedores não residentes. Este mecanismo determina que o adquirente (ao invés do fornecedor, como normalmente ocorre) é a pessoa que deve recolher o tributo à administração tributária.

Segundo este mecanismo, o adquirente normalmente é obrigado a declarar o IVA devido sobre os bens e serviços recebidos do fornecedor estrangeiro como “imposto de saída” (output tax) na sua declaração de IVA. A alíquota a ser aplicada é a mesma da jurisdição do adquirente. O adquirente tem o direito de deduzir este imposto pago, caso possível, conforme as regras de sua jurisdição¹³. Tendo em vista que o imposto pago pode, em princípio, ser totalmente deduzido, algumas jurisdições podem não exigir a declaração deste imposto através deste mecanismo.

Um ponto a ser levado em consideração na criação de um IVA/IBS no Brasil é o fato de que, para o funcionamento de um método de recolhimento baseado no adquirente, tal como o mecanismo de cobrança reversa, se faz necessário uma diferenciação legal entre as operações entre inscritos (B2B) e com consumidores finais (B2C). Isto porque o mecanismo de cobrança reversa não funciona para as operações com consumidores finais (B2C), então o país terá que adotar um segundo mecanismo diferenciado para operações envolvendo intangíveis e serviços fornecidos por não-residentes.

Para a OCDE, uma alternativa possível seria combinar a adoção de um mecanismo de cobrança reversa nos fornecimentos por não residentes de serviços e intangíveis B2B com um regime simplificado de inscrição e recolhimento do IVA para serviços e intangíveis fornecidos por não-residentes a consumidores finais (B2C), conforme descrito a seguir. Portanto, a diferenciação entre B2B e B2C pode, segundo a OCDE, “facilitar a

12 OECD (2017). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*, p. 15.

13 OECD (2017). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*, p. 21.

aplicação de mecanismos de recolhimento do IVA que são mais bem ajustados aos vários tipos de transações, e isso pode permitir que as empresas operem com mais eficiência, ajudando a garantir condições equitativas e mitigando distorções da concorrência, ajudando a salvaguardar as receitas do IVA para as autoridades fiscais¹⁴.

Método de recolhimento baseado no fornecedor: inscrição simplificada de não residentes para operações B2C

Conforme visto acima, o mecanismo de cobrança reversa não é apropriado para as transações B2C envolvendo serviços e bens intangíveis, haja vista que esta possibilidade tornaria obrigatória a declaração e o recolhimento do imposto pelo consumidor final em relação aos produtos adquiridos do exterior. Tendo em vista que os consumidores finais normalmente não são inscritos e não recolhem o IVA para a autoridade tributária de uma determinada jurisdição, exigir que passem a declarar e a pagar o IVA por este mecanismo seria uma regra de difícil cumprimento por parte dos consumidores e de difícil e custosa fiscalização por parte da administração tributária. Neste contexto, a OCDE sugere que “a abordagem mais eficaz e eficiente para garantir a cobrança adequada do IVA nos fornecimentos transfronteiriços entre empresas e consumidores é exigir que os fornecedores não residentes se registrem e recolham o IVA na jurisdição tributária¹⁵”.

Este sistema simplificado de registro e recolhimento do IVA proposto pela OCDE seria implementado separadamente do sistema tradicional de registro e recolhimento de determinado país e não incluiria alguns direitos e obrigações tais como dedução de créditos e necessidade de declarações completas.

Segundo a OCDE, diversas razões fazem com que os regimes simplificados de registro e recolhimento do IVA sejam a melhor opção a ser aplicada aos e fornecimentos internacionais de serviços e intangíveis feitos por não-residentes¹⁶:

- Primeiro, porque este mecanismo segue os pressupostos do processo de cobrança em fases que está no centro da administração do IVA, a saber, a cobrança pelo fornecedor ao adquirente.
- Segundo, para os regimes jurídicos que não distinguem entre transações B2C e B2B, o mecanismo simplificado oferece uma abordagem que pode ser aplicada a todos os fornecimentos de serviços e intangíveis internacionais. Além disso, evita as dificuldades dos fornecedores de ter que distinguir entre empresas e consumidores ao cumprir com as obrigações tributárias do país.
- Terceiro, pelo menos para fornecimentos B2C, não está claro que

14 OECD (2017). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*, p. 22.

15 OECD (2017). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*, p. 24.

16 Idem.

exista uma alternativa melhor, haja vista que o recolhimento pelos consumidores finais não parece ser uma opção viável¹⁷.

A OCDE igualmente levanta algumas desvantagens que o sistema de inscrição e recolhimento simplificado pode trazer ao país que o implementa. A primeira delas diz respeito ao fato de que os adquirentes dos produtos, quando inscritos no IVA local, podem ter dificuldades de deduzir o imposto pago nas suas aquisições, haja vista a eliminação da obrigatoriedade da nota fiscal nestes regimes. Outra desvantagem é que, ao contrário do mecanismo de cobrança reversa, no qual o país controla as transações e fiscaliza uma pessoa residente, no regime simplificado a jurisdição deve aplicar suas regras a não-residentes, o que torna o *enforcement* mais difícil e mais sujeito a fraudes e sonegação.

Outros métodos de recolhimento: intermediários e sistemas automatizados

Além dos métodos de recolhimento baseados no adquirente, como o mecanismo de cobrança reversa, ou no fornecedor, como o sistema de registro e recolhimento simplificados, a OCDE igualmente aborda um método no qual um terceiro intermediário é o responsável pelo recolhimento de IVA e também um sistema no qual o recolhimento é feito de forma automatizada.

A OCDE indica que os intermediários que estão envolvidos de alguma maneira no fornecimento de bens e prestação de serviços poderiam potencialmente exercer um papel importante na declaração e no recolhimento do IVA em nome dos fornecedores não-residentes¹⁸. Os intermediários igualmente podem exercer um papel de suporte à arrecadação do IVA nos regimes de recolhimento baseados no registro do não-residente. Métodos que atribuem a certos tipos de intermediários a responsabilidade pelo recolhimento do IVA sobre o fornecimento de intangíveis e prestação de serviços por fornecedores estrangeiros têm por objetivo “aumentar a eficiência e a eficácia da cobrança do IVA, particularmente no que diz respeito às vendas on-line, que continuam a crescer em volume e complexidade”¹⁹.

Por fim, sistemas baseados em tecnologia podem ter um papel importante para facilitar o recolhimento do IVA sobre serviços e intangíveis fornecidos por não residentes. Segundo a OCDE, “à medida que a tecnologia e os modelos de negócios continuam evoluindo, é provável que os sistemas automatizados e outros sistemas baseados em tecnologia tenham um papel cada vez mais importante na facilitação do recolhimento de impostos sobre serviços e intangíveis de fornecedores estrangeiros”²⁰.

17 Idem.

18 OECD (2017). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*, p. 27.

19 OECD (2017). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*, p. 27.

20 OECD (2017). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*, p. 29.

3 Modelos internacionais de tributação de plataformas digitais por meio de IVA/IBS

As plataformas digitais representam um novo modelo de negócios que igualmente impõe diversos desafios à cobrança de IVA. Um primeiro ponto importante nesta discussão é a definição das plataformas digitais para fins de atribuição de responsabilidade tributária. Em um relatório²¹ publicado em março de 2019, a OCDE descreve “plataforma digital” como aquelas que permitem, por meios eletrônicos, interações diretas entre compradores e vendedores e que apresentam duas características principais: *i*) cada participante (“parte”) da plataforma digital é cliente da plataforma de alguma maneira e *ii*) a plataforma permite uma interação direta entre as partes²².

Ao lado destas características, que são inerentes ao modelo de negócio, a OCDE indica outros elementos que devem estar presentes para que a plataforma possa ser responsabilizada pelo pagamento do IVA: *i*) deve possuir ou ter acesso à informação suficiente para a determinação do IVA e *ii*) ter os meios ou ser capaz de coletar o IVA do adquirente na venda realizada por seu intermédio²³.

Por conta destes elementos, a OCDE recomenda, para fins de definição da responsabilidade, que os países adotem critérios específicos com base nas funções e atividades realizadas pela plataforma na transação comercial. Estes critérios podem ser previstos por meio de uma lista positiva de atividades (funções que a plataforma precisa exercer para ensejar a responsabilidade) ou negativa (funções que, caso exercidas de forma exclusiva, excluirão a plataforma da responsabilidade)²⁴.

As características necessárias para ensejar a responsabilidade geralmente envolvem *i*) o controle dos termos e condições da venda realizada, tais como: preço, termos de pagamento, condições de entrega; *ii*) envolvimento direto ou indireto no processamento do pagamento e da entrega ou cumprimento do fornecimento; ou ainda *iii*) a provisão de serviços de apoio ao cliente²⁵. Por outro lado, plataformas com funções de mera disponibilização de conteúdo, processamento de pagamento, ofertas publicitárias ou procura e indicação de fornecedores deveriam ser excluídas da responsabilidade.

21 OECD (2019), The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdfIdem

22 Idem.

23 Idem.

24 O PL 3.887/20, que propôs a criação da CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços, adotou no art. 6º uma lista negativa de atividades para exclusão da definição de plataformas digitais.

25 OECD (2019), The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdfIdem

Tal como o modelo proposto pela OCDE e conforme as melhores experiências internacionais, O CCiF (*Centro de Cidadania Fiscal*), na nota técnica sobre o *Texto-base da Lei Complementar do IBS*²⁶, propôs uma definição de plataforma digital tanto por uma lista positiva de funções (relacionadas ao controle dos elementos essenciais do negócio jurídico – tais como pagamento, termos e condições e termos da entrega), quanto por uma lista negativa de atividades que são excluídas da definição de plataforma digital para fins de responsabilização pelo IBS. Uma lista negativa já havia sido proposta pelo PL 3.887/20, que propõe a criação da CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços.

Com relação aos diferentes modelos de responsabilização das plataformas, a OCDE²⁷ descreve que as plataformas podem ser tratadas de três maneiras diferentes para fins de IVA. A primeira opção seria um sistema de *full liability*, em que são qualificadas como um “revendedor” das mercadorias que são transacionadas por seu intermédio (ou seja, como um fornecedor da cadeia de comercialização). Neste caso, a plataforma seria a única responsável em arrecadar o imposto do adquirente na venda e recolher o valor à autoridade tributária (o “real” fornecedor do produto, neste caso, não seria considerado sujeito passivo da obrigação tributária relativa à venda e estaria dispensado de efetuar qualquer pagamento).

Um outro mecanismo possível, que pode ser criado ainda no regime de *full liability* para evitar a quebra do recolhimento do IVA na cadeia, seria uma presunção legal de ocorrência de duas transações: uma primeira venda do fornecedor à plataforma e uma segunda transação da plataforma ao adquirente. O IVA, por consequência, seria aplicado normalmente em cada uma destas transações, da mesma forma como ocorre em cadeias de comercialização físicas. Os créditos tributários, quando aplicáveis, igualmente poderiam ser deduzidos do imposto a pagar referente a cada uma das transações. Segundo a OCDE²⁸, o modelo de *full liability* é o que melhor promove o cumprimento das obrigações tributárias no regime de IVA e que permitiria um melhor controle por parte da administração tributária.

A União Europeia adotou o modelo de *full liability* no pacote do “VAT e-commerce”, que teve a entrada em vigor adiada para 1º de julho de 2021. Este modelo, no entanto, foi previsto somente para certas transações realizadas por meio da plataforma. A Diretiva que introduziu as novas regras da União Europeia fundamentou a escolha do *full liability* no fato de que a mera responsabilidade solidária das plataformas aplicada em alguns países “*revelou-se insuficiente para assegurar a cobrança eficaz e eficiente do IVA*”²⁹. Por conta disso, para fins de aplicação do IVA, a nova regra considera que a plataforma recebe e entrega pessoalmente os bens nos casos em que:

26 https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCiF_NT_LC-IBS.pdf

27 OECD (2019), *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf Idem

28 Idem.

29 Diretiva (UE) 2017/2455 que introduziu o artigo 14a(1) na diretiva VAT (2006/112/EC).

- i. facilita vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros em remessas de valor intrínseco não superior a 150 EUR;
- ii. facilita a entrega de bens dentro da Comunidade por um sujeito passivo não estabelecido na Comunidade a uma pessoa que não seja sujeito passivo.

Para aplicação desta regra, a União Europeia³⁰ estipula critérios positivos e negativos para a definição das plataformas submetidas à responsabilização. Neste sentido, não se considera que a plataforma facilita a entrega de bens se: i) não fixa, direta ou indiretamente, nenhum dos termos e condições em que é efetuada a entrega de bens; ii) não participa, direta ou indiretamente, na aprovação da cobrança ao adquirente do pagamento efetuado e iii) não está, direta ou indiretamente, envolvido na encomenda ou na entrega dos bens. Além disso, a responsabilidade não se aplica às plataformas que prestem apenas algum dos seguintes serviços: i) processamento dos pagamentos relacionados com a entrega de bens; ii) promoção ou a publicidade dos bens; iii) reencaminhamento ou a transferência de adquirentes para outras interfaces eletrônicas onde os bens são colocados à venda, sem qualquer intervenção adicional na entrega³¹.

Além do modelo de *full liability*, adotado na União Europeia, a OCDE³² ainda indica dois outros modelos de responsabilização da plataforma: i) um no qual teria apenas a atribuição de facilitar a coleta e o pagamento em nome do fornecedor que realiza a venda online, através da obrigação de fornecer certas informações à administração tributária, por exemplo; e ii) outro em que é responsável solidário pelo IVA devido nas vendas, juntamente com o fornecedor subjacente.

No caso da responsabilidade solidária, a OCDE descreve dois métodos possíveis. O primeiro em que plataforma digital passa a ser considerada solidariamente responsável pelo IVA em transações futuras. Este caso ocorre quando a plataforma não toma as medidas adequadas após a administração tributária identificar e notificar possíveis fraudes por parte dos fornecedores que realizam transações através da plataforma. Em um segundo método, a plataforma digital poderia ser considerada solidariamente responsável pelo IVA não recolhido em transações passadas, no caso em que deveria ter uma expectativa razoável, com base nas atividades do fornecedor na plataforma, de que o fornecedor seria inscrito no IVA.

Nesta linha, diversos países da União Europeia, tais como Reino Unido (2016), Alemanha (2019), Itália (2019), França (2020) e Áustria (2020) já haviam adotado regras que obrigam o fornecimento de informações pelas plataformas, regras estas que podem ser conjugadas ou não com responsabilidade solidária. Na França, por exemplo,

30 Regulamento de Execução 2019/2026 de 21 de novembro de 2019 que introduz o artigo 5B no Regulamento de Execução (UE) n.o 282/2011.

31 Idem.

32 OECD (2019), The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf Idem

a responsabilidade solidária é aplicada após a notificação por parte da administração tributária quanto a potenciais fraudes e somente se a plataforma não bloquear os comerciantes fraudulentos de negociar em suas plataformas.

As propostas de reforma tributária no Brasil, ao escolher o melhor modelo de tributação das plataformas digitais com base nas recomendações da OCDE e nas experiências internacionais, devem sem dúvida levar em conta a possibilidade de adoção de tal responsabilização à luz do ordenamento jurídico nacional. Além disso, devem optar pela versão que melhor se adeque e/ou que menos se distancie dos preceitos básicos de um modelo IVA (tributação em cada etapa da cadeia, possibilidade de deduções do crédito, ônus repassado ao consumidor final).

4 Conclusão

Conforme exposto, o IVA ainda é o melhor modelo de tributação do consumo no contexto da economia digital. Os maiores desafios do IVA dizem respeito especificamente a transações B2C e está limitado a produtos e serviços fornecidos e entregues digitalmente. Tais desafios não se referem ao modelo do IVA em si, porque ele é perfeitamente aplicável às transações feitas por meio da economia digital, mas ao *enforcement* do sistema – principalmente a cobrança de fornecedores localizados fora do país.

Diversas soluções para os principais desafios da tributação da economia digital pelo IVA – cobrança de não-residentes e de plataformas digitais – já foram sugeridas pela OCDE e têm sido implementadas em diversos países. No caso de fornecimentos por não residentes, mecanismos tais como a cobrança reversa e registro simplificado, conforme sugerido pela OCDE, já demonstraram ser medidas efetivas em diversos países. No caso das plataformas digitais, igualmente diversas soluções têm sido sugeridas e implementadas para que sejam responsabilizadas total ou solidariamente pelo recolhimento do IVA.

Todas estas soluções demonstram que o IVA pode ser perfeitamente aplicado em um contexto de economia digital e não há razões, nem muito menos outros modelos em debate, para que o IVA deixe de tributar o consumo em um contexto de economia digital.

Referências Bibliográficas

BRASIL. Congresso Nacional. *Projeto de Lei 3.887/20*. Propõe a criação da CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL (CCiF). *Texto-base da Lei Complementar do IBS*. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCiF_NT_LC-IBS.pdf. Acesso em: 05 Dez. 2020.

OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 05 dez. 2020.

OECD. *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>. Acesso em: 05 dez. 2020.

OECD. *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*. Paris: OECD Publishing, 2017.

OECD. *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf. Acesso em: 05 dez. 2020.

UNIÃO EUROPEIA. *Regulamento de Execução 2019/2026*. 2019.

UNIÃO EUROPEIA. *Diretiva 2017/2455 do Conselho*. 2017.