

TORNANDO AS PLATAFORMAS DIGITAIS RESPONSÁVEIS PELO IVA E PELOS DIREITOS DE IMPORTAÇÃO: TEMPOS DE DESESPERO EXIGEM MEDIDAS DESESPERADAS, MAS E QUANTO A VERIFICAÇÕES E BALANÇOS ADEQUADOS?^{1 2}

MADELEINE MERKX³

RESUMO: Após as obrigações impostas às plataformas de acordo com as regras de comércio eletrônico do IVA que entraram em vigor em 1º de julho de 2021, a Comissão Europeia, no âmbito da reforma aduaneira, propôs impor a obrigação de pagar os direitos de importação às plataformas como importador considerado. Nesta contribuição, a autora analisa as obrigações propostas, incluindo aquelas originalmente incluídas na proposta do IVA na era digital (VIDA). Ela responde à pergunta sobre até que ponto as plataformas são capazes de lidar com essas obrigações e se elas criam problemas indesejados com relação à concorrência.

PALAVRAS-CHAVE: IVA; Direitos de importação; Plataformas digitais; Importador; Fornecedor considerado; Vendas à distância; Modelos de negócios; Concorrência.

ABSTRACT: Following the obligations put on platforms under the VAT e-commerce rules that entered into application on 1 July 2021 the European Commission under the Customs reform has proposed to put the obligation to pay import duties on platforms as deemed importer. In this contribution the author

468

¹ Artigo originariamente publicado na *EC Tax Review*, Issue 5, pp. 185-196, disponível em <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/EC+Tax+Review/33.2/ECTA2024021>

² Texto revisado por Marcos Correia Piqueira Maia (Doutorando em Direito Tributário pela Universidad Complutense de Madrid. Mestre em Direito Tributário pela Universidade Cândido Mendes. Graduado em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro. Professor convidado na Pós-Graduação em Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro (FGV Rio) e do Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (IBMEC Rio). Membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Membro da Comissão Especial de Defesa do Contribuinte e Política Fiscal da OAB/RJ. Membro da Comissão Especial de Direito Aduaneiro da OAB/RJ. Sócio do Maneira Advogados.) e Luciana Silveira Ardente (Doutoranda, Mestre e Graduada em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, com o apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - CAPES. Pesquisadora do Laboratório de Estudos Institucionais – LETACI/PPGD/UFRJ e do Laboratório de Cenários Jurídicos – LACENJUR/FND/UFRJ. Professora universitária e advogada responsável pela Assessoria Acadêmica do Maneira Advogados.)

³ Professora de Impostos Indiretos no Departamento de Direito Tributário da Erasmus *School of Law*, da *Erasmus University Rotterdam* e sócia do *Tax Research Center* da BDO the Netherlands.



analyses the proposed obligations, including those originally included in the VAT in the digital age (VIDA) proposal. She answers the question to what extent platforms are able to deal with these obligations and whether they create undesired issues as regards competition.

KEYWORDS: VAT; Import duties; Platform; Importer, Deemed supplier; Distance sales; Business models; Competition.

INTRODUÇÃO

Em 17 de maio de 2023, a Comissão Europeia adotou sua proposta sobre a Reforma Aduaneira⁴. Um dos elementos da proposta é a obrigação de as plataformas pagarem direitos de importação sobre vendas à distância de países terceiros como um importador considerado. Elas também devem fornecer informações às autoridades alfandegárias. Sem dúvida, a implementação de uma cláusula de isenção para plataformas de acordo com as regras de comércio eletrônico do IVA que entraram em vigor em 1º de julho de 2021 e os sucessos alcançados com as regras⁵ foram a inspiração para estender as obrigações das plataformas à área de direitos de importação. No entanto, pode-se questionar se todas as plataformas de comércio eletrônico que estão no escopo das disposições propostas para plataformas no âmbito da Reforma Aduaneira são capazes de lidar com essas novas obrigações, considerando que o papel fundamental das plataformas é permitir que as partes obtenham ganhos com o comércio ou outras

⁴ A reforma aduaneira consiste em três propostas: uma proposta de regulamento que estabelece o Código Aduaneiro da União e a Autoridade Aduaneira da União Europeia, revogando o Regulamento (UE) 952/2013 (: Proposta de alteração do UCC), COM (2023) 258, uma proposta de alteração da diretiva do IVA (Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às regras do IVA relativas aos sujeitos passivos que facilitam as vendas à distância de bens importados e à aplicação do regime especial de vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros e de regimes especiais de declaração e pagamento do IVA de importação, COM (2023), 262) e a proposta de tratamento tarifário simplificado (Proposta de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (CEE) nº 2658/87 no que diz respeito à introdução de um tratamento tarifário simplificado para as vendas à distância de mercadorias e o Regulamento (CE) nº 1186/2009 no que diz respeito à eliminação do limiar de isenção de direitos aduaneiros, COM (2023), 259). Uma visão geral das alterações propostas pode ser encontrada em uma comunicação (Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comitê Econômico e Social Europeu, Reforma Aduaneira: Levando a União Aduaneira para o próximo nível, COM (2023), 257, a seguir: Comunicação).

⁵ Consulte o anúncio de notícias de 23 de maio de 2022, *New EU VAT Rules for E-commerce: Updated Revenue Figures Point to a Successful Implementation*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/new-eu-vat-rules-e-commerce-updated-revenue-figures-point-success-ful-implementation-2022-05-23_en (acessado em 11 de setembro de 2024).

interações, reduzindo os custos de transação para se encontrarem e interagirem⁶. Ao mesmo tempo, o mercado em que operam exige uma análise cuidadosa da precificação para ambos os lados do mercado (nesse caso, vendedores e compradores) devido aos efeitos diretos⁷ e indiretos⁸ da rede⁹. Nem todos os custos adicionais gerados pelas obrigações podem, portanto, ser simplesmente incorporados aos preços cobrados de um ou de ambos os lados do mercado. Esta contribuição trata dessa questão com base nas regras atuais do IVA e na experiência com a disposição de dedução do IVA aplicável a partir de 1º de julho de 2021. Ela também considera a interação entre a proposta de Reforma Aduaneira e a proposta original do IVA na Era Digital (VIDA)¹⁰. A proposta original incluía a aplicação

⁶ David S. Evans & Richard Schmalensee, *The Industrial Organization of Markets With Two-Sided Platforms*, em *Platform Economics: Essays on Multi-Sided Businesses* 9 (2011) Competition Policy International (David S. Evans).

⁷ Veja Luca Fraccascia, *Quantifying the Direct Network Effect for Online Platforms Supporting Industrial Symbiosis: An Agent-based Simulation Study*, 170 *Ecological Econ.* 106587 (2020), doi: 10.1016/j.ecolecon.2019.106587: Um efeito de rede direto significa que o valor de um serviço aumenta para um usuário se mais usuários utilizarem o serviço. Por exemplo, para um usuário de telefone, o serviço de telecomunicação aumentará de valor se mais pessoas tiverem um telefone.

⁸ Consulte Guowei Dou, Kun Wei, Lijun Maa e Xudong Lin, *Dynamic Competition and Market Structure for Platform-Based Products: Roles of Product Quality and Indirect Network Effect*, 31 *Int'l Trans. in Op. Res.* 3246 (2024), doi: 10.1111/itor.13450: Os efeitos indiretos da rede ocorrem quando a utilidade de um em um lado do mercado aumenta com o número de usuários no outro lado do mercado. Por exemplo, quando mais consumidores compram um smartphone, isso beneficia os desenvolvedores de aplicativos, pois é de se esperar que eles tenham um volume de negócios maior.

⁹ Evans & Schmalensee, *supra* 3, em 10.

¹⁰ A proposta consiste em três propostas separadas para alterar a Diretiva IVA (Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às regras do IVA para a era digital, COM/2022/701 final), o Regulamento de Execução do IVA (Proposta de Regulamento de Execução do Conselho que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que diz respeito aos requisitos de informação para determinados regimes de IVA, COM/2022/704 final) e o Regulamento sobre Cooperação Administrativa no domínio do IVA (Proposta de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 no que diz respeito aos acordos de cooperação administrativa em matéria de IVA necessários para a era digital, COM/2022/703 final). Em 8 de maio de 2024, foi publicado um texto com promessa dessas propostas para a Diretiva IVA (Bruxelas, 8 de maio de 2024, 9681/24, FISC 105, ECOFIN 556), o Regulamento de Implementação do IVA (Bruxelas, 3 de maio de 2024, , FISC 107, ECOFIN 558) e o regulamento sobre cooperação administrativa (Bruxelas, 8 de maio de 2024, 9683/24, FISC 106, ECOFIN 557). Os Estados-Membros UE ainda não chegaram a um acordo sobre as propostas, e a Estônia usou seu veto durante as reuniões do Ecofin de maio e junho de 2024. Para uma análise abrangente das propostas originais, consulte M. Merckx et al., *VAT in the Digital Age Package: Viva La ViDA or Livin' La ViDA*

obrigatória do *Import One Stop Shop* (IOSS) (veja uma explicação sobre esse esquema na seção 2.1). No entanto, essa parte da proposta foi abandonada para ser discutida no contexto da reforma alfandegária¹¹. No entanto, ela não está fora de cogitação e, portanto, ainda é importante analisá-la. A pergunta de pesquisa a ser respondida nesta contribuição é: Quais são as obrigações para as plataformas que facilitam o fornecimento B2C de produtos provenientes de fora da UE se as medidas propostas na Reforma Aduaneira e a proposta original do VIDA forem adotadas?

A estrutura deste artigo é a seguinte. Na seção 2, primeiro descrevo as regras atuais do IVA aplicáveis às plataformas e as alterações propostas na proposta original da VIDA. A seção 3 aborda as regras propostas para as plataformas no âmbito da Reforma Aduaneira. A seção também aborda o tratamento tarifário simplificado proposto para a classificação de mercadorias de comércio eletrônico. Ambas as seções abordam apenas as obrigações das plataformas na medida em que abrangem mercadorias de fora da UE. Em seguida, a Seção 4 descreve o modelo de negócios das plataformas e o mercado em que operam, enquanto a Seção 5 aborda especificamente sua capacidade de lidar com as obrigações propostas pela Reforma Aduaneira e pela proposta original do VIDA. A seção 6 apresenta uma conclusão resumida.

2. OBRIGAÇÕES DAS PLATAFORMAS DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO ATUAL E A FUTURA DO IVA

2.1. TRATAMENTO DADO PELO IVA ÀS VENDAS À DISTÂNCIA FORA DA UNIÃO EUROPEIA DE ACORDO COM AS REGRAS DE COMÉRCIO ELETRÔNICO

De acordo com o artigo 33 da Diretiva IVA, o local de entrega das vendas à distância de mercadorias importadas de territórios ou países terceiros para um Estado-Membro que não seja o local de expedição ou transporte das mercadorias para o cliente, é o local onde as mercadorias estão localizadas no momento em que a expedição ou o transporte termina, Artigo 33 (b) da Diretiva IVA. Uma venda à distância de mercadorias importadas de territórios ou países terceiros é definida pelo Artigo 14 (4) (2) da VAT Directive. De acordo com essa disposição, há três condições para que as regras de venda à distância sejam aplicadas:

- (1) Um fornecimento de bens que não seja o fornecimento de um novo meio de transporte ou bens fornecidos após a montagem ou instalação.

Loca?, 32(3) EC Tax Rev. 127-141 (2023), doi: 10.54648/ECTA2023018 e M. Merckx et al., *VAT in the Digital Age Package: Singling Out the Single VAT Registration*, 32(4) EC Tax Rev. 172-182 (2023), doi: 10.54648/ECTA2023022.

¹¹ Secretaria Geral do Conselho para o Comitê de Representantes Permanentes/Conselho, VAT in the Digital Age - Progress report, Bruxelas, 24 de novembro de 2023, 15877/23, em 6.

- (2) Expedição ou transporte por ou em nome do fornecedor, inclusive quando o fornecedor intervém indiretamente no transporte ou expedição das mercadorias¹².
- (3) O cliente é uma pessoa que não é sujeito passivo ou um sujeito passivo cujas aquisições intracomunitárias não estão sujeitas ao IVA (sujeitos passivos que fazem apenas entregas isentas e que não adquiriram bens de outros Estados-Membros por mais de 10.000 euros no ano corrente ou no ano anterior).

Foi criado um esquema especial para evitar o registro de IVA do fornecedor no Estado Membro da UE do cliente. Esse chamado *Import One Stop Shop* ou IOSS permite que o fornecedor informe o IVA devido sobre todos os fornecimentos em uma única declaração mensal de IVA. Caso o esquema seja usado, o Artigo 33 (c) da Diretiva IVA estipula que o local de fornecimento de vendas à distância de mercadorias importadas de territórios ou países terceiros para o Estado Membro no qual termina a expedição ou o transporte das mercadorias para o cliente é esse Estado Membro da UE. Portanto, se um fornecedor optar por usar o IOSS, todas as vendas à distância estarão sujeitas ao IVA no país do cliente. O fornecedor recebe um número especial de IVA IOSS. Mediante a apresentação desse número IOSS à alfândega, será concedida uma isenção de IVA na importação. Deve-se observar que, atualmente, apenas a validade do número IOSS é verificada pela alfândega. Isso faz sentido porque a pessoa que importa as mercadorias não precisa necessariamente ser o fornecedor. No entanto, a verificação apenas da validade do número IOSS também cria a possibilidade de cometer fraudes por meio do sequestro do número IOSS de outro fornecedor¹³. É um fato bem conhecido que os números IOSS da Amazon (consulte a seção 2.2 sobre plataformas) estão à vista de todos¹⁴. Alguém com más intenções poderia facilmente usar o número IOSS da Amazon, por exemplo, para importar as mercadorias. Ele receberá a isenção do IVA de importação se o número for válido, enquanto não cobrará nem pagará nenhum IVA sobre o fornecimento subjacente. Negócios estabelecidos fora da UE devem, em princípio¹⁵, nomear um intermediário da UE para fazer uso do IOSS. O IOSS só

¹² Esse conceito é explicado pelo Art. 5a do Regulamento de Implementação do IVA.

¹³ Veja também M. Lamensch, *European Union - Rendering Platforms Liable to Collect and Pay VAT on B2C Imports: A Silver Bullet?*, 29(2) Int'l VAT Monitor (2018), doi: 10.59403/3msxrka.

¹⁴ Uma simples pesquisa no Google usando os termos Amazon e IOSS number resulta em um site em que os números IOSS das entidades da Amazon estão listados, <https://sellercentral-europe.amazon.com/seller-forums/discussions/t/34b7f42ded3935c0191993d886265ff7> (acessado em 10 de julho de 2024).

¹⁵ Essa exigência não se aplica a sujeitos passivos estabelecidos em um país terceiro com o qual a União tenha celebrado um acordo de assistência mútua de escopo semelhante ao da Diretiva

pode ser usado para mercadorias que tenham um valor intrínseco não superior a 150 euros. Os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo estão excluídos.

Em relação às novas regras do IVA para o comércio eletrônico, também foi feita uma alteração na legislação alfandegária. Artigo 221 (4) foi adicionado à Lei de Implementação 2015/2447 do UCC (Código Aduaneiro da União), que estabelece que os fornecedores que não utilizam o IOSS não podem liberar mercadorias com valor não superior a 150 euros para livre circulação em um Estado-Membro da UE diferente do Estado-Membro de destino. Em vez disso, essas mercadorias devem ser submetidas a um procedimento alfandegário e liberadas para livre circulação Estado Membro da UE de destino.

Se a legislação alfandegária e do IVA for aplicada simultaneamente, as vendas à distância de mercadorias de fora da UE com um valor não superior a 150 euros podem ser tratadas de duas maneiras:

(1) Se o fornecedor usar o IOSS, os fornecimentos de mercadorias estarão sujeitos ao IVA no Estado Membro da UE do destinatário. O fornecedor informará essas vendas por meio de uma única declaração de IVA. Ele também pode liberar mercadorias para livre circulação em um Estado Membro da UE diferente do Estado Membro da UE de destino. Na importação, quando o número IOSS é apresentado à alfândega, aplica-se uma isenção de IVA na importação.

(2) Se o fornecedor não usar o IOSS, ele só terá permissão para liberar as mercadorias para livre circulação no Estado Membro da UE de destino. Lá, a importação estará sujeita ao IVA. Se, como é a prática comum, as mercadorias forem importadas em nome cliente, esse IVA será cobrado pelo agente alfandegário do cliente, que não poderá deduzir esse IVA, por ser uma pessoa não tributável (ou pessoa tributável que faz apenas fornecimentos isentos). A entrega de mercadorias não estará no escopo do Artigo 33 (b)¹⁶ ou (c)¹⁷ da Diretiva IVA, nem o Artigo 32 (segunda frase)¹⁸ da Diretiva IVA se aplicará, tornando a entrega sujeita ao IVA no país de partida, o país não pertencente à UE. Para declarar o IVA na importação, pode ser usado um acordo especial que permite uma declaração mensal e um adiamento do pagamento até a metade do mês seguinte ao mês da importação, artigos 369y-369zb da Diretiva IVA. Se as mercadorias forem importadas em nome do fornecedor, ele precisará pagar o IVA de

2010/24/UE do Conselho e do Regulamento 904/2010 e que realizem vendas à distância de mercadorias provenientes desse país terceiro.

¹⁶ Essa disposição é anulada pelo Art. 221 (4) da Lei de Implementação do UCC 2015/2447 se o IOSS não for usado, pois não é mais possível liberar mercadorias para livre circulação em um Estado-Membro UE diferente do Estado-Membro de destino.

¹⁷ Essa disposição só se aplica se o IOSS for usado.

¹⁸ Porque essa disposição só se aplica se o fornecedor for responsável pelo IVA de importação.

importação que é dedutível. A entrega subsequente à pessoa que não é sujeito passivo é uma entrega local sujeita ao IVA no Estado Membro de importação, de acordo com o Artigo 32, segunda frase, da Diretiva IVA. Aplicada simultaneamente, essa legislação garante que o cliente pague o IVA em seu próprio Estado Membro da UE, seja para o fornecedor ou por meio do agente alfandegário como IVA de importação.

2.2. REGRAS PARA AS PLATAFORMAS

Uma grande parte das vendas à distância é realizada por meio de plataformas de comércio eletrônico. Antes da adoção das regras do IVA para o comércio eletrônico, que entraram em vigor em 1º de julho de 2021, alguns Estados-Membros da UE consideravam essas plataformas solidariamente responsáveis pelo pagamento do IVA em determinadas condições¹⁹. De acordo com o sétimo trecho do preâmbulo da Diretiva 2017/2455²⁰, essas medidas eram insuficientes para garantir a cobrança efetiva e eficiente do IVA. Para atingir esse último objetivo e reduzir os encargos administrativos para os vendedores, as administrações tributárias e os consumidores, foi adotada uma cláusula de *deeming*. De acordo com essa disposição, a pessoa que facilita as vendas à distância de mercadorias por meio de uma plataforma é considerada como tendo adquirido e fornecido as mercadorias vendidas na plataforma e será a pessoa responsável pelo pagamento do IVA sobre a venda à distância. A disposição de *deeming* se aplica somente a determinados fornecimentos, incluindo vendas à distância de mercadorias importadas de territórios ou países terceiros em remessas de valor intrínseco não superior a 150 euros. Para essas vendas à distância facilitadas por uma plataforma, considera-se que a plataforma recebeu e forneceu essas mercadorias nos termos do Artigo 14a (1) da Diretiva IVA, criando assim duas entregas tributáveis para fins de IVA. O Artigo 5d do Regulamento de Implementação do IVA estabelece que a plataforma deve considerar a pessoa que vende as mercadorias por meio da plataforma como um sujeito passivo e a pessoa que compra as mercadorias como uma pessoa não tributável. Isso significa que se aplicam presunções refutáveis que tornam a disposição de *deeming* aplicável, porque as regras de venda à distância só se aplicam se o destinatário da entrega for uma pessoa que não seja sujeito passivo. Cabe à

¹⁹ Para obter mais informações sobre esses regimes de responsabilidade, consulte: Anne Janssen, *The Problematic Combination of EU Harmonized and Domestic Legislation Regarding VAT Platform Liability*, 32(5) Int'l VAT Monitor (2021), doi: 10.59403/1he7gqc.

²⁰ Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a obrigações relativas ao imposto sobre o valor agregado para prestações de serviços e vendas à distância de bens, JO L 348 de 29 de dezembro de 2017, p. 7-22.

plataforma refutar a presunção para evitar a responsabilidade. De acordo com o Artigo 36b da Diretriz do IVA, a expedição ou o transporte das mercadorias deve ser atribuído à entrega feita pela plataforma ao consumidor, tornando essa entrega uma venda à distância.

De acordo com as regras atuais, a plataforma tem a opção de usar ou não o IOSS. Portanto, são possíveis dois tipos diferentes de tratamento do IVA:

(1) A plataforma optou por usar o IOSS. Nessa situação, o fornecimento do fornecedor subjacente para a plataforma está sujeito ao IVA no país de partida, ou seja, o país não pertencente à UE e, portanto, fora do escopo do IVA da UE. O fornecimento da plataforma para o consumidor está sujeito ao IVA no Estado Membro da UE do consumidor. A plataforma informará esse IVA em sua declaração IOSS e, na importação, poderá ser concedida uma isenção se o número IOSS da plataforma for apresentado à alfândega.

(2) A plataforma não optou por usar o IOSS. Aqui também o fornecimento do fornecedor subjacente para a plataforma está sujeito ao IVA no país fora da UE e, portanto, fora do escopo do sistema de IVA da UE. Na prática, as mercadorias são importadas em nome do consumidor. Se esse for o caso, o fornecimento pela plataforma ao consumidor estará sujeito ao IVA no país de origem das mercadorias, ou seja, o país não pertencente à UE, porque nem a alínea (b) nem a alínea (c) do artigo 33 da Diretiva IVA se aplicam, enquanto o artigo 32 (segunda frase) da Diretiva IVA também não se aplica, porque não é a plataforma que importa as mercadorias. As mercadorias só podem ser liberadas para livre circulação no Estado Membro da UE do consumidor, onde o consumidor paga o IVA de importação que não pode deduzir.

O fato de o IOSS ser opcional significa que a plataforma pode escapar da responsabilidade pelas vendas à distância se não optar por usar o IOSS²¹.

A plataforma só estará no escopo da disposição de *deeming* se facilitar um fornecimento. O Artigo 5b do Regulamento de Implementação do IVA afirma que facilitar significa o uso de uma interface eletrônica para permitir que um cliente e um fornecedor que ofereça mercadorias para venda por meio da interface eletrônica entrem em contato, o que resulta em um fornecimento de mercadorias por meio dessa interface eletrônica. É importante observar que só pode haver uma plataforma que facilite, pois é necessário que um fornecimento de mercadorias ocorra por meio da interface eletrônica. Se as três condições cumulativas a seguir

²¹ Mais sobre essa questão: M. M. W. D. Merckx, *Nieuwe btw-regels voor e-commerce: platform kiest zelf voor btw-plicht* (Novas regras de IVA para o comércio eletrônico: a plataforma escolhe a própria responsabilidade), NLF-W 2021/11.

forem atendidas, considera-se que uma plataforma não facilita: (1) a plataforma não estabelece (in)diretamente nenhum dos termos e condições sob os quais a entrega de mercadorias é feita, (2) a plataforma não está (in)diretamente envolvida na autorização da cobrança ao cliente em relação ao pagamento feito e (3) a plataforma não está (in)diretamente envolvida no pedido ou na entrega das mercadorias. Um sujeito passivo não se enquadra no escopo da disposição de dedução se apenas fornecer (1) o processamento de pagamentos em relação fornecimento de mercadorias, (2) a listagem ou a publicidade de mercadorias ou (3) o redirecionamento ou a transferência de clientes para outras interfaces eletrônicas em que os produtos são oferecidos para venda sem qualquer intervenção adicional no fornecimento.

O Artigo 5c do Regulamento de Implementação do IVA oferece alguma proteção legal no que diz respeito à responsabilidade das plataformas. Ele afirma que a plataforma não deve ser responsabilizada pelo pagamento do IVA que exceda o IVA que a plataforma declarou e pagou sobre os fornecimentos se três condições forem atendidas: (1) a plataforma depende de informações fornecidas pelos fornecedores subjacentes ou outros terceiros para declarar e pagar corretamente o IVA, (2) as informações estão erradas e (3) o sujeito passivo pode demonstrar que não sabia e não poderia saber razoavelmente que essas informações estavam incorretas. A disposição atribui à plataforma o ônus de provar um fato negativo e não protege a plataforma nos casos em que ela erroneamente acreditou que não era responsável. Em minha opinião, essa disposição, portanto, não protege adequadamente as plataformas de responsabilidades que elas não poderiam ter previsto de forma razoável²².

2.3. IMPLICAÇÕES DO IVA NA ERA DIGITAL (ViDA) E DA REFORMA ALFANDEGÁRIA

Ambas as propostas referentes ao ViDA e à Reforma Aduaneira incluem mudanças que afetam as plataformas. Neste artigo, discutirei apenas as alterações propostas que afetam as vendas à distância de mercadorias de terceiros países ou territórios. De acordo com o ViDA, isso incluía originalmente uma aplicação obrigatória do IOSS para plataformas. As plataformas não poderiam, portanto, se eximir de sua responsabilidade ao importar mercadorias em nome do consumidor e não usar o IOSS (consulte a seção 2.2). Essa alteração proposta foi retirada da proposta ViDA e agora será discutida no contexto da reforma alfandegária²³. De acordo com a reforma alfandegária, a responsabilidade prevista no artigo 14a da Diretiva IVA é estendida para abranger mercadorias com valor intrínseco acima de

²² Marie Lamensch et al., *New EU VAT-Related Obligations for E-Commerce Platforms Worldwide: A Qualitative Impact Assessment*, 13(3) World Tax J. 463, 464 (2021), doi: 10.59403/15yff24.

²³ VAT in the Digital Age - Progress report, Bruxelas, 24 de novembro de 2023, 15877/23, em 6.

150 euros também. Da mesma forma, o escopo do IOSS é ampliado para abranger essas mercadorias²⁴.

3. OBRIGAÇÕES DAS PLATAFORMAS DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO ATUAL E A FUTURA DO IVA

3.1. INTRODUÇÃO

Em 17 de maio de 2023, a Comissão Europeia apresentou sua proposta de reforma alfandegária²⁵. Um dos acontecimentos que acelerou a necessidade de uma reforma alfandegária foi o rápido crescimento do comércio eletrônico, resultando em aumentos drásticos nos volumes de comércio. O pacote de IVA para comércio eletrônico entrou em vigor em 1º de julho de 2021 e proporcionou simplificações. Ainda há problemas na área alfandegária, incluindo subvalorização e divisão artificial para abusar da isenção de direitos alfandegários para mercadorias com valor intrínseco não superior a 150 euros. A diferença entre o IVA e o tratamento alfandegário das mercadorias do comércio eletrônico também torna o sistema complexo. As autoridades alfandegárias não dispõem de meios para aplicar adequadamente as regras, o que, de acordo com a Comissão, exige um regime alfandegário sob medida para o comércio eletrônico²⁶. Nesta seção, abordarei primeiro as alterações propostas em relação ao comércio eletrônico de forma mais geral (seção 3.2) antes de me aprofundar nas obrigações propostas para as plataformas (seção 3.3) e no tratamento tarifário simplificado (seção 3.4).

477

3.2. ALTERAÇÕES PROPOSTAS EM RELAÇÃO AO COMÉRCIO ELETRÔNICO

As alterações propostas em relação ao comércio eletrônico são:

- (1) Remoção da isenção de direitos alfandegários para mercadorias com valor intrínseco não superior a 150 euros, com um aumento esperado de 750 milhões de euros em receitas para o orçamento da UE em uma base anual²⁷.
- (2) As plataformas serão consideradas importadores considerados e se tornarão responsáveis pelos direitos de importação de forma semelhante à que se aplica atualmente ao IVA. Com essa obrigação, a responsabilidade por um tratamento alfandegário correto é transferida

²⁴ Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às regras do IVA relativas aos sujeitos passivos que facilitam as vendas à distância de bens importados e à aplicação do regime especial para as vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros e de regimes especiais para a declaração e o pagamento do IVA na importação, COM (2023), 262 final.

²⁵ Propostas de reforma alfandegária, *supra* n. 1.

²⁶ Comunicação, *supra* n. 1, em 3.

²⁷ Exposição de motivos da proposta de alteração do UCC, em 14.

para as plataformas, já que a alfândega não tem os meios para aplicar adequadamente as regras do comércio internacional no comércio eletrônico²⁸. A ideia é que isso criará total transparência para os compradores, que não serão mais confrontados com impostos, taxas e custos inesperados²⁹. As plataformas também são obrigadas a fornecer informações à alfândega. Isso permitirá que as autoridades alfandegárias fiscalizem melhor a conformidade com os requisitos do produto³⁰. As disposições relacionadas aos importadores considerados entrarão em vigor em 1º de março de 2028, de acordo com o Artigo 265 da proposta de alteração do UCC.

(3) O dispositivo de consideração para plataformas na Diretiva IVA será estendido para abranger vendas à distância de mercadorias originárias de países terceiros ou territórios terceiros com um valor intrínseco de mais de 150 euros.

(4) O IOSS e o acordo especial serão estendidos para cobrir mercadorias com valor intrínseco acima de 150 euros.

(5) Um método simplificado será usado para calcular os direitos para mercadorias de baixo valor para permitir a remoção da isenção de direitos alfandegários para mercadorias com valor de até 150 euros. Caso o tratamento tarifário simplificado seja utilizado, os custos de transporte até o destino final das mercadorias devem ser incluídos no valor aduaneiro³¹. Isso alinha o tratamento dos direitos de importação e do IVA. Esse tratamento tarifário simplificado será discutido em mais detalhes na seção 3.4.

3.3. PLATAFORMAS COMO IMPORTADOR PRESUMIDO E SUAS OBRIGAÇÕES

3.3.1. PLATAFORMAS NO ESCOPO

As plataformas são consideradas importadores presumidos de acordo com a reforma alfandegária proposta. O artigo 5 (13) da proposta de alteração do UCC define um importador presumido como: "qualquer pessoa envolvida nas vendas à distância de mercadorias importadas de países terceiros para o território alfandegário da União que esteja autorizada a utilizar o regime especial estabelecido no Título XII, Capítulo 6, seção 4 da Diretiva do IVA", ou seja, o IOSS (consulte a seção 2.1). Para a definição de vendas à distância, o Artigo 5 (47) da

²⁸ Communication, *supra* n. 1, em 8.

²⁹ *Ibid.*, p. 8.

³⁰ *Ibid.*, p. 9.

³¹ É importante observar que isso pode não estar de acordo com as regras da OMC. Consulte Martijn Schippers, *Proposals to Reform the EU Customs Union*, 32(6) EC Tax Rev. 258 (2023), doi: 10.54648/ECTA2023031.

proposta refere-se ao Artigo 14 (4), ponto 2 da Diretiva do IVA. Considerando o vínculo com a proposta ViDA que originalmente tornava o IOSS obrigatório para as plataformas, tenho a impressão de que o Artigo 5 (13) proposto pretende alinhar totalmente as obrigações das plataformas nos termos do IVA e da alfândega, fazendo com que as plataformas que estão sujeitas ao IVA também estejam sujeitas aos direitos de importação³². No entanto, ao usar a palavra "envolvido" em vez de "facilita" e exigir autorização para usar o IOSS apenas, por exemplo, uma empresa que comercializa produtos B2C, como a empresa de serviços de transporte, pode ser considerada uma empresa de serviços de transporte, uma empresa que comercializa bens de comércio eletrônico B2C originários de fora da UE, que usa o IOSS para declarar o IVA sobre essas vendas e que, além desse comércio, presta serviços de armazém de atendimento para outros, poderia estar no escopo das obrigações de importador considerado. Em minha opinião, a disposição deve se referir à aplicação do Artigo 14a (1) da Diretiva do IVA. Isso criaria um alinhamento total com as obrigações do IVA, o que parece ser a intenção da proposta da Comissão.

Como regra principal, é necessário que o importador esteja estabelecido no território alfandegário da UE, conforme proposto no Artigo 20 (2). No entanto, essa obrigação é - entre outras - dispensada para importadores considerados que são representados por um representante indireto³³ estabelecido no território alfandegário da UE³⁴. Posso imaginar que, para plataformas não estabelecidas na UE, o representante indireto para a alfândega e o intermediário da UE para o IVA (consulte a seção 2.1) serão a mesma pessoa.

3.3.2 .OBRIGAÇÕES DOS IMPORTADORES PRESUMIDOS

O Artigo 5 (12) proposto também deixa claro que a definição de importador inclui os importadores presumidos, salvo disposição em contrário. Portanto, todas as obrigações impostas aos importadores também se aplicam aos importadores presumidos, a menos que a legislação estabeleça uma exceção. De acordo com o Artigo 20 (1) proposto, as plataformas como importadores presumidos são obrigadas a cumprir as seguintes obrigações:

³² Ver também o documento de trabalho da Comissão, Relatório de avaliação de impacto que acompanha o documento Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho que estabelece o Código Aduaneiro da União e a Autoridade Aduaneira da União Europeia e revoga o Regulamento (UE) n.º 952/2013, Bruxelas, 17 de maio de 2023, SWD (2023) 140 final, p. 128.

³³ Um representante indireto age em seu próprio nome, mas por conta de seu principal.

³⁴ Veja também a exigência de que o declarante esteja estabelecido no território alfandegário da União, com a mesma exceção para os importadores presumidos, Art. 67 (4) (d) da proposta de alteração do UCC.

- (1) Fornecer, manter e disponibilizar todas as informações às autoridades alfandegárias com relação ao regime alfandegário sob o qual as mercadorias devem ser colocadas, nessa situação tipicamente de liberação para livre circulação. De acordo com o Artigo 21 (1) e o Artigo 59 (2) propostos, as plataformas disponibilizarão essas informações, no máximo, no dia seguinte ao dia em que o pagamento foi aceito, mas, em qualquer caso, antes da liberação das mercadorias. Além das informações que devem ser fornecidas para a liberação de mercadorias para livre circulação nos termos do Artigo 88 (3) proposto, as plataformas devem fornecer os elementos de dados mencionados no Artigo 63c (2) do Regulamento de Implementação do IVA.
- (2) Garantir o cálculo e o pagamento corretos dos direitos de importação e de quaisquer outros encargos aplicáveis.
- (3) Garantir que as mercadorias que entram ou saem do território alfandegário da UE estejam em conformidade com outras legislações aplicadas pelas autoridades alfandegárias e fornecer, manter e disponibilizar registros dessa conformidade. Dependendo tipo de produto, isso dirá respeito à conformidade com, por exemplo, padrões de saúde, segurança e meio ambiente.
- (4) Qualquer outra obrigação do importador estabelecida na legislação alfandegária.

Considerando que as mercadorias somente serão liberadas para livre circulação se as informações necessárias tiverem sido fornecidas e se as mercadorias estiverem em conformidade com outras legislações e condições relevantes para a colocação das mercadorias sob o regime alfandegário, as plataformas serão responsáveis por garantir que todas essas obrigações sejam cumpridas. As plataformas, como importador presumido, também são responsáveis pela apresentação da declaração aduaneira, enquanto em outras situações a declaração aduaneira pode ser apresentada por qualquer pessoa que possa fornecer as informações e que possa apresentar as mercadorias à alfândega ou fazer com que elas sejam enviadas à alfândega (artigo 67 (2) proposto). No que diz respeito ao momento da liberação da livre circulação, uma disposição especial se aplica aos importadores presumidos, que estabelece que a alfândega será considerada como tendo liberado as mercadorias para livre circulação quando não as tiver selecionado para qualquer controle dentro de um período de tempo razoável após as mercadorias dos importadores presumidos terem chegado ao território alfandegário da UE,

proposto no Artigo 60 (6)(a). No caso de "outros" importadores, esse é o momento da chegada das mercadorias em seu destino final.

O Artigo 21 (3) proposto estabelece que, quando as mercadorias importadas anteriormente por um importador presumido forem devolvidas ao endereço do expedidor original ou a um endereço fora do território alfandegário da UE, o importador presumido invalidará as informações sobre a liberação para livre circulação e fornecerá ou disponibilizará a prova de saída das mercadorias do território alfandegário da UE. Essa disposição proposta trata de mercadorias devolvidas, o que é comum no campo do comércio eletrônico.

3.3.3. RESPONSABILIDADE CIVIL

O Artigo 159 (3) proposto determina que o importador presumido incorrerá em uma dívida aduaneira quando o pagamento pela venda à distância for aceito. O momento em que o pagamento é aceito não é definido na proposta. No entanto, considerando a ligação entre a responsabilidade pelo IVA e os direitos de importação, na minha opinião, ele deve ser entendido como "o momento em que a confirmação do pagamento, a mensagem de autorização de pagamento ou um compromisso de pagamento do cliente é recebido por ou em nome do fornecedor que vende mercadorias por meio da interface eletrônica, independentemente de quando o pagamento efetivo do dinheiro é feito, o que ocorrer primeiro", a definição fornecida no Artigo 41a do Regulamento de Implementação do IVA.

O importador considerado será o devedor. Caso o IOSS se aplique às vendas à distância, as autoridades alfandegárias poderão autorizar um importador presumido a calcular e comunicar a dívida alfandegária correspondente ao valor total dos direitos de importação relativos a todas as mercadorias liberadas para esse importador durante um mês até o final do mês seguinte, com a discriminação dos valores relacionados a cada remessa específica de mercadorias. Essa comunicação pode alterar ou invalidar as informações que o importador considerado forneceu de acordo com o Artigo 59 (2) proposto.

Messina questiona se a legislação aduaneira pode vincular a dívida aduaneira à aceitação do pagamento, uma vez que se trata de um substituto para o consumo e não para a importação³⁵. No entanto, a meu ver, deve-se observar que a plataforma pode desconsiderar mercadorias que não tenham sido liberadas para livre circulação em sua comunicação³⁶. Portanto, não haverá dívida aduaneira quando o pagamento tiver sido aceito, mas o pedido tiver sido cancelado antes de as mercadorias serem liberadas para livre circulação.

³⁵ Sergio Messina, *EU 'Distance Sales of Goods Imported' and Customs Duties: Mind the Link*, 35(3) International VAT Monitor (2024), para. 3.3.1, doi: 10.59403/2d6vj6q.

³⁶ Michael Lux, *The Ambitious Customs Reform Package Proposed by the EU Commission*, 18(11 & 12) Global Trade & Cust. J. (2023) 416.

Se as autoridades alfandegárias discordarem do cálculo e da comunicação, elas determinarão o valor dos direitos de importação a pagar. Considera-se que as autoridades alfandegárias notificaram a dívida alfandegária quando não tenham discordado da comunicação dentro de um período de tempo razoável após o comerciante tê-la apresentado (artigo 181 (5) proposto). O Artigo 184(3) proposto estabelece que o valor total dos direitos de importação relacionados a todas as mercadorias liberadas para um importador presumido durante um mês, de acordo com o Artigo 181(5), pode ser coberto por um único lançamento na contabilidade até o final do mês seguinte, contendo a discriminação dos valores relacionados a cada remessa específica de mercadorias.

Deve-se observar que o momento do pagamento do imposto de importação pode não coincidir com o momento em que o IVA precisa ser pago de acordo com o IOSS, quando o importador considerado é autorizado pelas autoridades alfandegárias a calcular e comunicar a dívida alfandegária durante um mês. De acordo com o IOSS, o IVA torna-se exigível no momento em que o pagamento é aceito e o IVA deve ser declarado dentro de um mês após o período fiscal (um mês do calendário) no qual o pagamento foi aceito. Em vez disso, o Artigo 181 (5) refere-se ao mês em que as mercadorias são liberadas para livre circulação. Caso um pagamento seja aceito em março e as mercadorias sejam liberadas para livre circulação em abril, o IVA deverá ser pago no final de abril, enquanto os direitos de importação deverão ser pagos no final de maio. Na minha opinião, essas obrigações poderiam ser mais bem alinhadas vinculando o momento em que o IVA é devido se a plataforma for autorizada nos termos do Artigo 181 (5) ao momento da liberação da livre circulação. Isso também facilita para as autoridades a verificação cruzada dos fornecimentos que foram informados na declaração IOSS com a aplicação da isenção do IVA sobre as importações.³⁷

Embora o Artigo 159 (3) proposto possa ser lido de isolada, tornando a plataforma a única devedora, isso não parece provável, pois isso excluiria, por exemplo, a possibilidade de responsabilizar um representante indireto nos termos do Artigo 159 (2) proposto, enquanto a plataforma que não está estabelecida no território aduaneiro da UE deve nomear um representante indireto. Portanto, em minha opinião, um vendedor que forneça informações falsas também será responsável nos termos do Artigo 159(2) proposto, permitindo que a plataforma faça uma reclamação contra esse vendedor para recuperar os direitos de importação cobrados dele de acordo com as regras de responsabilidade conjunta e solidária no caso de devedores múltiplos (Artigo 166 proposto).

³⁷ Consulte Madeleine Merckx, *New VAT Rules for E-Commerce: The Final Countdown Has Begun*, 29(4) EC Tax Rev. 204 (2020), doi: 10.54648/ECTA2020046 sobre a diferença temporal atual entre o momento em que o IVA é devido nos termos do I-OSS e o momento em que a isenção do IVA na importação é aplicada.

A dívida aduaneira é contraída no local onde o importador presumido está estabelecido. Se esse local não estiver no território alfandegário da UE, a meu ver, o local onde o representante indireto está estabelecido deve ser o local onde a dívida aduaneira é constituída, de acordo com o Artigo 169 (1) proposto. Da mesma forma, o Artigo 42 (3) proposto afirma que o órgão alfandegário que supervisiona as plataformas como importador presumido é o escritório alfandegário responsável pelo local onde o importador está estabelecido. No caso de a plataforma estar estabelecida fora da UE, presumo que a supervisão será feita pelo escritório alfandegário responsável pelo local onde o representante indireto está estabelecido.

3.3.4. TRATAMENTO TARIFÁRIO SIMPLIFICADO

Como um importador considerado, a plataforma pode optar por usar o tratamento tarifário simplificado, que usa um sistema de balde de cinco níveis³⁸. Aplicam-se alíquotas ad valorem de 0% (por exemplo, livros, materiais impressos e obras de arte), 5% (por exemplo, brinquedos, instrumentos musicais e talheres de metal), 8% (por exemplo, produtos de seda e algodão, produtos de cerâmica e produtos fotográficos), 12% (por exemplo, artigos de couro e bolsas de viagem) e 17% (por exemplo, calçados e artigos de vidro), (por exemplo, produtos de seda e algodão, produtos de cerâmica e artigos fotográficos), 12% (por exemplo, artigos de couro e malas de viagem) e 17% (por exemplo, calçados e artigos de vidro)³⁹. Os importadores que desejarem fazer uso de tarifas preferenciais com base na origem das mercadorias podem optar por não utilizar o sistema. O uso do tratamento tarifário simplificado está vinculado à definição de vendas à distância no Artigo 14 (4) (2) da Diretiva IVA e, portanto, também se aplica no caso de vendas diretas (ou seja, vendas feitas por um vendedor fora de uma plataforma). Estão excluídos os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo e os produtos sujeitos a medidas como antidumping, anti-subsídios ou medidas de salvaguarda. Os operadores econômicos ainda precisarão fornecer o número do código de seis dígitos do Sistema Harmonizado, pois ele continua sendo um requisito nas informações avançadas de carga⁴⁰. Caso o tratamento tarifário simplificado seja usado, os custos de transporte até o local de destino das mercadorias devem ser incluídos no valor aduaneiro, alinhando o tratamento aduaneiro com o tratamento do IVA. Van Doornik questiona a eficácia do tratamento tarifário simplificado. Ela questiona se as altas taxas de impostos constituem incentivo suficiente que as empresas o

³⁸ Proposta de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (CEE) n° 2658/87 no que diz respeito à introdução de um tratamento tarifário simplificado para as vendas à distância de mercadorias e o Regulamento (CE) n° 1186/2009 no que diz respeito à eliminação do limiar de isenção de direitos aduaneiros, COM (2023), 259.

³⁹ COM (2023), 259 final, *supra* 35, . 8. A lista completa pode ser encontrada anexo da proposta.

⁴⁰ *Ibid.*, em 8 e 9.

utilizem. Ela também aponta que o tratamento tarifário simplificado não elimina a necessidade de classificação dos produtos para fins não fiscais, como para o CBAM ou para a legislação relativa a alimentos e segurança⁴¹. Concordo com Van Doornik que a eficácia pode ser questionada, de fato, para os comerciantes regulares, mas, em particular - como explico na seção 5 - o tratamento tarifário simplificado, em minha opinião, não compensa de forma alguma as obrigações adicionais - com custos associados - impostas às plataformas.

4. O MODELO DE NEGÓCIO DAS PLATAFORMAS

As plataformas operam em um mercado de dois lados. Rysman define o mercado de dois lados como: um mercado no qual (1) dois conjuntos de agentes interagem por meio de um intermediário ou plataforma, e (2) as decisões de cada conjunto de agentes afetam os resultados do outro conjunto de agentes, normalmente por meio de uma externalidade⁴². O negócio principal de um comerciante que opera uma plataforma é para fornecer um ponto de encontro para facilitar as transações entre membros de dois grupos distintos. As plataformas minimizam os custos de transação para as entidades que se beneficiam da conexão⁴³. Esses dois lados do mercado podem até mesmo ter a incapacidade de internalizar os benefícios decorrentes dessa conexão⁴⁴. Um desafio para as plataformas é fazer com que ambos os lados do mercado se beneficiem dos chamados efeitos indiretos da rede. As plataformas com clientes de cada grupo são mais valiosas para o outro grupo⁴⁵. É importante observar que os efeitos positivos de um maior número de participantes podem se transformar em externalidades negativas, por exemplo, se isso criar congestionamento⁴⁶.

As plataformas podem cobrar taxas de acesso ou de uso. Faz sentido cobrar de cada lado do mercado o que eles mais valorizam (acesso ou uso)⁴⁷. Como as plataformas precisam que ambos os lados do mercado estejam a bordo, a definição de preços é fundamental. Se o lado A do mercado gera um grau muito maior de benefícios para o lado B do mercado do que vice-versa, o lado A tende a obter um

⁴¹ Emma van Doornik, *Is the EU Proposal for a Bucketing System; A Simplification or a Band-aid Solution?*, 18(11 & 12) *Global Trade & Cust. J.* (2023) 433, doi: 10.54648/GTCJ2023050.

⁴² M. Rysman, *The Economics of Two-Sided Markets*, 23(3) *J. Econ. Persps* 125 (2009), doi: 10.1257/jep.23.3.12

⁴³ Evans & Schmalensee, *supra* 3, em 2 e 9.

⁴⁴ David S. Evans, *Antitrust Economics of Two-Sided Markets*, em *Platform economics: Essays on Multi-Sided Businesses* 74 (2011) *Competition Policy International* (David S. Evans ed.).

⁴⁵ Evans & Schmalensee, *supra* 3, p. 14.

⁴⁶ *Ibid.*, p. 15.

⁴⁷ *Ibid.*, p. 11.

preço mais baixo⁴⁸. Para obter e manter uma base de uso crítica, as plataformas podem cobrar preços abaixo dos custos variáveis ou marginais ou até mesmo a zero para conseguir a adesão de um dos lados⁴⁹. A precificação continua sendo importante para plataformas multilaterais maduras⁵⁰. Outra opção para a criação de valor pelas plataformas é a publicidade e/ou a transferência de dados personalizados ou anônimos⁵¹. As plataformas enfrentam um custo fixo para desenvolver o software, mas têm baixos custos marginais para fornecer essa plataforma aos usuários⁵². Muitas plataformas bem-sucedidas adotam uma estratégia de entrada dupla, na qual ampliam sua plataforma ao longo do tempo, fazendo grandes investimentos somente depois que a plataforma é testada⁵³. Os problemas de *start-up* são particularmente difíceis para as empresas que se baseiam em uma plataforma multilateral. Diferentemente das empresas que operam em um mercado unilateral, elas precisarão ter os dois lados do mercado em funcionamento em vez de apenas encontrar compradores para seus produtos ou serviços⁵⁴.

Dependendo do tipo de serviço prestado pela plataforma, os usuários podem se dedicar a apenas uma plataforma, pois não é eficiente usar mais de uma. Os usuários também podem achar vantajoso e eficiente usar várias plataformas concorrentes, o que é chamado de *multi-homing*⁵⁵. Na minha opinião, isso se aplica às plataformas de comércio eletrônico. Tanto os fornecedores quanto os consumidores não se limitarão a uma única plataforma para vender ou comprar produtos, por exemplo, os fornecedores podem colocar seus produtos à venda tanto na Amazon quanto no Ebay e os consumidores podem acessar ambas as plataformas para comprar produtos. Na maioria dos mercados de dois lados, há várias empresas concorrentes de dois lados e pelo menos um lado do mercado parece ser multihome⁵⁶. Entretanto, a maioria dos mercados também apresenta um número relativamente pequeno de empresas de dois lados que competem nesse mercado. Isso se deve aos efeitos de rede nesses mercados e aos custos fixos substanciais para que ambos os lados do mercado. As maiores têm uma vantagem

⁴⁸ David S. Evans, *Some Empirical Aspects of Multi-Sided Platform Industries*, em *Platform Economics: Essays on Multi-Sided Businesses* 32 (2011) Competition Policy International (David S. Evans ed.).

⁴⁹ Evans, *supra* 41, p. 35.

⁵⁰ *Ibid.*, p. 36.

⁵¹ Paul Belleflamme & Martin Peitz, *The Economics of Platforms Concepts and Strategy* 36 (Cambridge University Press 2021).

⁵² Evans & Schmalensee, *supra* 3, p. 15.

⁵³ Evans, *supra* n. 41, em 40.

⁵⁴ David S. Evans, *How Catalysts Ignite: The Economics of Platform-Based Start-Ups*, em *Platform Economics: Essays on Multi-Sided Businesses* 48 (2011) Competition Policy International (David S. Evans ed.).

⁵⁵ Evans, *supra* 41, p. 38.

⁵⁶ Evans, *supra* 41, em 109.

sobre as menores, porque uma empresa maior promove uma rede de contatos maior⁵⁷.

As economias de escala que consideram o lado da demanda e da oferta tendem a levar certos segmentos da web a serem dominados, em âmbito nacional e muitas vezes global, por algumas poucas grandes empresas. Devido aos custos fixos significativos para desenvolver e manter o software e adquirir servidores de computador e capacidade de armazenamento para suas atividades, as plataformas maiores estão em uma posição vantajosa, pois podem amortizar os custos fixos em uma base de clientes maior. Esses dois fatores não resultam necessariamente em um monopólio, mas tendem a limitar o número de empresas viáveis em um determinado segmento. Portanto, os efeitos indiretos de rede e as economias de escala significam que as plataformas estão competindo em um mercado em que o vencedor leva tudo ou em um mercado em que poucos vencedores levam tudo⁵⁸.

A estrutura do ecossistema da Web também torna provável que as empresas dominantes busquem entrar em mercados relacionados para produtos ou serviços complementares, por exemplo, serviços de pagamento. As plataformas líderes geralmente oferecem serviços complementares. Essa é uma estratégia comercial comum para expandir adicionando recursos. É uma proposta econômica bem estabelecida que um monopólio poderia obter um lucro maior se também possuísse monopólios complementares ou se pudesse substituir os monopólios complementares por mercados competitivos⁵⁹.

Em uma publicação anterior, Lamensch, Lock, Janssen e eu usamos um modelo de transação da literatura sobre teoria da informação, o Modelo DEMO⁶⁰, para analisar a capacidade de plataformas de comércio eletrônico para lidar com as obrigações impostas a elas pela legislação do IVA sobre o comércio eletrônico aplicável desde 1º de julho de 2021⁶¹ e, posteriormente, para analisar as obrigações

⁵⁷ *Ibid.*, em 110.

⁵⁸ David S. Evans, *Antitrust Issues Raised by Global Internet Economy*, em *Platform economics: Essays on Multi-Sided Businesses* (2011) Competition Policy International at 267, 276 (David S. Evans ed.).

⁵⁹ Evans, *supra* 41, em 277 e 278.

⁶⁰ DEMO é a sigla de Dynamic Essential Modelling of Organization (Modelagem Essencial Dinâmica da Organização). J. L. G. Dietz & H. Pel, *Introductie tot DEMO: van informatietechnologie naar organisatietechnologie* 22-25 (Samsom BedrijfsInformatie 1996) e J. Dietz, *Understanding and Modelling Business Processes With DEMO*, Proc. 18th International Conference on Conceptual Modelling (ER'99 1999).

⁶¹ Marie Lamensch, Madeleine Merckx, Jurian Lock & Anne Janssen, *New EU VAT-Related Obligations for E-Commerce Platforms Worldwide: A Qualitative Impact Assessment*, 13(3) World tax J. - Amsterdã 441-479 (2021), doi: 10.59403/15yff24.

impostas às plataformas de acordo com a proposta ViDA⁶². Nesse modelo, são distinguidas três fases de uma transação: a fase de pedido, execução e resultado. Durante a fase de pedido, a plataforma reúne as partes que desejam celebrar um contrato (ou seja, o lado da oferta e da demanda de uma transação). Nessa fase, a plataforma pode facilitar o *matchmaking* fornecendo ferramentas de pesquisa simples, mas também sugestões personalizadas. A plataforma também pode facilitar o processo de criação de confiança entre as partes, fornecendo, por exemplo, avaliações e classificações. Durante a fase de execução, ocorre a troca entre as partes que concluíram o contrato. No caso de transações de comércio eletrônico, o cliente faz o pagamento e, em troca, recebe as mercadorias encomendadas. A plataforma pode facilitar o fornecimento de pagamento, armazenamento e transporte. Na fase de resultados, as partes precisam estabelecer e informar à outra parte que o resultado é satisfatório. Especialmente se esse não for o caso, a plataforma pode oferecer resolução de disputas ou estar envolvida em devoluções e reembolsos. As plataformas também podem atuar como um depósito de garantia, oferecer proteção à compra ou serviços de seguro⁶³.

É improvável que uma plataforma esteja envolvida apenas na fase de pedido e na fase de resultado (sem estar envolvida na fase de execução). Se ocorrer uma disputa, a plataforma não poderá resolvê-la de forma eficaz, porque não está claro para ela se e em que medida as partes cumpriram suas obrigações nos termos do contrato. No caso de reembolsos, a plataforma também está envolvida no pagamento⁶⁴. Com relação ao nível de facilitação (apenas na fase de pedido ou também na fase de execução e possivelmente na fase de resultado), não se trata apenas de uma questão de escolha para a plataforma. Serviços adicionais acarretam custos e riscos adicionais. Do ponto de vista econômico, uma plataforma só se envolverá em outra atividade se os usuários estiverem dispostos a arcar com os custos dos serviços adicionais. A plataforma também pode ter diferentes tipos de usuários que desejam diferentes níveis de facilitação. Portanto, é possível que uma plataforma ofereça serviços adicionais não por padrão, mas como uma opção. Portanto, vários níveis de facilitação podem coexistir em uma plataforma⁶⁵. O legislador deve levar em conta a variedade de níveis de facilitação das plataformas ao impor novas regras e obrigações às plataformas. Na próxima seção deste artigo, abordarei as novas obrigações propostas pela ViDA e pela reforma aduaneira e se o legislador levou em conta essa variedade.

⁶² Marie Lamensch, Madeleine Merckx, Jurian Lock & Anne Janssen, *Qualitative Assessment of Two Recent EU Commission Proposals to Impose (More) VAT Obligations on Platforms*, 16(1) World Tax J. - Amsterdam 3-53 (2024), doi: 10.59403/x52sh9.

⁶³ Lamensch et al. (2021), *supra* n. 58, s. 2.4 e Lamensch et al. (2024), *supra* n. 59, ss. 2.2.1, 2.2.2 e 2.3.

⁶⁴ Lamensch et al. (2021), *supra* n.58, s. 2.4.1.

⁶⁵ *Ibid.*, s. 2.4.1.

5. CAPACIDADE DAS PLATAFORMAS DE LIDAR COM AS OBRIGAÇÕES

Não há dúvida de que algo precisa ser feito para lidar com a aplicação de medidas fiscais e não fiscais do alto volume de transações de baixo valor no campo do comércio eletrônico. Como o Wise Persons Group e o Tribunal de Contas Europeu apontaram, há evidências de que produtos não conformes e até mesmo perigosos entram na UE e perdemos bilhões em direitos alfandegários e impostos⁶⁶. É impossível até mesmo verificar cada pacote identificado como de risco⁶⁷. Em sua avaliação de impacto, a Comissão Europeia afirma que as autoridades alfandegárias não têm as informações necessárias para controlar de forma eficiente se as mercadorias importadas estão em conformidade com os requisitos não financeiros da UE. Até mesmo a verificação da conformidade com os requisitos financeiros é um desafio⁶⁸.

Como a avaliação do pacote de comércio eletrônico mostrou que as oito principais pessoas registradas no IOSS foram responsáveis por 91% da receita do IVA⁶⁹, faz sentido que a Comissão Europeia olhe na direção das plataformas quando se trata da cobrança de direitos alfandegários e do cumprimento de requisitos não financeiros. As plataformas, normalmente sendo participantes maiores do mercado em comparação com os fornecedores que operam nas plataformas, estão mais bem equipadas para lidar com as obrigações. O monitoramento da conformidade por parte das autoridades também é muito mais fácil, uma vez que serão apenas as plataformas que cumprir para recolher o IVA devido sobre as vendas à distância⁷⁰. Antes de mais nada, é importante observar que pesquisas anteriores que realizei juntamente com Lamensch, Lock e Janssen já demonstraram que a disposição de *deeming* sob as regras de comércio eletrônico aplicáveis desde 1º de julho de 2021 empurrará as plataformas no sentido de se envolverem nas transações até a fase de execução ou mesmo de resultado das transações. A fase de execução porque a plataforma precisará estabelecer a localização dos bens no momento da partida (determinando se está no escopo da disposição, já que a disposição de dedução se aplica a todas as vendas à distância

⁶⁶ Grupo de Sábios sobre a Reforma da União Aduaneira da UE, "Putting more Union in the European Customs. Ten proposals to make the EU Customs Union fit for a Geopolitical Europe", Bruxelas, março de 2022, p. 3, 16 e 17. Tribunal de Contas Europeu, "Customs controls: insufficient harmonization hampers EU financial inter-ests", Relatório Especial 2021, nr. 04.

⁶⁷ Wise Persons Group, *supra* n. 63, em 20.

⁶⁸ Avaliação de impacto, *supra* n. 29, em 13.

⁶⁹ COM (2023), 259, *supra* n. 35, em 5.

⁷⁰ Marta Papis-Almansa & Emilia Teresa Sroka, *Questioning the Proportionality of the ViDA Rules on the Platform Economy: Are We Veering Off Course?*, 35(3) Int'l VAT Monitor (2024), s. 2.1, doi: 10.59403/3ajrqgg.

de bens originários de países terceiros ou territórios terceiros com um valor intrínseco não superior a 150 euros, mas não a todos os fornecimentos B2C dentro da UE) e chegada dos bens, o valor e a taxa aplicável, que serão difíceis de estabelecer com certeza se a plataforma não estiver envolvida na remessa e no pagamento. A plataforma pode precisar estar envolvida na fase de resultado da transação, pois precisará reembolsar o IVA ao cliente em caso de devolução de mercadorias e evitar fraudes relacionadas a esses reembolsos⁷¹. O fato de as plataformas conseguirem se envolver nessas fases não depende de sua própria discricção. Em vez disso, dependerá da capacidade de repassar os custos adicionais desses serviços aos usuários e da disposição deles em aceitar o fato de que a plataforma estará envolvida nessas fases. Conforme discutido na seção 4, é essencial que as plataformas que operam nesses mercados de dois lados mantenham os dois lados do mercado envolvidos. Regras como as que se aplicam atualmente às plataformas no IVA já podem ameaçar a existência dessas plataformas, como mostra uma pesquisa anterior que realizei com Lamensch, Lock e Janssen⁷². Além disso, essas regras favorecerão as maiores em relação às menores, que serão mais facilmente capazes de oferecer serviços adicionais aos usuários (já que o uso da plataforma é essencial devido à grande base de usuários). As plataformas maiores também podem se beneficiar das economias de escala de custos adicionais para cumprir essas obrigações. A disposição de *deeming* também cria uma barreira para a entrada de novas plataformas⁷³, já que a estratégia de entrada gradual discutida na seção 4 não é mais possível. A disposição de *deeming* também pode fazer com que as plataformas se retirem de determinados mercados ou restrinjam as vendas a determinados Estados-Membros ou a determinados fornecedores⁷⁴.

A atual proposta de reforma alfandegária e a aplicação obrigatória do IOSS, a ser discutida nesse contexto, aumentarão o ônus das plataformas. A aplicação obrigatória do IOSS tornará a plataforma responsável pelo IVA sobre as vendas à distância de mercadorias importadas. Não é mais uma opção, se elas não puderem lidar com essas obrigações, deixar que o transportador recolha o IVA do cliente. As plataformas que atualmente não usam o IOSS são provavelmente as plataformas menores que oferecem um baixo nível de facilidade. Para as plataformas não estabelecidas na UE, é necessário nomear um intermediário da UE, o que acarretará custos adicionais. É provável que esses intermediários precisem de uma garantia substancial para lidar com as obrigações do IVA nos termos da cláusula de *deeming* e do IOSS⁷⁵. A extensão da cláusula de *deeming* para abranger mercadorias com um

⁷¹ Lamensch et al. (2024), *supra* n. 59, em 465 e 475.

⁷² *Ibid.*

⁷³ Papis-Almansa & Teresa Sroka, *supra* n. 67, s. 3.3.

⁷⁴ *Ibid.*

⁷⁵ Lamensch et al. (2024), *supra* n. 59, s. 3.4.

valor intrínseco de mais de 150 euros aumentará substancialmente o passivo financeiro das plataformas.

Embora o conceito de importador presumido esteja vinculado à cláusula de isenção aplicável ao IVA, as consequências desse conceito não devem ser subestimadas. Em primeiro lugar, tanto a responsabilidade financeira das plataformas quanto sua obrigação de coletar e fornecer informações aumentam drasticamente. Com relação à seção 3.3, embora algumas das informações relevantes para fins alfandegários já sejam coletadas pelas plataformas, a legislação alfandegária exige que outras informações sejam coletadas e fornecidas (de acordo com a legislação do IVA da UE, essas informações só precisarão ser fornecidas mediante solicitação). Parece improvável que todas as plataformas, especialmente as que operam no nível mais baixo de facilitação (apenas a fase de pedido), tenham disponíveis todas as informações necessárias para fins alfandegários⁷⁶. As alíquotas de IVA e as cinco categorias do tratamento tarifário simplificado também não estão alinhadas, exigindo que a plataforma classifique a mercadoria tanto para fins de IVA quanto para fins alfandegários e instrua os fornecedores da plataforma sobre como classificar suas mercadorias. Além desse aumento substancial na responsabilidade financeira, as plataformas também se tornarão responsáveis pelos requisitos de diferentes legislações da UE. Atualmente, mais de 350 leis se aplicam, tratando de proibições e restrições e abrangendo uma ampla gama de diversas áreas de políticas. É de se esperar mais no futuro, considerando o acordo verde da UE e o desejo da UE de contribuir para condições de trabalho mais justas em todo o mundo (por exemplo, legislação sobre trabalho forçado)⁷⁷. O tipo de produtos vendidos por meio da plataforma pode ser homogêneo ou heterogêneo (sendo o último mais provável), o que significa que, na última situação, a plataforma pode ser confrontada com a legislação de várias áreas políticas. A forma como a plataforma determinará quais proibições e restrições se aplicam será um problema⁷⁸. Embora a origem das mercadorias não precise ser estabelecida se o tratamento tarifário simplificado for utilizado, a origem pode ser relevante em relação às proibições e restrições, o que significa que a plataforma ainda precisará determinar a origem das mercadorias em muitos casos. Nesse caso, ela provavelmente dependerá de informações do vendedor ou de outras partes. Isso pode fazer com que a plataforma restrinja a venda de determinados produtos por meio de sua plataforma para que não tenha que lidar com determinada legislação. Na minha opinião, os encargos adicionais para as plataformas não serão de forma alguma compensados pela simplificação proporcionada pelo tratamento tarifário simplificado e por uma definição de valor aduaneiro vinculada ao valor tributável

⁷⁶ Veja também Messina, *supra* n. 32, s. 3.3.3.

⁷⁷ Wise Persons Group, *supra* n. 63, em 21.

⁷⁸ Lux, *supra* 39, em 423.

da importação para fins de IVA⁷⁹. Em vez disso, é importante observar que, se o tratamento tarifário simplificado for aplicado, a plataforma precisará ter informações sobre os custos de transporte das mercadorias até o local de destino das mercadorias. Isso pode colocar a plataforma em uma posição em que ela precisará passar do nível mais baixo de facilitação (somente a fase de pedido) para o nível médio de facilitação (incluindo a fase de execução) para cuidar da remessa a fim de avaliar esses custos com precisão. Da mesma forma, o papel que a plataforma assume no caso de remessas de devolução a colocará em posição de passar até mesmo para o nível mais alto de facilitação (incluindo a fase de resultado). Diferentemente do que ocorre com a Diretiva IVA, não há cláusula de porto seguro⁸⁰ que proteja a plataforma contra a cobrança de direitos de importação adicionais ou contra a aplicação de legislação não financeira. No entanto, no que diz respeito aos direitos de importação, a meu ver, haverá responsabilidade solidária da plataforma e do fornecedor subjacente, caso este último tenha fornecido informações falsas.

Embora os problemas que o comércio eletrônico apresenta na área de IVA e alfândega sejam urgentes e não possam ser negados, a questão é se os problemas de aplicação com os quais as autoridades alfandegárias têm de lidar atualmente podem ser simplesmente transferidos para as plataformas. A OCDE defende a posição de que os regimes de responsabilidade total, como uma provisão de deeming (e, em minha opinião, também uma função de importador considerado), só podem ser implementados se a plataforma detiver ou tiver acesso a informações suficientes e precisas necessárias para fazer a determinação adequada do IVA e se a plataforma puder cobrar o IVA sobre a entrega⁸¹. Isso exigirá que a plataforma tenha informações suficientes disponíveis para determinar a aplicação correta do imposto ou dos direitos - ou, no caso de requisitos não financeiros, informações suficientes para determinar quais requisitos se aplicam e informações suficientes para cumprir esses requisitos. Ele também deve ter acesso ao pagamento para cobrar o valor correto do imposto ou dos direitos. Ao vincular a função de fornecedor presumido e, posteriormente, a função de importador presumido a plataformas que operam apenas na fase de pedido, enquanto as informações necessárias para cumprir as obrigações só são suficientemente acessíveis na fase de execução (devido ao envolvimento na remessa e/ou no pagamento) ou talvez até

⁷⁹ Pablo Muñiz, *Designing a Dream EU Customs Union*, 18(11 & 12) *Global Trade & Cust. J.* (2023) 429, doi: 10.54648/GTCJ2023056 menciona que isso ainda está para ser visto.

⁸⁰ Embora essa cláusula de porto seguro, em minha opinião, seja insuficiente pois não protege a plataforma se ela não tiver assumido incorretamente a responsabilidade pelo IVA e porque ela precisa demonstrar um fato negativo (*consulte a seção 2.2*).

⁸¹ OECD, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on online Sales* 26 (OECD Publishing, Paris 2019), https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales_e0e2dd2d-en (acessado em 11 Setembro de 2024).

mesmo na fase de resultado (por exemplo, processamento de reembolsos), faz com que a provisão de reconhecimento e a função de importador presumido na configuração atual sejam, a meu ver, inadequadas para as plataformas dentro do escopo. Aqui também, as plataformas maiores poderão novamente fazer a mudança, mas as menores talvez não. Embora as plataformas possam obter as informações necessárias dos fornecedores subjacentes, nem todas as plataformas poderão se indenizar suficientemente por meio desses fornecedores⁸².

Assim como Thang e Shatalow, acredito que alternativas devem ser examinadas e cláusulas de porto seguro devem estar em vigor caso a plataforma tenha demonstrado diligência devida suficiente⁸³. As alternativas a serem consideradas são a cooperação com as plataformas de forma voluntária (isso pode incluir o compartilhamento de informações ou a assunção de uma função de fornecedor ou importador considerado) ou a imposição das obrigações de fornecedor e importador considerado apenas às plataformas que são capazes de lidar com esse tipo de obrigações. A esse respeito, vale a pena observar que a Lei de Serviços Digitais (DSA)⁸⁴ tem obrigações especiais que se aplicam apenas a plataformas online muito grandes, que têm mais de quarenta e cinco milhões de usuários por mês na UE. Da mesma forma, um limite de faturamento pode ser aplicado ou, no caso de uma nova plataforma que entre no escopo das regras, um período de transição pode ser aplicado, durante o qual a plataforma ainda não precisará cumprir as obrigações como fornecedor presumido e importador presumido. De qualquer forma, a função de fornecedor presumido ou importador presumido não deve, a meu ver, ser atribuída às plataformas que facilitam apenas a fase de pedidos, pois essas plataformas não dispõem de informações suficientes e adequadas para avaliar suas obrigações e cumpri-las, mesmo tempo em que não têm acesso ao pagamento para quitar os impostos ou taxas. Embora tempos de desespero possam exigir medidas desesperadas, são necessários controles e equilíbrios para garantir a proporcionalidade das regras.

6. CONCLUSÃO

Nesse artigo, abordei as obrigações impostas às plataformas quando a proposta original do ViDA e a proposta de reforma alfandegária forem adotadas no que se refere a mercadorias a serem importadas de países terceiros ou territórios terceiros

⁸² Veja também Simon Thang & Nicholas Shatalow, *Digital Cross-Border Supplies*, em *Virtues and Fallacies of VAT. An Evaluation After 50 Years* 439 (Robert van Brederode (editor) WoltersKluwer 2021).

⁸³ *Ibid.*, em 439.

⁸⁴ Regulamento (UE) 2022/2065 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de outubro de 2022, relativo a um mercado único de serviços digitais e que altera a Diretiva 2000/31/CE, JO L 277 de 27 de outubro de 2022, p. 1-102.

dentro do território da União. Se adotadas, as plataformas estarão sujeitas ao IVA na venda à distância de mercadorias a serem importadas de países terceiros ou territórios terceiros com um valor intrínseco superior a 150 euros. O uso obrigatório do IOSS torna impossível para elas transferirem as obrigações do IVA para a empresa postal ou de courier (empresa de transporte) que importa as mercadorias em nome do consumidor. Da mesma forma, as plataformas passarão a ser consideradas importadoras responsáveis pelas exigências financeiras e não financeiras nos termos da legislação alfandegária e afins, além de serem as responsáveis pelo fornecimento das informações necessárias para a liberação de mercadorias para livre circulação.

Como minha análise demonstrou, isso aumentará significativamente o ônus para as plataformas. Embora, em minha opinião, a situação já seja crítica, dadas as regras atuais, as regras propostas apenas agravam o problema ao criar uma barreira de entrada cada vez maior e favorecer as plataformas maiores em detrimento das menores. É importante que alternativas sejam investigadas, enquanto controles e equilíbrios adequados são implementados. Em qualquer caso, o fato de o papel de fornecedor presumido — e, subsequentemente, de importador presumido — estar vinculado a plataformas que operam na fase de encomenda e, portanto, se aplicar apenas a plataformas que operam na fase de encomenda, deve ser revisto. Essas plataformas normalmente não dispõem de informações suficientes e adequadas para avaliar as suas obrigações, nem têm acesso ao pagamento para cumprir as suas obrigações fiscais ou aduaneiras.

REFERÊNCIAS