



RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS PLATAFORMAS DE MARKETPLACE NO COMÉRCIO EXTERIOR ELETRÔNICO

*Marcos Aurélio Pereira Valadão¹,
Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo²*

RESUMO

O trabalho analisa a questão das técnicas de tributação que se adaptem à economia digital, à luz do princípio da praticabilidade, das peculiaridades do comércio eletrônico, dos debates internacionais e das propostas de reforma tributária no Brasil.

A responsabilização tributária das plataformas digitais não enfrenta resistências, por ser eficaz como técnica de arrecadação, em um setor que sofre de crescente evasão fiscal, além de proteger as empresas domésticas, em particular os varejistas de lojas físicas. Ademais, é uma decorrência natural do protagonismo que exerce nas operações de comércio eletrônico, porque são grandes detentoras e gestoras de dados.

Contudo, a legitimação dessa estrutura de tributação depende da proporcionalidade do ônus conferidos às plataformas de *marketplace*, afetando a neutralidade tributária, a eficiência, a segurança jurídica, a igualdade e o próprio desenvolvimento da economia digital.

PALAVRAS-CHAVE: Comércio exterior eletrônico. Responsabilidade tributária. Plataformas digitais.

TAX LIABILITY OF MARKETPLACE PLATFORMS IN ELECTRONIC FOREIGN TRADE

ABSTRACT

The work analyzes the question of taxation techniques that adapt to the digital economy, in light of the principle of practicality, the peculiarities of electronic commerce, international debates and the proposals for tax reform in Brazil.

The tax liability of digital platforms faces no resistance, as it is effective as a collection technique, in a sector that suffers from increasing tax evasion, in addition to protecting domestic companies, in particular retailers of physical stores. Furthermore, it is a natural consequence of the leading role it plays in e-commerce operations, because they are large data holders and managers.

¹ Pós-Doutor em Direito (UnB, 2017), Doutor em Direito pela Southern Methodist University - EUA (SMU, 2005) - (título revalidado pela UnB). Possui graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC-GO, 1993), especialização em Administração Tributária (PUC-GO, 1991), MBA- Executivo em Finanças pelo IBMEC (1996), é Mestre em Direito pela Universidade de Brasília (UnB, 1999). Membro do Steering Group of the South Centre Tax Initiative for International Tax Cooperation (2018 - ...). Professor da Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getúlio Vargas em Brasília-DF. Ex-Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (aposentado). Ex Coordenador-Geral de Relações Internacionais da Receita Federal do Brasil. Ex-Presidente da 1ª Seção, e da 2ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do MF (CARF) (mar 2012 - jul/2017).

² Possui graduação em Direito com habilitação em Direito Empresarial pela Universidade de São Paulo, mestrado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo; Doutora pela Universidade de São Paulo; Pós-doutora pela Universidade Católica de Brasília/CAPES.

However, the legitimacy of this tax structure depends on the proportionality of the burden on marketplace platforms, affecting tax neutrality, efficiency, legal certainty, equality and the very development of the digital economy.

KEYWORDS: Electronic foreign trade. Tax liability. Digital platforms.

INTRODUÇÃO

A economia digital surgiu no seio das grandes transformações promovidas pela informação e tecnologias de comunicação, que ficaram mais acessíveis e amplamente padronizadas, melhorando os processos de negócios e reforçando a inovação em todos os segmentos econômicos.

Nas últimas décadas do século XX, os grandes avanços nas áreas de computação, transporte, telecomunicações, comércio eletrônico, possibilitaram que os consumidores buscassem bens e as empresas insumos, mais distantes e atender mercados mais amplos.

A *internet* promoveu uma radical transformação no comércio de serviços ao permitir a dissociação do momento do fornecimento do serviço em relação ao do consumo, tornando desnecessária a presença física do tomador e do prestador para a prestação. As mudanças tecnológicas e a intensificação do processo de globalização produtiva, comercial e financeira, fortaleceram o fluxo de serviços, especialmente nas áreas de transporte, consultoria, comunicações, ampliando o seu mercado internacional.

Ademais, as ferramentas tecnológicas criadas pelas plataformas de comércio digitais ou *marketplaces*, permitiram o surgimento ou repaginação do comércio internacional eletrônico de bens corpóreos, com intensidade sem precedentes.

A evolução da tecnologia aumentou a capacidade dos consumidores fazerem compras no exterior e a capacidade de empresas venderem por todo o mundo, na medida em que se prescinde da presença no país do consumidor.

De acordo com levantamento feito pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico - OCDE, dois terços de todas as vendas transfronteiriças de mercadorias do comércio eletrônico são realizadas por meio da *internet*. Em 2016 estimou-se, com base pesquisa realizada pela *McKinsey* para a União Europeia, que as vendas no comércio eletrônico *business to consumer* ou B2C movimentavam cerca de US\$ 2 trilhões anualmente, com projeções de alcançar US\$ 4,5 trilhões até 2021, dos quais US\$ 1 trilhão é estimado em países transfronteiriços.³

O emprego da *internet* no comércio internacional de bens pode se apresentar, em princípio, de duas formas, de acordo com Ángeles García Frías⁴:

³ WCO Cross-Border E-Commerce Framework of Standards, p.13. Disponível em: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/e-commerce/wco-framework-of-standards-on-crossborder-e-commerce_en.pdf?la=en. Acesso em 29/10/2020.

⁴ FRIAS, Ángeles García. *La tributación indirecta del comercio electrónico en la Unión Europea a raíz de la Directiva 2002/38/CE*. TÓRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Internacional Aplicado – Vol.II, São Paulo: Quartier Latin, 2003, p.509.

i. comércio *off line*: como meio para se fazer o pedido, o pagamento, a publicidade, porém o bem adquirido é corpóreo ou a prestação de serviço é presencial, valendo-se de meios tradicionais de entrega, como os serviços postais e de *courier*;

ii. comércio *on line*: como canal para a própria aquisição do bem, como também para a entrega, pois o bem é totalmente incorpóreo, como são as músicas, filmes, *softwares*.

O comércio *off line*, indubitavelmente, que inclui a realidade dos serviços *cross border*, traz embaraços mais contundentes ao controle e administração tributária, pois a ausência de vínculos com o território e o *déficit* de rastreabilidade dificultam a localização do tomador ou do prestador vendedor.

Com efeito, tanto na tributação direta quanto indireta, o comércio internacional de bens incorpóreos desafia o arcabouço dos ordenamentos jurídicos existentes, demandando a ruptura com tradicionais conceitos e institutos da tributação internacional, sendo, portanto, o principal foco de debates da atualidade.⁵ Os negócios de *cloud computing*, cujo fluxo é totalmente intangível, são exemplos emblemáticos de como o comércio *on line* traz barreiras inéditas à tributação.

Ao comércio *off line* a aplicação de normas jurídicas de comércio internacional também encontra desafios, embora possam ser considerados menores. Enquanto o comércio *on line* é uma realidade social totalmente nova para o comércio internacional, as plataformas de *marketplaces* transformaram a forma tradicional de se fazer o comércio internacional.

De acordo com a Organização Mundial das Alfândegas – OMA⁶, o comércio exterior que doravante se denomina de *off line*, tem como características:

- realização de pedidos *online*, venda, comunicação e, caso aplicável, pagamento;
- transações/remessas transfronteiriças;
- objeto são bens corpóreos; e
- o destinatário é consumidor/comprador (comercial e não comercial).

Observe-se que o enfoque do presente trabalho é o comércio *off line*, de bens corpóreos, embora não se ignore o forte crescimento no comércio de serviços e intangíveis, sobre os quais a ausência de tributação é muito mais frequente, devido à complexidade de se apreender operações totalmente incorpóreas.

Ademais, da mesma forma não se ignora que economia digital trouxe um inédito modelo de negócios, também intermediado por meio de plataformas digitais: a chamada “*sharing economy*” ou “*economia compartilhada*”. Essas operações, normalmente voltadas à prestação de serviços, como transportes, hotelaria, entrega de comida, que são presenciais e prestados, portanto, na forma tradicional, tem como diferencial a intermediação, pelas plataformas digitais, entre diversos prestadores e os respectivos

⁵ Nesse sentido, SEGURA, José Sevilla. *Política y Técnica Tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2004, p.473.

⁶ World Customs Organization. WCO Cross-Border E-Commerce Framework Of Standards, 2018, p.08. Disponível em: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/ecommerce/wco-framework-of-standards-on-crossborder-ecommerce_en.pdf?la=en Acesso em 29/10/2020.

tomadores, possibilitando, ainda, sistemas de avaliação de qualidade, mecanismos de garantia de segurança para os consumidores.

O comércio *off line* para pessoas físicas ou de vendas a varejo, também conhecido como B2C, foi profundamente alterado pela tecnologia das plataformas digitais, que atuam como intermediárias, entre compradores e fornecedores de bens e serviços.

Esses embaraços não são tão acentuados em operações B2B (*business to business*). O controle das operações, especialmente nos tributos plurifásicos não-cumulativos de tipo “IVA”, conta com o “efeito recuperação”, a fiscalização cruzada, com o pagamento do imposto no momento da venda do bem, contabilidade das aquisições, os contratos, enfim, há maior documentação das operações.

A primeira ação do *Base Erosion and Profit Shifting* –BEPS⁷, da OCDE, teve como escopo identificar os desafios decorrentes da economia digital na aplicação das regras para tributação direta e indireta e sugerir meios para contorná-los. Em vista desses grandes desafios, o tema perpassa todos os planos de ação do BEPS e ainda está pendente de proposta definitiva, embora tenha produzido algumas diretivas.⁸

Por outro lado, a demora na obtenção de consenso e a velocidade intensa das alterações dos modelos de negócios digitais impeliu alguns países a optarem por medidas unilaterais endereçadas à economia digital, no intento de reduzir a erosão de suas bases tributáveis.

Os tributos do tipo “*Digital Service Tax – DST*”, com uma configuração de retenção na fonte de percentuais sobre a receita bruta, de remessas relativas a negócios digitais, podem ser considerados a medida mais controversa e disruptiva cultivada no bojo da discussão da tributação da economia digital.

Os relatórios referentes ao *Action 1* do BEPS também identificaram as dificuldades das administrações tributárias em cobrar o IVA no comércio internacional B2C, considerando que a OCDE mantém a orientação de estabelecer o princípio do destino, como critério de conexão para a tributação indireta.⁹

A pulverização dessa forma de comércio, hoje formada por milhões de pequenos comerciantes que operam por meio das plataformas de *marketplace*, gerou grande erosão tributária, além da competição agressiva com as formas tradicionais de comércio. Acresça-se que esse nicho de mercado é extremamente concentrado: de acordo com pesquisa realizada pela *International Post Corporation* - IPC, baseada na análise de 41

⁷ Que pode ser traduzido como “erosão de base e transferência de lucros”, plano de ação da OCDE em conjunto com os países do G-20, publicado em 2013, que objetivou adotar medidas para harmonização da legislação tributária internacional, para o combate de planejamentos tributários agressivos. As ações do BEPS foram deflagradas por conta da perda de arrecadação tributária global, que, em 2013, foi estimada em 4 a 10% da renda global, devido à atuação das corporações que orientam seus investimentos por razões meramente fiscais, resultando em ineficiência na alocação de recursos globais.

⁸ Após o relatório preliminar de 2015, foi publicado um segundo report em 2018. Ver OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>. Acesso em 29/10/2020.

⁹ No bojo do Inclusive Framework, relativamente ao imposto de renda (ou tributação direta), as propostas resultaram em dois pilares (pilar um com uma abordagem unificada da renda mundial, distribuída entre as jurisdições) e o pilar dois focado em tributação local quando as outras jurisdições não tributam minimamente, diminuindo o efeito BEPS. O processo resultante de uma série de reuniões e consultas, está em andamento. Para mais detalhes, ver <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/> Acesso em 29/10/2020.

mercados, em 2018, *Amazon, AliExpress, eBay e Wish* foram responsáveis por 64% do volume do comércio exterior eletrônico.¹⁰

No início de 2019, o Fórum Global sobre IVA da OCDE em *Melbourne*, na Austrália, apresentou um relatório sobre a responsabilidade das plataformas de *marketplace* no recolhimento do IVA, denominado "*The Role Of Digital Platforms In The Collection Of VAT/GST On Online Sales*"¹¹.

O relatório trouxe novas medidas para tornar os mercados de comércio eletrônico responsáveis pelos tributos indiretos sobre as vendas feitas por comerciantes *on-line* por meio de plataformas, além de formas de compartilhamento de dados, cooperação entre administrações tributárias e mercados *on-line*.

A OCDE defende, ainda, a redução e/ou eliminação dos limites das isenções para importações de bens de baixo valor e que a simplificação para o formato MOSS (minibalcão único), adotado pela União Europeia, abranja todos os bens e serviços.

Essas importações de pequeno valor compradas pela *internet*, principalmente oriundas da China, conhecido também como operações de "camelô eletrônico", tornaram-se um problema global. Além de se valerem das isenções para importações de pequeno valor (no Brasil, o equivalente a US\$50, por exemplo), trazem grandes prejuízos para os serviços postais dos países importadores, pois não seguem os padrões para a cobrança de encomendas registradas.¹²

Ainda hoje muitas jurisdições aplicam isenção para importações de mercadorias de pequeno valor, pois é comum que os custos administrativos para a cobrança sejam maiores que o valor do tributo propriamente dito.

Todavia, a alavancagem desse tipo de comércio, possibilitado pelas plataformas de *marketplace*, geraram volume financeiro suficiente para impactar na base tributárias dos países, criando incentivos para os fornecedores domésticos se mudarem para jurisdições *offshore*, além da preocupante concorrência agressiva com o comércio varejista local e postos de trabalho.

Nessa esteira, o presente trabalho analisa a solução que vem sendo adotada pelos países, recomendada pela OCDE, de criar a responsabilidade tributária às plataformas de *marketplace* pelo recolhimento dos tributos incidentes sobre as importações no comércio eletrônico *off line*, sob a perspectiva do princípio da praticabilidade e seus limites.

1. ACERCA DO PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE E ECONOMIA DIGITAL

O sistema jurídico no mister de regular as condutas intersubjetivas constitui mecanismos de simplificação, para efetivamente alcançá-las, guerreando a infinita

¹⁰ IPC Cross-Border E-Commerce Shopper Survey 2018; Disponível em: <https://www.ipc.be/services/markets-and-regulations/cross-border-shopper-survey/2018> . Acesso em 29/10/2020.

¹¹ OECD (2019), *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD, Paris. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf> . Acesso em 29/10/2020

¹² No Brasil, em 2018, os Correios estimaram que o subsídio para entregas postais de fornecedores da China era de cerca de R\$ 1 bilhão por ano. "Correios subsidiam 'camelô eletrônico'". Daniel Rittner e Andréa Jubé, Valor Econômico, de 12/03/2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf> . Acesso em 29/10/2020

complexidade da realidade social, que não pode ser apreendida em sua inteireza. Sempre haverá tensão entre o Direito e o dado da realidade, devendo prevalecer a funcionalidade da norma jurídica.

Na elaboração de normas jurídicas o legislador elegerá aspectos de eventos sociais para a sua composição, sempre através de aproximações, pois o Direito não toca a realidade. O fato jurídico é recortado dos eventos sociais, em função das valorações contidas nas normas gerais e abstratas, através de um processo de individuação, que implica em processo lógico classificatório da realidade.

Não existe o fato típico na realidade, pois essa é uma construção conceitual.¹³ A norma geral e abstrata conterà na sua hipótese fática dados que a realizarão, pela subsunção ou aplicação, ao suporte fático, permitindo a deflagração da causalidade jurídica.

Na seara da tributação a falta de estrutura das administrações tributárias para fazer face à complexidade das relações econômicas, impõe a criação de mecanismos que confirmam praticidade ao desígnio. As técnicas convergentes ao atendimento desse desígnio se reúnem em um regime jurídico que a doutrina convencionou denominar de princípio de praticidade ou praticabilidade.

Para Regina Helena Costa a praticabilidade é categoria lógico-jurídica, não jurídico-positiva, pois “essa noção antecede o próprio Direito posto, correspondendo a exigência do senso comum”¹⁴, que tem como fundamento o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado ou do interesse coletivo.¹⁵

A praticabilidade da tributação é princípio que congrega regras veiculadoras de “abstrações generalizantes fechadas”, tais como presunções, ficções, enumerações taxativas, que garantem a execução eficiente e econômica das normas tributárias, ou seja, sua aplicação em massa.¹⁶

Misabel Derzi denomina a situação de incapacidade da administração tributária para gestão e fiscalização da tributação de “estado de necessidade administrativo”, que decorre da complexidade da legislação tributária, sua falta de sistematização, insuficiência de estrutura da máquina administrativa, ausência de adaptação da produção legislativa a mutações sociais e econômicas.¹⁷ O estado de necessidade administrativo implica a desproporção entre os deveres da administração tributária para a fiscalização e aplicação das normas tributárias e os meios de que dispõe para a sua realização.

Como solução são concebidas técnicas de simplificação e padrões com vistas à eficácia e execução das normas tributárias, relativizando as distinções entre manifestações de capacidade contributiva, em prol de aplicação normativa mais funcional. Regimes de tributação como o Simples Nacional, lançamentos por estimativas, substituições

¹³ Conforme leciona Lourival Vilanova. Causalidade e Relação no Direito. 4a ed. rev.amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p.144.

¹⁴ COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e Justiça Tributária. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 53.

¹⁵ Ibidem, p.93.

¹⁶ DERZI, Mizabel de Abreu Machado. Legalidade Material, Modo de Pensar “Tipificante” e Praticidade no Direito Tributário. Justiça Tributária – direito do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. I Congresso Internacional de Direito Tributário do Instituto de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998, p.638.

¹⁷ DERZI, Misabel. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. 2a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 338.

tributárias, legitimam-se como forma de carrear recursos ao Estado para o cumprimento de suas funções sociais.

O princípio da praticabilidade, contudo, deve se harmonizar com o da igualdade, como uma forma indireta de sua realização, pois, segundo Klaus Tipke, a generalização permite que as leis sejam aplicadas a todos.¹⁸

Com efeito, o princípio da praticabilidade deve se acomodar a outros princípios e regras de tributação, pois a eficiência não pode ser tomada como um fim em si mesmo. Nas palavras de Humberto Ávila “o dever de eficiência não cria poder inexistente nem amplia poder existente; ele apenas estrutura a aplicação dos princípios tributários dentro do âmbito do poder atribuído pelas regras”.¹⁹

Nesse contexto, Regina Helena Costa elenca limites para o princípio da praticabilidade, dentre os quais, podem ser mencionados²⁰: veiculação por lei; observância do princípio da capacidade contributiva; transparência no emprego das técnicas; observância do princípio da razoabilidade; justificativa como medida necessária para o controle administrativo; observância do equilíbrio na implementação da gestão tributária; respeito a direitos e princípios fundamentais.

Na tributação indireta o alcance da capacidade contributiva do consumidor é tarefa extremamente complexa devido à capilaridade dessas relações, assim o legislador poder vale-se de técnicas de simplificação, como mecanismos de substituição tributária, ficção criada pelo Direito em prol da praticabilidade. Nas palavras de Alfredo Becker, abandona-se a realidade

que normalmente deveria figurar no polo negativo da relação jurídica tributária do imposto de consumo a saber, o consumidor, e, abandonando essa realidade, cria conscientemente uma falsidade: põe, em lugar do consumidor, o produtor, criando a ficção do consumidor.²¹

A esses desafios que comumente já eram de difícil transposição, especialmente com países como o Brasil em que as estruturas das administrações tributárias já se mostravam insuficientes em face do volume de operações, somam-se as novas dificuldades trazidas pela economia digital.

O instrumental tecnológico da economia digital permitiu que diversas operações que antes somente eram realizadas presencialmente, pudessem ser realizadas remotamente, trazendo os entraves da intangibilidade e falta de vínculos dos operadores com o território, para a tributação. A necessidade de criação de técnicas veiculadoras de simplificação, crescerão na mesma medida em que as relações jurídicas se desprendem dos territórios e da corporeidade dos bens.

Destarte, quanto menos dados da realidade possam ser apreendidos para a aplicação da norma jurídica, maior a demanda pela utilização de técnicas legislativas que se valham de presunções, ficções e abstrações generalizantes.

¹⁸ TIPKE, Klaus. **Princípio da Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário**. trad. Brandão Machado. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. Coord. Brandão Machado. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 518.

¹⁹ ÁVILA, Humberto de Souza. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 176

²⁰ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 211-220.

²¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ªed., São Paulo: Noeses, 2007, p.555.

A intangibilidade, tema essencial na economia digital encontrará no ambiente das técnicas simplificadoras, a possibilidade de edificação de seu regime jurídico, considerando-se a relação direta entre a dificuldade ou impossibilidade de rastreabilidade dos fatos imponíveis, com a utilização dos referidos instrumentos.

O grande contraponto é que da mesma forma que a economia digital inovou totalmente a forma de fazer negócios, essas mesmas tecnologias guarnecem as administrações tributárias para o enfrentamento das erosões das bases tributárias.

O que hoje se constata em diversas economias do globo é que novas propostas surgem de fiscalização e arrecadação, através do uso intensivo de tecnologias, como o *blockchain*, desenvolvimento de sofisticados sistemas informatizados de gestão tributária, aplicação de conceito de *big data* e inteligência artificial, para o tratamento de dados dos contribuintes, que são obtidos em volume crescente, a partir de mecanismos de nota fiscal eletrônica, sistemas informatizados de escrituração e contabilidade, exemplificativamente.

Para que se possa endereçar adequadamente os desafios que a economia digital traz à tributação indireta, Rifat Azam e Orly Mazur²² propõem três conjuntos de reformas, quais sejam, tecnologias e intermediários para melhorar o sistema de IVA baseado em registro; sistemas de *blockchain* em tempo real para o recolhimento do tributo e uso de intermediários de pagamento para a arrecadação.

Os novos empregos de tecnologia, ao mesmo tempo que pressionaram os sistemas de impostos de consumo, também podem auxiliar na sua solução, sendo fundamental que os países implementem novas soluções tecnológicas.

O princípio da praticabilidade também contará com o componente tecnológico, convergentes com técnicas de arrecadação, como se verifica, hialinamente, nas hipóteses de transferência da arrecadação dos tributos indiretos a intermediários das operações, detentores de dados das operações, suficientes para deflagração da tributação.

A atribuição de responsabilidade tributária à plataforma digital de *marketplace* no comércio eletrônico é técnica de praticabilidade que viabiliza a operacionalidade e eficácia da arrecadação, confere a precisão à aplicação das normas jurídicas tributárias e, por conseguinte, ambiente de segurança jurídica aos contribuintes.

Ademais, a experiência internacional demonstra que, imbrincada à responsabilidade tributária de intermediários, está a necessidade de desenvolvimento de tecnologias que permitam registros simplificados, possibilitando a instrumentalização dessas alterações do polo passivo.

Cada um desses dois pontos, serão abordados a seguir.

2. PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS PLATAFORMAS DE *MARKETPLACE*

Tradicionalmente se entende que nos tributos indiretos se objetiva onerar o consumidor e não o empresário, embora, por motivos de praticabilidade, ao se estruturar

²² AZAM, Rifat and Mazur, Orly, **Cloudy with a Chance of Taxation**. (November 26, 2018). Florida Tax Review, Forthcoming, SMU Dedman School of Law Legal Studies Research Paper No. 411 p. 39. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3290444>. Acesso em 29/10/2020.

a tributação, impõe-se a este último a responsabilidade pelo recolhimento das exações, no momento da realização dos fornecimentos dos bens e serviços, com a possibilidade de repassar o ônus financeiro aos respectivos consumidores.

Ao se estruturar a tributação são erigidas técnicas aptas a viabilizar o alcance do escopo da administração tributária, sempre mantendo como racionalidade subjacente, a busca da capacidade contributiva do consumidor final, que se materializa pela sua capacidade de consumo. Nesse contexto, a despeito de o critério material das normas impositivas referirem-se à circulação ou à produção, ao fim e ao cabo, o fato jurídico objeto da norma jurídica é o consumo.

No caso do ICMS, exemplificativamente, tributo indireto plurifásico e não-cumulativo, embora uma de suas hipóteses de incidência seja a circulação de mercadorias, visa gravar o consumo. O consumidor final é contribuinte de fato, sendo o(s) contribuinte(s) de direito, o(s) fornecedor(es) que participem da cadeia do bem.

De acordo com a premissa do trabalho, a hipótese de recolhimento do ICMS pelo fornecedor e não o consumidor, já seria, a rigor, uma técnica de praticabilidade por si, considerando que o fato tributado é o consumo ou a renda dispendida com o consumo. Entretanto, é interessante observar que se popularizou no ICMS uma técnica que gera simplificação ainda maior – a substituição tributária. Em mercadorias cujas cadeias de produção ou comercialização sejam longas, atribui-se a um dos intervenientes da cadeia produtiva, a responsabilidade por apurar e recolher os tributos devidos em etapa anteriores ou posteriores.

A técnica de substituição tributária difundiu-se largamente, sob as justificativas de facilidade de controle das obrigações ativas, rastreabilidade das operações, facilidade de apuração e recolhimento de tributo relacionado com mercadorias ou produtos de fácil circulação (cosméticos, bebidas, alimentos e derivados do fumo, por exemplo), além da eficiência na arrecadação nas operações interestaduais.

A racionalidade inerente à responsabilização tributária das plataformas de *marketplace* é a mesma, ou seja, aplicando-se o princípio da praticabilidade, prestando-se como instrumento de combate à sonegação e eficiência na arrecadação, impõe-se a sujeito que não é o contribuinte, a obrigação pelo recolhimento do crédito tributário.

A inclusão das plataformas de *marketplace* no polo passivo da obrigação tributária permite que as autoridades fiscais concentrem seus esforços de fiscalização, desviando o foco da extrema pulverização de pequenos comerciantes que operam por meio daqueles.

Ademais, a técnica institui uma hipótese de responsabilidade tributária sem que se altere a condição de contribuinte dos adquirentes das mercadorias, mantendo-se, por conseguinte, o princípio do destino como critério de conexão dessas operações, pois os tributos são recolhidos ao país de importação.

A tributação indireta tem como critérios de conexão os princípios da origem e do destino que determinarão a competência tributária no plano internacional. Sob o princípio da origem, a competência tributária é atribuída ao país de onde provém as mercadorias, ou seja, tributam-se as exportações e desoneram-se as importações; sob o

princípio do destino, de maneira inversa, a tributação é alocada no país de importação, ao mesmo tempo que deve ser desonerada a carga tributária sobre o bem exportado.²³

A determinação da competência tributária fundada no destino melhor se acomoda à racionalidade própria dos tributos indiretos, que devem onerar o consumo, que, por sua vez, nas operações de comércio exterior, ocorre no país de destino do bem. Clara Sullivan afirma que o princípio do destino constitui o método lógico de operacionalizar a tributação indireta, se esta tiver como diretriz de política fiscal, o princípio do benefício ou da capacidade de pagamento. Ao se buscar captar a capacidade contributiva do consumidor, não há razão para que se tributem as exportações.²⁴

Note-se, ainda, que as plataformas de *marketplace*, a despeito de serem uma grande inovação da economia digital, ontologicamente, nada mais são do que a versão atual dos mercados, concebidos pela economia como o grupo de compradores e vendedores, que determinam a oferta e demanda de bens e serviços²⁵.

A ideia tradicional de mercado, embora possa se identificar com a de um ambiente físico onde se encontram compradores e vendedores, tem no canal que os une, elemento não essencial do conceito, desde que possa se dar os intercâmbios entre seus agentes. É dizer, numa acepção lata, mercados possibilitam o encontro entre a oferta e a demanda, ainda que sem oferecer espaço físico para tanto.

No caso das plataformas a tecnologia trouxe protagonismo ao “mercado” sem precedentes. As plataformas de *marketplace* possibilitaram a reunião em ambiente virtual, de diversos compradores e vendedores; conectam oferta e demanda, considerando dois níveis de acesso, para a oferta dos vendedores e para os clientes visualizarem as ofertas.

A tecnologia dessas plataformas implementou modelos de negócios em que se permite grande aproximação de vendedores, especialmente os de pequeno porte, com os consumidores. Mecanismos que possibilitam comparar fornecedores em vista de suas necessidades pessoais, condições de preço, marcas e lojas, por exemplo, são facilidades oferecidas.

Para os fornecedores, especialmente os pequenos, a “vitrine virtual” das plataformas permite que se reduzam investimentos em propaganda e tecnologias, além da chancela de credibilidade que confere aos intermediados. Ainda, é comum que as plataformas ofereçam serviços da logística para a entrega dos produtos, além de sistemas de pagamento, o que permite que os compradores e vendedores possam se sentir seguros na realização das operações.

Portanto, a performance das plataformas, que invariavelmente é o único ponto de contato entre vendedor e consumidor final, a quantidade de dados que detêm sobre as operações, confere-lhe o atributo de ser um meio eficiente e eficaz para coletar o tributo incidente sobre as operações.

²³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p.226-230.

²⁴ SULLIVAN, Clara K., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*. Tradução de Antonio García de Blas. Madrid: Instituto de Estudios fiscales, 1978, p. 94-95. No mesmo sentido, EBRILL, Liam; KEEN et. al. *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001, p.176.

²⁵ MANKIW, N.Gregory. **Introdução à Economia: princípios de micro e macroeconomia**, 2ª ed., Rio de Janeiro: Elsevier, 2001, p.66.

Nesses termos, a eleição da plataforma como responsável, observa a lógica de manter uma conexão forte ou uma relação mais significativa, com a relação jurídica tributária, de um terceiro. Esse aspecto converge com a praticabilidade, ao determinar que a legislação deverá empregar mecanismos e técnicas que otimizem a arrecadação e com os menores custos de conformidade para os sujeitos passivos.

A OCDE recomenda a adoção da responsabilidade tributária das plataformas digitais de forma exclusiva, mas oferecendo alternativas como a solidariedade com o fornecedor, a depender de condições específicas de cada país ou legislação, como também considerando as funcionalidades e configurações das próprias plataformas. Como opção, também a OCDE entende possível determinar a obrigação de fornecimento de informações por uma plataforma digital relevantes para a tributação, sem que se lhe atribua papel na cobrança do imposto.²⁶

No Report de 2018 da Ação 1 do BEPS, é informado que se lê:

302. Further ongoing work to promote the consistent implementation and operation of the recommended rules across jurisdictions focuses on the role of online platforms and other intermediaries in the VAT collection process, with an emphasis on the design and implementation of measures to secure the efficient and effective collection of VAT on the trade generated and executed by platforms and intermediaries. **A number of jurisdictions have started collecting VAT from digital platforms and have reported positive outcomes in securing additional tax revenues. Some jurisdictions are also following in this direction and some others are expected to do so in the future.**²⁷ (Grifou-se).

No caso de análise de atribuição de responsabilidade tributária exclusiva, deve ser verificado se a plataforma tem acesso a informações suficientes e se possui os meios para efetuar o recolhimento.

Rifat Azam e Orly Mazur²⁸ propõem que os intermediários responsáveis pelos pagamentos, como as empresas de cartão de crédito, sejam também responsáveis pelo pagamento de tributos, especialmente nos casos do comércio *on line*, nos quais os bens transacionados, são incorpóreos, como as transações de *cloudy computing* e outras transações remotas e digitais. Dada a dificuldade de rastreabilidade dessas operações, tais intermediários, teriam, em regra, maior acesso a dados sobre o consumidor.

Entretanto, como já ressaltado anteriormente, a tributação de bens intangíveis gera dificuldades adicionais para a tributação, que não se replicam no comércio *off line* e que podem em grande parte ser solucionados com a colocação da plataforma de *marketplace* como intermediária responsável pelo tributo, e que, muitas vezes, intermedia os pagamentos, também.

²⁶ OCDE. *The Role Of Digital Platforms In The Collection Of VAT/GST On Online Sales*, p. 49. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf>. Acesso em 29/10/2020.

²⁷ OECD. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018**: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 105. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en> Acesso em 29/10/2020.

²⁸ AZAM, Rifat and Mazur, Orly, **Cloudy with a Chance of Taxation**, p.39. (November 26, 2018). Florida Tax Review, Forthcoming, SMU Dedman School of Law Legal Studies Research Paper No. 411. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3290444>. Acesso em 29/10/2020.

No Brasil, como referido, são fortemente difundidas as técnicas de redução simplificada, como imperativo da própria configuração da realidade brasileira, em que há uma defasagem ou insuficiência de estrutura administrativa tributária em face do volume de operações, em grande extensão territorial, além de alta complexidade da legislação tributária.

Em um momento em que a sociedade brasileira debate a reforma tributária, que deveria ser ampla e passar por todo o edifício do sistema tributário nacional, não se pode perder no meio da vasta abrangência de temas discutidos, problemas especificamente relacionados à economia digital.

Sabe-se que os debates de reforma tributária no Brasil gravitam em torno de questões que estão em estágios anteriores em relação a diversos outros países do mundo. O “salto de modernidade” necessário, passa, primeiramente, pela sistematização da tributação indireta no Brasil, por uma melhor equalização entre receitas oriundas da tributação direta e indireta, pela redução dos encargos sobre a folha de salários, dentre outros.

Mas, certamente, para que a nossa reforma tributária não nasça “velha”, deve-se ter no radar esses atuais debates do direito tributário internacional, que hoje são de interesse de todas as economias, sejam os países desenvolvidos ou em desenvolvimento. As propostas apresentadas de emenda constitucional em tramitação no Congresso Nacional carregam o linguajar e a base conceitual ainda calcadas nos modelos negociais da metade do século XX (as mesmas da Emenda 18/65 à Constituição de 1946) - urge que se atualize também o arcabouço conceitual.

Todas as economias sofrem erosão de suas bases tributárias pela atuação de um pequeno grupo de empresas, as chamadas gigantes de tecnologia, que atuam com total desprendimento dos territórios.

O reverso da moeda da falta de adequação das administrações tributárias à economia digital é o fato de que muitos operadores econômicos enfrentam incertezas, pesados encargos de conformidade e potencial dupla tributação, ao tentar cumprir suas obrigações tributárias.

Dentre as diversas propostas de reforma tributária, mas não em forma de emenda constitucional, foi apresentado projeto de lei que se refere à unificação das contribuições sociais aos Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-Cofins. Trata-se do Projeto de Lei 3887/2020.²⁹ No bojo dessa proposta (arts. 5º, 6º, 65, inciso V, e 72, inciso II) insere-se a inovação de responsabilização das plataformas digitais sediadas no exterior pelo recolhimento da nova contribuição, nas hipóteses de importações de mercadorias e serviços.

A responsabilidade tributária proposta nos moldes desse projeto de lei está em sintonia com as discussões mundiais sobre o tema e combate um problema que assola o País, que é uma das maiores bases de consumo no mundo para essa modalidade de operações.

²⁹ CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei 3887/2020**. 2020. Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>. Acesso em 29/10/2020.

A legislação tributária brasileira já se vale fortemente de técnicas de implementação de praticabilidade na fiscalização e arrecadação e nesse caso, estaria, em princípio, de acordo com o art.128 do Código Tributário Nacional, ao prever a responsabilidade tributária para aquele que embora não tenha realizado o fato gerador, é terceira pessoa vinculada.

Não se pode deixar de sublinhar, ainda, que a responsabilização tributária das plataformas de *marketplace* que até a pouco tempo era uma figura que inexistia no comércio internacional, é uma decorrência intuitiva e natural do modelo de negócio.

A relação que as plataformas mantêm com os negócios por ela intermediados, que, invariavelmente, não se limita à aproximação da oferta e demanda, permite que centralize e disponha de uma massa de dados que se coaduna perfeitamente às necessidades da arrecadação tributária. A possibilidade de gestão de dados e os algoritmos cada vez mais sofisticados das plataformas digitais, aliás, são a própria razão da existência dos seus negócios.

Os intermediários nas operações de comércio eletrônico, em geral, coletam, armazenam e atualizam informações relacionadas aos seus clientes e geralmente, possuem informações necessárias para o processamento de pagamento. Esses dados são, em regra, suficientes para o cumprimento da obrigação tributária no país do consumidor.

Por outro lado, apesar de, conceitualmente, não se verificar maiores óbices para essa responsabilidade tributária, o ponto mais sensível seria a forma de sua implementação, na medida em que para que se concretize, é preciso que plataformas que atuam em âmbito global, possam ser aptas a fazer o recolhimento de tributos considerando as regras de diversos países, sem que os custos de conformidade sejam tão pesados que inviabilizem o negócio.

3. REGISTROS SIMPLIFICADOS PARA INSTRUMENTALIZAR A RESPONSABILIDADE DAS PLATAFORMAS DE *MARKETPLACE*

A existência de modelos simplificados de registro e conformidade e na responsabilidade da plataforma digital é condição *sine qua non* para a implementação e sucesso da medida. Portanto, a OCDE é enfática sobre as questões relacionadas aos custos de conformidade, estabelecendo diretivas correlatas para os países que desejam estabelecer essas estruturas, cujas origens remontam à *Ottawa Conference on Eletronic Commerce*, de 1998.

Com a revolução do comércio eletrônico nos anos 90, o mundo passou a repensar as regras para a sua tributação. Em 1998 foi realizada a *Ottawa Conference on Eletronic Commerce*, pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, da qual se originou a *Ottawa Taxation Framework Conditions*. Na senda da Conferência de Ottawa, a OCDE ampliou o escopo de pesquisa, desenvolvendo as *International VAT/GST Guidelines*, para orientar a edificação da legislação interna dos países, com vistas à eliminação dos riscos de múltiplas tributações ou da não –tributação, na aplicação dos tributos indiretos no comércio internacional.³⁰

³⁰ OECD(2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris. Disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>. Acesso em 29/10/2020.

Para o comércio eletrônico intermediado pelas plataformas, a OCDE recomenda que as estruturas de conformidade observem os princípios estabelecidos pela *Ottawa Taxation Framework Conditions*, ao estruturar e implementar as medidas políticas e administrativas. Em linhas gerais, a condições estabelecidas em Ottawa são as seguintes³¹:

- Neutralidade: a tributação deve procurar ser neutra e equitativa entre as formas de comércio eletrônico e entre as formas convencional e eletrônica de comércio, de forma que os agentes econômicos se norteiem por considerações econômicas, não tributárias;
- Eficiência: os custos de conformidade das empresas e os custos administrativos para as autoridades fiscais devem ser minimizados na medida do possível;
- Certeza e simplicidade: as regras tributárias devem ser claras e simples de entender, para que os contribuintes possam antecipar as obrigações tributárias, podendo prever quando, onde e como o imposto deve ser contabilizado;
- Efetividade e justiça: a tributação deve exigir e viabilizar a quantidade adequada de imposto, devendo ser minimizado o potencial de evasão fiscal e mantendo medidas de contrapartida proporcionais aos riscos envolvidos;
- Flexibilidade: os sistemas tributários devem ser flexíveis e dinâmicos para que acompanhem o desenvolvimento tecnológico e comercial.

Assim, um sistema que permita a reunião dessas características em sua funcionalidade, é o grande desafio para o comércio eletrônico nesse estágio. E o resultado para a arrecadação com a implementação nesses termos, é demonstrada pela experiência europeia, que tem avançado no desenvolvimento tecnológico do portal para o cadastramento simplificado de IVA.

Na União Europeia o regime *Mini-One Stop Shop*, conhecido como MOSS, teve origem em 2004, ocasião em que a Comissão Europeia apresentou uma proposta legislativa para um novo regime de obrigações acessórias para empresas que operassem em mais de um Estado-Membro, designado por *One-Stop-Shop- OSS*.

Nesse regime os fornecedores B2C apenas precisam se registrar em um Estado-Membro, valendo-se de um único número de cadastro no IVA, de forma que o imposto seja cobrado à taxa do país de destino e a receita coletada pelo país de estabelecimento do fornecedor, mas enviada ao país de destino.

A proposta apenas foi aprovada no “*VAT Package*” de 2008, contudo, com menor abrangência do que inicialmente almejado. O regime restringiu-se a serviços fornecidos eletronicamente, sendo denominado, portanto, de *Mini-One-Stop-Shop – MOSS*, que entrou em vigor em 2015. Nos serviços tais como de telecomunicações, radiodifusão, hospedagem de *sites*, acesso a base de dados, *streaming* de músicas, fornecimento de *softwares*, jogos *on line*, ensino à distância, permitiu-se que os fornecedores se registrem em uma jurisdição, evitando assim a necessidade de se registrar para o IVA em cada

³¹ *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. A Report by the Committee on Fiscal Affairs*, 1998, p. 4. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf> . Acesso em 29/10/2020.

Estado-Membro em que possui clientes, conferindo grandes ganhos de arrecadação e redução de custos conformidade³².

O êxito do regime MOSS, reconhecido pela OCDE, determinou que seja um dos pilares para as próximas reformas no IVA europeu, ao lado de mecanismos de combate à fraude, maior consistência e menos burocracia. Quanto ao primeiro, a ideia é que se estenda o regime MOSS para modernizar o IVA ao comércio eletrônico B2C *crossborder* e nesses termos, está se incrementando o portal do IVA europeu, concebido como uma ferramenta simplificada para a cobrança do IVA no Estado do consumidor final, ampliando a abrangência do regime MOSS.³³

Em 2017, a União Europeia adotou novas regras sobre o IVA, incluindo-se comércio eletrônico B2C, a serem implementadas paulatinamente, com a previsão da aplicação estendida do regime MOSS para 2021. O comércio exterior de mercadorias será tratado como um “fornecimento tributável único” e o registro do IVA será efetivado através de um portal *online* uniforme no bloco. O vendedor cobrará o IVA no Estado de destino.

Para que possa ser viabilizada essa estrutura de recolhimento de tributos, em face da ausência de estabelecimento nos respectivos territórios dos fornecedores estrangeiros, são necessárias ferramentas tecnológicas, como cadastros perante as administrações tributárias do país do consumidor, como no MOSS, cujo cadastro é simplificado e *on line*.

O uso de tecnologia para registros simplificados e a responsabilidade tributária de intermediários das operações, têm sido o principal foco da União Europeia e dos trabalhos da OCDE, em grande parte em virtude do grande sucesso alcançado pelo sistema MOSS.

Nessa mesma toada, os Estados Unidos implementaram sistema de registro simplificados para arrecadação do *Retail Sale Tax- RTS*, como alternativa aos seus regimes de conformidade tradicionais, no *Streamlined Sales and Use Tax Agreement and remitting the tax on foreign suppliers* (SSUTA), que entrou em vigor em 2005. O SSUTA foi concebido para simplificar, modernizar as vendas e usar a administração tributária nos Estados para reduzir substancialmente a carga de conformidade tributária.

Embora o cadastramento no SSUTA seja voluntário, fornece uma série de incentivos para o registro, isenção de taxas de registro; procedimentos simplificados, maior possibilidade de compensação. Embora ainda não se tenha dados mais precisos sobre os efeitos desse mecanismo, já se apura incremento na arrecadação e granjeia adesão crescente entre as empresas.³⁴

³² COMISSÃO EUROPEIA DIREÇÃO-GERAL DA FISCALIDADE E DA UNIÃO ADUANEIRA FISCALIDADE INDIRETA E ADMINISTRAÇÃO FISCAL **Guia do minibalcão único do IVA**. Bruxelas, 2013. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/taxud-2013-01228-02-01-pt-tra-00-pt.pdf. Acesso em 29/10/2020.

³³ HADZHIEVA, Eli. **Impact of Digitalisation on International Tax Matters- Challenges and Remedies**, p.95-98. Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies Directorate-General for Internal Policies. Study requested by the European Parliament's Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance. February 2019. Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/cms-data/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publication.pdf>. Acesso em 29/10/2020.

³⁴ HELLERSTEIN, W., BUYDENS, S.; KOULOURI D. Simplified registration and collection mechanisms for taxpayers that are not located in the jurisdiction of taxation: A review and assessment, p.18. OECD Taxation

Observe-se que a Suprema Corte americana, em 2018, ao decidir o caso *Wayfair*³⁵, estabeleceu um novo paradigma de tributação indireta para o comércio eletrônico. Anteriormente a esse julgamento, entendia-se que as transmissões de bens realizadas por entidades não residentes, de forma remota, a consumidores de um estado a partir de outro estado (*online* ou antigamente, pelos correios) não estavam sujeitas ao imposto sobre o consumo, constituindo-se em uma espécie de benefício fiscal ao comércio *online*.

Contudo, no caso do estado *South Dakota versus Wayfair* (empresa de comércio *online* de produtos para o lar), entendeu-se que era injusta a impossibilidade de impor às entidades não residentes obrigatoriedade de cobrar, recolher e entregar o imposto ao Estado da venda, pois a explosão do comércio *online* provocou profunda erosão da base tributável, causando perda de receitas fundamentais para assegurar os serviços públicos.³⁶

A partir desse precedente, há uma profunda mudança de paradigma para a tributação indireta americana, seguindo-se a tendência global.

Outro ponto a se atentar é que a mudança nos procedimentos administrativos aduaneiros não deve gerar custos de conformidade demasiadamente onerosos para as plataformas, incentivar o cumprimento dos deveres instrumentais; ao mesmo tempo, devem ser concebidos desincentivos para a não-conformidade, como a interrupção do despacho simplificado e direcionamento para procedimentos ordinários de importação.

As medidas domésticas devem ser, ainda, amparadas por transparência nas comunicações, através da cooperação administrativa internacional, com compartilhamento de informações entre autoridades, como também para se estabelecer estratégias de comunicação para a conformidade das plataformas. A dificuldade de acesso a informações sobre obrigações tributárias para empresas que atuam comércio exterior eletrônico, em várias jurisdições, demanda a disponibilidade de orientações acessíveis e de fácil compreensão para os fornecedores estrangeiros.

A OMA reconhece os embaraços às administrações aduaneiras para a exigência de tributos relativa a um grande número de remessas de comércio exterior eletrônico de valor relativamente baixo, também emitiu algumas orientações aos países importadores, dentre as quais, modelos de estreita cooperação para troca de informações, modelos alternativos de cobrança de tributos específicos para essas operações, fornecimento de informações relevantes *online*, permissão de tipos de pagamento flexíveis, garantia de transparência em seus processos.

Da mesma forma, a OMA recomenda às aduanas, levando em consideração o rápido crescimento nos volumes de comércio exterior eletrônico, prazos curtos para

Working Papers, No. 39, OECD Publishing, Paris, 2018. Disponível em <https://doi.org/10.1787/64bcf5de-en>. Acesso em 29/10/2020.

³⁵ SUPREME COURT OF THE UNITED STATES. *South Dakota v. Wayfair, Inc., et al.* No. 17–494. Argued April 17, 2018—Decided June 21, 2018. Disponível em: https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf. Acesso em 29/10/2020.

³⁶ Sobre esse tema, CARVALHO, Filipe Covas. O Caso Wayfair: Conceito de Nexo nos EUA, Lições para a Tributação Directa e para a Tributação da Economia Digital. Revista Electrónica de Fiscalidade da Associação Fiscal Portuguesa- AFP (2019) Ano I – Número 1, Lisboa, 2019. Disponível em: <https://www.afp.pt/revista/edicoes/625-revista-electronica-de-fiscalidade-da-afp-ano-i-n-1-2019?start=7>. Acesso em 29/10/2020.

intervenção e falta de transmissão de dados oportuna e precisa em alguns modelos de negócios, soluções modernas e apropriadas que são mais eficazes para responder às expectativas da indústria e dos consumidores em termos de movimento seguro, protegido e rápido e entrega de remessas. Nesse sentido, recomenda procedimentos de desembaraço simplificados para liberação imediata de remessas de baixo risco na chegada ou partida, expansão do regime de Operador Econômico Autorizado (OEA) para comércio eletrônico, com acordos de reconhecimento mútuo no contexto do comércio exterior eletrônico.³⁷

Sob a perspectiva do Brasil, que tem a tradição de “privatizar” ou repassar aos particulares tarefas relativas à fiscalização e arrecadação que originariamente é da alçada administrativa, sem que se pondere, muitas vezes, aspectos sobre o custo e a complexidade envolvidas no desígnio, esse será um desafio.

A tradição brasileira, afinal, é de se “pagar para pagar tributos”, pois é pontuada de casos de repasse de custos de conformidade aos particulares, que culminaram na situação atual, em que uma empresa necessita manter departamentos fiscais inteiros, apenas para fazer frente ao atendimento de deveres instrumentais tributários.

Se a forma de instrumentalização da responsabilidade das plataformas for de alta complexidade e custo, suplantam-se os objetivos de efetividade, simplicidade, justiça, segurança jurídica e neutralidade.

Nesse ponto, é necessário ressaltar que embora as plataformas de *marketplaces*, em regra, possuam já todos os dados necessários para o recolhimento da obrigação tributária, a própria OCDE alerta sobre a heterogeneidade nas suas funcionalidades.

Em outras palavras, há limites para a atribuição da responsabilidade tributária e aplicação do princípio da praticabilidade, que é a avaliação da efetiva vinculação da plataforma ao fato gerador, pois poderá haver casos que não se detenha dados suficientes das operações, tornando extremamente onerosos os custos de conformidade.

De acordo com o já mencionado estudo promovido pela OCDE³⁸, os registros simplificados promovem alto nível de conformidade, em situações em que uma jurisdição tem autoridade limitada quanto à exigibilidade de exigir a obrigação tributária. Por outro lado, enfatiza o fato de que deve haver proporcionalidade na imposição de encargos administrativos, especialmente para pequenas empresas e tendo em conta os pequenos valores das operações geralmente envolvidos.

A tecnologia, ao possibilitar esses registros simplificados, é a resposta para esse cenário. Verifica-se que muitas empresas que atuam no comércio internacional, especialmente as grandes, desejam cumprir adequadamente as suas obrigações tributárias e manter uma boa imagem perante a opinião pública. A disponibilização de instrumental que possibilite esse objetivo, portanto, é desejado por muitos contribuintes, que anseiam por tecnologia que facilite.

³⁷ WCO Cross-Border E-Commerce Framework Of Standards, p.8. Disponível em: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/ecommerce/wco-framework-of-standards-on-crossborder-ecommerce_en.pdf?la=en

³⁸ HELLERSTEIN, W., BUYDENS, S.; KOULOURI D. Simplified registration and collection mechanisms for taxpayers that are not located in the jurisdiction of taxation: A review and assessment, p.18. OECD Taxation Working Papers, No. 39, OECD Publishing, Paris, 2018. Disponível em <https://doi.org/10.1787/64bcf5de-en>. Consultado em 23/07/2020.

Por outro lado, também nas situações de fraude e evasão fiscal, grandes resultados podem ser alcançados com a utilização de tecnologia, acompanhadas de outras ferramentas necessárias à disposição das autoridades fiscais, incluindo medidas legislativas de aplicação efetiva, estribadas em consultas aos próprios contribuintes, além da busca pela cooperação internacional.³⁹

CONCLUSÕES

O trabalho teve como escopo analisar técnica de tributação que confere melhores condições de adaptação à economia digital, à luz do princípio da praticabilidade, das peculiaridades do comércio eletrônico, dos debates internacionais e da reforma tributária brasileira.

E a partir dessas ponderações, volta-se para as propostas de reforma tributária brasileira, que deve incorporar as soluções para o enfrentamento dos desafios surgidos com a economia digital.

Nesse contexto, embora alguns de debates sobre a tributação da economia digital sejam extremamente controversos, o tema da responsabilização tributária das plataformas digitais não enfrenta resistências, além de ser eficaz como instrumento de arrecadação, em um setor que sofre de crescente evasão fiscal.

Mencionou-se, da mesma forma, a relevância de introdução de medidas nesses moldes, para proteger as empresas domésticas, em particular os varejistas de lojas presenciais, o comércio *brick and mortar*, que vem se submetendo a forte concorrência agressiva.

O comércio através das plataformas digitais será cada vez mais presente, seja porque as tecnologias permitem que a cada dia surjam novas funcionalidades e possibilidades de negócios intermediados por esses sistemas, seja porque a sociedade global adere a esse tipo de comércio de forma crescente. Sobre o último aspecto, além do acesso maior a tecnologias, a pandemia causada pela COVID-19 impôs mudanças de hábitos, incluindo a adesão maciça ao comércio eletrônico, que possivelmente serão permanentes.

O Brasil é um país com adesão crescente ao comércio eletrônico, sofrendo erosão das suas bases tributárias em virtude dos novos modelos de negócio surgidos com a economia digital. No bojo da reforma tributária, que está na pauta, devem também ser discutidos mecanismos de adaptação das regras tributárias aos avanços tecnológicos.

Sobre a questão apresentada da responsabilidade tributária das plataformas digitais de *marketplace* pelo recolhimento da obrigação tributárias referente às operações que intermedia, essa é uma decorrência natural atrelada ao protagonismo que exerce nessas operações de comércio eletrônico. As plataformas, precisamente porque são grandes detentoras e gestoras de dados, não somente promovem a intermediação comercial propriamente dita, como viabilizam a sua efetiva concretização, ao oferecer diversas funcionalidades e garantias aos usuários.

³⁹ OECD. *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*, 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.pdf>. Acesso em 22.10.2020.

No Brasil o sistema da nota fiscal eletrônica possibilita a transferência dados de alta qualidade para autoridades fiscais, o que é a matéria-prima fundamental para o desenvolvimento de registro simplificados que gerem baixos custos de conformidade aos operadores econômicos e que combatem a evasão fiscal, por meio de inteligência artificial e outras ferramentas tecnológicas.

Ademais, para que se legitime essa estrutura de tributação é necessário que os cadastros administrativos sejam simplificados e que não gerem ônus desproporcionais às plataformas, afetando a neutralidade tributária, a eficiência, a segurança jurídica, a igualdade, nessas operações e o próprio desenvolvimento da economia digital.

REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto de Souza. Teoria da Igualdade Tributária. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015.
- AZAM, Rifat and Mazur, Orly, *Cloudy with a Chance of Taxation*. (November 26, 2018). *Florida Tax Review, Forthcoming, SMU Dedman School of Law Legal Studies Research Paper No. 411*, Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3290444>. Acesso em 29/10/2020.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4ªed., São Paulo: Noeses, 2007, p.555.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei 3887/2020. 2020. Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>. Acesso em 29/10/2020.
- CARVALHO, Filipe Covas. O Caso Wayfair: Conceito de Nexu nos EUA, Lições para a Tributação Directa e para a Tributação da Economia Digital. Revista Electrónica de Fiscalidade da Associação Fiscal Portuguesa- AFP (2019) Ano I – Número 1, Lisboa, 2019. Disponível em: <https://www.afp.pt/revista/edicoes/625-revista-electronica-de-fiscalidade-da-afp-ano-i-n-1-2019?start=7> . Acesso em 29/10/2020.
- COMISSÃO EUROPEIA DIREÇÃO-GERAL DA FISCALIDADE E DA UNIÃO ADUANEIRA FISCALIDADE INDIRECTA E ADMINISTRAÇÃO FISCAL Guia do minibalcão único do IVA. Bruxelas, 2013. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/taxud-2013-01228-02-01-pt-tra-00-pt.pdf . Acesso em 29/10/2020.
- COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e Justiça Tributária. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 53.
- DERZI, Mizabel de Abreu Machado. Legalidade Material, Modo de Pensar “Tipificante” e Praticidade no Direito Tributário. Justiça Tributária – direito do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. I Congresso Internacional de Direito Tributário do Instituto de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998, p.638.
- _____. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 338.
- EBRILL, Liam; KEEN et. al. *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001, p.176.
- FRÍAS, Ángeles García. *La tributación indirecta del comercio electrónico en la Unión Europea a raíz de la Directiva 2002/38/CE*. TÓRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Internacional Aplicado – Vol.II, São Paulo: Quartier Latin, 2003, p.509.

HADZHIEVA, Eli. *Impact of Digitalisation on International Tax Matters- Challenges and Remedies*, p.95-98. Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies Directorate-General for Internal Policies. Study requested by the European Parliament's Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance. February 2019.

Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publication.pdf> . Acesso em 29/10/2020.

HELLERSTEIN, W., BUYDENS, S.; KOULOURI D. Simplified registration and collection mechanisms for taxpayers that are not located in the jurisdiction of taxation: A review and assessment, p.18. OECD Taxation Working Papers, No. 39, OECD Publishing, Paris, 2018. Disponível em <https://doi.org/10.1787/64bcf5de-en>. Acesso em 29/10/2020.

INTERNATIONAL POST CORPORATION (IPC). *Cross-Border E-Commerce Shopper Survey 2018*; Disponível em: <https://www.ipc.be/services/markets-and-regulations/cross-border-shopper-survey/2018> . Acesso em 29/10/2020.

MANKIWI, N.Gregory. *Introdução à Economia: princípios de micro e macroeconomia*, 2ª ed., Rio de Janeiro: Elsevier, 2001, p.66.

OECD. *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. A Report by the Committee on Fiscal Affairs*, 1998, p.4. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf> . Acesso em 29/10/2020.

_____. *Inclusive Framework*. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/> Acesso em 29/10/2020.

_____. *International VAT/GST Guidelines*, OECD, 2017. Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>. Acesso em 29/10/2020.

_____. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en> . Acesso em 29/10/2020.

_____. *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*, 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.pdf> Acesso em 29/10/2020

_____. *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD, Paris, 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf> . Acesso em 29/10/2020

RITTNER, Daniel e Andréa Jubé. *Correios subsidiam 'camelô eletrônico'*. *Valor Econômico*, de 12/03/2018. Disponível em: <https://valor.globo.com/empresas/noticia/2018/03/12/correios-subsidiam-cameloeletronico.ghtml> . Acesso em 29/10/2020

SEGURA, José Sevilla. *Política y Técnica Tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2004;

SULLIVAN, Clara K., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*. Tradução de Antonio García de Blas. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1978.

SUPREME COURT OF THE UNITED STATES. *South Dakota v. Wayfair, Inc., et al.* No. 17–494. Argued April 17, 2018—Decided June 21, 2018. Disponível em: https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf . Acesso em 29/10/2020.

TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário. trad. Brandão Machado. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. Coord. Brandão Machado. São Paulo: Saraiva, 1984.

VILANOVA, Lourival. Causalidade e Relação no Direito. 4ª ed. rev.amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION (WCO) *Cross-Border E-Commerce Framework Of Standards*, 2018, p.08. Disponível em: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/ecommerce/wco-framework-of-standards-on-crossborder-ecommerce_en.pdf?la=en Acesso em 29/10/2020.

XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p.226-230.