

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS - CCJE
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO - FND

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS *MARKETPLACES* PELO ICMS
DEVIDO PELOS *SELLERS*: PERSPECTIVAS CONSTITUCIONAIS E
INFRACONSTITUCIONAIS**

STEFANI YE WANG

RIO DE JANEIRO

2022

STEFANI YE WANG

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS *MARKETPLACES* PELO ICMS DEVIDO
PELOS *SELLERS*: PERSPECTIVAS CONSTITUCIONAIS E INFRACONSTITUCIONAIS

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

RIO DE JANEIRO

2022

CIP - Catalogação na Publicação

Y246r Ye Wang, Stefani
A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS MARKETPLACES
PELO ICMS DEVIDO PELOS SELLERS: PERSPECTIVAS
CONSTITUCIONAIS E INFRACONSTITUCIONAIS / Stefani Ye
Wang. -- Rio de Janeiro, 2022.
62 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. Marketplaces. 2. Responsabilidade Tributária.
3. ICMS. 4. Sujeição Passiva. 5. Responsabilidade
Solidária. I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

STEFANI YE WANG

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS MARKETPLACES PELO ICMS
DEVIDO PELOS SELLERS: PERSPECTIVAS CONSTITUCIONAIS E
INFRACONSTITUCIONAIS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Data da Aprovação: ___/___/___

Banca Examinadora:

Professor Eduardo Maneira - Orientador

Professor Daniel Serra Lima - Membro da Banca

Professor Daniel Lannes - Membro da Banca

Rio de Janeiro

2022

RESUMO

Tendo em vista o crescimento exponencial dos *marketplaces online* em detrimento do comércio presencial, com solavanco do advento da tecnologia e dos desenvolvimentos nas redes de comunicação por ela proporcionados, um desafio inerente a essa transformação é a dificuldade das autoridades tributárias de fiscalizarem o recolhimento dos tributos decorrentes das operações de circulação de mercadorias, isto é, do ICMS. Com efeito, para dirimir a erosão da base tributária em relação às transações feitas por meio de intermediadoras, muitos estados passaram a editar leis atribuindo a responsabilidade tributária às plataformas digitais pelo imposto devido por seus usuários, mais precisamente, os vendedores. Com efeito, o questionamento do presente trabalho é a possibilidade ou não dessa responsabilização pelos entes federativos, por meio de uma análise teórico-jurídica da legislação tributária e de doutrinas. A uma, analisa-se a natureza tributária das atividades desempenhadas pelos *marketplaces* para, em seguida, verificar noções gerais de direito tributário correlatas ao tema. Passando esse primeiro momento, a pesquisa debruça-se sobre os limites constitucionais e infraconstitucionais para a sujeição passiva das intermediadoras nesse contexto. Por fim, a pesquisa passa a apreciar os principais tipos de responsabilização atribuída pelos estados em paralelo a toda a exposição previamente abordada.

Palavras-chave: *Marketplaces*; Responsabilidade Tributária; ICMS; Sujeição Passiva; Responsabilidade Solidária.

ABSTRACT

In view of the exponential growth of online marketplaces to the detriment of face-to-face commerce, with the advent of technology and developments in the communication networks provided by it, a challenge inherent to this transformation is the difficulty of tax authorities to supervise the collection of taxes resulting from the movement of goods, that is, the Tax on Goods and Service (“ICMS”). Indeed, in order to resolve the erosion of the tax base in relation to transactions carried out through intermediaries, many states began to enact laws attributing tax liability to digital platforms for the tax owed by their users, more precisely, the sellers. Indeed, the question of the present work is the possibility or not of this accountability by the federative entities, through a theoretical-legal analysis of the tax legislation and doctrines. First, the tax nature of the activities carried out by marketplaces is analyzed to then verify general notions of tax law related to the taxable person. After this first moment, the research focuses on the constitutional and infraconstitutional limits for the passive subjection of intermediaries in this context. Finally, the research starts to appreciate the main types of accountability attributed by the states in parallel to all the exposure previously discussed.

Palavras-chave: *Marketplaces*; Taxa Liability; Tax on Goods and Service; Taxpayer; Joint Liability.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	7
2 A NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS ATIVIDADES DOS MARKETPLACES	11
3 NOÇÕES GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	25
3.1 O princípio da praticabilidade e a responsabilização dos marketplaces.....	25
3.2 Sujeição ativa e passiva na obrigação tributária.....	32
3.3 Solidariedade passiva.....	37
3.4 Responsabilidade tributária dos arts. 128 e seguintes, ctn e art. 5º, lei complementar 87/96.....	40
4 PANORAMA NORMATIVO DOS LIMITES À ATRIBUIÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA AOS MARKETPLACES	46
4.1 Necessária observância dos princípios constitucionais.....	47
4.2 Necessária lei complementar para atribuição de responsabilidade aos marketplaces...	52
4.3 Análise das leis estaduais	54
5 CONCLUSÃO.....	57
6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	60

1 INTRODUÇÃO

Com os avanços tecnológicos propiciados pela Revolução Industrial, sobretudo, foi possível notar significativos impactos na vida dos indivíduos e na sociedade como um todo, em razão, mormente, da ampliação e da globalização das redes informacionais, permitindo com que o sistema de comunicação seja mais eficiente e abrangente. Isso, porque há a automatização de diversos processos, bem como uma maior rapidez no fluxo em que as informações são repassadas, o que faz com a tecnologia se torne, de certa maneira, uma aliada no cotidiano da população, justamente, pelas facilidades que proporciona, quais sejam: obter dados de forma rápida por uma mera pesquisa em *websites* e a realização de compras *online* com um leque muito mais vasto de opções sem ter que se deslocar ao estabelecimento físico.

Paralelamente, a estrutura econômica também se amolda constantemente aos novos aparatos tecnológicos, interligando-se ao crescente desenvolvimento das ferramentas digitais e de telecomunicações, por meio das quais ficam patentes o avanço dos sistemas informatizados e a inovação nos processos de formas de negociação. Assim, a utilização de formas de pagamentos virtuais e o aumento exponencial da busca pelo *e-commerce* passam a ser uma realidade comum nos hábitos de consumo dos indivíduos e na estruturação das sociedades empresárias. Isso decorre da comodidade gerada pela simplificação do processo de compras e vendas e, ainda, das inúmeras possibilidades, tanto no que se referem às oportunidades de negócios, quanto à ampla variedade de bens e serviços disponíveis *online*, que as plataformas digitais garantem aos seus usuários.

Diante disso, considerável parte da população adere, ainda que inconscientemente, à radical mudança trazida às relações consumeristas por conta da tecnologia, em que há a alavancagem da economia digital com a consequente dissociação da concepção de que é necessária a presença física do consumidor para a concretização do fornecimento de produtos e/ou serviços. A expressão “economia digital” passou a ser utilizada com mais afinco a partir de meados da década de 1990, voltando-se a descrever as atividades econômicas desenvolvidas pela tecnologia digital, em especial aquelas realizadas em ambiente virtual¹. Tal fato pode ser explicado, pois as melhorias na tecnologia provocam, por conseguinte, a

¹BARROS, Maurício. Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS. In: VILELA FARIA, Renato; MAITTO DA SILVEIRA, Ricardo; MORAES DO RÊGO MONTEIRO, Alexandre Luiz. Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, Experiência Internacional e Novas Perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. Pág. 358.

intensificação do processo globalizado de trocas, sejam elas comerciais, sejam elas informacionais, sejam elas financeiras, o que implica o estreitamento dos fluxos de comunicação e das distâncias virtuais do mercado global e nacional².

Em face desse contexto, vislumbra-se a expansão dos *Marketplaces*, que são plataformas digitais por meio das quais terceiros (“*Sellers*”) disponibilizam seus produtos e serviços aos seus consumidores para compra e/ou contratação. Desta feita, as operadoras de *marketplaces* atuam, sobretudo, na instrumentalização do comércio entre *sellers* e consumidores, oferecendo soluções logísticas e intermediando a compra de produtos e a contratação de serviços.

No mais, a atuação dessas plataformas de intermediação ganhou ainda mais destaque nos últimos tempos, com seu crescimento exponencial, em razão, principalmente, da expansão de meios de compra digitais e da pandemia ensejada pela Covid-19, momento o qual ficou inviabilizada a prática do comércio presencial e tradicional em muitas localidades e impôs uma série de medidas restritiva aos indivíduos pelo mundo. Por muitos meses, somente os estabelecimentos cujas atividades eram consideradas essenciais, como farmácias e supermercados, possuíam autorização para permanecerem abertos.

Diante disso, a venda *online* por meio dos *marketplaces* foi o principal modelo de negócio elegido pela maioria dos *sellers* que estavam migrando do comércio físico para o comércio *online*, aproveitando-se da reputação e do rápido alcance que tais plataformas garantem para alavancar vendas. Vale ressaltar, ainda, que esse serviço de intermediação é remunerado pelos terceiros usuários que anunciam no ambiente virtual, pelo que é cobrada uma porcentagem em cima do negócio concretizado, cujo montante compõe a base de cálculo para fins de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - “ISSQN” em que as intermediadoras são os sujeitos passivos da relação estabelecida com o Fisco.

Destarte, com o fechamento temporário dos locais físicos onde eram oferecidas atividades econômicas não essenciais, os hábitos de consumo dos brasileiros, antes mais conservadores e restritos ao atendimento presencial, tiveram de ser adaptados para aquele

²The European Commission. “*Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions on a European Agenda for the Collaborative Economy*”, p. 3, COM(2016) 356 final.

cenário, pelo que se justifica o rápido crescimento das referidas plataformas digitais e, por conseguinte, do comércio eletrônico. Isso, porque os comerciantes passaram a explorar o ambiente virtual para reduzir os prejuízos provocados pelo súbito encerramento, ainda que temporário, das vendas físicas e os consumidores não tinham outra escolha senão realizar compras e contratar serviços pelo comércio *online*.

De acordo com o “Relatório E-commerce no Brasil - Abril/2021” disponibilizado pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (“ABCOMM”), o e-commerce cresceu 40% de março de 2020 a março de 2021 em comparação com o mesmo período do ano anterior³. Esse mesmo relatório elenca, como as maiores lojas do Brasil, diversos *marketplaces* e seus respectivos crescimentos *YoY - Year over Year* - dp período de março de 2020 a março de 2021 em comparação com o mesmo período antecedente. Diante disso, foi possível notar que essas intermediadoras tiveram um relevante crescimento, tendo o “Mercado Livre” crescido 23%, a “Americanas” 38% e a “Amazon Brasil” 52%.

Não somente isso. Segundo levantamento da Ebit Nelsen, as vendas do *e-commerce* no Brasil atingiram o montante de R\$ 87,4 bilhões (oitenta e sete bilhões e quatrocentos milhões de reais) em 2020, registrando uma alta de 41% em relação ao ano de 2019⁴. Desse modo, resta evidente que o setor de comércio eletrônico, liderado pelos serviços oferecidos pelos *marketplaces*, movimenta vultosas quantias de dinheiro anualmente, mostrando-se de suma importância e destaque na economia brasileira, cuja tendência é continuar se expandindo, fato este corroborado pelos dados trazidos acima.

Ademais, é de suma relevância elencar que o advento da tecnologia na comercialização de produtos e serviços impactam diretamente o Sistema Tributário Nacional, tendo em vista que a tributação no Brasil, um instituto já complexo por si só, tem sido, de certa maneira, desmantelada pela eclosão da economia digital. Por um lado, a economia digital traz uma perspectiva nova e disruptiva na forma de fazer negócios e, de outro, essa

³Relatório E-commerce no Brasil - Abril/2021. Disponível em: <https://www.comecomm.com.br/wp-content/uploads/2021/04/Abr_21-Mar-Relato%CC%81rio-E-commerce-no-Brasil-1.pdf>. Acesso em 10 de novembro de 2022.

⁴MARTÍNEZ-VARGAS, Ivan; NALIN, Carolina; DA COSTA, Vitor. Com avanço do e-commerce, setor de entregas e logística criou quase 90 mil empregos. Veja o perfil das vagas. O globo, 20 de maio de 2021. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/com-avanco-do-commerce-setor-de-entregas-logistica-criou-quase-90-mil-empregos-veja-perfil-das-vagas-25025717>>. Acesso em 10 de novembro de 2022.

mesma tecnologia mostra-se como um contraponto à arrecadação dos impostos devidos nessas trocas.

Desta sorte, um dos fatores que mais contribuem para ratificar a árdua tarefa de se tributar os agentes do *e-commerce* é a dificuldade de fiscalização das transações financeiras decorrentes da capilarização das referidas operações na cadeia dos sujeitos passivos, tanto pela erosão das bases tributárias quanto pelo aumento de volumes de operações a serem verificadas pela já sobrecarregada administração tributária. Essa complexidade fica ainda mais evidenciada na tributação indireta, como é o caso do ICMS, ora objeto de análise do presente trabalho, em que há uma constante dinamicidade das relações tributárias e uma dificuldade para se delimitar o alcance da capacidade contributiva do contribuinte.

Assim, os Estados, com o fim de maximizar a arrecadação tributária nesse novo cenário, passam a valer-se de técnicas alternativas para o recolhimento dos tributos devidos que surgem em decorrência das atividades dos *marketplaces*. Nesse giro, em prol, sobretudo, da praticabilidade na fiscalização dos impostos devidos, diversas unidades federativas como Bahia, Rio de Janeiro, Mato Grosso, Paraíba e Ceará têm editado leis que visam a inserir os *marketplaces* como responsáveis dos créditos tributários de ICMS devidos pelos *sellers*, pautando-se no entendimento de que as plataformas digitais possuem algum vínculo jurídico capaz de lhes atribuir a responsabilidade tributária.

Frente a esse cenário, tendo em vista o evidente impacto que esse setor traz para o contexto socioeconômico do país, faz-se necessário um aprofundamento acerca da possibilidade de atribuição da responsabilidade tributária aos *marketplaces* por débitos de ICMS decorrentes de fatos geradores causados pelos vendedores e/ou terceiros negociadores à luz de uma base constitucional e infraconstitucional, especialmente em razão do advento de referidas leis estaduais que, efetivamente, inseriram no polo passivo da obrigação tributária as intermediadoras enquanto responsáveis tributárias. Paralelamente, será feito um exame teórico-doutrinário acerca dos conceitos e discussões que envolvem a responsabilidade tributária dos *marketplaces* para fins de melhor compreensão e melhor definição dos resultados do presente trabalho.

Com isso, para além da constitucionalidade e legalidade das leis editadas pelos estados com o objetivo de responsabilizar tributariamente os prestadores de serviço de intermediação,

a relevância da pesquisa se calca, também, nos efeitos econômicos da possibilidade de cobrança dos marketplaces de débitos oriundos de seus usuários. Busca-se, pois, encontrar uma resposta à indagação inicial por intermédio de uma perspectiva teórico-doutrinária.

2 A NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS ATIVIDADES DOS *MARKETPLACES*

Com o estreitamento das cadeias de negócios em razão da globalização dos meios informacionais, um desdobramento inédito decorrente desse cenário de economia digital é a “*sharing economy*” ou “economia compartilhada”, que é definida, conforme entendimento ventilado pela Comissão Europeia no Comunicado de Junho de 2016 intitulado “*A European Agenda for The Collaborative Economy*”, como modelos de negócios em que as atividades são facilitadas por um *marketplace* aberto para fornecimento temporário de bens e serviços por indivíduos privados. Ainda, esse mesmo Comunicado categoriza três diferentes tipos de atores dentro da chamada economia compartilhada, também conhecida como colaborativa, senão vejamos.

“A economia colaborativa envolve três categorias de atores: (i) prestadores de serviços que compartilham ativos, recursos, tempo e/ou habilidades – podem ser particulares que oferecem serviços de forma ocasional (“peers”) ou prestadores de serviços atuando em suas respectivas atividades profissionais (“prestadores de serviços profissionais”); (ii) usuários destes; e (iii) intermediários que conectam – por meio de uma plataforma online – provedores com usuários e que facilitam as transações entre eles (“plataformas colaborativas”).”⁵

Cumprir destacar que a economia compartilhada é construída, principalmente, pautada na popularização do acesso aos meios de riqueza, em que os agentes de mercado conseguem desconstituir relevantes barreiras impeditivas, são elas: (i) o modelo tradicional é restrito a uma pequena parcela da sociedade; (ii) o acesso limitado, muitas vezes, por conta de barreiras regulatórias, como licenças e autorizações do Estado; ou (iii) a não disponibilidade de recursos para comercialização em um ambiente institucionalizado⁶.

⁵“The collaborative economy involves three categories of actors: (i) service providers who share assets, resources, time and/or skills - these can be private individuals offering services on an occasional basis (“peers”) or service providers acting in their professional capacity (“professional services providers”); (ii) users of these; and (iii) intermediaries that connect - via an online platform - providers with users and tha facilitate transactions between them (“collaborative platforms”).”. The European Commission. “*Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions on a European Agenda for the Collaborative Economy*”, p. 3, COM(2016) 356 final.

⁶ANDRADE, Leonardo Aguirre de. Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de hospedagem no Brasil. In: FÁRIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). Tributação da economia digital – desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 742.

Nesse diapasão, pode-se afirmar que a economia de compartilhamento mostra-se como uma inovação ao tradicional modelo de negócios baseado na troca física, em que o consumo, a produção e a distribuição de bens e serviços passam a se operacionalizar de maneira mais eficiente. Isso pode ser explicado pela ascensão da atividade econômica *online*, facilitada pelas plataformas digitais, o que garante uma comunicação mais flexível entre a empresa e o consumidor e, conseqüentemente, resultando em acordos que melhor se adequem aos interesses das partes. Nesse sentido, essa forma de atividade econômica em meio digital pode ser traduzida por modelos de negócio que valem-se de plataformas virtuais disponíveis para a compra e/ou venda de bens ou serviços de qualquer natureza - realizadas utilizando-se de uma rede de computadores, internet, redes móveis ou sensores⁷.

Ainda, o crescimento e a difusão da economia compartilhada cada vez maior nos últimos anos podem ser justificadas pelo amplo leque de opções que oferece tanto para o fornecedor quanto para o consumidor, uma vez que, de um lado, a infraestrutura simplificada, mas funcional, do *e-commerce* é capaz de reduzir custos comuns ao comércio presencial, bem como a inteligência artificial é de suma importância para que as empresas consigam atingir o seu público-alvo com maior precisão e num menor tempo. Já para os consumidores, a digitalização da economia funciona como uma vitrine de ofertas mais variadas a um preço mais baixo, em geral, além de contar com a funcionalidade de realizar compras sem ter que gastar tempo e recursos com deslocamento.

Uma substancial diferença entre o mercado físico e o mercado digital é que o primeiro limita a formalização dos negócios às fronteiras geográficas e à quantidade restrita de agentes que oferecem determinados bens e/ou produtos presencialmente. Ademais, o cunho inovador desse tipo de economia pode ser ilustrado por algumas formas de compartilhamento, entre elas: (i) na cessão de uso de imóvel simplificada por meio de sites e aplicativos⁸; (ii) na prestação de serviços de entrega de comida e de compras de mercado utilizando-se de aparatos tecnológicos como dispositivos móveis⁹; (iii) no incentivo ao consumo circular perpetuada pela venda de roupas usadas, em geral, por diversos indivíduos em um único local

⁷BRAUNER, Yariv; BAEZ, Andrés. Withholding taxes in the service of BEPS action 1: address the tax challenges of the digital economy. WU International Taxation Research Papers Series, No. 2015-14. Vienne: Wirtschafts Universitat, 2015, p. 12.

⁸Veja, por exemplo, Airbnb.

⁹Veja, por exemplo, iFood.

virtual¹⁰; e (iv) no oferecimento dos mais variados produtos por diferentes empresas dentro de um mesmo site¹¹.

Com a intervenção da tecnologia na economia, ilustrada pelos exemplos acima, fica evidente que o mercado acaba se tornando mais dinâmico e menos burocrático, uma vez que requer menos tempo tanto do vendedor quanto do consumidor, já que, com alguns cliques, é possível começar a oferecer seus produtos nas referidas plataformas digitais e, ainda, conseguir informações mais detalhadas do bem a ser adquirido, além de um processo mais rápido e intuitivo até a finalização da compra.

É de suma relevância destacar, ainda, que a economia digital, atualmente, é responsável por grande parte da produção mundial de riqueza, cujo crescimento tem condicionado diversos segmentos da economia nos últimos anos, capaz de impactar significativamente a vida das pessoas e das empresas¹². O aumento significativo na importância deste tipo de atividade econômica é passível de ser explicado por ser uma consequência do fator de correção de falha de mercado, na medida em que se busca igualar as diferenças entre a oferta e a demanda de bens e/ou serviços por meio de um acesso mais democrático e equitativo às condições de negócio, viabilizado pelo desenvolvimento da tecnologia de comunicação e, por conseguinte, da rede informacional.

Assim, conforme ora mencionado no tópico anterior, como medida para, principalmente, reduzir a sonegação fiscal e a concorrência desleal em decorrência disso, parte dos estados brasileiros vem editando leis com o fim de responsabilizar os *marketplaces*, objeto de pesquisa do presente trabalho, e, até mesmo, as administradoras de cartões de créditos por tributos devidos pelos terceiros que utilizam os serviços prestados pelas respectivas plataformas comerciais.

De certo, as referidas leis estaduais trazem consigo alguns requisitos necessários, cumulativamente e/ou alternativamente, para que seja possível a atribuição da condição de responsável tributário às intermediadoras, por exemplo: (i) não fornecimento de informações

¹⁰Veja, por exemplo, Enjoei.

¹¹Veja, por exemplo, Mercado Livre.

¹²Vide item 1.

solicitadas pelo Fisco¹³; (ii) realização de transações comerciais nos *marketplaces* por contribuintes em situação de cadastro irregular com o Fisco¹⁴; e (iii) não emissão de documento fiscal pelo contribuinte¹⁵. Confira-se:

Lei Estadual nº 11.081/2020 - Estado do Mato Grosso

“Art. 18-D. São, ainda, responsáveis solidários, respondendo solidariamente com o usuário:

[...]

III - as pessoas prestadoras de serviços de intermediação comercial em ambiente virtual, com utilização de tecnologias de informação, inclusive por meio de leilões eletrônicos, em relação às operações ou prestações sobre as quais tenham deixado de prestar informações solicitadas pelo fisco;

IV - as pessoas prestadoras de serviços de tecnologia de informação, tendo por objeto o gerenciamento e controle de operações comerciais realizadas em ambiente virtual, inclusive dos respectivos meios de pagamento, em relação às operações ou prestações sobre as quais tenham deixado de prestar informações solicitadas pelo fisco;”

Lei Estadual nº 8.795/2020 - Estado do Rio de Janeiro

“Art. 17. A responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos legais não pagos pelo contribuinte ou responsável pode ser atribuída a terceiros, quando os atos ou omissões destes concorrerem para o não-recolhimento do tributo.

[...]

§ 7º Os intermediadores de pagamentos, inclusive a credenciadora e/ou administradora de cartão de crédito/débito ou de outro meio de pagamento, são responsáveis pelo pagamento do imposto devido nas operações por elas intermediadas:

I - quando deixarem de prestar as informações na forma e prazo previstos na legislação;

II - quando o contribuinte esteja em situação cadastral irregular e o intermediário tenha sido informado desta situação previamente pelo Fisco;

III - quando descumprirem demais obrigações previstas na legislação que concorrerem para o não-recolhimento do tributo.”

Lei Estadual nº 14.183/2019 - Estado da Bahia

“Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

[...]

XIX - o intermediador em portal de compras na internet que promova arranjos de pagamento ou que desenvolva atividades de marketplace quando o contribuinte não emitir documento fiscal para acobertar a operação ou a prestação.”

Ora, tendo em vista a inclusão por diversos entes federados dos *marketplaces* no polo passivo da obrigação tributária, faz-se imprescindível a abordagem da situação fática correlata às atividades por eles prestadas para fins de verificação dos tributos a incidir nestas operações. Primeiramente, cabe trazer à baila o conceito utilizado para definir o que são essas

¹³MATO GROSSO. Lei Estadual nº 11.081, de 14 de janeiro de 2020. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/sistema/legislacao/legislacaoatribut.nsf/7c7b6a9347c50f55032569140065ebbf/8754592faeb5d153042584f0004b01fb?OpenDocument#:~:text=Alterar%20a%20Lei%20n%C2%BA%207.098,2019%2C%20que%20disp%C3%B5e%20sobre%20a>>. Acesso em 13 de novembro de 2022.

¹⁴RIO DE JANEIRO. Lei Estadual nº 8.795, de 17 de abril de 2020. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=393236>>. Acesso em 13 de novembro de 2022.

¹⁵BAHIA. Lei Estadual nº 14.183, de 12 de dezembro de 2019. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=387207>>. Acesso em 13 de novembro de 2022.

intermediadoras que atuam no comércio digital. De acordo com a ABCOMM, os *marketplaces* são plataformas em que diferentes lojas podem valer-se para fazer anúncio de seus produtos, oferecendo ao cliente variadas opções, como se fosse um grande shopping center online, por meio do qual os visitantes têm acesso a várias lojas em um mesmo local¹⁶.

Destarte, esse modelo de negócio propiciado pela economia digital faz com que as partes possam ter uma relação mais aproximada por intermédio de plataformas digitais, uma vez que estas garantem transações - envolvendo mercadorias corpóreas ou incorpóreas, serviços presenciais ou remotos e operações financeiras - menos burocráticas sem necessitar de circulação física de bens tangíveis. Isso permite que diversas empresas possam atuar nos mais variados países, em razão de ser facultativo o estabelecimento físico, já que muitas operações acabam sendo realizadas pela internet, cujas receitas tanto de publicidade quanto de intermediação são substantivas¹⁷.

Dessa forma, pode-se notar que os *marketplaces* são agentes que têm grande relevância para a configuração do que hoje é chamada de economia digital, em que as partes aproveitam-se das inovações trazidas pelo advento da tecnologia no âmbito, sobretudo, dos aparatos virtuais, dos meios de comunicação e dos sistemas informatizados. Não é a toa que essa porção da economia, atualmente, corresponde em grande parte pela produção mundial de riqueza, crescendo exponencialmente em um curto espaço de tempo, edificada na ampla utilização da tecnologia de informação e de comunicação, o que tende a baratear e potencializar o acesso a bens e serviços¹⁸.

A ascensão de dessas plataformas digitais é corroborada por pesquisa feita pela Ebit/Nielsen, divulgada pelo canal de notícias G1, em que o levantamento aponta um aumento de 47% no 1º semestre de 2020, em comparação com o mesmo período de 2019, no faturamento de lojas online¹⁹. Refletindo, também, os desdobramentos da pandemia, período o

¹⁶Por que Utilizar Um Marketplace E Como Escolher O Mais Adequado? ABCOMM, 2021. Disponível em: <<https://abcomm.org/noticias/por-que-utilizar-um-marketplace-e-como-escolher-o-mais-adequado/>>. Acesso em 18 de outubro de 2022.

¹⁷OKUMA, Alessandra. Breve panorama da tributação da economia digital. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-fev-16/alessandra-okuma-breve-panorama-tributacao-economia-digital>> Acesso em: 05 de novembro de 2022.

¹⁸Vide item 1.

¹⁹Faturamento de lojas online no Brasil cresce 47% no 1º semestre de 2020, maior alta em 20 anos. G1, 2020. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/tecnologia/noticia/2020/08/28/faturamento-de-lojas-online-no-brasil-cresce-47-por-cento-no-1o-semester-de-2020-maior-alta-em-20-anos.ghtml>> Acesso em 12 de outubro de 2022.

qual os consumidores passaram a buscar mais por compras na internet, fato este evidenciado pela mesma pesquisa ao divulgar que 7,3 milhões de brasileiros compraram pela primeira vez no *e-commerce*.

Um ponto importante a se ressaltar sobre a forma de atuação dessas plataformas digitais é a de que elas participam das vendas online por meios eletrônicos, permitindo interações diretas entre dois ou mais consumidores ou outros grupos, como compradores e vendedores, com duas características essenciais: (i) de um lado, tem-se indivíduos que são consumidores das plataformas de maneira relevante e, (ii) de outro lado, a plataforma permite a interação entre os interessados²⁰. Destarte, vê-se que a necessária intervenção dos *marketplaces*, no sentido de possibilitar a conexão entre ambos os usuários (*sellers* e compradores), é fato elementar para sua caracterização enquanto tal.

Em contrapartida aos serviços fornecidos pelos *marketplaces*, os *sellers*, em geral, pagam uma taxa de serviço para essas intermediadoras que variam a cada caso, podendo ser em cima do valor da venda ou um valor fixo cobrado a cada venda ou um montante mensal fixo, dentre outras possibilidades, embora algumas sequer cobram alguma quantia dos vendedores. Com isso, é possível depreender que essas plataformas - enquanto mera detentora do ambiente virtual disponibilizado aos vendedores para que estes possam comercializar seus produtos - não possuem propriedade sobre os bens anunciados e vendidos em seu *website*²¹.

Além disso, outros fatores que contribuem para o contínuo crescimento desses ambientes de compra online por meio de intermediadores são a possibilidade dos seus *websites* garantirem às empresas, especialmente as menores, uma eficiente interface com milhões de consumidores, atraindo, em tese, maiores oportunidades de negócio e, também, o oferecimento de soluções eficazes e seguras de pagamento (tais como *Ebanx*, *PagSeguro*, etc.) e logísticas (tais como *Mercado Envios*, plataforma integrada com os *Correios*, etc.)

²⁰OECD (2019), The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris, p. 6. 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 17 de outubro de 2022.

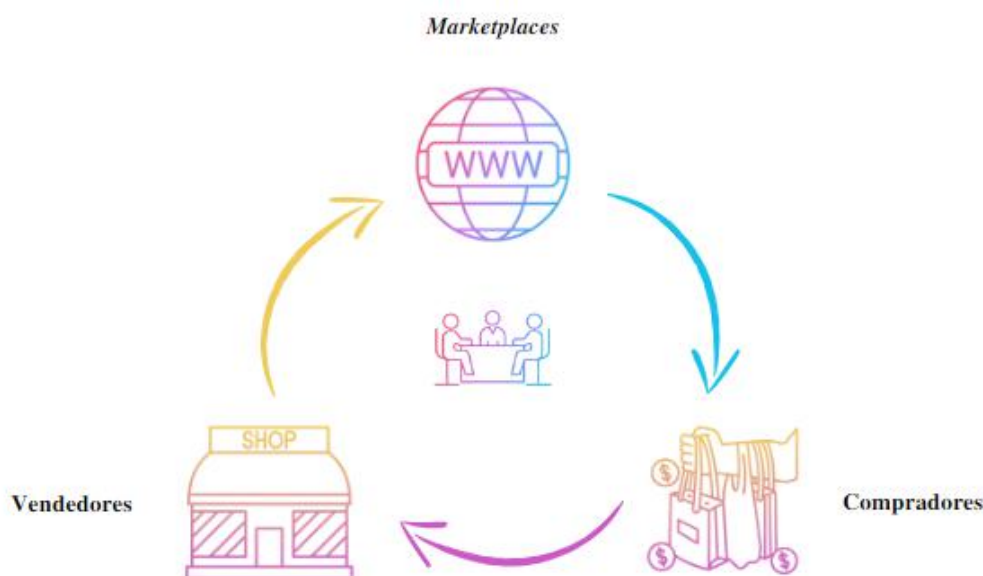
²¹Veja, por exemplo, um trecho dos “Termos e Condições” da OLX: “Ah! Lembre-se que a OLX não presta serviços de consultoria e nem é proprietária dos produtos e serviços oferecidos nos anúncios. Aqui, não temos a posse de nenhum produto e muito menos intervimos na definição dos preços! As negociações realizadas diretamente entre os usuários, sem a utilização das ferramentas de intermediação e compra segura, são de responsabilidade exclusiva do anunciante e comprador.”. Disponível em: <<https://ajuda.olx.com.br/public/T%26C+OLX+v2+06-Jun-2022-172210.pdf>>. Acesso em: 25 de outubro de 2022.

concentradas em um só local virtual, para todos os acessantes, agilizando sobremaneira a celebração dos negócios jurídicos²². É exatamente isso que entende Aida Isabel Tavares ao citar Evans & Wurster, 1999:

“Estes mercados podem ter uma vasta base de clientes (abrangência) com acesso a uma vasta gama de produtos (abrangência) e com informação detalhada e completa sobre o produto (riqueza). Também se podem obter grandes quantidades de informação sobre o cliente (riqueza) e usá-la para vender mais produtos e serviços.”²³

Frente a esse panorama, resta possível verificar que, nesta relação comercial, existem, pelo menos, três contratos envolvidos para que seja celebrado um determinado negócio *online* por meio dos *marketplaces*, quais sejam: (i) o contrato entre a detentora da plataforma digital e o *seller* dos bens; (ii) o contrato entre o *site* e o consumidor do bem a ser adquirido; e (iii) o contrato entre o vendedor e o comprador, em que ambos utilizam os serviços fornecidos pelas intermediadoras. Certo é que todas as partes envolvidas podem ser ilustradas por intermédio desta figura triangular:

Figura 1



²² Veja, por exemplo, a definição de *marketplace* pelo Mercado Livre: “É a plataforma de comércio eletrônico do Mercado Livre onde as Pessoas Usuárias podem vender e comprar produtos usando diferentes soluções de pagamento e envio.”. Disponível em: <<https://www.mercadolivre.com.br/ajuda/23050>>. Acesso em: 20 de outubro de 2022.

²³TAVARES, Aida Isabel Pereira. O mercado electrónico e os e-marketplaces. Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão vol. 2, n. 1. Rio de Janeiro, jan. 2003, p. 51. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rbpg/article/view/79360/75915>. Acesso em 02 de outubro de 2022.

Nessa seara, pode-se extrair que a relação desenvolvida por meio deste quadro ocorre em razão dos *marketplaces* possibilitarem a divulgação de anúncios de produtos pelos vendedores, por meio dos quais os compradores podem obter informações sobre os bens que eventualmente poderão ser adquiridos, bem como deixar avaliações sobre os bens já adquiridos e ajudando potenciais consumidores na tomada de decisão, além dos intermediadores garantirem mais segurança aos vendedores e, também, aos compradores no momento de pagamento e entrega da compra.

Importante elucidar que os *marketplaces* têm conquistado tanto espaço nos hábitos de consumo da população como um todo que até grandes empresas do varejo passaram a abrir o seu espaço virtual para que outros terceiros possam vender mercadorias em suas plataformas, o que pode soar estranho à primeira leitura por parecer que isso implicaria uma concorrência dentro do próprio site de vendas. Ocorre que esse modelo de negócio passa a fazer sentido quando tais relevantes figuras do mercado de varejo ganham, também, ao cobrar dos vendedores comissões pela venda de produtos que não estão em seu estoque, em vez de potencialmente afugentar vendas e clientes para verdadeiros concorrentes de outros *sites*.²⁴

Exemplo disso está acobertado nos dados divulgados pela *InfoMoney* em outubro de 2021, por meio da qual se verificou que a *Amazon*, no mundo, possui mais de 1,9 milhões de vendedores parceiros, sendo 55% de todos os produtos vendidos na plataforma desses terceiros e aumentando o portfólio de categorias de produtos oferecidos de 16 para 35 de janeiro de 2019 até outubro de 2020 no Brasil²⁵.

Isso se justifica pelas características econômicas específicas dos mercados eletrônicos, que as diferenciam dos mercados físicos, que são, fundamentalmente, baseadas nas diferenças dos custos de transação - tendencialmente mais baixos - e à existência de fatores externos de rede que ensejam benefícios gratuitos dos agentes deste mercado. No que se refere aos custos de transação, estes podem ser delineados pelos custos de procura, custos de informação,

²⁴QUINTANILHA, GABRIEL. Absurda atribuição de responsabilidade tributária aos *marketplaces* no RJ. Disponível em: <conjur.com.br/2022-out-02/gabriel-quintanilha-responsabilidade-tributaria-aos-marketplaces#:~:text=Percebendo%20o%20desenvolvimento%20do%20setor,responsável%20tributário%2C%20pelas%20vendas%20efetuadas>. Acesso em: 02 de novembro de 2022.

²⁵SUTTO, Giovanna. Pandemia gera explosão de *marketplaces* e aumenta disputa por consumidores. *InfoMoney*, 2021. Disponível em: <<https://www.infomoney.com.br/negocios/pandemia-gera-explosao-de-marketplaces-e-aumenta-disputa-por-consumidores/>>. Acesso em 22 de outubro de 2022.

custos de negociação, custos de decisão, custos de *policy* e custos de *enforcement*²⁶. Pois bem. Um grande diferencial oferecido por essas plataformas digitais é a facilitação e, conseqüentemente, a supressão dos gastos que os *sellers* incorreriam para a criação de uma loja virtual própria - registro do domínio, design, contratação de ferramentas de pagamento, etc.

Em que pese as vantagens competitivas guarnecidas pelos avanços tecnológicos ao *e-commerce*, surgem, concomitantemente, alguns percalços que aumentam, de certa forma, os custos associados às transações comerciais realizadas *online* que se aplicam somente a esse modelo de negócio diante de suas especificidades. Pode-se mencionar como uma das razões que contribuem para esse aumento é o fato de que as transações concretizadas na Internet dificultam ou, até mesmo, impossibilitam a verificação da qualidade da mercadoria antes da chegada ao destino final do consumidor.

Diante disso, acarreta-se, em muitos casos, o dispêndio com despesas em relação a todas as etapas que envolvem o procedimento de troca ou devolução do produto, tais quais o frete para envio do objeto de volta e o gasto com transporte até a agência de postagem do pacote nos casos em que a empresa não faz coleta domiciliar. Assim, é possível verificar que se trata de uma demonstração do encarecimento dos custos associados às assimetrias de informação e à informação incompleta, em que as partes envolvidas não possuem acesso a todos os dados relevantes e necessários para determinar se os termos do acordo são aceitáveis e são cumpridos²⁷, pelo que acarreta, diretamente, a perda de eficiência do mercado.

No comércio virtual, as transações podem ser negociadas diretamente entre o vendedor e o comprador, assim como também pode haver a intervenção de terceiros que não participam diretamente do resultado final do negócio celebrado, que, neste caso, são intermediários. Importante destacar, pois, a definição adotada por Chircu e Kauffman quando da análise dinâmica do mercado, entendendo que a sua evolução perpassa pelo Ciclo IDR - Intermediação, Desintermediação e Reintermediação²⁸.

²⁶Vide item 23.

²⁷TAVARES, Aida Isabel Pereira. O mercado electrónico e os e-marketplaces. Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão vol. 2, n. 1. Rio de Janeiro, jan. 2003, p. 52. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rbpg/article/view/79360/75915>. Acesso em 02 de outubro de 2022.

²⁸CHIRCU, Alina & KAUFFMAN, Robert (2000). Reintermediation strategies in business-to-business electronic commerce. Forthcoming in International Journal of Electronic Commerce.

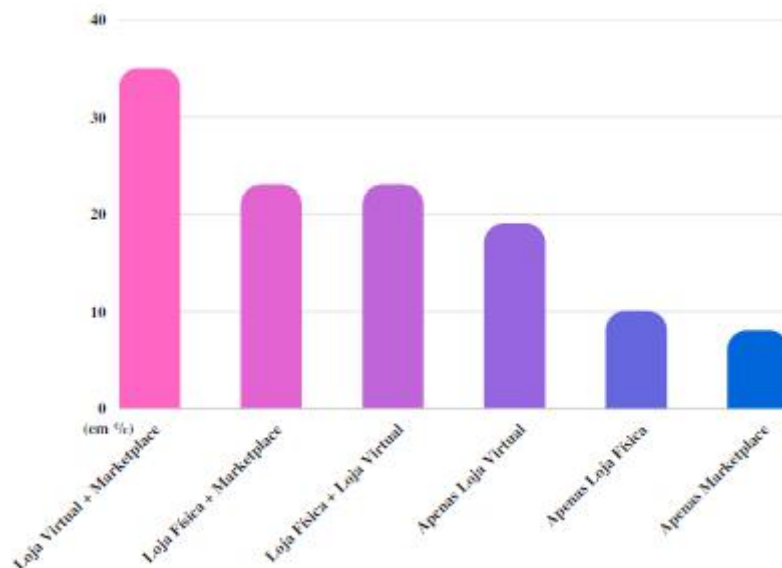
Os autores trazem precisa definição sobre o papel de um intermediário em um ambiente de comércio eletrônico, por meio da qual firmam que o processo de intermediação, sendo neste caso a entrada de intermediários eletrônicos, trata-se do momento em que as plataformas digitais entram na cadeia comercial das operações de compra e venda como agentes intermediários nas transações, antes realizadas somente entre compradores e vendedores. Essa intervenção ganha força no contexto de avanços tecnológicos, porque as empresas intermediadoras conseguem oferecer serviços novos e inovadores no mercado, o que implica maior vantagem competitiva em relação ao comércio presencial.

Em relação às etapas de desintermediação e reintermediação, os autores elucidam que a primeira refere-se ao momento de saída dos intermediários tradicionais da cadeia de transações em razão da entrada de outras empresas que oferecem métodos alternativos e mais eficazes para operacionalizar os negócios, trazendo consigo as técnicas desenvolvidas pelo advento da tecnologia massificada e informacional. Além disso, a saída da intermediação tradicional pode ser feita, até mesmo, pelos atuais intermediários eletrônicos que o fazem, precisamente, para entrarem no mercado eletrônico com o papel de fornecedores de serviços e soluções tecnológicas.

Já no que tange à reintermediação, pode-se afirmar que esta fase trata-se do momento em que o intermediário tradicional retorna à cadeia transacional como um agente híbrido, etapa esta que ocorre após a expulsão do agente tradicional do fluxo transacional e com o seu reingresso na cadeia de valor. No entanto, o retorno deste grupo dá-se por intermédio de outras funções, que não as tradicionais, decorrentes da adoção e implantação da tecnologia informacional em sua estrutura, de forma a atuarem como concorrentes dos já estabelecidos intermediários eletrônicos.

Em pesquisa realizada pela ANYMARKET e pelo Ecommerce Brasil, é possível vislumbrar, o ciclo IDR ora retratado, em que foi feita uma análise dos canais de venda utilizados pelos lojistas, uma vez que há ainda a adaptação dinâmica e constante dos terceiros aos novos negócios. Isso, porque 35% dos entrevistados atuam com loja virtual e *marketplace*, enquanto 23% com loja física e *marketplace*, outros 23% com loja física e loja

virtual. Além disso, 19% atuam apenas com loja virtual, 10% somente com estabelecimento presencial e 8% apenas em *marketplace*²⁹, o que pode ser retratado pelo gráfico abaixo.



Frente ao tratado acima, é possível depreender que *e-commerce* pode ser intermediado, tendo, inclusive, as intermediadoras recebido ainda mais destaque neste tipo de mercado em razão das mais variadas soluções tecnológicas e eficazes oferecidas tanto aos vendedores quanto aos compradores, papel este desenvolvido pelos *marketplaces* objetos do presente estudo. Segundo Tavares, tendo em vista que o mercado digital pode ser intermediado, as entidades responsáveis por este serviço de concretizar uma transação entre compradores e vendedores são os *marketplaces*, cuja atuação dá-se pela utilização de uma página na *web* que fornece facilidades aos seus usuários que realizam transações utilizando a Internet³⁰.

Dessa forma, os *marketplaces* possuem um papel ativo no mercado digital enquanto assumem a figura de intermediário *online*, facilitando o comércio virtual ao aliar um conhecimento extensivo de mercado com tecnologia de informação, revolucionando as cadeias de abastecimento, oferecendo soluções versáteis para a conclusão de um negócio e automatizando o processo de aquisição. Com isso, a conclusão a que se chega Aida Isabel

²⁹Pesquisa sobre marketplace reúne dados de comércio eletrônico. Anymarket, 2021. Disponível em: <<https://marketplace.anymarket.com.br/canais-de-venda-online/pesquisa-marketplace/>>. Acesso em 08 de novembro de 2022.

³⁰TAVARES, Aida Isabel Pereira. O mercado electrónico e os e-marketplaces. Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão vol. 2, n. 1. Rio de Janeiro, jan. 2003, p. 56. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rbpg/article/view/79360/75915>. Acesso em 02 de outubro de 2022.

Pereira Tavares, após trabalho de pesquisa, é a de que os *marketplaces* possuem três funções primordiais: as de agregação, as de *matching* (“casamento”, harmonização) e as de facilitação.

Em se tratando de agregação, esta se refere à capacidade que referidas plataformas digitais têm de juntar compradores e vendedores em um mesmo local virtual, beneficiando-se de economias de escala. Quanto ao *matching*, a função baseia-se na possibilidade que as intermediadoras oferecem de fazer corresponder as exigências dos compradores às condições pré-estabelecidas. Já na facilitação, os *marketplaces* atuam para prestar melhorias à finalização das transações do mercado, por meio da redução dos custos operacionais, da oferta de serviços financeiros para o pagamento, do fornecimento de serviços de entrega, de logística e de confiança, garantindo maior segurança às partes envolvidas³¹.

Antes de se adentrar os próximos tópicos tratando da discussão em torno da atividade dos entes federativos de atribuir a responsabilidade a outrem - os *marketplaces* no caso ora em comento - por tributos devidos pelo contribuinte, verifica-se inadiável a perquirição quanto à natureza tributária das atividades desenvolvidas por essas plataformas digitais. Para tanto, faz-se preciso rememorar, ainda que brevemente, o escopo da atuação dessas intermediadoras para analisar se esta se encaixa em alguma das hipóteses de incidência tributária previstas na legislação. Como atrás se viu, a principal atividade desempenhada pelo marketplace consiste na intermediação na celebração dos negócios entre compradores e vendedores, fornecendo estrutura tecnológica para que os seus usuários possam concluir as transações feitas em ambiente virtual e, garantindo, assim, a instrumentalização e a segurança da plataforma.

Para uma melhor compreensão, cabível elucidar trecho do estudo “*Building effective online marketplaces with institution-based trust*”, feito por Paul Pavlou e David Gefen, o que, em suma, compreende que os *marketplaces* online são comunidades de compradores e vendedores que trocam informações sobre o produto, coordenam e transacionam usando tecnologias relacionadas à internet. Ainda, aduzem que esses mercados online, como instituições ou intermediários endossantes ('cibermediadores' ou 'info-mediadores'), são o

³¹TAVARES, Aida Isabel Pereira. O mercado electrónico e os e-marketplaces. Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão vol. 2, n. 1. Rio de Janeiro, jan. 2003, p. 57. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rbpg/article/view/79360/75915>. Acesso em 02 de outubro de 2022.

equivalente aos intermediários tradicionais, coletando, processando e providenciando informação usando a infraestrutura da Internet para facilitar transações online³².

Com efeito, vislumbra-se que, de pronto, já se pode depreender que os *marketplaces* têm suas atividades voltadas à intermediação das transações negociadas no ambiente virtual, porquanto disponibilizam um *site*, do qual são titulares, contando, ainda, com uma base sólida e considerável de clientes, normalmente construída por meio da conquista da confiança dos clientes e pela reputação que possuem no mercado. No mais, essa plataforma, em muitos casos, garante aos seus usuários ferramentas digitais próprias como a disponibilização de espaços virtuais para anúncio e publicidade, provendo soluções de pagamento, logística e transporte integrados. Por conta disso, o método de remuneração adotado por essas intermediadoras, em um sua vasta maioria, é a cobrança de uma comissão em cima do valor total da venda.

Logo, após a análise das atividades praticadas pelos *marketplaces* e compreender que estão concentradas no âmbito da intermediação, cabe, nesse momento, fazer uma leitura de alguns dispositivos constitucionais e legais que prevêm hipóteses de incidência tributária que podem, à primeira vista, inserir as referidas intermediadoras no polo passivo da relação jurídico-tributária e estabelecer a intermediação como fato gerador de tributo. Nesse sentido, tem-se o ISSQN, o qual, nos termos do art. 156, III, CF/88, incide sobre a prestação de “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Frente a isso, vale dizer que a Lei Complementar 116/03, que visa a regulamentar o ISSQN, em seu art. 1º, assenta que o referido imposto “tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”. Seguindo, pois, para o item 10 da Lista de Serviços anexa, é possível notar que os “serviços de intermediação e congêneres” combinados com o subitem 10.05 “agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de

³²PAVLOU, Paul A.; GEFEN, David. Building effective online marketplaces with institution-based trust. Information Systems Research, p. 40 *apud* BISCAIA, Nádia Rubia. A Atribuição de Sujeição Passiva às Operadoras de Marketplace: Três Dimensões de Análise. Revista Direito Tributário Atual, n.48. p. 388. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2021. Quadrimestral.

Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios” podem compreender uma primeira hipótese de sujeição dos *marketplaces* à tributação pelo ISS.

Destarte, a parcial conclusão de que os serviços prestados pelas intermediadoras são passíveis de serem tributados pelo imposto sobre serviços, por força de previsão constitucional e legal, pode ser sustentada pelo o que evidenciou Rodolfo Marques Vieira Araújo em sua tese de mestrado:

“A classificação de tais plataformas multilaterais como meras intermediárias e não como revendedoras faz com que, a priori, no Brasil, as atividades de tais empresas se afastem da tributação pelo ICMS e se sujeitem, caso sejam atendidos os critérios necessários para tanto, à tributação pelo ISS.”³³

Nesse mesmo trabalho, Araújo ressalta que essa discussão não é simples, haja vista que há posições divergentes na doutrina e jurisprudência brasileira, principalmente em razão da existência de serviços que são prestados por meio de *softwares*, que podem estar sujeitos à tributação pelo ICMS³⁴. Logo, para fins desse estudo, o debate será simplificado e entender-se-á o ISS como o imposto a incidir sobre as atividades de intermediação desenvolvidas pelas plataformas digitais.

Diante de todo o exposto, tendo em vista o crescimento abundante e repentino dos *marketplaces* - cuja definição já foi amplamente trazida neste tópico -, gerou-se uma maior dificuldade das autoridades tributárias de realizarem a fiscalização dos contribuintes de tributos, *in casu* mais especificamente, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação - “ICMS”. Por conta disso, alguns estados brasileiros passaram a editar leis estaduais visando a atribuir responsabilidade às intermediadoras de vendas *online* e, até mesmo, das administradoras de cartão pelo ICMS devido e não pago pelos *sellers*.

É justamente a possibilidade de atribuição dessa obrigação tributária às plataformas digitais que será analisada nos tópicos a seguir.

³³ARAÚJO, Rodolfo Marques Vieira. A tributação do ISS sobre operações realizadas mediante plataformas digitais multilaterais. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2020, p. 29. Orientador: Roberto Quiroga Mosquera.

³⁴Vide item 33.

3 NOÇÕES GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.1 O princípio da praticabilidade e a responsabilização dos *marketplaces*

No Direito Tributário, não é novidade que a fiscalização e o recolhimento de tributos é um desafio inerente ao trabalho diário das autoridades fiscais, tendo em vista que as relações econômicas, por si só, são deveras complexas, envolvendo, muitas vezes, múltiplos agentes e inúmeras especificidades caso a caso, demandando do Fisco mais tempo para uma efetiva análise minuciosa e individualizada. No cenário brasileiro, o Sistema Tributário Nacional mostra-se ainda mais desafiador quando levada em consideração a árdua tarefa de se compreender as regras de tributação do país, já que há inúmeros tributos, com competências distintas, cujos fatos geradores, em alguns casos, se confundem pela similitude das hipóteses de incidência, além de interpretações distintas e decisões controvertidas, seja no âmbito administrativo, seja no âmbito judiciário.

Em relação à titularidade de cada tributo, cabe mencionar que compete à União instituir, a título ilustrativo, impostos sobre produtos industrializados, sobre a renda, de importação e de exportação, ao passo que aos Estados foi atribuída a competência para instituir impostos sobre operações com mercadorias e algumas categorias de serviços (transporte intermunicipal e de comunicação), enquanto que aos Municípios lhes foram incumbidos a tarefa de criar impostos sobre a propriedade territorial e urbana e sobre os serviços que não estão circunscritos aos estados, exemplos estes que não visam a esgotar as demais competências de cada ente federativo na esfera tributária.

Na seara dos tributos indiretos, as confusões são ainda mais evidentes e são onde estão concentrados os grandes litígios, uma vez que os direitos do contribuinte e suas obrigações tributárias são engenhosos e pouco claros, em que as alíquotas podem variar conforme o bem e o destino do produto, bem como sua aplicação final fica à mercê da discricionariedade do agente fiscalizador. Apenas a título de exemplo, uma mesma indústria localizada no Brasil é contribuinte de um imposto de competência estadual, *in casu*, o ICMS que incide sobre a circulação de mercadorias, de contribuições federais sobre a receita, o PIS e a COFINS, e de um imposto de competência federal sobre bens industrializados, o IPI. Por outro lado, as empresas varejistas deverão pagar os mesmos tributos, com a ressalva de que o IPI é aplicável à revenda apenas em situações específicas (como a revenda local de produtos importados).

Por esse quadro, é possível notar que as obrigações tributárias dos contribuintes acabam se interseccionando com as hipóteses de incidência de variados tributos, o que dificulta o cumprimento dos deveres pelos sujeitos passivos e, também, a fiscalização pelas autoridades. Esse cenário pode ser definido como “estado de necessidade administrativo”, termo ventilado por Misabel Derzi para denominar a incapacidade da administração tributária de gerir e fiscalizar em razão da falta de sistematização, insuficiência de estrutura da máquina administrativa e ausência de adaptação das leis às mudanças socioeconômicas.³⁵ Uma das consequências do mencionado status é a desproporcionalidade entre os deveres incumbidos ao Fisco de fiscalizar e aplicar as normas tributárias e os meios que lhe são disponibilizados para sua realização³⁶.

Daí que surge a tentativa de se implementar mecanismos capazes de proporcionar mais praticidade ao desígnio conferido ao Fisco de verificar quais das atividades praticadas pelos contribuintes são passíveis de fazer incidir tributos. É exatamente isso que entende Regina Helena Costa quando traz à baila o entendimento de que as leis tributárias devem ser exequíveis, o que permite a consecução dos interesses públicos objetivados por elas, como o cumprimento dos seus ditames pelos sujeitos responsáveis de maneira simples e eficiente e a devida arrecadação de tributos³⁷.

Desta feita, importante rememorar que um dos princípios consagrados no direito tributário e que decorre da imperiosidade de facilitar o processo fiscalizatório é o princípio da praticidade ou da praticabilidade, cuja aplicação funciona como diretriz de todo o sistema jurídico, visando a otimizar o tempo despendido pelas autoridades e pelos contribuintes, de forma a tornar os procedimentos de recolhimento, arrecadação e fiscalização mais céleres e eficazes e reduzir a erosão da base tributária. Referido princípio é definido por Regina Helena Costa como o “conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico”³⁸.

³⁵DERZI, Misabel. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. 2a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 338. *apud* VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Responsabilidade Tributária Das Plataformas De Marketplace No Comércio Exterior Eletrônico. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, 2020, p. 40.

³⁶VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Responsabilidade Tributária Das Plataformas De Marketplace No Comércio Exterior Eletrônico. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, 2020, p. 40.

³⁷COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e Justiça Tributária. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 93.

³⁸COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e Justiça Tributária. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 53

Contudo, a praticabilidade não pode nem deve ser aplicada indistintamente sem observar a legislação tributária e os demais princípios que dela podem ser extraídos, sendo imperioso não tratar a eficiência como um fim em si mesmo. Como muito bem elencado por 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”³⁹. Com efeito, existem alguns limites que devem ser atendidos para a aplicação do princípio da praticidade, quais sejam, (i) veiculação por lei; (ii) observância do princípio da razoabilidade; e (iii) equilíbrio na implementação da gestão tributária⁴⁰.

Na prática, visando a tornar eficaz a função social do tributo na sociedade, os legisladores buscam trazer soluções para reduzir os impactos da capilaridade das relações em âmbito tributário, que já são complexas por si só, e, por conseguinte, evitar a evasão e a erosão fiscal. Nesse sentido, algumas das técnicas aplicadas acabam por relativizar o alcance da capacidade contributiva de maneira a simplificar o recolhimento dos tributos, tais quais os lançamentos por estimativa, as substituições tributárias e o regime de lucro presumido. Precisamente no que se refere à técnica da substituição tributária, aplicada na tributação indireta, esta é amplamente utilizada como meio para otimizar a arrecadação dos tributos, sobretudo em cadeias de produção ou comerciais longas e/ou dispersas, atribuindo a uma etapa da cadeia, seja anterior, seja posterior, a responsabilidade por recolher os tributos devidos por outros sujeitos.

Diante disso, os desafios já existentes no direito tributário somados às significativas mudanças perpetradas pelo desenvolvimento tecnológico desde a Revolução Industrial ficam ainda mais escalados se levada em consideração a relevância atual da economia digital, que ganhou força por conta dos grandes avanços nas áreas de comunicação, logística, transporte, *e-commerce*, inteligência artificial, dentre outros. Assim, o crescimento dos mercados eletrônicos tornou-se uma consequência inevitável frente aos negócios tradicionais e presenciais, permitindo com que os consumidores e as empresas possam atingir localidades mais afastadas, bem como um leque mais amplo de oportunidades, criando ainda mais dificuldades à fiscalização tributária.

³⁹ÁVILA, Humberto de Souza. Teoria da Igualdade Tributária. 3a ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 176.

⁴⁰COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e Justiça Tributária. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 211-220.

Com isso, a centralidade que os *marketplaces* passaram a ter, sobretudo com o advento da pandemia do Covid-19, na estruturação do comércio eletrônico levou as autoridades tributárias a buscar formas de otimizar o recolhimento dos tributos indiretos, tendo em vista que o *e-commerce* traz mudanças inéditas que rompem com as regras estabelecidas nos tradicionais ordenamentos jurídicos, elaborados na égide das transações presenciais.

Paralelamente, a necessidade de estreitamento do controle sobre o comércio remoto deve-se em razão da base tributária mostrar-se potencialmente mais erodida com a pulverização dos *players* em milhões de pequenos comerciantes e das mais variadas localidades na relação comercial sem que o sistema de fiscalização esteja adequadamente adaptado às novas tecnologias e aos novos modelos de negócio, já que os limites e fronteiras ficam menos delineados nesse tipo de atividade virtual e que o momento de entrega do bem fica dissociado do momento de consumo.

Frente a essa tendência, uma das soluções oferecidas é a de sujeitar os *marketplaces* como possíveis responsáveis pelos tributos devidos por terceiros. Primeiramente, é importante fazer saber que o legislador, quando da elaboração do ordenamento jurídico, busca formas de compatibilizar a realidade social com as exigências de padronizar e simplificar a regulação das relações intersubjetivas e de todos os desdobramentos que delas decorrem, embora, muitas vezes, os ditames definidos estejam em confronto com o dinâmico e complexo contexto socioeconômico de cada localidade.

Por conta disso, os fatos jurídicos são extraídos em função dos eventos sociais e da necessária adequação do Direito a eles, de modo que o Poder Público esteja sempre objetivando trazer melhorias ao sistema jurídico conforme a realidade vai se adaptando às mudanças promovidas, por exemplo, pelo advento da tecnologia.

Como resultado do fato de que a imensidão do ambiente virtual facilita a evasão fiscal pelos indivíduos, a verdade é que os legisladores têm de criar mecanismos legislativos baseados em fatos presumidos, ficções e abstrações generalistas para que seja garantida a eficácia da aplicação das leis tributárias. Para tanto, surgem propostas para dirimir os efeitos negativos da expansão do comércio eletrônico, tais quais o uso da inteligência artificial e o desenvolvimento de sistemas de gestão tributária capazes de processar alto volume de

informações recebidas referentes às transações comerciais realizadas pelos contribuintes na modalidade virtual.

Dentro desse quadro, outra expressão do princípio da praticabilidade, como meio para instrumentalizar o combate à sonegação fiscal, em relação, especificamente, aos *marketplaces* é a tentativa de se impor a obrigação tributária a sujeito que não é contribuinte, por meio da transferência da responsabilidade pela arrecadação de tributos a essas plataformas, uma vez que se entende que, por estarem bem no ponto onde a operação do vendedor com o comprador se intersecciona, coletam, armazenam e processam os dados necessários para o recolhimento dos tributos devidos nestas transações, além de que detêm maior acesso à rastreabilidade das operações.

Ainda, a escolha pela inserção dessas intermediadoras no polo passivo da relação é um facilitador para a fiscalização da administração, que pode direcionar seus esforços para os *players* intermediários, evitando de ter que supervisionar os milhões de pequenos comerciantes um a um que operam dentro desses ambientes virtuais. A justificativa que se dá ao tratamento dos *marketplaces* como responsáveis perpassa pela lógica que estes possuem uma relação muito próxima às operações que são fatos geradores da tributação, o que poderia ilustrar a aplicação do princípio da praticidade na realidade material, pois essa técnica deixa o procedimento fiscalizatório mais rápido, reduz os custos e concentra os esforços empreendidos pelos agentes reguladores.

Tanto é grande a preocupação das autoridades fiscais em tomar medidas mais assertivas no controle dos fluxos comerciais realizados em ambiente eletrônico que há comoção internacional dos países para discutir medidas para reduzir a erosão da base tributária nessa relação, já que menos dados da realidade ficam disponíveis ao Fisco, haja vista que a coleta de informações na internet resta mais trabalhosa e dispersa, como, por exemplo, pelo uso da criptografia na proteção de dados pessoais. Consequência dessa movimentação pode ser explicitada no projeto *Base Erosion and Profit Shifting Program* (“BEPS”), encabeçado pela OCDE e por países membros do G-20, com o objetivo de estabelecer políticas fiscais para evitar o planejamento tributário agressivo.

Para ilustrar, em 2014, a Ação 1 deste grupo voltou-se, justamente, a debater os embaraços trazidos pela economia digital na tributação tanto direta quanto indireta e trazer

soluções a esses desafios. O ganho de protagonismo nesse modelo de economia foi, inclusive, reconhecido no Relatório Final da Ação 1, por meio do qual restou afirmado que a economia digital estava se tornando a própria economia, sendo, pois, difícil (senão impossível) isolar a economia digital do resto da economia para fins de tributação⁴¹.

Ato contínuo, no relatório chamado “*Tax Challenges Arising from Digitalisation*”⁴², divulgado pela OCDE sobre o trabalho do BEPS em 2018, restou assentado que a administração tributária em conjunto com a comunidade empresarial verificaram a necessidade urgente de encontrar soluções consistentes para a tributação da economia digital, que devem ser eficientes e eficazes na arrecadação dos tributos sem que sejam criados ônus excessivos em relação aos custos administrativos e de conformidade⁴³. Nesse mesmo relatório, foi divulgado, também, que algumas jurisdições começaram a recolher IVA das plataformas digitais e relataram resultados positivos na arrecadação de mais recursos advindos dos tributos, além de que algumas jurisdições estão seguindo essa orientação e espera-se que outras adotem essa alternativa no futuro⁴⁴.

Já em 2019, a OCDE trouxe para debate o tema “*The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*”⁴⁵ no 5º Encontro do Fórum Global sobre IVA, cujo relatório divulgado posteriormente indicou que às plataformas digitais podem ser incumbidas obrigações, uma vez que atuam nas vendas realizadas em modalidade *online*. Dentro desse cenário, algumas das responsabilidades que podem ser atribuídas aos *marketplaces*, de acordo com o mencionado documento, são: (i) considerar somente as referidas plataformas como totais responsáveis pelos impostos decorrentes das vendas digitais que elas facilitam; ou (ii) considerá-las como responsáveis, uma vez que facilitam o recolhimento e o pagamento dos

⁴¹Versão original: “the digital economy is increasingly becoming the economy itself, it would be difficult (if not impossible) to ring-fence the digital economy from the rest of the economy for tax purposes”. Tax challenges arising from digitalisation – Interim Report 2018: inclusive framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015.

⁴²Na tradução livre: “Os desafios tributários decorrentes da digitalização”.

⁴³Versão original: “Both tax administrations and the business community have signalled an urgent need for work on consistent solutions in this area which should be both efficient and effective in securing tax revenue without creating undue administrative and compliance costs”. Tax challenges arising from digitalisation – Interim Report 2018: inclusive framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2018, p. 105.

⁴⁴Versão original: “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.”. Tax challenges arising from digitalisation – Interim Report 2018: inclusive framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2018, p. 105).

⁴⁵Na tradução livre: O papel das plataformas digitais no recolhimento de IVA/Imposto sobre Bens e Serviços nas vendas online.

impostos em nome dos terceiros que usam os seus espaços virtuais para realizar vendas; ou (iii) atribuir responsabilidade a essas intermediadoras em conjunto com os vendedores pelos impostos decorrentes do comércio eletrônico⁴⁶.

Na União Europeia, entrou em vigor em julho de 2021, a reforma do IVA, mais conhecido como “VAT Digital Package”, que consiste em uma série de medidas legais adotadas para regular as transações transfronteiriças de venda de bens por canais virtuais e, destarte, reduzir as perdas de arrecadação decorrentes do mercado eletrônico. Uma das medidas desse pacote foi atribuir responsabilidade exclusiva às intermediadoras, entendidas como facilitadoras da comercialização e/ou da importação de mercadorias na União Europeia, pelo recolhimento dos tributos, mesmo que não sejam proprietárias dos bens negociados em seus *sites*, retirando da relação os pequenos comerciantes⁴⁷. Todavia, há de se ressaltar que a atribuição da responsabilidade a essas plataformas digitais deve observar o cumprimento de algumas condições:

“(i) não estarem conectadas, direta ou indiretamente, aos termos e condições de vendas realizadas, (ii) não estarem envolvidas, direta ou indiretamente, no processo de pagamento, e (iii) não estarem envolvidas, direta ou indiretamente, no processo de entrega⁴⁸. Ainda, não haverá responsabilização pelo IVA quando as plataformas detenham atuação meramente residual na formalização dos negócios. Seria o caso, por exemplo, de interfaces responsáveis apenas pelo processamento dos pagamentos, ou pelo advertising, isto é, pela exposição dos produtos (bens ou serviços), ou ainda pelo redirecionamento dos adquirentes para o site do fornecedor.”⁴⁹

Desse modo, o intuito da reforma do IVA foi, dentre outros, responsabilizar somente os *marketplaces* que guardassem conexão próxima aos negócios celebrados pelos utilizadores de seus serviços, pois é, justamente, esta proximidade que é utilizada para justificar a atribuição dessa condição de responsável em âmbito de aplicação das regras tributárias.

⁴⁶OECD (2019), The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris, p. 22. 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 17 de outubro de 2022.

⁴⁷The EU VAT digital package is the most consequential reform in the history of e-commerce. Disponível em: <<https://eclar.com/article/the-eu-vat-digital-package-is-the-most-consequential-reform-in-the-history-of-e-commerce/>>. Acesso em 22 de outubro de 2022.

⁴⁸European Commission. Explanatory Notes. *aput* UHDRE, Dayana de Carvalho. Marketplaces: Possibilidades e Limites à sua Responsabilização no Âmbito da Tributação Indireta. Revista Direito Tributário Atual, n.48. p. 142. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2021. Quadrimestral.

⁴⁹Art. 9 a (3) VAT Implementing Regulation. Ainda, VAT Committee, Working Paper n. 906. *aput* UHDRE, Dayana de Carvalho. Marketplaces: Possibilidades e Limites à sua Responsabilização no Âmbito da Tributação Indireta. Revista Direito Tributário Atual, n.48. p. 142. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2021. Quadrimestral.

Como se vê, a tendência que legislações de todo o mundo estão seguindo é a de tentar atribuir a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos decorrentes dos negócios de compra e venda celebrados na economia digital por intermédio dos *marketplaces* a essas plataformas digitais em nome dos terceiros que operam em seus ambientes. Contudo, no caso brasileiro, é primordial entender o panorama constitucional e infraconstitucional para verificar se a legislação tributária permite essa forma de responsabilização, quesito imprescindível para que o princípio da praticidade ou praticabilidade não transpasse os demais princípios do direito tributário, como o da legalidade e o da equidade, uma vez que não pode o primeiro se sobrepor aos demais, devendo haver uma convergência harmônica dos corolários. É o que veremos nos tópicos seguintes

3.2 Sujeição ativa e passiva na obrigação tributária

Para tratar da constitucionalidade e legalidade da sujeição dos *marketplaces* à condição de responsável tributário por fatos geradores relativos a operações efetuadas por terceiros em suas plataformas, antes de mais nada, é necessário entender do que se tratam as obrigações tributárias e seus sujeitos ativos e passivos. Primeiramente, cumpre destacar que a obrigação tributária está prevista no art. 113, do CTN e pode ser tanto principal, que se baseia no dever de pagar um tributo ou penalidade em pecúnia por ocorrência do fato gerador, quanto acessória, calcada no dever subsidiário de facilitar a fiscalização pela administração e a arrecadação dos tributos⁵⁰.

Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, a obrigação nada mais é do um vínculo jurídico que une duas pessoas, em que uma é a credora e a outra é devedora, sendo certo que o não cumprimento do acordado garante ao credor o direito de acionar o Estado. Esta possibilidade do credor de recorrer às autoridades é o que lhe confere o status de sujeito ativo, ao passo que o devedor passa a ser o sujeito passivo. Neste liame, a relação jurídico-tributária

⁵⁰«Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.»

está inserida no escopo da obrigação tributária, que é o dever jurídico do sujeito passivo pagar, geralmente, ao Estado, sujeito ativo, um tributo⁵¹.

Tendo em vista a necessidade de conferir maior clareza à obrigação tributária, a doutrina passou a estudar e a separar a norma jurídica em abstrato - que servirá para subsumir a ocorrência dos elementos necessários e suficientes na realidade às hipóteses previstas na legislação que fazem incidir o tributo e as obrigações que dele decorrem - da própria relação obrigacional surgida a partir da concretização das referidas hipóteses. Daí que surge a expressão “Regra Matriz de Incidência Tributária”, que é um recurso utilizado para compreender o fenômeno jurídico-tributário, o qual parte da premissa de que “toda norma jurídica tem estrutura lógica de um juízo hipotético, ao qual é ligada uma consequência jurídica, quando acontecido o fato precedente, chega-se ao esquema proposto”⁵².

Este esquema pode ser ilustrado da seguinte maneira: antecedentes (critério material + critério temporal + critério espacial), que tratam da situação hipotética, precursora da ocorrência do fato gerador, e, uma vez concretizada a norma em abstrato, tem-se os consequentes (critério quantitativo + critério subjetivo), os quais serão analisados para a delimitação do fato jurídico-tributário. É no consequente da Regra Matriz que se extrai o elemento subjetivo da obrigação tributária, o que permite a determinação do sujeito passivo ora mencionado e, até mesmo, da própria hipótese. Isso, porque a observância do critério pessoal é de suma relevância quando se pensa, por exemplo, nos casos de imunidade subjetiva, em que, mesmo com a concretização dos antecedentes, a formação do vínculo jurídico-tributário é barrado no requisito subjetivo, já que à pessoa imune é inimputável a exação.

Por conta dessa relevância, este tópico buscará tramear os conceitos relativos ao critério subjetivo das hipóteses de incidência tributária, analisando de forma mais pormenorizada a sujeição passiva tributária. A *prima facie*, pode-se destacar que o sujeito ativo, conforme previsto no art. 119, CTN⁵³ e como regra geral, é quem vai receber o adimplemento da obrigação que surge da relação jurídico-tributária e é ele o titular da

⁵¹SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário / Luís Eduardo Schoueri. 9ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 510.

⁵²SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário / Luís Eduardo Schoueri. 9ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 522.

⁵³“Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

competência tributária, que, frise-se, nem sempre vai coadunar com o titular da capacidade tributária - responsável pela fiscalização e cobrança dos tributos. Esse fenômeno, traduzido na possibilidade da lei atribuir a capacidade tributária a outrem que não o ente competente, é chamado de parafiscalidade.

Alerte-se que a diferenciação entre competência tributária e capacidade tributária ativa mostra-se substancial na medida que a primeira é indelegável, em que, mesmo quando o direito conferido não é exercido pela pessoa jurídica de direito público competente, não pode outra aproveitar-se da lacuna para instituir tributo que não está em seu escopo de criação, nos termos dos arts. 7º, *caput*, e 8º, ambos do CTN. Já a segunda - função de arrecadar os tributos - é plenamente delegável a terceiro, de acordo com o que se extrai da inteligência do art. 7º, *caput*, e §3º, CTN⁵⁴.

Esta posição de sujeito ativo decorre da lei, enquanto a definição das competências de cada ente está prevista na Constituição Federal. Segundo Geraldo Ataliba, o sujeito ativo é, em regra, a pessoa definida na Carta Magna como titular da competência tributária e, nestes casos, não é preciso que a lei seja expressa na designação da sujeição passiva⁵⁵. Logo, se identificada a concretização do aspecto material da hipótese de incidência, deve-se recorrer à Carta Magna para verificar qual é o ente competente daquele tributo e, portanto, o sujeito ativo daquela obrigação formalizada. Importante ressaltar que não cabe solidariedade ativa no direito tributário, uma vez que é vedada a bitributação - quando há mais de um credor do mesmo tributo - no ordenamento jurídico, não podendo existir, pois, dois sujeitos ativos sobre o mesmo fato gerador.

Em se tratando do critério subjetivo do consequente da regra matriz, afora a sujeição ativa, há de se tratar da figura do sujeito passivo das relações jurídico-tributárias, que é a pessoa a quem poderia ser imputada a situação definida na norma em abstrato que delinea uma hipótese de incidência e que tem o dever de uma obrigação de dar (principal) ou de uma

⁵⁴Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

[...]

§3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.”

⁵⁵ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1995, p. 75.

obrigação de fazer ou não fazer (acessória). Para Ricardo Lodi, a sujeição passiva tributária é o dever jurídico de pagar o tributo, que recai sobre o contribuinte por este praticar o fato gerador e, assim, expressar o seu signo presuntivo de riqueza, sendo ele diretamente o encarregado pelo recolhimento do tributo incidente sobre o fato gerador por ele praticado⁵⁶.

Ocorre que, para fins de instrumentalizar a praticabilidade tributária e, assim, a fiscalização pelas autoridades, muitas vezes, a lei pode eleger um terceiro, que não o contribuinte, como sujeito devedor do ônus de pagar o tributo por fato gerador praticado por outrem, que pode se dar por substituição tributária ou por transferência. Frente a isso, são duas as espécies de sujeito passivo elencados e regulamentados pelo art. 121, CTN, são elas: (i) o contribuinte, na hipótese do parágrafo único, inciso I do referido dispositivo legal, quando este guarde relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e (ii) o responsável, de acordo com o parágrafo único, inciso II deste mesmo normativo, quando, ainda que não seja contribuinte, tenha previsão expressa na lei atribuindo-lhe a obrigação. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres:

“o contribuinte tem o débito (*debitum, Schuld*), que é o dever de prestação e a responsabilidade (*Haftung*), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (*obligatio*), enquanto o responsável tem a responsabilidade (*Haftung*) sem ter o débito (*Schuld*), pois ele paga o tributo por conta do contribuinte.”⁵⁷

Ademais, imperioso mencionar que o contribuinte é aquele a quem foi imputada a situação que deu surgimento à obrigação advinda da prática do fato gerador, por força de disposição expressa, na norma abstrata, que atribui determinado fato jurídico tributário a uma pessoa específica em sua hipótese de incidência, devendo ser ela, em tese, o único alvo da tributação.

Tal assertiva explica-se, pois a tributação sempre atingirá o patrimônio de um sujeito e, como regra, deve ser levado em consideração que, no caso dos tributos não vinculados, é a figura do contribuinte quem manifesta a capacidade contributiva e, nos caso dos tributos

⁵⁶RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade, Capacidade Contributiva, Praticabilidade e o Deslocamento da Sujeição Passiva Tributária. Revista Direito Tributário Atual n° 50. ano 40. p. 370. São Paulo: IBDT, 1° quadrimestre 2022.

⁵⁷TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 9ª edição. Rio de Janeiro; São Paulo, 2002, p.228 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário / Luís Eduardo Schoueri. 9ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 585.

vinculados, é ao contribuinte a quem vai se referir a contraprestação estatal. Ora, se um terceiro é chamado à relação para ser responsabilizado por dever tributário imputado a outrem, como aduz o professor Schoueri, é porque o legislador acredita que este terceiro tem condições de ser ressarcido ao responder por débito que não é seu⁵⁸. Dessa forma, é possível inferir que o critério que o legislador escolheu para fazer a distinção entre as duas espécies é a observância do critério de conexão entre o sujeito e o fato gerador, sendo imprescindível a relação direta e pessoal para a configuração como contribuinte.

Ainda, não é imperativo que este esteja expressamente indicado na lei, considerando que, em muitos casos, a sua identificação extrai-se da análise do critério material do estudo do antecedente normativo mas, por outro lado, a atribuição da responsabilidade a terceiro deve estar claramente exteriorizada na lei. Assim, vale rememorar o conceito de “destinatário legal tributário”, o qual é definido por Hector Belisario Villegas como aquele que se enquadra no fato gerador, seja porque pratica o ato, seja porque se encontra na situação que a lei elege como pressuposto hipotético do dever de pagar tributo⁵⁹.

Em vista disso, Maurício Dalri Timm do Valle chama atenção para uma possível aplicação desatenta do conceito trabalhado por Villegas, uma vez que entende que o “destinatário legal” vai além do mero papel do contribuinte, podendo vir a sê-lo, por óbvio, caso assim a lei determine. Para Valle, a identificação do contribuinte decorre de um liame objetivo originado de uma previsão mandamental, em que, por outro lado, o que se trata na figura do “destinatário tributário” perpassa um aspecto pessoal da hipótese. Portanto, quando não houver um contribuinte definido na legislação, estar-se-á diante de outros casos de sujeição passiva, que poderão ser de “substituição” ou de “responsabilidade”⁶⁰.

No mais, não obstante haja previsão na lei definindo um terceiro como sujeito passivo da obrigação tributária, é de suma importância fazer a identificação do contribuinte, haja vista que o surgimento e a quantificação da obrigação tributária são condicionadas pela lei em

⁵⁸SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário* / Luís Eduardo Schoueri. 9ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 593.

⁵⁹VILLEGAS, Hector Belisario. *Derecho tributario. Parte geral*. 10. ed. Buenos Aires: Astrea, 2016, p. 255.

⁶⁰VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Sujeições tributárias: a reconstrução racional dos seus sistemas a partir da teoria analítica do direito*. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná – UFPR. Curitiba, 2015. Orientador: José Roberto Vieira. Disponível em: <<https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/41027/R%20-%20T%20-%20MAURICIO%20DALRI%20TIMM%20DO%20VALLE.pdf?sequence=2&isAllowed=y>>, p. 198. Acesso em 20 de novembro de 2022.

razão de qualificações pessoais. Como exemplo, se a Constituição Federal confere imunidade a uma instituição de assistência social, deve-se investigar quem deveras praticou o fato gerador. Em sendo a própria entidade, não há de se falar em obrigação tributária principal decorrente da prática de uma hipótese de incidência tributária, por força de mandamento constitucional, mesmo que a lei atribua a um terceiro não imune a figura do sujeito passivo. Contudo, caso a lei revista essa mesma instituição na condição de responsável por tributo devido pelo contribuinte, a imunidade daquela não se transfere a este⁶¹.

Nesse ínterim, após debruçar pela conceituação básica do critério subjetivo do fator consequente da Regra Matriz de Incidência Tributária, faz-se preciso o destrinchamento de outros pontos que derivam da análise da sujeição passiva numa obrigação tributária, como o fato de poder haver uma multiplicidade de devedores de um tributo. Mais precisamente, serão tratados nos próximos subtópicos os temas da solidariedade e da responsabilidade na seara dos tributos, já que serão importantes para o deslinde do objeto de pesquisa do presente trabalho, qual seja, a possibilidade ou não de atribuição da responsabilidade por ICMS devido por terceiros aos *marketplaces*.

3.3 Solidariedade passiva

Conforme relatado acima, não se pode falar em solidariedade ativa na esfera tributária, uma vez que a própria legislação veda a sua ocorrência ao proibir a bitributação - dois credores exigindo um tributo em cima do mesmo fato gerador. Entretanto, referida conclusão não pode ser aplicada à solidariedade passiva, que é, inclusive, um instituto previsto no próprio CTN, em seu art. 124, visando a dar vez, sobretudo, ao princípio da praticidade por meio da otimização do recolhimento de tributos. Esta pode ser definida como a possibilidade de mais de uma pessoa estar incluída no polo passivo da obrigação tributária, podendo ser constituída por mais de um contribuinte ou mais de um responsável ou um contribuinte e um responsável.

Importante destacar, nesse ponto, que a solidariedade aqui tratada não é uma forma de atribuição da responsabilidade a terceiros, justamente, porque os devedores solidários não são terceiros alheios à ao fato gerador, porquanto praticam a situação fática elencada na hipótese

⁶¹SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário / Luís Eduardo Schoueri. 9ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 583.

de incidência tributária. Por conta disso, não se pode falar que há a inclusão de terceira pessoa na relação obrigacional, sendo a solidariedade apenas uma forma de graduar a responsabilidade daqueles que já compõem o polo passivo⁶². Para tanto, veja-se o artigo que trata dos sujeitos suscetíveis à obrigação solidária:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:
I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
II - as pessoas expressamente designadas por lei.”

Pela leitura do art. 124, CTN, é possível que o inciso I traz, de pronto, a solidariedade passiva em razão da existência de um “interesse comum” no fato jurídico tributário. Com isso, é essencial delinear que só têm “interesse comum” as pessoas que estão do mesmo lado da hipótese de incidência tributária, em que há somente um débito, porém devido solidariamente por múltiplos sujeitos, a exemplo de uma propriedade - elementar do núcleo da norma abstrata - que faz nascer a obrigação de recolher o IPTU, fazendo com que todos os seus condôminos sejam devedores solidários do imposto. Em contrapartida, não há como se afirmar que existe um “interesse comum”, em âmbito tributário, entre partes que ocupam posições contrastantes dentro de um contrato, isto é, numa operação de compra e venda, não tem como atribuir o comprador como devedor solidário da dívida do vendedor⁶³.

Desta sorte, parece acertada a definição trazida por Villegas ao discorrer sobre responsabilidade solidária, firmando-se o posicionamento de que a solidariedade passiva tributária resta configurada quando o destinatário legal do tributo - o contribuinte - não é excluído da relação obrigacional. Contudo, insere-se, ao seu lado, um terceiro devedor de dívida alheia, a quem também é atribuído o caráter de sujeito passivo. Assim, pode-se dizer que há solidariedade tributária quando dois ou mais sujeitos tornam-se obrigados ao valor total de uma mesma prestação. Os vínculos ali formados são independentes, porque o Fisco pode exigir de cada um a totalidade da dívida, mas integram uma única relação jurídico-tributária, tendo em vista que há identidade de objeto, pelo qual são também independentes⁶⁴.

⁶²COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 215-216.

⁶³SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário / Luís Eduardo Schoueri. 9ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 588.

⁶⁴Versão original: “Hay responsabilidad solidaria cuando no se excluye de la oblicacion tributaria al destinatario legal del tributo – contribuyente – y se lo mantiene como deudor del fisco. Pero, a su lado, se ubica a um terceiro por deuda ajena, a quien se le asigna también el carácter de sujeto passivo. Por ende, podemos decir que hay solidariedad tributaria cuando dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma

É, exatamente, por isso que se faz basilar a esmiuçar a conceituação dos interesses para melhor entendimento do ordenamento jurídico, que podem ser divididos em contrapostos, coincidentes e comuns, porque se trata de um termo raso e sujeito a diferentes interpretações pelos sujeitos. Para ilustrar essas diferenças, serão utilizadas como exemplo as transações comerciais, em que vendedores e compradores têm interesses coincidentes na medida que o objetivo é a concretização do negócio, mas interesses contrapostos no momento de execução do contrato, isto é, necessidades opostas, enquanto os interesses comuns só podem ser encontrados, separadamente, em cada um dos pólos da relação: de um lado, os vendedores e, de outro, os compradores⁶⁵.

Mesmo que haja uma convergência entre as partes para lesar o Fisco e, assim, não se sujeitarem ao recolhimento do tributo devido pela transação por elas celebrada entre si, não se pode dizer que há um “interesse comum” no fato gerador, já que são sujeitos da relação jurídica aqueles que deram azo à ocorrência do fato imponible, conforme entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça em inúmeras oportunidades⁶⁶.

De mais a mais, o inciso II do referido dispositivo legal faz recair a solidariedade passiva sobre as pessoas expressamente designadas na lei. Todavia, este trecho não deve ser interpretado dissociado do que preceitua o Código Tributário Nacional, que apresenta rígida disciplina na atribuição de responsabilidade. Isso, porque o art. 128 deste mesmo Código expressamente condiciona a designação da responsabilidade a terceiro que esteja vinculado ao fato gerador, o que impede que a solidariedade seja aplicada indiscriminadamente a qualquer pessoa que não aquela que possa ser enquadrada nas hipóteses legais.

De tal sorte, uma vez constatada a solidariedade, aplica-se o art. 125, CTN que dispõe sobre os seus efeitos, o qual previu que (i) o pagamento realizado por qualquer um dos codevedores aproveita aos demais; (ii) a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, exceto se for concedida pessoalmente a um deles, pelo que a obrigação pelo saldo remanescente subsiste ao restante; e (iii) a interrupção da prescrição seja a favor, seja contra

prestacion. Los vínculos son autónomos porque el fisco puede exigir indistintamente a cada uno la totalidad de la deuda, pero integran una sola relación jurídica tributaria por identidad de objeto (idem debitum), por lo cual son también interdependientes.”. VILLEGAS, Hector Belisario. Derecho tributario. Parte geral. 10. ed. Buenos Aires: Astrea, 2016, p. 266.

⁶⁵NEDER, Marcus Vinicius. Responsabilidade solidária e o lançamento fiscal. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes questões atuais do direito tributário. Vol. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 271-291.

⁶⁶REsp n. 884.845/SC; REsp n. 1.840.920/PB

um dos obrigados favorece ou prejudica aos demais. Observe-se que deste dispositivo é possível depreender que os devedores solidários são considerados como um único devedor e, conseqüentemente, os seus desdobramentos atingem a todos, como regra geral. Não somente isso. O Código Tributário Nacional, ainda, nos arts. 128 e seguintes, CTN, trouxe a possibilidade de responsabilização de terceiros que não dão azo ao fato gerador, mas que, de alguma forma, estão vinculados a ele. É o que será visto no subtópico seguinte.

3.4 Responsabilidade tributária dos arts. 128 e seguintes, ctn e art. 5º, lei complementar 87/96

Em oportunidade anterior, foi destacado que o Código Tributário Nacional identifica duas possibilidades de sujeitos passivos da relação tributária no seu art. 121: o contribuinte e o responsável. O primeiro tipo já foi esmiuçado neste trabalho no subtópico 3.2 e é aquele que possui relação direta e pessoal com a obrigação e, já no que se refere à última categoria, que trata dos terceiros que são responsabilizados por tributos devidos pelo contribuinte por disposição expressa na lei, tendo em vista que, por estarem vinculados ao fato gerador de alguma forma, entende-se que conseguem recuperar os valores daquele tributo imputado, como, por exemplo, repassando o ônus ao longo da cadeia.

Cabe mencionar, também, que a responsabilização ora tratada detém diversos contornos, com regimes jurídicos próprios a depender da situação fática, daí ser justificada a divisão dessa figura em três grupos para melhor inteligência: responsáveis *lato sensu*, responsáveis *stricto sensu* e os demais responsáveis decorrentes da lei. Veja-se o art. 128, CTN:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

Pela leitura do dispositivo, não há dúvidas que a atribuição de responsabilidade deve prestigiar os corolários do direito tributário, sobretudo, o princípio da legalidade, já que a indicação de terceiro como devedor do ônus do contribuinte deve ser efetuada mediante adequado veículo legislativo.

Não é demais reforçar que o legislador, com fulcro nos princípios da capacidade contributiva e da razoabilidade, veda que o responsável seja qualquer sujeito escolhido à livre discricionariedade da administração, determinando que ele deve estar ligado ao fato gerador da respectiva obrigação. Não obstante a exigência de ser necessária a presença de um vínculo entre o fato gerador e o terceiro, o referido artigo não se refere ao vínculo direto do responsável com o fato gerador, senão à concepção de que a configuração da responsabilidade deve ser conjugada a uma questão não estranho ao fato jurídico tributário.

Tanto é que, no julgamento do RE 562.276/PR em sede de repercussão geral, a Ministra Relatora Ellen Gracie destacou que a responsabilidade tributária sucede de duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada qual com seus respectivos pressupostos para sua configuração, em que a referência ao responsável enquanto terceiro demonstra que este não é parte da relação contributiva, mas de outra relação específica de responsabilidade tributária, que não pode ser confundida com aquela⁶⁷.

Veja que a justa distinção feita pela Ministra é acertada no sentido de que a atribuição de responsabilidade a outrem possui critérios e requisitos próprios, que não devem ser confundidos com os da hipótese de configuração do fato jurídico imputável. Contudo, a separação em dois momentos diferentes entre as regras matrizes de incidência tributária e de responsabilidade não desvirtua a noção de que o fato ainda se trata do mesmo vínculo obrigacional surgido desde a prática do fato gerador. Pela responsabilização, o que ocorre é a mera transferência da relação já formalizada no primeiro momento. Assim, faz-se imperiosa a apreciação das modalidades previstas em lei.

Quanto à responsabilização *lato sensu*, o professor Schoueri reporta-se à hipótese de atribuição de condição de responsável a terceiro pela substituição tributária⁶⁸, instituto criado na legislação para facilitar a arrecadação dos tributos, por meio da qual, uma vez configurada a prática do fato gerador pelo contribuinte, um terceiro, *in casu*, o substituto, terá a obrigação de recolher o tributo. Nesse sentido, leciona Rubens Gomes de Souza que a substituição dá-se quando a obrigação tributária surge desde logo contra um sujeito diferente daquele que esteja

⁶⁷STF, RE 562.276/PR, Tribunal Pleno, Rel. Ministra Ellen Gracie, julgado em 03/11/2010, publicado no DJe em 10/02/2011.

⁶⁸SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário / Luís Eduardo Schoueri. 9ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 590.

em relação econômica com o ato ou negócio tributado, sendo a própria lei que conferirá, expressamente, ao terceiro substituto esse papel⁶⁹.

Simplificando, na hipótese de incidência tributária, a norma abstrata já identifica o contribuinte pelo tributo devido quando configurado o fato gerador na prática, no entanto, a própria lei já define um terceiro, que não incorre no fato jurídico tributário, como devedor daquele tributo a partir do momento em que o contribuinte ali incorre. Tal quadro é muito comum quando se trata do ICMS, posto que a Constituição Federal c/c a Lei Complementar 87/96 apontam alguns cenários em que o contribuinte será substituído por um terceiro responsável pelo recolhimento do tributo.

Diante disso, na responsabilidade *lato sensu*, o vínculo a que se relata o *caput* do art. 128, CTN é, na maioria dos casos, anterior ao fato jurídico tributário, em que, com o surgimento da obrigação e da imputação do fato gerador ao contribuinte, já existe uma relação que define quem deverá recolher o tributo naquele contexto. Nesse diapasão, a conclusão a que se chega é que, na substituição, o contribuinte é afastado da relação jurídica, assumindo o seu lugar o responsável, tendo em vista que a obrigação tributária já nasce direto para o substituto.

Por outro lado, na modalidade *stricto sensu*, a responsabilidade é atribuída aos terceiros por meio da transferência, cujo CTN prevê expressamente três formas em que eles são revestidos na condição de sujeito passivo da obrigação, são elas: a dos sucessores (artigos 129 a 133), a de terceiros (artigos 134 e 135) e a responsabilidade por infrações (artigos 136 a 138).

Uma acertada crítica feita por Schoueri é a de que essa classificação não é exata, uma vez que as qualificações acabam se convergindo, considerando que os sucessores são “terceiros” em relação ao fato jurídico tributário e, muitas vezes, os terceiros responderão pelas penalidades por infração⁷⁰. É, exatamente, por intermédio desses dispositivos que o legislador busca alcançar pessoa alheia à concretização do fato gerador para fazer dela a

⁶⁹SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*, p. 92-93.

⁷⁰SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário / Luís Eduardo Schoueri*. 9ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 605.

responsável pela pretensão tributária do Fisco quando incorridas umas das possibilidades previstas em lei.

Antes de mais nada, na responsabilidade em sentido estrito, somente a formalização da relação jurídico tributária em decorrência da prática do fato gerador não se esgota em si mesma, levando em conta que, para a responsabilização por transferência, necessária se faz a presença de outro fato jurídico capaz de deslocar a obrigação tributária para o terceiro. Isto é, não basta a configuração da pretensão tributária para que seja possível inserir um terceiro ao polo passivo - primeiro momento -, é preciso que sejam cumpridos os requisitos da hipótese de responsabilização - segundo momento. Frise-se que os dois momentos são hipoteticamente definidos em lei e que a verificação da possibilidade de imputação do fato ao responsável não precisa ser contemporânea ao fato gerador, sendo que o vínculo jurídico pode se concretizar, inclusive, depois de ter surgido a obrigação tributária em face de outro sujeito passivo.

Em apertada síntese, na sucessão, a responsabilidade advém por meio da assunção do terceiro na posição de titular da riqueza do sucedido, este quem efetivamente deu origem à relação jurídico-tributária imputável, em que o responsável preenche um dos fatores que o fazem responsável na condição de sucessor, tais quais o recebimento de herança e a aquisição de uma empresa. Já nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, a responsabilidade de terceiros, estes explicitamente elencados nos referidos artigos, é caracterizada quando a autoridade tributária fica impossibilitada de exigir o cumprimento da obrigação principal, legalmente estabelecido, pelo contribuinte, pelo que terceiros são chamados para responderem solidariamente por estes débitos por ato ou omissão incorridos por eles.

Não se vislumbra aqui a tentativa do legislador de fazer juízo de valor sobre a ilicitude, mas, sim, de elucidar que as pessoas poderão ser consideradas responsáveis pela obrigação, a despeito da sua exterioridade ou não para com a concorrência da prática do gerador, como emanado por Daniel Monteiro Peixoto⁷¹. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, a consequência é de que os terceiros responderão solidariamente com aquele nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.

⁷¹PEIXOTO, Daniel Monteiro. Responsabilidade dos sócios e administradores em matéria tributária, p. 89-128. *apud* BARRETO, Aires Fernandino e outros. Congresso do IBET, III. Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006, p. 102-103.

Por fim, à luz dos arts. 136 a 138 do CTN, trata-se das situações em que um terceiro será chamado para responder por crédito tributário da Fazenda em razão de fato ilícito, que pode ser deduzido como a impossibilidade de cobrança da obrigação em face do devedor originário. Não se busca, nesses dispositivos, arrecadar de terceiro tributo não recolhido pelo contribuinte e, sim, de submeter o responsável a determinada sanção administrativa ou penal em decorrência da prática de fato próprio⁷². A título exemplificativo, pode-se mencionar a situação em que os pais, atuando em nome de seus filhos menores, comprometem o patrimônio destes em transação imobiliária que enseja a cobrança de ITBI em montante que não é coberto pelo patrimônio dos menores, então, serão os pais responsáveis pelo tributo, uma vez que deram azo ao fato gerador⁷³.

Contudo, afora esses dois grupos de modalidade de responsabilização mencionados, quais sejam a *lato sensu* e a *stricto sensu*, há, ainda, o responsável tributário decorrente da lei, extraído da disposição geral do art. 128, CTN, cuja conceituação é essencial para o objeto de análise do presente trabalho. Primeiramente, veja-se, mais uma vez, o que dispõe o *caput* do dispositivo legal ora em comento:

“Art. 128. **Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação**, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.” (**grifos nossos**)

Analisando-se esse trecho, pode-se perceber que o legislador tentou deixar em aberto a possibilidade de se incluir outras formas de responsabilização de terceiros para além daquelas hipóteses já dispostas no Código Tributário Nacional, como meio, por exemplo, para coadunar os normativos tributários às mudanças socioeconômicas pelas quais a sociedade passa no decorrer do tempo, entre elas a ascensão do comércio eletrônico. É essa a posição adotada por Valle ao discorrer sobre a primeira parte do art. 128, CTN na sua tese de doutorado, observe-se:

“Em síntese: a “disposição geral” do artigo 128 é, de fato, uma disposição geral “voltada aos novos casos de responsabilidade tributária”, os quais poderão, no futuro, ser instituídos pelo legislador, e não aos casos de responsabilidade tributária

⁷²Vide item 68.

⁷³Vide item 67.

já instituídos pelo Código Tributário Nacional, aos quais, por expressa determinação do artigo 128, manifestada pela cláusula “sem prejuízo”, é inaplicável!”⁷⁴

Ademais, a discussão que se propõe após a leitura do referido artigo é saber o que, de fato, constitui vínculo com o fato jurídico tributário? Ato contínuo, o STF, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 562.276/PR definiu que, para que um terceiro seja responsabilizado, é necessário que esteja “em posição de contato com o fato gerador ou com o contribuinte”⁷⁵. Em outros termos, o terceiro pode ser considerado como responsável solidário ou subsidiário quando tiver relação com a operação de circulação de mercadoria e a não satisfação da obrigação decorrer de ato doloso de seu cometimento. Um possível exemplo disso é quando a lei atribuir ao terceiro o dever e os meios necessários para a retenção e o respectivo repasse do tributo e este não o cumpre.

De outro turno, a Lei Complementar 87/1996, que dispõe sobre normas gerais do ICMS, tendo em vista as disposições sobre a responsabilidade tributária adotadas no CTN, também passou a prever condições para a atribuição de responsabilidade a outrem pelo pagamento do imposto. Para tanto, necessária a leitura do seu art. 5º, o qual determina que “a Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.”. Repare que as condições previstas neste artigo debruçam-se sobre os mesmos critérios do CTN já analisados e devem ser aplicados somente se cumpridos tais requisitos.

Considerando que as atividades dos *marketplaces* e a sua responsabilização pelos tributos devidos pelos contribuintes que atuam na sua plataforma não se encaixam nas situações expressamente previstas no CTN, é lógica a conclusão de que as leis estaduais, que serão analisadas mais pormenorizadamente no próximo tópico, valem-se do art. 128, CTN e do art. 5º, Lei Complementar 87/96 para atribuir a responsabilidade tributária a essas intermediadoras.

⁷⁴VALLE, Maurício Dalri Timm do. Sujeições tributárias: a reconstrução racional dos seus sistemas a partir da teoria analítica do direito. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná – UFPR. Curitiba, 2015. Orientador: José Roberto Vieira. Disponível em: <<https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/41027/R%20-%20T%20-%20MAURICIO%20DALRI%20TIMM%20DO%20VALLE.pdf?sequence=2&isAllowed=y>>, p. 270-271. Acesso em 20 de novembro de 2022.

⁷⁵Vide item 67.

4 PANORAMA NORMATIVO DOS LIMITES À ATRIBUIÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA AOS *MARKETPLACES*

Em primeiro lugar, cabe ressaltar que há condicionantes normativas estabelecidas na Constituição Federal e no regramento infraconstitucional destinadas a limitar atos discricionários visando a expandir o poder de tributar do ente competente de forma abusiva, seja por meio de princípios, seja por meio de enunciados expressos definindo a estrutura legislativa a ser seguida quando da estruturação da sujeição passiva em relação ao pagamento de um tributo. Como é sabido, diversos estados brasileiros estão editando leis com o objetivo de inserir os *marketplaces* no polo passivo da obrigação tributária, seja pela solidariedade, seja pela responsabilização tributária, decorrente da prática do fato gerador pelo contribuinte, que, no caso, são os vendedores que realizam transações comerciais utilizando-se das ferramentas digitais disponibilizadas pelas plataformas das intermediadoras.

Primordial, nesse ponto, emanar que a competência tributária é definida por livre deliberação do órgão legislador que é quem define os sujeitos passivos para cada fato jurídico-tributário. Dado isso, verifica-se que, na relação triangular formada pelos *marketplaces*, vendedores e compradores, quando celebrado o negócio jurídico por estes dois últimos, haverá a incidência do ICMS. Isso se explica, pois a Constituição Federal, ao dispor sobre a competência de cada ente, definiu que os Estados e Distrito Federal seriam os competentes para a instituição do ICMS, determinando como fatos geradores do imposto as operações relativas à circulação de mercadorias, conforme art. 155, II, CF/88.

Simplificando, busca-se, pelo legislador, a imputação da responsabilidade pelo pagamento do tributo àquele contribuinte que celebrou negócios jurídicos ensejando a obrigação de transferir titularidade da mercadoria em circulação ao comprador. Dessa forma, a incidência do ICMS não recai sobre os atos ou negócios jurídicos em si, mas somente sobre as operações que dão efetividade e executam os deveres acertados no contrato. Assim muito bem entendeu Geraldo Ataliba ao versar sobre o conceito de “circulação de mercadoria”:

“Circular significa para o Direito mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convencionou-se designar por titularidade de uma mercadoria, a circunstância de alguém deter poderes jurídicos de

disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica).”⁷⁶

Aliás, esse é o mesmo entendimento ventilado por Eduardo de Moraes Sabbag, que aduz que a transferência da propriedade da mercadoria é elementar para o surgimento da obrigação tributária, dispondo que, para fins de incidência do ICMS, o termo “circulação” deve ser interpretado como a circulação jurídica do bem, o qual sai da titularidade de um sujeito, em que um outro passará a ser o sujeito titular, não bastando, pois, a mera circulação física do bem⁷⁷.

Sendo assim, compreender o que “mercadoria” é, juridicamente, é basilar para a compreensão deste estudo, pelo que será destacado o posicionamento de José Eduardo Soares de Melo que assenta que “mercadoria é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante”, cujo objetivo é a sua distribuição para consumo e que não integra o ativo permanente⁷⁸. No mesmo sentido, afirma Sabbag que a Constituição Federal define, implicitamente, mercadoria como o objeto cuja função é composta pelo produto mais o intuito de mercancia, isto é, todo bem ou coisa móvel que é destinado ao comércio⁷⁹.

Dentro desse íterim, nos termos do art. 4º da Lei Complementar 87/96, contribuinte do ICMS é a pessoa que realiza, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias, mediante a tradição do contrato celebrado e a transferência da titularidade do bem. Por conta disso, em se tratando do mercado eletrônico, salienta-se que são contribuintes do ICMS os inúmeros vendedores que anunciam seus produtos na plataforma tecnológica disponibilizada pelos *marketplaces* e realizam transações comerciais para com os compradores por meio de sites de terceiros. Em vista disso, há de se analisar se é possível que os *marketplaces* sejam responsabilizados pelos tributos exigíveis por conta de fato gerador praticado pelos *sellers*.

4.1 Necessária observância dos princípios constitucionais

O primeiro aspecto a ser observado é a possibilidade de deslocamento da sujeição passiva tributária para terceiros que não estão vinculados ao fato gerador. Atrás já foi visto

⁷⁶ATALIBA, Geraldo. Núcleo de definição constitucional do ICM. RDT 25/11, p.25.

⁷⁷SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito Tributário. São Paulo: Ed. Siciliano Jurídico, 2003, p. 270-271.

⁷⁸MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. São Paulo: Ed. Dialética, 2002, p. 18.

⁷⁹SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito Tributário. São Paulo: Ed. Siciliano Jurídico, 2003, p. 271.

que o ICMS é um imposto de competência estadual que incide, dentre outros, sobre operações de circulação de mercadorias, logo, ao assim prescrever, o legislador constitucional estabelece a hipótese de incidência tributária e, também, o seu contribuinte por excelência, ainda que implicitamente. Essa previsão na Carta Magna é de suma importância para delimitar o que se entende por destinatário constitucional da tributação, de forma a respeitar o princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, §1º, CF/88⁸⁰.

Antes de mais, vale explicar que o significado de “princípio” tem como base a ideia de ser algo que “dá início” e é um importante marcador de coesão entre o fundamento e a ideia que se busca aplicar na materialidade. Tal concepção adapta-se ao Direito Tributário e de maneira mais profunda ainda, na medida que esses princípios servem não apenas como norteador nos estudos, mas como um essencial vetor no momento de interpretação e aplicação da legislação tanto pelo legislador quanto pelos entes federativos.

Nesse escopo, vale ressaltar que o princípio da capacidade contributiva subdivide-se em duas: a relativa ou subjetiva e a absoluta ou objetiva. Esta refere-se ao critério utilizado para determinar se determinada situação é passível de ser tributada ou não, uma que daí já se infere o pressuposto que o indivíduo tenha riqueza suficiente para ser tributado. Já aquela, busca aprofundar-se em território mais pessoal, visando a entender melhor as condições de certo indivíduo e se este é capaz de suportar a carga tributária, tendo saldo para dispor à coletividade.

Não seria justo tributar o contribuinte que, caso disponha de parte de seus rendimentos, tenha que viver com o mínimo existencial, o que faz com que o tributo passe a ter papel de confisco⁸¹. Referido postulado é assim definido por Renato Lopes Becho: “O princípio da capacidade contributiva, em apertada síntese, determina que se cobrem tributos apenas de quem pode pagá-los sem sacrifícios desmedidos⁸²”.

⁸⁰Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

[...]

§1º Sempre que possível, **os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” **(grifos nossos)**

⁸¹SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário / Luís Eduardo Schoueri. 9ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 356-359.

⁸²BECHO, Renato Lopes. Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 399.

Isto é, especificamente em relação ao ICMS, o sujeito, ao praticar fato gerador do referido imposto, já demonstra, objetivamente, ter capacidade contributiva para arcar com o seu recolhimento. Nas palavras de Paulo Ayres Barreto, “a base de cálculo do ICMS constitucionalmente admitida deve exprimir riqueza do contribuinte relativa à operação mercantil e sua consequente aptidão para contribuir com o custeio do Estado”⁸³. Não obstante não ser possível exprimir exatamente a capacidade de cada contribuinte individualmente falando, o ICMS deve incidir sobre os signos presuntivos de riqueza, qual seja a prática da operação de circulação de mercadorias - venda de produtos com intuito comercial. No mesmo sentido entende Paulo Ayres Barreto:

“Relativamente à sujeição passiva tributária, a capacidade contributiva exige que o sujeito passivo da obrigação tributária exprima riqueza própria na realização do fato gerador, hipótese em que será o contribuinte, ou, pelo menos, tenha condições de acessar a riqueza do terceiro exprimida na operação, por meio do exercício do direito de retenção, por exemplo.”⁸⁴

Acresce que, se não respeitados esses parâmetros, a consequência será a violação do princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que a exação será feita em cima de patrimônio que não está dentro da hipótese de manifestação de riqueza passível de ser tributada, conforme ordenam os preceitos constitucionais.

Ora, no entendimento de Schoeuri, o constituinte ao delimitar as competências de cada pessoa jurídica de direito público, delimitando, por conseguinte, a quais manifestações de riqueza cada ente teria acesso. Destarte, permitir que o patrimônio de terceiro seja atingido pelo imposto, sem que este tenha revelado a capacidade contributiva, tampouco tenha a possibilidade de se ver ressarcido por quem revelou o signo presuntivo de riqueza, implica autorizar que o ente atinja patrimônio que não lhe foram reservados, usurpando, assim, a sua competência tributária⁸⁵.

Para ilustrar, Maria Rita Ferragut dispõe que os limites ao poder de tributar fundamentam-se na Constituição para assegurar a exação do tributo não seja confiscatória e que atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser compelida a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não tivesse qualquer vínculo (com

⁸³BARRETO, Paulo Ayres. Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 627-628. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral

⁸⁴BARRETO, Paulo Ayres. Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 628. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.

⁸⁵Vide item 58.

a pessoa ou com o fato), seriam grandes as chances do tributo se tornar confiscatório à medida que incidiria sobre patrimônio do obrigado e não sobre a efetiva manifestação de riqueza atrelada ao fato⁸⁶.

Isso, também, é um desdobramento do princípio da razoabilidade, o qual postula que a aplicação das normas tem que estar de acordo com a realidade fática, não sendo razoável, pois, exigir tributo de outrem que não participa da materialização do dever de arrecadar o tributo devido, de forma a garantir os direitos e garantias fundamentais. Referido entendimento segue a mesma linha do que aduziu a Ministra Regina Helena Costa ao afirmar que o art. 128, CTN “estatuí que a escolha, pelo legislador, do terceiro responsável não é livre, na medida em que há de se tratar de sujeito vinculado indiretamente ao fato descrito na hipótese de incidência tributária, prestigiando a noção de razoabilidade.”⁸⁷

Quanto ao tema, a Receita Federal manifestou-se, recentemente, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 170/2021, em que uma pessoa jurídica, cujo ramo de atuação é a intermediação de negócios por meio de um *marketplace*, questionou se integra a receita bruta para fins de tributação o valor repassado ao *seller* mais a comissão que retém ou somente o valor referente à comissão que cobra. Ao responder a indagação, a Receita Federal assentou o entendimento de que o montante que é repassado ao vendedor referente ao preço de venda do produto negociado na plataforma não deve ser oferecido à tributação pelas intermediadoras, já que o valor de venda é receita bruta do *seller* e que a referida quantia não é patrimônio dessas operadoras⁸⁸.

Como se vê, a Receita Federal, em parecer favorável à empresa consulente - *marketplace* -, rechaçou a hipótese de considerar como receita bruta o valor de venda que é repassado ao vendedor, já que somente a comissão cobrada pela utilização da plataforma que é, efetivamente, percebida como signo de riqueza e, portanto, parte do patrimônio das intermediadoras. Com isso, embora a consulta tenha sido feita no contexto de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, o mesmo entendimento deve ser aplicado ao ICMS, porque o fato gerador

⁸⁶FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005, p. 37-38.

⁸⁷COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 218.

⁸⁸RECEITA FEDERAL. Solução de Consulta COSIT nº 170/2021. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=120856>>. Acesso em 24 de novembro de 2022.

desse último é a operação de circulação de mercadorias, assim entendida como a transação que envolve a transferência da titularidade de um bem, que é realizada pelo vendedor, além de que os *marketplaces* não possuem vínculo jurídico com as mencionadas hipóteses de incidência tributária e que os valores são apenas transitórios, sem integrar o seu patrimônio.

Além disso, é imprescindível que seja protegida a segurança jurídica dos sujeitos passivos, princípio previsto na Constituição Federal expressamente em seu art. 5º, *caput*, de modo a garantir alta previsibilidade aos indivíduos dos efeitos de seus atos antes mesmo de os praticarem. Especialmente no que tange à atribuição de responsabilidade às plataformas digitais, o legislador deve observar e se pautar no corolário de que os terceiros devem ter elevado grau de clareza prévio ao fato de que seu patrimônio pode ser atingido em razão de tributos devidos pelos vendedores usuários de suas ferramentas digitais, afora o respeito ao destinatário constitucional do ICMS e à capacidade contributiva.

Nesse turno, o recolhimento do ICMS fica a cargo do vendedor que realiza a operação de venda por meio dos *marketplaces*, já que estes não fazem retenção do imposto quando do repasse do valor da venda ao *seller*, pelo que demonstra que o valor devido sequer incorpora o caixa das empresas, não exprimindo signo presuntivo de riqueza algum pelas intermediadoras e nem da capacidade contributiva, pois.

De mais a mais, para se impor determinado tributo a alguém, hão de ser seguidas algumas diretrizes, tais quais os princípios da legalidade e da tipicidade, com vistas a, conforme exprime Paulo de Barros Carvalho, ao afirmar que, “havendo previsão legal e a correspondente subsunção do fato à norma e, após a devida transformação na linguagem competente, os elementos do liame jurídico irradiado devem equivaler àqueles prescritos na lei”⁸⁹. Isto é, no caso do ICMS, o art. 155, II, CF/88 e o art. 5º, Lei Complementar 87/96 são claros ao definir que o contribuinte do imposto é aquele que dá azo à operação que envolve circulação de mercadorias.

Assim, não há previsão constitucional nem legal que estabeleça algum vínculo com o fato gerador do ICMS, ainda mais quando se observa as atividades desempenhadas pelas plataformas digitais - facilitação das transações comerciais entre consumidores e vendedores. Logo, se não há previsão na legislação, tampouco há tipicidade.

⁸⁹CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 246.

4.2 Necessária lei complementar para atribuição de responsabilidade aos *marketplaces*

Importa salientar, ainda, que a Lei 5.172/1966 - atual CTN - até 1967 tinha o status de lei ordinária, quando, por intermédio do Ato Complementar nº 36/1967 foi recepcionado como lei complementar. Desta feita, conforme atrás já se viu, tanto o CTN, em seus arts. 121, 124 e 128, quanto a Lei Complementar 87/96, em seu art. 5º, dispõem sobre formas de impor limites à atribuição de responsabilidade tributária a terceiros, sendo recomendável mencioná-los novamente, de forma breve, para melhor contextualização.

O art. 121, CTN trata dos sujeitos passivos da obrigação tributária, dividindo-os em duas categorias: contribuinte, que é aquele que possui relação direta e pessoal com o fato gerador, e o responsável, que possui vínculo indireto com a situação que gerou a obrigação tributária, cuja responsabilidade decorre da lei. Já o art. 124, CTN, que, ao tratar da solidariedade passiva, determina a responsabilidade tributária originária, ou seja, aquela que nasce junto com a prática do fato gerador, para as pessoas que tenham interesse em comum na ocorrência da situação ensejadora da tributação. Ainda, no que se refere ao art. 128, CTN, este elenca que a responsabilização de terceiros será condicionada à previsão em lei e à vinculação destes ao fato gerador. Por fim, o art. 5º da Lei Complementar 87/96 também prevê a possibilidade de inclusão de terceiros como responsáveis pelo tributo devido desde que seus atos ou omissões impliquem o não recolhimento do tributo.

Diante disso, outro aspecto a ser observado como limite à inclusão dos *marketplaces* no polo passivo é a expressa previsão de edição de lei complementar nos termos dos art. 146, III, *a* e *b*,⁹⁰ e art. 155, §2º, CII, *a*,⁹¹ ambos os dispositivos da CF/88. Isso, porque o primeiro artigo define que somente a lei complementar pode fixar as hipóteses de sujeição passiva tributária em uma análise mais ampla, envolvendo todos os tributos, ao passo que o segundo, de maneira específica ao ICMS, determina que essa forma legislativa é a que deve ser

⁹⁰Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;”

⁹¹ “§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuinte;

utilizada para dispor sobre os contribuintes do imposto ora em comento. Esses preceitos foram utilizados pelo constituinte como meio para instrumentalizar a congruência e a harmonia entre as legislações dos entes federados e, assim, dirimir possíveis conflitos e guerras fiscais. Para tanto, confira-se os ensinamentos de Ruy Barbosa Nogueira:

“A ideia que inspirou a criação da lei complementar no campo tributário foi exatamente a de obter um ato representativo, não apenas dos interesses da União, como fisco federal, mas do interesse de toda a Nação para resolver conflitos tributários entre os vários fiscos, que há muito vêm ocorrendo na federação brasileira.”⁹²

Fica clara, também, a necessidade de lei complementar nesse ponto, sobretudo, devido ao formato do negócio operacionalizado pelos *marketplaces*, em que as sedes das intermediadoras podem estar localizadas em determinado estado, ao mesmo tempo que o consumidor final pode estar em outro e o fornecedor pode estar em outro, não deixando tão cristalinas as fronteiras para a incidência de ICMS e para a responsabilização tributária das plataformas digitais por conta de possíveis leis estaduais conflitantes.

Tanto é assim que, em julgamento unânime de 2020 do STF na ADI nº 4.845/DF, o tribunal fixou a tese de que “é inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional”, ao julgar inconstitucional o art. 18-C da Lei Estadual nº 7.098/98 de Minas Gerais, o qual buscava atribuir a responsabilidade solidária por ICMS aos advogados e a outros agentes que inviabilizassem em algum grau o cumprimento da obrigação tributária, porque restou assentado que o legislador ordinário invadiu a competência exclusiva do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais na matéria⁹³.

Na mesma interpretação do STF, a Ministra Regina Helena Costa, em seu livro “Curso de Direito Tributário” expressa que o art. 128, CTN deixa claro “o respeito ao princípio da legalidade tributária, uma vez que a indicação de terceiro para responder pelo ônus tributário há de ser efetuada mediante o necessário veículo legislativo - lei complementar”⁹⁴. Especificamente em relação aos *marketplaces*, seguindo essa linha, Maurício Barros também

⁹²NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito financeiro, curso de direito tributário. São Paulo: José Bushatsky, 1969, p. 49.

⁹³DISTRITO FEDERAL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 4.845/DF**. Relator: Min. Luis Roberto Barroso. Publicado em 04/03/2020.

⁹⁴Vide item 84.

verifica a necessidade de edição de lei complementar para atribuição de responsabilidade às plataformas pelo ICMS devido pelos *sellers*, veja-se:

“Além disso, é importante lembrar que a Constituição determina que lei complementar deve veicular normas gerais em matéria tributária, inclusive no tocante à sujeição passiva do ICMS. Não cabe, portanto, aos estados instituir tais regras sem o amparo de lei complementar, sobretudo pelo caráter nacional desse imposto e a necessidade de haver uma harmonização das regras entre as vinte e sete unidades federativas.”⁹⁵

Por todo o exposto, resta assente que a tentativa dos entes federados de (i) atribuir a responsabilidade solidária a terceiro vinculado ao fato gerador por meio de lei estadual, nos termos do art. 124, II, CTN e (ii) atribuir responsabilidade derivada por previsão de lei estadual, nos termos do art. 128, CTN e art. 5º, Lei Complementar 87/96, fica barrada, uma vez que, conforme visto, o veículo legislativo a ser utilizado para determinar a sujeição passiva das plataformas digitais pelos tributos devidos por seus usuários, *in casu* os vendedores, é a lei complementar federal, não podendo os estados aproveitarem-se de leis ordinárias para atribuir essa responsabilidade, visto que há expressa determinação constitucional, legal e jurisprudencial firme nesse sentido, além de que não podem ser afastadas as demais normas do sistema que versam em sentido contrário à pretensão desses entes.

4.3 Análise das leis estaduais

Cabe, nesse momento, perpassar as principais hipóteses de inclusão dos *marketplaces* no polo passivo da relação jurídico-tributária decorrente da realização dos fatos geradores ensejadores da exigência de recolhimento do ICMS pelos vendedores que utilizam suas plataformas. Mais precisamente, vislumbram-se três tipos de leis: (i) atribuição de responsabilidade tributária às operadoras de *marketplaces* pela mera intermediação (por exemplo, Estado da Paraíba); (ii) atribuição de responsabilidade tributária às plataformas na hipótese de não emissão de documento fiscal por parte do vendedor (por exemplo, Estado do Ceará); e (iii) atribuição de responsabilidade tributária às plataformas pela não prestação de informações pela própria plataforma (por exemplo, Estado de São Paulo).

⁹⁵BARROS, Maurício. ICMS e responsabilidade tributária dos marketplaces. Portal Jota. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/icms-e-responsabilidade-tributaria-dos-marketplaces-14082020>> Acesso em: 02 de novembro de 2022.

Em relação à primeira forma de responsabilização, o que os estados buscam é colocar como responsável solidária a plataforma que realiza serviço de intermediação de pagamento, independentemente de o contribuinte ter ou não deixado de emitir documentos fiscais ou de a plataforma ter ou não prestado informações quando requeridas pelo Fisco. Exemplo disso é o estado da Paraíba que, no art. 32, X da Lei Estadual nº 6.379/1996, prevê o seguinte:

“Art. 32. Respondem solidariamente pelo pagamento do imposto e respectivos acréscimos legais:

[...]

X – as empresas que, por meio de aplicativos, softwares e/ou plataformas de informática, realizem intermediação, entre dois ou mais contribuintes ou entre contribuintes e consumidores finais, de operações e/ou prestações de serviços sujeitas à incidência do ICMS, quando forem responsáveis pelo recebimento e repasse dos pagamentos realizados para a concretização de tais operações e/ou prestações.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

Quanto à previsão de atribuir responsabilidade aos *marketplaces* pela não emissão de nota fiscal pelo devedor, o art. 17 da Lei Estadual nº 16.904/2019 do estado do Ceará dispõe que as plataformas digitais serão responsáveis solidárias pelo ICMS devido em relação às operações que intermediam quando o vendedor não emitir o documento fiscal para comprovar a transação por ele celebrada. Veja-se a hipótese do referido dispositivo:

“Art. 17. Respondem solidariamente pelo pagamento do ICMS: XI – o intermediador das operações relativas à circulação de mercadorias que promova arranjos de pagamento ou que desenvolva atividades de marketplace, desde que o contribuinte do ICMS não tenha emitido documento fiscal para acobertar a operação de circulação;”

Por último, a responsabilidade atribuída aos *marketplaces* pela não prestação de informações pela própria plataforma quando solicitadas pelas autoridades tributárias está prevista em algumas leis estaduais, como é o caso do Estado de São Paulo no art. 10, XIII da Lei 13.918/2009, confira-se:

“Artigo 10 – São também responsáveis:

[...]

XIII – solidariamente, as pessoas prestadoras de serviços de intermediação comercial em ambiente virtual, com utilização de tecnologias de informação inclusive por meio de leilões eletrônicos, em relação às operações ou prestações sobre as quais tenham deixado de prestar informações solicitadas pelo fisco;

XIV – solidariamente, as pessoas prestadoras de serviços de tecnologia de informação, tendo por objeto o gerenciamento e controle de operações comerciais realizadas em ambiente virtual, inclusive dos respectivos meios de pagamento, em relação às operações ou prestações sobre as quais tenham deixado de prestar informações solicitadas pelo fisco;”

Por conta disso, evidencia-se que, tendo em vista o fato de que as plataformas digitais não possuem o mesmo interesse, ressalte-se, jurídico do que os seus vendedores, não há como falar em subsunção da sua responsabilidade aos ditames do art. 124, I, CTN. Tal assertiva explica-se, conforme já amplamente demonstrado, pois, ainda que o interesse econômico da operadora seja o mesmo do que o dos *sellers* - concretização da venda para que aquela possa obter desta a comissão pelo uso do ambiente virtual -, não se pode falar em interesse comum para fins tributários, considerando que o requisito é que o responsável solidário tenha praticado o fato gerador em conjunto com o primeiro contribuinte.

No mais, não se pode falar em responsabilização por força dos arts. 124, II e 128 do CTN e art. 5º da Lei Complementar 87/96, já que as hipóteses de inclusão de terceiros no polo passivo previstos em lei complementar não são atribuíveis aos *marketplaces*. Isso, pois, nos termos do art. 146, III, *a* e *b* c/c art. 155, §2º, II, *a* da CF/88, as normas gerais de direito tributário e, também, do ICMS (obrigação tributária, definição dos sujeitos passivos, etc) devem ser elencadas por meio de lei complementar. Como nas leis ordinárias mencionadas acima, busca-se atribuir obrigação tributária a um novo sujeito passivo que não são definidas como contribuintes do imposto, estas regras devem ser referidas por meio do adequado veículo legislativo.

Desse modo, a única forma de que fosse atribuída a responsabilização, considerando o panorama normativo tributário atual, é a de que houvesse um vínculo jurídico das intermediadoras com o fato gerador. Ocorre que, nesse caso, não há qualquer relação delas com a situação ensejadora da incidência de ICMS, visto que os negócios celebrados pelos vendedores, os verdadeiros contribuintes do imposto, em regra, são os fatos jurídicos tributáveis, desde que ocorrida a transferência de titularidade. Não é demais rememorar que os *marketplaces* se prestam tão somente a oferecer serviços e ferramentas digitais capazes de facilitar o contato do consumidor com o fornecedor, não participando da compra e venda nem tendo acesso à riqueza manifestada pela concretização da transação.

Não somente isso. As leis estaduais incorrem em verdadeira violação aos princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da segurança jurídica, da legalidade e da tipicidade. Explica-se. Ao tentarem atribuir o ICMS devido pelos vendedores às intermediadoras, os entes federativos visam a atingir patrimônio da pessoa jurídica que não manifestou a riqueza para a operação tributável e que nem possui meios para se ver ressarcido, implicando

inobservância dos princípios da capacidade contributiva e da razoabilidade. Insta dizer, ainda, que ao inovar por técnicas legislativas não previstas na legislação tributária, os estados desrespeitam a segurança jurídica assegurada aos contribuintes, bem como a legalidade e a tipicidade, já que tentam sujeitar terceiros a fato não disposto em lei.

Portanto, frente a todo o quadro delineado, conclui-se que todas as legislações ordinárias elaboradas pelos estados brasileiros que visam a atribuir a responsabilidade às plataformas digitais de vendas pelo ICMS devido pelos vendedores são inconstitucionais e ilegais, por afronta aos diversos princípios constitucionais, à não observância da expressa reserva de lei complementar para tratar de normas gerais do direito tributário, inclusive obrigação e sujeição passiva, e aos requisitos dos arts. 124, I e II e 128 do CTN, além do art. 5º da Lei Complementar 87/96.

5 CONCLUSÃO

Com o advento da tecnologia e seus efeitos transformadores no que se refere a mudanças nas relações socioeconômicas, certo é que a sociedade tem se adaptado às facilidades proporcionadas pela massificação das ferramentas tecnológicas. Frente a esse panorama e com a resiliente pandemia do Covid-19, as relações comerciais, em muitos casos, deixaram de seguir o modelo tradicional de comércio presencial e local e passaram a aderir à utilização de plataformas digitais, como os *marketplaces*, para a compra e venda de produtos.

Isso foi possível em vista da facilidade que elas proporcionam para a celebração dos negócios, uma vez que permitiram que, por um lado, diversos vendedores adentrassem o mercado e impulsionassem suas vendas em razão do já consolidado público e de facilidades que essas plataformas, num geral, garantem e, de outro, que os consumidores pudessem ter acesso a um amplo leque de opções e ofertas, otimizando o processo de compra e reduzindo os gastos com deslocamento, por exemplo.

Tais transformações impactaram diretamente os hábitos de consumo da população e, por conseguinte, levaram a efeitos tributários inéditos decorrentes das relações interpessoais concretizadas por meio dessas operadoras intermediadoras entre consumidor e fornecedor de produtos, provocando verdadeiros desafios para as administrações tributárias que têm de se

amoldar às especificidades do novo ambiente negocial. No entanto, embora existam algumas técnicas no direito tributário, decorrentes do princípio da praticabilidade, que tentem dirimir as dificuldades do Fisco na arrecadação do tributo, a complexidade da tributação brasileira, a defasagem do sistema e o contingente desproporcional à demanda exigida ainda se sustentam como impasses para uma fiscalização eficaz e eficiente.

Um dos efeitos desse cenário é a tentativa dos estados de concentrar a arrecadação tributária nas plataformas digitais do ICMS devido pelos milhões de vendedores presentes nos *marketplaces*, tendo em conta que é relativamente mais fácil fiscalizar as poucas intermediadoras comparado à quantidade dos pequenos comerciantes que atuam nesses ambientes virtuais. Ocorre que, antes de mais nada, é imprescindível que os entes federativos observem todos os preceitos constitucionais e infraconstitucionais quando da edição das leis ordinárias, sob efetiva pena de violação da legislação tributária e de usurpação de competência tributária.

Nessa seara, o presente trabalho propôs-se a responder o questionamento de se é possível responsabilizar tributariamente os agentes operadores de *marketplaces* pelos débitos de ICMS oriundos dos usuários de suas plataformas sob a ótica de uma análise dos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais que versam sobre a discussão. À luz disso, cabe mencionar que a referida resposta é importante para proporcionar maior segurança jurídica às partes envolvidas na organização e celebração de quaisquer negócios, buscando entender o panorama normativo com mais detalhes, destrinchando a legislação e o material teórico-doutrinário, definindo, para tanto, noções gerais do direito tributário para, em seguida, refleti-los para o objeto dessa pesquisa.

Primeiramente, restou asseverado que a natureza das atividades desempenhadas pelas plataformas digitais é a prestação de serviços de intermediação por meio do fornecimento de ferramentas digitais - *sites*, espaços de publicidade, soluções de pagamento e logística - que, possivelmente, moldam-se à hipótese do item 10, subitem 10.05 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/03. Ato contínuo, quanto à cobrança de ICMS dos *marketplaces* que os estados tentaram, chegou-se à conclusão de que essa não seria possível de ser feito em face dessas intermediadoras por expressa vedação na legislação.

Com olhos nos conteúdos das normas editadas pelos Estados da Bahia, Ceará, Mato Grosso, Paraíba, Rio de Janeiro e São Paulo, em que umas condicionam as intermediadoras como sujeito passivo por solidariedade e outras determinam que são responsáveis tributárias, seja em razão da atividade intermediação, seja por conta da não emissão de documento fiscal pelo vendedor, seja por outros motivos, resta evidente que é hipótese que viola a estrutura lógica do sistema tributário nacional, em que há uma verdadeira deturpação dos limites e conceitos jurídicos já engendrados na legislação.

Isso, porque as hipóteses de responsabilização de terceiros estão especificadas nos arts. 124, I e II e 128 do CTN e no art. 5º da Lei Complementar 87/96 e nenhuma delas prevê circunstâncias aplicáveis aos *marketplaces*. Conforme foi abordado acima, para que um terceiro seja responsabilizado, é necessário que sejam atendidos alguns requisitos, tais quais o vínculo jurídico com o fato gerador, a existência de interesse comum, o descumprimento de alguma infração e/ou a previsão legal. No entanto, não há relação direta das plataformas digitais com a prática do fato gerador do ICMS, já que sua atuação presta-se à mera facilitação da concretização do negócio jurídico, sendo a transferência de titularidade do bem a hipótese que se subsume à definição do art. 155, II, CF/88 e ao art. 4º da Lei Complementar 87/96.

De mais a mais, o interesse comum do art. 124, I, CTN trata do interesse jurídico do responsável solidário com o fato gerador, que é a materialização da hipótese de incidência tributária por dois ou mais agentes, no sentido de somente ser pertinente a aplicação da responsabilidade tributária quando evidente a relação jurídico-tributária que constitui o fato gerador da exação. Ora, se dois ou mais vendedores realizassem a venda de um único produto a um consumidor, esses seriam responsáveis solidários pelo ICMS devido, posto que cumprido o requisito do interesse comum, ao contrário do que seria aplicado aos *marketplaces*, já que não concorrem para a prática do fato jurídico-tributário. Já em relação aos arts. 124, II e 128 do CTN, bem como o art. 5º da Lei Complementar 87/96, somente podem ser responsabilizados aqueles que guardam vínculo jurídico com o fato gerador e cujas hipóteses estão previstas em lei.

Cumprido destacar também as previsões dos arts. 146, III, *a* e *b* e 155, §2º, *a*, ambos os dispositivos da CF/88, são imperativas quanto à necessidade de edição de lei complementar para a eleição dos sujeitos passivos que possuem conexão com o fato gerador da obrigação do

ICMS, uma vez que estabelecem regras sobre a sujeição passiva e a obrigação tributária, quer para imposição da solidariedade, quer para a atribuição da responsabilidade tributária. Diante disso, a forma legislativa optada pelos entes federativos está em evidente desacordo com a rígida e clara determinação constitucional, pelo que a consequência lógica é a inconstitucionalidade das referidas leis.

Sendo assim, ainda que haja a necessidade de se cumprir a função social dos tributos, mais importante é guarnecer os indivíduos das discricionariedades da Administração Pública ao impor a responsabilidade tributária a terceiros não vinculados ao fato gerador por intermédio do desvirtuamento de institutos, regimes e conceitos consagrados na ordem jurídica brasileira, como os princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da segurança jurídica, da legalidade e da tipicidade, além da disposição expressa de reserva de lei complementar para tanto.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao.htm>. Acesso em 08 de outubro de 2022.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em 07 de outubro de 2022.

BRASIL. **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 11 de outubro de 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

BARROS, Mauricio. **ICMS e responsabilidade tributária dos marketplaces**. Disponível em:

<<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/icms-e-responsabilidade-tributaria-dos-marketplaces-14082020>>. Acesso em 28 de outubro de 2022.

SIQUEIRA, Pedro; VENTURA, Bruno Matos. **A responsabilidade tributária das plataformas de marketplace**. Disponível em:

<<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-responsabilidade-tributaria-das-plataformas-de-marketplace-07012022>>. Acesso em 05 de outubro de 2022.

BARRETO, Paulo Ayres. **Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace**. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 625-650. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. **Responsabilidade Tributária Das Plataformas De Marketplace No Comércio Exterior Eletrônico**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, 2020.

ANDRADE, Leonardo Aguirre de. **Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de hospedagem no Brasil**. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). Tributação da economia digital – desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

UHDRE, Dayana de Carvalho. **Marketplaces: Possibilidades e Limites à sua Responsabilização no Âmbito da Tributação Indireta**. Revista Direito Tributário Atual, n.48. p. 136-152. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2021. Quadrimestral.

TAVARES, Aida Isabel Pereira. **O mercado electrónico e os e-marketplaces**. Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão vol. 2, n. 1. Rio de Janeiro, jan. 2003. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rbpg/article/view/79360/75915>. Acesso em 02 de outubro de 2022.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Legalidade, Capacidade Contributiva, Praticabilidade e o Deslocamento da Sujeição Passiva Tributária**. Revista Direito Tributário Atual nº 50. ano 40. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022.

BARROS, Maurício. **Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS**. In: VILELA FARIA, Renato; MAITTO DA SILVEIRA, Ricardo; MORAES DO RÊGO MONTEIRO, Alexandre Luiz. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, Experiência Internacional e Novas Perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018.

The European Commission. “**Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions on a European Agenda for the Collaborative Economy**”, p. 3, COM(2016) 356 final.

Relatório E-commerce no Brasil - Abril/2021. Disponível em: <https://www.comecomm.com.br/wp-content/uploads/2021/04/Abr_21-Mar-Relato%CC%81rio-E-commerce-no-Brasil-1.pdf>. Acesso em 10 de novembro de 2022.

MARTÍNEZ-VARGAS, Ivan; NALIN, Carolina; DA COSTA, Vitor. **Com avanço do e-commerce, setor de entregas e logística criou quase 90 mil empregos. Veja o perfil das vagas**. O globo, 20 de maio de 2021. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/com-avanco-do-commerce-setor-de-entregas-logistica-criou-quase-90-mil-empregos-veja-perfil-das-vagas-25025717>> . Acesso em 10 de novembro de 2022.

BRAUNER, Yariv; BAEZ, Andrés. **Withholding taxes in the service of BEPS action 1: address the tax challenges of the digital economy**. WU International Taxation Research Papers Series, No. 2015-14. Vienne: Wirtschafts Universitat, 2015.

MATO GROSSO. **Lei Estadual nº 11.081, de 14 de janeiro de 2020**. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/7c7b6a9347c50f55032569140065ebbf/8754592faeb5d153042584f0004b01fb?OpenDocument#:~:text=Alterar%20a%20Lei%20n%C2%BA%207.098,2019%2C%20que%20disp%C3%B5e%20sobre%20a>>. Acesso em 13 de novembro de 2022.

RIO DE JANEIRO. **Lei Estadual nº 8.795, de 17 de abril de 2020.** Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=393236>>. Acesso em 13 de novembro de 2022.

BAHIA. **Lei Estadual nº 14.183, de 12 de dezembro de 2019.** Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=387207>>. Acesso em 13 de novembro de 2022.

Por que Utilizar Um Marketplace E Como Escolher O Mais Adequado? ABCOMM, 2021. Disponível em: <<https://abcomm.org/noticias/por-que-utilizar-um-marketplace-e-como-escolher-o-mais-adequado/>>. Acesso em 18 de outubro de 2022.

OKUMA, Alessandra. **Breve panorama da tributação da economia digital.** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-fev-16/alessandra-okuma-breve-panorama-tributacao-economia-digital>> Acesso em: 05 de novembro de 2022.

Faturamento de lojas online no Brasil cresce 47% no 1º semestre de 2020, maior alta em 20 anos. G1, 2020. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/tecnologia/noticia/2020/08/28/faturamento-de-lojas-online-no-brasil-cresce-47-por-cento-no-1o-semester-de-2020-maior-alta-em-20-anos.ghtml>> Acesso em 12 de outubro de 2022.

OECD (2019), **The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales,** OECD, Paris, p. 6. 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 17 de outubro de 2022.

QUINTANILHA, GABRIEL. **Absurda atribuição de responsabilidade tributária aos marketplaces no RJ.** Disponível em: <conjur.com.br/2022-out-02/gabriel-quintanilha-responsabilidade-tributaria-aos-marketplaces#:~:text=Percebendo%20o%20desenvolvimento%20do%20setor,responsável%20tributário%20C%20pelas%20vendas%20efetuadas>. Acesso em: 02 de novembro de 2022.

CHIRCU, Alina & KAUFFMAN, Robert (2000). **Reintermediation strategies in business-to-business electronic commerce**. Forthcoming in International Journal of Electronic Commerce.

Pesquisa sobre marketplace reúne dados de comércio eletrônico. Anymarket, 2021. Disponível em: [<https://marketplace.anymarket.com.br/canais-de-venda-online/pesquisa-marketplace/>](https://marketplace.anymarket.com.br/canais-de-venda-online/pesquisa-marketplace/).

Acesso em 08 de novembro de 2022.

PAVLOU, Paul A.; GEFEN, David. **Building effective online marketplaces with institution-based trust**. Information Systems Research, p. 40 apud BISCAIA, Nádia Rubia. **A Atribuição de Sujeição Passiva às Operadoras de Marketplace: Três Dimensões de Análise**. Revista Direito Tributário Atual, n.48. p. 388. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2021. Quadrimestral.

ARAÚJO, Rodolfo Marques Vieira. **A tributação do ISS sobre operações realizadas mediante plataformas digitais multilaterais**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2020. Orientador: Roberto Quiroga Mosquera.

DERZI, Misabel. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 338. apud VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. **Responsabilidade Tributária Das Plataformas De Marketplace No Comércio Exterior Eletrônico**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, 2020.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. **Responsabilidade Tributária Das Plataformas De Marketplace No Comércio Exterior Eletrônico**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, 2020.

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

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

The EU VAT digital package is the most consequential reform in the history of e-commerce. Disponível em:

<<https://eclar.com/article/the-eu-vat-digital-package-is-the-most-consequential-reform-in-the-history-of-e-commerce/>>. Acesso em 22 de outubro de 2022.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1995.

VILLEGAS, Hector Belisario. **Derecho tributario. Parte geral**. 10. ed. Buenos Aires: Astrea, 2016, p. 255.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Sujeições tributárias: a reconstrução racional dos seus sistemas a partir da teoria analítica do direito**. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná – UFPR. Curitiba, 2015. Orientador: José Roberto Vieira. Disponível em: <<https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/41027/R%20-%20T%20-%20MAURICIO%20DALRI%20TIMM%20DO%20VALLE.pdf?sequence=2&isAllowed=y>>, p. 198. Acesso em 20 de novembro de 2022.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

NEDER, Marcus Vinicius. **Responsabilidade solidária e o lançamento fiscal**. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. Vol. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 271-291.

DISTRITO FEDERAL. Supremo Tribunal Federal. **RE 562.276/PR**, Tribunal Pleno, Rel. Ministra Ellen Gracie, julgado em 03/11/2010, publicado no DJe em 10/02/2011.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade dos sócios e administradores em matéria tributária**, p. 89-128. apud BARRETO, Aires Fernandino e outros. Congresso do IBET, III. **Interpretação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2006.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Siciliano Jurídico, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. São Paulo: Ed. Dialética, 2002.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

RECEITA FEDERAL. **Solução de Consulta COSIT nº 170/2021**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=120856>>. Acesso em 24 de novembro de 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito financeiro, curso de direito tributário**. São Paulo: José Bushatsky, 1969.

DISTRITO FEDERAL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 4.845/DF**. Relator: Min. Luis Roberto Barroso. Publicado em 04/03/2020.