

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

Responsabilidade tributária do Marketplace puro no pagamento de ICMS

TIAGO PEIXOTO AZEREDO

Rio de Janeiro/RJ

2022/2º semestre

TIAGO PEIXOTO AZEREDO

Responsabilidade tributária do Marketplace puro no pagamento de ICMS

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 da **Professora Mestra Vanessa Huckleberry Portella Siqueira**

Rio de Janeiro/RJ

2022/2º semestre

FICHA CATALOGRÁFICA

CIP - Catalogação na Publicação

P993r Peixoto Azeredo, Tiago
Responsabilidade tributária do Marketplace puro
no pagamento de ICMS / Tiago Peixoto Azeredo. --
Rio de Janeiro, 2022.
47 f.

Orientadora: Vanessa Huckleberry Portella
Siqueira.

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

1. ICMS. 2. Marketplace. 3. Responsabilidade
Tributária. 4. Responsabilidade Solidária. 5.
Legislação Estadual. I. Huckleberry Portella
Siqueira, Vanessa , orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos pelo(a)
autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

TIAGO PEIXOTO AZEREDO

Responsabilidade tributária do Marketplace puro no pagamento de ICMS

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 da **Professora Mestra Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.**

Data da Aprovação: 21/12/2022

Banca Examinadora:

Orientadora

Vanessa Huckleberry Portella Siqueira

Membro da Banca

Bruno Maurício Macedo Curi

Rio de Janeiro/RJ

2022/2º semestre

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar aos meus pais, Marcia e Jairo, que sempre me ajudaram não importa o dia ou a hora, sempre oferecendo os mais diversos tipos de apoios, sempre com o coração aberto, me ajudando a nunca esquecer o meu objetivo. Um agradecimento especial para o meu irmão, Felipe, que também sempre esteve ao meu lado, me ajudando a enxergar as coisas com outra perspectiva e com um olhar mais aguçado.

Não poderia deixar de fora também a minha namorada, Carol, que foi o meu porto seguro durante o final da faculdade, escutando todos os meus desabafos e problemas, estando lá para dar apoio emocional e alegrar os meus dias.

Agradeço também aos meus amigos de faculdade que se tornaram para a vida, Marçal, Angelo, Zatt e Marcelo, criando um grupo de amigos que sempre se ajudam, sem eles eu não teria me formado.

Um agradecimento também para os meus amigos do colégio Cap-UERJ, gostaria de enumerar todos, mas necessário um destaque especial para Yan, Paulo, Balmas, João, Correia, Gabriel, Bruno e Joãozinho, sem vocês a vida não teria a menor graça.

RESUMO

A evolução tecnológica do mercado digital, catalisada pelo período de pandemia causado pelo COVID-19, trouxe diversas mudanças econômicas que tiveram reflexos no padrão de consumo, bem como na atuação das sociedades empresariais, que precisaram se adaptar, a fim de atender às novas demandas de atendimento aos consumidores. Conseqüentemente, também trouxe novos desafios para o atual sistema tributário nacional, no que tange à fiscalização dessas novas transações comerciais. Assim, o presente trabalho tem como objetivo analisar a responsabilidade tributária das plataformas de negócios digitais denominados “*Marketplace*”, modelo puro. Ou seja, o modelo que tenha como função apenas ou majoritariamente a viabilização e intermediação da venda de mercadorias entre o vendedor que possui o intuito comercial da venda da mercadoria, denominado “*seller*”, e o consumidor final, pelo pagamento de Imposto de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) que é devido e não foi pago pelo sujeito passivo da relação tributária, no caso o “*seller*”. Ademais, objetiva-se analisar a legalidade e constitucionalidade da competência legislativa dos estados brasileiros em atribuir responsabilidade solidária por meio de leis ordinárias. Para o estudo do tema, o trabalho irá abarcar a análise doutrinária, legislativa e jurisprudencial. As legislações que serão analisadas são dos Estados da Bahia (Lei nº 14.183/2019/BA), Ceará (Lei nº 16.904/2019/CE), Mato Grosso (Lei nº 11.081/2020/MT), Paraíba (Lei nº 11.615/2019/PB), Rio de Janeiro (Lei nº 8.795/2020/RJ) e São Paulo (Lei nº 13.918/2009/SP).

Palavras-chave: ICMS; *Marketplace*; Responsabilidade Tributária; Responsabilidade Solidária; Legislação Estadual.

ABSTRACT

The technological evolution of the digital market, catalyzed by the pandemic period caused by COVID-19, brought about several economic changes that had an impact on the consumption pattern, as well as on the performance of companies, which needed to adapt to meet the new demands of customer service. Consequently, it also brought new challenges to the current national tax system, regarding the inspection of these new commercial transactions. Thus, the present work aims to analyze the tax liability of digital business platforms called "Marketplace" (pure model). That is, the model whose function is only or mainly to enable and to mediate the sale of goods between the seller who has the commercial purpose of selling the goods, and the final consumer, by paying the Tax Goods and Services (ICMS) that is due and has not been paid by the taxpayer of the tax relationship, in this case the “*seller*”. In addition, I aim to examine the legality and constitutionality of the legislative competence of the Brazilian states to assign joint and several liability through ordinary laws. I will use the main doctrines on tax law, the jurisprudential understanding of the Brazilian state, higher and supreme courts, as well as the laws from following the States: Bahia (Law No. 14.183/2019/BA), Ceará (Law No. 16.904/2019/CE), Mato Grosso (Law No. 11.081/2020/MT), Paraíba (Law No. 11.615/2019 /PB), Rio de Janeiro (Law No. 8.795/2020/RJ), and São Paulo (Law No. 13.918/2009/SP).

Keywords: Tax on Goods and Services; *Marketplace*; Tax Liability; Joint Liability; State Law

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- O funcionamento do e-commerce.....	13
Figura 2- Dinâmica do marketplace	15

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. COMÉRCIO ELETRÔNICO E MARKETPLACE.....	11
2. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	17
2.1. Sujeito Ativo da Obrigação tributária	17
2.2. Sujeito Passivo da Obrigação Tributária	18
2.3. Responsabilidade Tributária	20
2.4. Solidariedade Tributária	23
2.5. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.....	25
3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO <i>MARKTPLACE</i> PURO.....	28
3.1. Análise das Legislações Estaduais.....	28
3.2. Limites normativos	30
3.3. Vínculo do <i>marktplace</i> e o fato gerador do ICMS.....	35
3.4. Comparativo das legislações estaduais e o Projeto de Lei nº 3.887/2020	38
CONCLUSÃO.....	42
REFERÊNCIAS	44

INTRODUÇÃO

A tecnologia está evoluindo a todo momento, sempre apresentando novas ferramentas que modificam de alguma forma a rotina da sociedade e, em certos momentos, até mesmo provoca uma revolução completa em suas práticas, principalmente nas relações comerciais. Como exemplos contemporâneos, é possível citar a “*internet*”, “*softwares*”, “*smartphones*”, inteligência artificial e criptomoedas. Tecnologias que tiveram um grande impacto tanto nas relações sociais quanto nas relações comerciais.

Com o reconhecimento do estado de calamidade pública pelo Governo Federal do Brasil, por meio do Decreto Legislativo nº 6 de 2020, e as medidas de isolamento social no combate à pandemia causada pelo COVID-19, adotadas por meio da Lei Federal nº 13.979 de 2020 e pelas respectivas leis estaduais, diversos setores do Brasil sofreram impactos econômicos. Um dos setores que mais foi atingido, foi o setor de vendas em varejo. Não sendo considerado como serviço essencial, foi obrigado a paralisar suas atividades presenciais no início do ano de 2020.

Diante desse cenário, o comércio digital se tornou uma alternativa viável para as sociedades empresariais deste setor econômico sobretudo as que atuam no ramo varejista e que ainda não tinham se inserido no mundo digital. Com destaque para a plataforma de *marketplace* por já apresentar toda a estrutura para a realização de operações de compra e venda online. Segundo Padua (2020), essa migração e manutenção do comércio digital no Brasil, que tem como seus principais fatores iniciais: o aumento ao acesso à internet e a mudança de hábitos de consumo, tornou-se uma mudança estrutural e não apenas momentânea.

De acordo com o estudo realizado pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABComm)¹ o faturamento do varejo digital teve um aumento de 56,8% de janeiro a agosto de 2020 em comparação ao ano de 2019, isso porque, o número de pedidos também teve um crescimento de 65,7%, chegando a movimentar R\$ 41,92 bilhões em setembro de 2020.

¹ **ABCOMM**. Disponível em: <https://abcomm.org/noticias/faturamento-do-e-commerce-cresce-568-neste-ano-echega-a-r-4192-bilhoes/>.

Segundo pesquisa realizada pelo Ebit/Nielsen², apenas no primeiro semestre de 2020, o faturamento dos *Marketplace* representou R\$ 30 bilhões de reais, destacando que no Brasil, no ano de 2020, os varejistas de *marketplace* tiveram participação de 78% no faturamento total do *e-commerce*. No ano seguinte, em 2021, segundo estudo também realizado pelo Ebit/Nielsen³, o faturamento do *e-commerce* no Brasil cresceu 27%, o que representa um faturamento total de R\$ 182,7 bilhões.

Este cenário nos mostra que, mesmo após a flexibilização das restrições devido à pandemia e a retomada gradual do comércio físico, o varejo online continua em uma tendência de crescimento, indicando uma mudança nos hábitos de compra dos brasileiros. Se de um lado houve queda nas vendas em lojas físicas, por outro, houve aumento na procura pelo comércio eletrônico em todo o país⁴.

Além disso, o *marketplace* se mostra uma ferramenta pela qual as sociedades empresariais conseguem ampliar o seu alcance comercial. Além de proporcionar certos benefícios e vantagens em comparação ao comércio físico, tanto para os consumidores – por auxiliar na disponibilização de uma grande variedade de produtos e facilidade na busca e compra – quanto para os vendedores – por oferecer um baixo custo em relação ao capital que deve ser investido e força de trabalho em comparação ao comércio físico (SILVA, et al, 2020).

Apesar do significativo aumento de novas sociedades empresariais no *e-commerce* e dos bons resultados para o setor varejista, ainda há espaço para a expansão desse modelo de negócio, tanto para novas sociedades empresariais que ainda não migraram os seus negócios para o ambiente digital, quanto para os seus resultados financeiros.

Ao mesmo tempo, a correta fiscalização e tributação desse aumento significativo de transações comerciais dentro da plataforma digital tem potencial para gerar grande impacto na arrecadação dos estados brasileiros. Por exemplo, caso o Estado do Rio de

² 42° Edição da Webshopper. Disponível em: https://myagmexpress.com/downloads/Webshoppers_42.pdf

³ ECOMMERCENAPRÁTICA. Disponível em: <https://ecommercenapratika.com/blog/webshoppers-45/>

⁴ CNNBRASIL. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/e-commerce-no-brasil-deve-fechar-2021-com-faturamento-de-r-304-bilhoes/>

Janeiro venha a regulamentar a Lei nº 8.795/20, que alterou o recolhimento do ICMS pelo *marketplace* de modo a responsabilizá-lo solidariamente pelo pagamento do tributo em relação às suas operações de comércio, o Estado pode arrecadar adicionalmente com a fiscalização ao *marketplace*, a médio prazo, o valor de R\$ 3 bilhões a R\$ 5 bilhões com o combate à sonegação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)⁵.

Entretanto, as atividades econômicas que são realizadas pelo *marketplace* não podem se confundir com as do *seller* que o utiliza, isso porque ambos possuem obrigações e responsabilidades tributárias próprias. Assim, em um primeiro momento, o *marketplace* não seria obrigado a gerenciar os procedimentos tributários dos *sellers*.

Demonstra-se, portanto, a relevância e a importância do presente estudo, pois, com o surgimento dos *marketplaces* dentro do comércio digital brasileiro e de novos usuários, houve um considerável aumento da movimentação financeira dentro desse mercado digital e, conseqüentemente, uma maior preocupação por parte dos Estados em manter a eficácia de sua fiscalização e o correto recolhimento do ICMS.

Ademais, por ser fato recente, não há normas claras ou jurisprudência pacificada quanto à responsabilidade tributária dessas plataformas digitais de venda no que diz respeito ao pagamento do ICMS, o que prejudica a segurança jurídica e isonomia das decisões acerca da responsabilização tributária dos Marketplace. Isso porque, as sociedades empresariais que fornecem o serviço da plataforma *marketplace* podem vir a ser consideradas responsáveis pelo recolhimento do ICMS não pago pelo *seller*.

Desta forma, o presente trabalho, tem como primeiro objetivo entender se é possível responsabilizar os *marketplaces* pelo não recolhimento do ICMS pelo devedor principal, efetivo vendedor da mercadoria, o *seller*, bem como se os estados são os entes federativos com competência legislativa para normatizar esta regulamentação.

No primeiro capítulo, conceitua-se o que é o *marketplace*, modalidades e seus modelos de negócios, e o *markplace* puro (tema do presente trabalho).

⁵ **VALOR GLOBO**. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/valor-juridico/coluna/icms-de-marketplaces-pode-gerar-ate-r-5-bilhoes-extras-ao-estado-do-rio.ghtml>

No segundo capítulo, será introduzido algumas noções gerais de direito tributário e do ICMS, buscando entender os seus sujeitos ativo e passivo, bem como o fato gerador da obrigação tributária.

No terceiro capítulo, serão analisadas, à luz da Constituição Federal de 1988 (art. 146, inciso III, alínea “b”) e do Código Tributário Nacional - CTN (arts.124 e 128), as discussões quanto à possibilidade de leis ordinárias editadas pelos Estados atribuírem uma responsabilidade tributária solidária pelo não recolhimento do ICMS a essas plataformas.

1. COMÉRCIO ELETRÔNICO E MARKETPLACE

O *marketplace* não é um conceito novo na economia mundial, mas é comumente confundido com o termo *e-commerce*. Ambos são recursos que promovem a venda de produtos por meio da internet, entretanto, possuem diferenças fundamentais em suas características. Dessa forma, a sua diferenciação se mostra relevante, pois, assim, teremos uma correta caracterização e separação dos tipos de comércios na internet, bem como a correta utilização dessas nomenclaturas no âmbito legislativo e judiciário.

Para o presente trabalho, adoto a definição de *e-commerce* ou comércio eletrônico de Lemos e Silva (2009), que não concorda que o termo *e-commerce* seja utilizado de maneira genérica, como qualquer movimentação digital que a sociedade empresarial faça. Pelo contrário, o autor define *e-commerce* como uma ferramenta para as sociedades empresariais ampliarem o seu alcance comercial nos processos de compra, venda, transferência ou troca de produtos e serviços pela internet, fornecendo uma variedade de produtos que podem ser adquiridos pelo consumidor final.

Para Lara et al. (2020) há cinco principais modalidades de *e-commerce*, que se diferenciam pela relação comercial entre as partes, isto é, quem está vendendo para quem:

- (i) *Bussines to Bussines* (B2B), o modelo de *e-commerce* com mais influência no mercado, pelo qual duas sociedades empresariais realizam o comércio de seus produtos entre si;

- (ii) *Business to Consumers* (B2C), o modelo de *e-commerce* mais comum encontrado no meio digital, pelo qual as transações são feitas entre sociedade empresarial e o consumidor final;
- (iii) *Consumer to Consumer* (C2C), comércio realizado somente entre pessoas físicas, os consumidores finais, sem a presença direta de uma companhia. Entretanto, geralmente é a companhia a intermediária dessa relação por meio de sua plataforma digital, para garantir a segurança e infraestrutura;
- (iv) *Government to Business* (G2B), comércio realizado entre governo e companhias; e
- (v) *ONGs to Business* (O2B), comércio realizado entre ONG e companhias.

Lersch (2020, *apud* De Mattos, Desanti e Chaves, 2013) apesar de discordar em relação à quantidade de principais modalidades de *e-commerce* (para o autor há penas 4, não incluindo a modalidade ONGs to Busines) concorda com os destaques feitos por Lara et al. (2020) em relação ao modelo B2B. Para os dois autores, o modelo de *e-commerce* movimenta consideráveis quantias em suas operações, tendo em vista que são transações feitas por sociedades empresariais, tendo em vista que é o modelo que possui mais influência no mercado por tratar de compra e venda de matéria prima e de equipamentos de produção.

Ainda segundo os autores, a modalidade de comércio B2C é uma das mais comuns pois, mesmo não movimentando capital igual ao modelo B2B, ainda assim, possui grande relevância dentro do comércio varejo eletrônico. Tal relevância se deve pela existência de *shopping centers* eletrônicos com grande variedade de produtos. Estes que são definidos como *marketplaces*.

O *e-commerce*, em suma, é uma loja virtual em que possui apenas um único fornecedor e vendedor (a companhia proprietária do *e-commerce*), que apresenta e vende seus próprios produtos e serviços, sem limitação de compras ou horário de funcionamento, possibilitando que o comerciante expanda o seu mercado e o cliente tenha um maior acesso a produtos e serviços (GAMELLI, 2015).

Dessa forma, a movimentação pode ser observada na figura 1 abaixo. O usuário acessa o *e-commerce*; visualiza o catálogo de produtos vendidos e entregues pela própria

sociedade empresarial; realiza o pagamento; e o valor integral da venda vai diretamente para o *seller*, no caso, a sociedade empresarial dona do *e-commerce*.

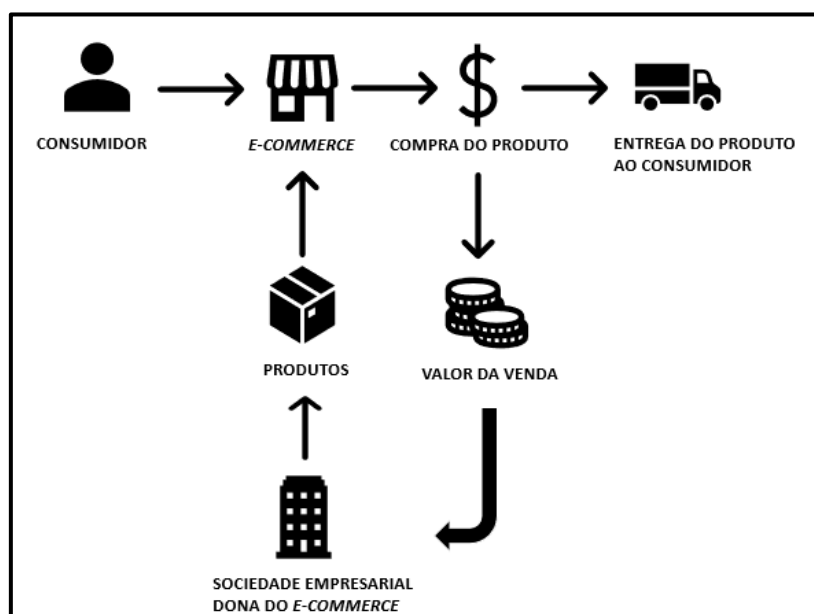


Figura 1- O funcionamento do e-commerce
Fonte: Elaboração própria com base em Gamelli 2015

O *marketplace*, por sua vez, de acordo com Lersch (2020) se assemelha a um *shopping* virtual, essa plataforma reúne as ofertas de produtos e serviços de diferentes vendedores que são publicadas no mesmo local. Em outras palavras, são plataformas de *marketing*, de divulgação de produtos, estabelecendo uma conexão de consumidores a fornecedores.

Nesse contexto, há diversos tipos de *sellers* que utilizam o *marketplace*, e este, atuando como o intermediário, irá oferecer toda estrutura da plataforma de divulgação e vendas entre o *seller* e o consumidor final.

Dessa forma, o *seller* anuncia os seus produtos no *marketplace*, que pertence à alguma sociedade empresarial, e o consumidor, utilizando a mesma plataforma, faz a encomenda e o pagamento, tudo no mesmo ambiente. Em seguida o *marketplace* informa a venda ao *seller* que envia o produto diretamente para o consumidor. No momento que a plataforma efetuar o pagamento ao vendedor, será descontada a sua comissão pela venda. (LERSCH, 2020).

Seguindo este mesmo raciocínio, Senra *et al* (2018) entende que dentro do ambiente do *marketplace* encontram-se os vendedores que podem possuir ou não uma

loja on-line própria, os consumidores e a plataforma de vendas são inteiramente do próprio *marketplace*.

De acordo com Rosa (2019), no mercado atual há três modelos de *marketplace*. O primeiro, e o objeto de estudo da pesquisa, é o chamado *marketplace* puro, no qual somente os vendedores realizam a venda de produtos e serviços na plataforma, o próprio *marketplace*, isto é, a própria sociedade empresarial dona do *marketplace* não vende nenhum produto, ele é apenas o intermediador entre o vendedor e o consumidor final. O vendedor, por sua vez, é o responsável por todas as características do produto, o atendimento e o envio da mercadoria. É o modelo utilizado, por exemplo, pelas plataformas eBay e Mercado Livre.

O segundo modelo é o híbrido. Nessas plataformas são disponibilizados os produtos dos vendedores, entretanto, também são oferecidos os produtos da própria sociedade empresarial (dona do *marketplace*), casos da Amazon e Americanas.

Por fim, o terceiro modelo é o híbrido associado a lojas físicas, pelo qual as sociedades empresariais, além das práticas do modelo híbrido, também fornecem seus próprios produtos em lojas físicas e até mesmo permitem a retirada de produtos adquiridos pelo *marketplace*. Essa modalidade é praticada, por exemplo, pela Magazine Luiza e Via Varejo.

Vale destacar, que além dos modelos de *marketplace* descritos acima, também há uma enorme variação nos tipos de contratos e relações que cada *seller* irá celebrar com o *marketplace*. Os contratos variam conforme os serviços que aquela plataforma pode oferecer e as necessidades do vendedor, indo além de apenas realizar a intermediação entre o vendedor e o consumidor final.

A depender do seu modelo, o *marketplace* pode vir a oferecer também outros serviços, como planos de mídia e propaganda para o vendedor, dando maior visibilidade e relevância para os seus produtos dentro da própria plataforma; serviços de entrega dos produtos vendidos; serviços de estoque, pelo qual o *marketplace* irá disponibilizar estoques para que o vendedor guarde suas mercadorias (é o caso das sociedades empresariais que possuem lojas físicas); e até mesmo serviços de crédito, pelo qual o

marketplace irá oferecer empréstimos aos vendedores para que possam investir e ampliar o seu negócio. (CONCA e RONCAGLIA, 2020).

De modo geral, é possível verificar as inúmeras modalidades e combinações de negócios que a *marketplace* pode possuir. Contudo, o foco deste trabalho é exclusivamente o modelo de *marketplace* puro.

O modelo puro propõe que o inventário de produtos disponibilizados na sua plataforma seja abastecido por múltiplos fornecedores:

Ou seja, qualquer fornecedor que produza ou comercialize produtos relacionados ao nicho de mercado da loja, seja ele pessoa física ou jurídica, poderá ofertar seus produtos na loja virtual (GAMELLI, 2015, pag.20).

No esquema apresentado abaixo (Figura 2), diferentes *sellers* anunciam os seus produtos no *marketplace* da sociedade empresarial. Esses produtos são oferecidos, vendidos e enviados pelo próprio *seller*, a sociedade empresarial dona do *marketplace* realiza somente a intermediação da venda. Após a venda, o *seller* envia diretamente o produto ao consumidor final, assim como o valor da venda é passado do *marketplace* ao *seller* com a retirada de sua comissão.



Figura 2- Dinâmica do marketplace
Fonte: elaboração própria com base em Gamelli, 2015

No *marketplace* puro, a única responsabilidade do *marketplace* é realizar a intermediação da venda do produto entre o vendedor e o consumidor final. Essa intermediação nada mais é do que o próprio funcionamento da plataforma, isto é, a

administração dos custos de infraestrutura de TI, dos desenvolvimentos de melhoria e hospedagem, do fluxo de novos consumidores. Em contrapartida, recebe de cada lojista comissão pelas vendas geradas dentro de sua plataforma. (FERREIRA e ALBERTO, 2018).

2. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1. Sujeito Ativo da Obrigação tributária

Antes de analisarmos de fato o tema em questão, é necessário realizar alguns conceitos do direito tributário relevantes para o estudo do caso, começando pelos sujeitos da relação tributária.

Segundo Alexandre (2019, pag.335), a relação jurídico-tributária é:

Eminentemente obrigacional, tendo no polo ativo (credor) um ente político (União, Estado, Distrito Federal ou Município) ou outra pessoa jurídica de direito público a quem tenha sido delegada a capacidade ativa e, no polo passivo, um particular obrigado ao cumprimento da obrigação.

A partir dessa definição podemos perceber as 3 características principais dentro da relação jurídico-tributária, quais sejam, ser uma relação (i) obrigatória, tendo como partes (ii) o sujeito ativo e o (iii) sujeito passivo.

Em complemento à definição acima, trazemos a o artigo 119 do Código Tributário Nacional (CTN), pelo qual define: “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Para Simon (2014) apesar do enunciado normativo acima ser simples e claro em sua definição, deve ser lido com calma e atenção. Tal atenção se deve ao emprego do termo “competência”. Isso porque para o Direito Tributário e segundo a maioria da doutrina, o termo diz respeito a competência constitucional legislativa para instituir o tributo, isto é, quem possui o poder de tributar. Essa competência legislativa é exercida apenas pelas pessoas jurídicas de Direito Público interno, pois foi conferida exclusivamente àquele ente Federal.

Alexandre (2019) vai ao encontro das críticas feitas por Simon ao apontar que no texto do artigo 119 do CTN, não se deve confundir a atribuição constitucional de competência para instituir o tributo, isto é, a competência tributária, com a possibilidade de figurar como sujeito ativo na relação (capacidade ativa). Sendo a competência tributária indelegável, enquanto que a capacidade ativa, de configurar no polo ativo, é passível de delegação de uma pessoa jurídica de direito público a outra, o fenômeno da parafiscalidade.

Dessa forma, não podemos, a partir do artigo 119 do CTN, interpretar que o legislador pretendia impedir a delegação da capacidade de configurar no polo ativo (arrecadar, fiscalizar e administrar os tributos), uma vez que é expressamente permitido pelo artigo 7 do CTN:

Art. 7. 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.

Assim, a partir da leitura dos dois artigos, em especial a parte inicial do artigo 7º do CTN, podemos perceber que a competência para instituir tributo, a competência que constitui aspecto da própria soberania estatal, é indelegável.

Por outro lado, a partir da leitura do artigo 119 do CTN em conjunto com a parte final do artigo 7º do CNT, é destacado justamente a dissociação entre o ente que cria o tributo pela via legislativa, e aquele que o cobra. Portanto, os entes de Direito Público, que instituem os tributos, podem delegar a outro ente a sua respectiva capacidade tributaria ativa. (SIMON, 2014).

2.2. Sujeito Passivo da Obrigação Tributária

O sujeito passivo da obrigação tributária, por sua vez, “é aquele que figura no polo passivo da relação jurídica tributária, e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal” (Silva, 2009, p.12). O CTN determina a existência de dois sujeitos passivos, o da obrigação e o da obrigação principal que se divide em direto e indireto, ou seja, o contribuinte e o responsável.

O sujeito passivo da obrigação principal tem a sua definição presente no artigo 121 do CTN: “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”.

Enquanto o sujeito passivo da obrigação acessória, possui sua definição no artigo 122 do CTN: “Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”.

Em primeiro lugar, devemos entender mais alguns conceitos para diferenciar os participantes do polo passivo da relação jurídico-tributária.

Segundo Alexandre (2019), para entendermos o real sujeito passivo da obrigação principal devemos diferenciar o contribuinte de fato e o contribuinte de direito. O contribuinte de fato, são as pessoas que sofrem a incidência econômica do tributo, no caso o consumidor. Já o contribuinte de direito, está enquadrado as pessoas que de fato ocupam o polo passivo da relação jurídico-tributária, o *seller*, o sujeito que de fato realiza o pagamento do tributo.

Tendo como exemplo no caso concreto, o consumidor final ao realizar a compra de uma mercadoria qualquer acaba arcando com o ônus do ICMS (contribuinte de fato), entretanto, é o *seller* o sujeito passivo da obrigação de recolher o ICMS da venda (contribuinte de direito). Assim, percebe-se que a relação jurídico-tributária é entre o Estado, no polo ativo, e o *seller*, no polo passivo.

Portanto, o presente trabalho terá como uso da definição de “contribuinte” o “contribuinte de direito”.

Vencido esse ponto, conforme o parágrafo único do artigo 121 do CTN, temos duas espécies de sujeito passivo, os contribuintes e os responsáveis:

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Em outras palavras, para realizar a diferenciação dessas duas espécies, temos que identificar se o sujeito passivo possui essa relação pessoal e direta com o fato gerador. Sendo positiva, temos como sujeito passivo na modalidade contribuinte, sendo negativa, temos como sujeito passivo na modalidade responsável. Ademais, mesmo não tendo uma relação pessoal e direta com o fato gerador, o responsável não pode ser um “estranho” ao fato, ele precisa ter um vínculo com a situação descrita na lei como fato gerador.

Em adição, Alexandre (2019) nos aponta que, apesar do inciso II do parágrafo único do artigo 121 categoricamente determinar que a obrigação do responsável decorre de disposição expressa em lei, enquanto que o inciso I (do contribuinte) não traz esse mesmo detalhamento em seu texto, ambos os sujeitos passivos possuem a mesma premissa em sua obrigação.

Dessa forma, como a definição de sujeito passivo da relação jurídico tributária, em qualquer modalidade, é advinda de lei, as partes, por meio de seus contratos particulares, não podem modificar as suas respectivas responsabilidades, a fim de alterar o sujeito passivo, bem como usar como argumento perante à Fazenda Pública, conforme dita o artigo 123 do CTN⁶.

Por fim, também se faz necessário destacar que, conforme dita o Código Tributário Nacional em seu art. 126, para o cumprimento da obrigação tributária é irrelevante a capacidade civil das pessoas naturais (absolutamente e relativamente incapazes) e das pessoas jurídicas (o registro de seus atos constitutivos no órgão competente), sendo fundamental apenas a personalidade jurídica para ocupar o lugar de sujeito passivo. É a partir desse dispositivo que decorre a necessidade da técnica da responsabilidade tributária (SILVA, 2009).

2.3. Responsabilidade Tributária

Conforme vimos no capítulo anterior, o sujeito passivo da obrigação tributária será o contribuinte quando tiver uma relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador ou o responsável quando não possuir essa relação.

Gama (2009) destaca que é necessário analisar a responsabilidade tributária em conjunto com o princípio da capacidade contributiva, prevista no artigo 145, §1º, da CFRB/88⁷, pelo qual estabelece que o legislador, ao criar o tributo, escolha os fatos relevantes economicamente para que assim evite uma tributação excessiva que comprometa os meios de subsistência dos cidadãos e ao mesmo tempo, possibilite que o Estado arrecade o valor devido. Ademais, a responsabilidade tributária torna mais eficaz e menos oneroso para o Estado a fiscalização, pois, ao invés de fiscalizar milhares de sujeitos, fiscaliza apenas um.

⁶ “Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”

⁷ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:(...) § 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.

Antes de entrarmos nas modalidades de responsabilidade tributária, devemos diferenciar as duas categorias de responsável presentes no Código Tributário Nacional.

Conforme leciona Schoueri (2018), o código tributário trata essas duas categorias a partir da denominação comum de “responsável”, entretanto, é possível desdobrá-la em: o responsável *latu senso* como substituto e o responsável *stricto sensu* como responsável “por transferência”.

Alexandre (2019) nos ensina que a diferenciação entre as duas figuras do responsável é feita a partir do momento em que surge o vínculo jurídico entre a pessoa designada por lei como responsável e o sujeito ativo do tributo. Na responsabilidade por substituição, a sujeição passiva do responsável surge desde a ocorrência do fato gerador, podendo ser dividida em substituição tributária regressiva (“para trás”) e a substituição tributária progressiva (“para frente”). Schoueri (2018), em complemento, diz que na substituição importa que haja dispositivo que exclua a responsabilidade do contribuinte, já que a sujeição passiva já nasce atribuída a terceira pessoa vinculada ao fato gerador.

A responsabilidade por transferência, por sua vez, ocorre em um momento posterior ao fato gerador, isto é, no momento do surgimento da obrigação, o contribuinte configura no polo passivo da obrigação, entretanto, em um momento posterior, por conta de um evento definido em lei, ocorre a transferência da pessoa que ocupa o polo passivo da obrigação tributária. (ALEXANDRE, 2019)

Ademais, tanto Schoueri (2018) quanto Alexandre (2019) nos trazem o fundamental realce presente no artigo 128 do CTN⁸, pelo qual impossibilita ao legislador definir, de forma arbitral, como o sujeito passivo, pessoa totalmente alheia à situação definida em lei como fato gerador do tributo.

Dessa forma, o legislador complementar possibilita a imputação de sujeição passiva a terceiro (o responsável *latu senso* e o responsável *stricto sensu*), todavia, essa

⁸ 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

responsabilidade deve ser vinculada ao fato gerador da obrigação tributária e sempre de forma expressa na lei.

Schoueri (p.549, 2018) resume bem ao dizer que:

Em ambos os casos, há de existir algum vínculo entre o responsável e o fato jurídico tributário. Este vínculo não é o de ser o sujeito daquele fato. Ao contrário, o sujeito a quem se imputa o fato é o contribuinte, como visto no artigo 121 do Código Tributário Nacional. O terceiro é outrem. O que se conclui do dispositivo acima é que o fato que dá nascimento à responsabilidade, seja substituição, seja responsabilidade stricto sensu, não há de ser estranho ao fato jurídico tributário.

Nessa linha, podemos adentrar de maneira breve nos tipos de modalidades de responsabilidade que o Código Tributário Nacional prevê. São elas: a reponsabilidade dos sucessores (art. 129 a 133); responsabilidade de terceiros (art.134 a 135); e responsabilidade por infrações (art.136 a 138).

A responsabilidade dos sucessores, segundo Daniel Monteiro Peixoto:

Dentro de ‘responsabilidade dos sucessores’ estão os preceitos que estabelecem o dever de responder pelo crédito por parte daqueles que assumiram a posição de titulares de riqueza que, sob a titularidade do sucedido, deu origem a determinado fato gerador. (PEIXOTO, 2006. p. 89).

Ainda, segundo o autor, na chamada responsabilidade de terceiro:

Estão agregadas várias hipóteses de responsabilização, como a do inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; do síndico pelos tributos devidos pela massa falida, dos diretores pelos tributos devidos pela pessoa jurídica, dentre outras, em que a imputação do dever ao terceiro decorre de ter praticado fato ilícito, sempre. Todavia, a preocupação do CTN, nesse ponto, não foi ressaltar a ilicitude (apesar de pressuposta), mas o fato de que certas pessoas poderão ser responsabilizadas a despeito de sua exterioridade em relação a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária. (PEIXOTO, 2006. p. 89).

Por último, temos a responsabilidade por infrações que diz respeito a responsabilidade tributária que decorra de fato ilícito. Schoueri (2018) faz uma importante diferenciação entre a responsabilidade por infrações e de terceiro. Enquanto esta, que também decorre de fato ilícito praticado, tem como objetivo verifica o terceiro responsável por ressarcir a Fazenda Pública pelo imposto não pago, aquela possui um caráter de punição, de submeter determinada sanção administrativa.

Além dessas três hipóteses, temos o quarto tipo de responsabilidade previsto no CTN, que, conforme já vimos, encontra-se em seu artigo 128, no qual possibilita a responsabilidade decorrente da lei e que tenha um vínculo com o fato gerador da obrigação, que no caso do presente trabalho é o fato gerador do ICMS que corresponde à operação de venda/circulação de mercadorias.

Dessa forma, se faz crucial a análise das legislações estaduais que regulam a responsabilidade tributária dos *marketplaces*, pois, se de um lado temos que as plataformas são apenas o intermediário entre os *sellers* e os consumidor final, sem vínculo com o seu fato gerador, por outro lado podemos ter o argumento de que elas estão sim vinculadas na medida em que, sem elas, a operação de circulação de mercadorias não teria ocorrido.

2.4. Solidariedade Tributária

A solidariedade é um instituto jurídico previsto nos artigos 264 a 285 do Código Civil, que ocorre, conforme o art. 264 do CC, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

Conceitua Gama (p. 36, 2009):

Solidariedade é proposição prescrita (norma jurídica lato sensu) que estabelece a existência de mais de um credor; no pólo ativo, ou mais de um devedor; no pólo passivo, da obrigação. Cada um dos integrantes do respectivo pólo tem o direito ou a obrigação ao todo, como se fosse o exclusivo credor ou devedor.

Além disso, a solidariedade não se presume, ela advém de lei ou da estipulação de contrato por vontade das partes, conforme art. 265 do Código Civil.

Entretanto, na relação jurídico-tributária a maior parte da doutrina conclui que a rígida repartição de competências tributárias impede a existência de solidariedade ativa. Isso porque, o credor no caso é a pessoa a quem a Constituição Federal atribuiu a competência de tributar (União, Estado, Distrito Federal ou Município), ou outra pessoa jurídica de direito público que tenha sido delegada. Assim, não existe solidariedade ativa na relação jurídico-tributária.

Outra peculiaridade do instituto da solidariedade nas relações tributárias que a diferencia das relações civis é a sua origem. Conforme o art. 265 do Código Civil, uma

de suas origens é da vontade das partes, todavia, conforme já visto as convenções particulares entre as partes não possui eficácia, somente as definições expressas na lei.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 124, determina especificamente quem são os solidariamente responsáveis:

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

Os incisos do artigo 124 do CTN adotam dois critérios para determinar o vínculo de solidariedade passiva entre os devedores, interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal ou designação expressa por lei, que mesmo não tendo interesse comum, vão responder solidariamente pelo débito.

Todavia, a legislação não foi clara ao determinar o que seria o interesse comum. Gama (p.38, 2009) tenta explicar interesse comum como: “sendo a ausência de interesses jurídicos opostos na situação que constitua o fato jurídico tributário, somada ao proveito conjunto dessa situação”. Portanto, para que o sujeito possa ser enquadrado no inciso I do artigo 124 do CTN é necessário que as pessoas obrigadas sejam sujeitos da relação jurídico que deu origem à tributação.

Podemos citar, como exemplo, o interesse comum entre todos os proprietários do mesmo imóvel no pagamento do IPTU, assim como o interesse comum entre esses mesmos proprietários e o comprador desse imóvel no pagamento do ITBI. Em todos esses casos, qualquer um dos envolvidos pode ser exigido o pagamento integral do tributo.

Diante da necessidade de determinar o interesse comum na origem da solidariedade do inciso I do artigo 124 do CTN, a Receita Federal, por meio do Parecer Normativo COSIT nº 4 de 2018⁹, esclarece:

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação

⁹ RECEITA FEDERAL. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anotado>.

vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

Em complemento, conforme determina o parágrafo único do artigo 124 do CTN¹⁰, a solidariedade tributária não comporta benefício de ordem, isto é, o credor, sujeito ativo poderá escolher o devedor que desejar para o cumprimento da obrigação, no caso o pagamento do tributo. Assim, poderá acionar todos em litisconsórcio (solidariedade passiva) ou um devedor específico isoladamente, sem perder o seu direito de cobrar dos demais, caso não consiga o valor completo daquele único devedor.

No caso do *marketplace* devemos entender se ele se enquadra em uma das hipóteses de solidariedade dos incisos do artigo 124 do CTN. No caso do inciso II seria uma análise mais objetiva, se essa responsabilidade está expressa em lei. Já no caso do inciso I, seria uma análise mais subjetiva, se o *marketplace*, ao agir apenas como um mediador da relação de compra e venda da mercadoria que dá ensejo ao fato gerador do ICMS, possui o interesse comum que gera a obrigação tributária.

2.5. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS

Nesse subcapítulo, devemos buscar entender quais são as características do ICMS, principalmente seu fato gerador e o contribuinte.

A Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II¹¹, atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, como também sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Em seguida, a Constituição Federal, em seu artigo 155, §2º, inciso XII¹², determina expressamente que competirá à lei complementar a regulamentação dos

¹⁰ Art. 124. (...) Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

¹¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

¹² Art. 155. (...) § 2º. O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte: (...) XII – cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes (...)

dispositivos para o ICMS, levando em consideração os preceitos que não contrariarem a Constituição Federal.

O ICMS, por sua vez, possui diversos fatos geradores, conforme estipula o artigo 2º da Lei Complementar n.º 87/1996, entretanto, para o presente estudo, focaremos ao fato gerador do ICMS disposto no artigo 2º, I da Lei Complementar n.º 87/1996:

Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

A partir da leitura do dispositivo acima, percebemos que o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias. Portanto o fato gerador indica quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam a circulação de mercadorias, assim entendida a circulação capaz de realizar o trajeto da mercadoria da produção até o consumo (SABBAG, 2017).

Assim, devemos nos atentar a definição de mercadoria e a sua circulação.

Mercadoria é o bem ou coisa móvel que possui valor econômico e que constitui o objeto de uma venda. A sua caracterização é a partir de sua destinação, ou seja, se aquele bem ou coisa móvel tem aptidão ao comércio, se pode ser comercializado com o intuito de obter lucro. (ALEXANDRE,2019).

A circulação dessa mercadoria, por sua vez, é não só a sua movimentação física do bem, mas também a sua movimentação jurídica. Deve haver a alteração na titularidade jurídica do bem. (SABBAG, 2017).

Assim, a simples transferência de mercadoria, sem a alteração da titularidade, como exemplo de um estabelecimento para outro estabelecimento do mesmo dono, não pode sofrer a incidência do ICMS. Entendimento que foi consolidado pelo SFT e STJ em suas respectivas súmulas 573/STF e 166 STJ.

Alexandre (2019, p.712) *apud* Maior (1980) resume bem os dois termos

Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo circulatório econômico. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a sua destinação, porque aquilo que é

mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde esta característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria.

O contribuinte do ICMS poderá ser, conforme determina o artigo 4 e o seu §1º da Lei Complementar nº 87/1996:

(...)qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

A partir do trecho acima podemos perceber, portanto, salvo as exceções do §1º, os três pontos importantes para a determinação de um contribuinte do ICMS: (i) a habitualidade ou (ii) em volume (iii) que caracterize intuito comercial. Dessa forma, a pessoa que eventualmente aliene o seu bem não deverá sofrer a incidência do ICMS.

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO *MARKTPLACE* PURO

3.1. Análise das Legislações Estaduais

A seguir, será destrinchada cada uma das leis estaduais que atribuíram ao *marketplace* a responsabilidade tributária pelo pagamento do ICMS não recolhido pelos *sellers* que utilizam sua plataforma e, em seguida, a análise quanto a sua constitucionalidade.

Na pesquisa realizada, foram identificadas 6 leis dos estados da Bahia (Lei nº 14.183/2019/BA), Ceará (Lei nº 16.904/2019/CE), Mato Grosso (Lei nº 11.081/2020/MT), Paraíba (Lei nº 11.615/2019/PB), Rio de Janeiro (Lei nº 8.795/2020/RJ) e São Paulo (Lei nº 13.918/2009/SP).

A lei nº 11.615/2019, do estado da Paraíba, altera a lei nº 6.379/1996 para atribuir responsabilidade tributária solidária ao *marketplace* quando for um mero intermediador do *seller* e do consumidor final:

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.

De outro monta, a lei nº 14.183/2019, do estado da Bahia, altera a lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996 para atribuir responsabilidade tributária solidária ao *marketplace*, sendo responsável solidário pelo recolhimento do ICMS, caso o *seller* não emita o documento fiscal pelo vendedor:

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.

De forma semelhante, a lei nº 16.904/2019, do Estado do Ceará, altera a lei nº 12.670, de 30/12/1996 para atribuir responsabilidade tributária ao *marketplace*, sendo o responsável pelo recolhimento do ICMS, caso o *seller* não emita o documento fiscal:

Art. 16 - São responsáveis 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;

Utilizando-se da mesma justificativa, porém atribuindo outra forma de responsabilidade, a lei nº 8.795/2020, do estado do Rio de Janeiro, altera a lei nº 2.657 de 26 de dezembro de 1996 para incluir como responsável tributário solidário ao *marketplace* caso o *seller* não emita o documento fiscal:

Art. 18. São responsáveis pelo pagamento do imposto:
[...] IX - nas operações com mercadorias não digitais o proprietário ou possuidor de site ou de plataforma eletrônica que realize a oferta, captação de clientes ou venda, em razão de contrato firmado com o comercializador, quando operacionalizar a transação financeira e o acompanhamento do pedido, sem que seja emitida nota fiscal obrigatória.

Sob outra perspectiva, a lei nº 11.081/2020, do estado do Mato Grosso, altera a lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998 para atribuir responsabilidade tributária ao *marketplace* caso o *seller* não emita o documento fiscal, e a responsabilidade tributária solidária ao *marketplace* caso não apresente informações solicitadas pelo Fisco:

Art. 18. Fica atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos legais devidos pelo sujeito passivo, pelos atos e omissões que praticarem e que concorrerem para o não cumprimento da obrigação tributária:
[...] X - ao 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;
[...] 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;

A legislação do Mato Grosso se destaca das demais, trazendo ainda um avanço no tema, pois define o que seria considerado o *marketplace*, mesmo que de forma genérica, sem esgotar os diversos modelos que possa adotar.

Seguindo em parte a mesma visão, a lei nº 13.918/2009, do estado de São Paulo, altera a lei nº 6.374/89 para atribuir responsabilidade tributária solidária ao *marketplace* pela não prestação de informações solicitadas ao fisco e que envolvam *sellers* em situação cadastral irregular:

Artigo 12 - Ficam acrescentados à Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, os dispositivos adiante indicados:

[...]

III - os incisos XIII, XIV e XV ao artigo 9º: “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; XV - solidariamente, as pessoas prestadoras de serviços de intermediação comercial de operações que envolvam remetentes de mercadorias em situação cadastral irregular perante à Secretaria da Fazenda.

De acordo com Barreto (2020), é possível classificar as legislações estaduais a serem analisadas em três categorias, de acordo com a forma que preveem a responsabilidade tributária do *marketplace* em relação ao ICMS. São elas: (i) responsabilidade tributária pela mera intermediação (Estado da Paraíba); (ii) responsabilidade tributária pela não emissão de documento fiscal por parte do *seller* (Estados do Ceará, Mato Grosso, Bahia e Rio de Janeiro); e (iii) responsabilidade tributária pela não prestação de informações ao Fisco (Estados do Mato Grosso e São Paulo).

3.2. Limites normativos

A partir da comparação entre as legislações estaduais, a análise da constitucionalidade dessas leis pode ser dividida em dois pontos principais: (i) se é constitucional a atribuição de responsabilidade tributária por lei ordinária e não por lei complementar; e (ii) se o *marketplace* puro possui interesse comum na situação que constitua o fato gerador do ICMS.

A primeira análise que deve ser feita é se somente a Lei Complementar pode atribuir responsabilidade tributária aos *marketplaces* pelo inadimplemento do ICMS pelo contribuinte ou também por meio de Lei Ordinária.

Assim, necessário analisar em conjunto o artigo 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal e o artigo 128 do Código Tributário Nacional.

O artigo 146, inciso III, alínea “a” e “b” da CFRB/88 determina que as normas gerais em matéria de legislação tributária devem ser regulamentadas por meio de lei complementar:

Art. 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;

Em uma breve recapitulação, o Código Tributário Nacional, instituído pela lei ordinária nº 5.172/66, foi editado durante a Constituição de 1946 que ainda não previa a existência de lei complementar. Apenas a partir da Constituição de 1967 que o CTN passou a ter status de lei complementar¹³, por meio do fenômeno da recepção previsto no art. 34, §5 do ADCT, sendo recepcionado pelo Ato Complementar n.º 36 de 13/03/1967.

Nesse sentido, o CNT é visto como lei complementar, mas sendo considerado como lei ordinária do ponto de vista formal. Dessa forma, sendo considerado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar, é constitucional que o CTN normatize regras gerais que tratam sobre a matéria tributária, como definição de tributos, princípios, obrigações, sujeitos passivos e ativos, dentre outros assuntos.

A partir desse entendimento que se estabelece que é constitucional apenas a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, de modo que eventual atribuição de responsabilidade por meio de lei ordinária fora das hipóteses previstas no CTN deve ser reputada inconstitucional.

¹³ Art.19 (...)§ 1º - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.

Entretanto, o próprio CTN manteve em seu texto a redação do artigo 128 que determina que a lei poderá atribuir responsabilidade tributária a terceira pessoa, excluindo a responsabilidade do contribuinte, para além dos casos já previstos no CTN:

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.

A partir da interpretação do artigo 128 do CTN que tem origem a controvérsia acerca da possibilidade de lei ordinária atribuir a responsabilidade tributária ao *marketplace*. De um lado, o texto da Constituição Federal determina que as normas gerais envolvendo direito tributário sejam instauradas por meio de lei complementar e, por outro lado, o texto do Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de lei ordinária atribuir novas hipóteses de responsabilidade tributária.

Destaca-se também que o próprio artigo 128 do CTN determina, expressamente, que o terceiro esteja vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação, outro ponto importante a ser analisado.

Há doutrinadores que entendem ser possível que a lei ordinária possa estabelecer outras hipóteses de responsabilidade tributária, como Paulsen (2019, p. 231):

O art. 128 do CTN enseja ao legislador ordinário que estabeleça outras hipóteses de responsabilidade tributária além daquelas estabelecidas diretamente pelo próprio CTN. Poderá cuidar de novos casos; jamais dispor de modo diverso sobre os casos já previstos no CTN.

Todavia, o autor também faz ressalva a limitação do artigo 128 do CTN, destacando que a previsão de novas responsabilidades fica restrita à (i) necessidade de lei prevendo as hipóteses de responsabilidade e (ii) o vínculo do terceiro com o fato gerador do tributo, atribuindo ainda que (iii) seja necessário que este terceiro tenha concorrido com o ato ilícito que resultou no não recolhimento do tributo, fazendo referência ao entendimento do julgamento da Repercussão Geral 562.276¹⁴, em 2010:

O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária [...], bem como diretrizes para que o legislador de

¹⁴ RE 562.276, rel. min. Ellen Gracie, j. 3-11-2010, P, DJE de 10-2-2011, Tema 13.

cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente a tributos de sua competência, conforme o seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas ‘as pessoas expressamente designadas por lei’ não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma.

Por outro lado, indo de encontro ao raciocínio acima, Barros (2020) assim como Barreto (2020) entendem que apenas a lei complementar pode regulamentar as normas gerais em relação à matéria tributária, no caso à obrigação tributária e sua responsabilidade, conforme determina o artigo 146, inciso III, alínea "b". Portanto, não cabe aos estados, além de clara inconstitucionalidade, constituir tais regras sem o amparo de uma lei complementar, tendo em vista o caráter nacional do imposto bem como a necessidade de harmonização e padronização das regras entre as unidades federativas.

Apesar de termos essa clara divisão entre a doutrina, também devemos analisar como que o judiciário vem entendendo esses casos. Assim, em um primeiro momento, precisamos ressaltar que o assunto ainda é consideravelmente novo para termos uma jurisprudência consolidada.

Nesse contexto, temos alguns julgados que, apesar de não tratarem sobre a responsabilidade tributária do *marketplace*, os ministros da suprema corte já se manifestaram sobre a impossibilidade de atribuição de responsabilidade tributária por meio de lei ordinária.

Em 13/02/2020, no julgamento da ADI 4845, o Supremo Tribunal Federal determinou que o parágrafo único do artigo 18-C da Lei ordinária 7.098/1998 do estado do Mato Grosso, que atribuía aos advogados, economistas e correspondentes fiscais a responsabilidade tributária pelo ICMS das operações em que tivessem intervindo ativa ou passivamente é inconstitucional justamente por não ter observado os requisitos de lei complementar:

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS POR INFRAÇÕES. LEI ESTADUAL EM CONFLITO COM REGRAMENTO DA NORMA GERAL FEDERAL. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. 1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade que tem por objeto o parágrafo único do art. 18-C da Lei nº 7.098/1998, acrescentado pelo art. 13 da Lei nº 9.226/2009, do Estado de Mato Grosso, que atribui responsabilidade tributária solidária por infrações a

toda pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, no cumprimento da obrigação tributária, especialmente a advogado, economista e correspondente fiscal. 2. Ainda que a norma impugnada trate exclusivamente de Direito Tributário (CF, art. 24, I) e não de regulamentação de profissão (CF, art. 22, XVI), há o vício de inconstitucionalidade formal. Ao ampliar as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, prevista pelos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional - CTN, a lei estadual invade competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais na matéria (art. 146, III, b, da CF). 3. A norma estadual avançou em dois pontos de forma indevida, transbordando de sua competência: (i) ampliou o rol das pessoas que podem ser pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário; (ii) dispôs diversamente do CTN sobre as circunstâncias autorizadoras da responsabilidade pessoal do terceiro. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. Fixação da seguinte tese: “É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional. (Destaque nosso). (ADI n. 4.845, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 13.02.2020, processo eletrônico, DJe-044, divulg. 03.03.2020, public. 04.03.2020)

Em continuidade a esse entendimento do STF, no dia 15/09/2021, tivemos o resultado do julgamento da ADI 6284, que, por unanimidade, determinou a a inconstitucionalidade da Lei nº 11.651/1991, do Estado de Goiás que, conforme resumido pelo acórdão abaixo, atribuía ao contabilista a responsabilidade solidária em conjunto com o contribuinte ou o substituto tributário, quanto ao pagamento de impostos e de penalidades pecuniárias, no caso de suas ações ou omissões concorrerem para a prática de infração à legislação tributária.

Ademais, o STF firmou a seguinte tese: “É inconstitucional lei estadual que verse sobre a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa das regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional”:

EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DO CONTABILISTA. AUSÊNCIA DE OFENSA REFLEXA À CONSTITUIÇÃO. COMPETÊNCIA CONCORRENTE. LEGISLAÇÃO ESTADUAL QUE CONFLITA COM AS REGRAS GERAIS DO CTN. INCONSTITUCIONALIDADE. 1. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Partido Progressista, com pedido de medida cautelar, em que pleiteia a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 45, XII-A, XIII e § 2º, da Lei nº 11.651/1991, do Estado de Goiás, e 36, XII-A e XIII, do Decreto nº 4.852/1997, do mesmo Estado. Em consonância com tais regras, atribui-se ao contabilista a responsabilidade solidária com o contribuinte ou com o substituto tributário, quanto ao pagamento de impostos e de penalidades pecuniárias, no caso de suas ações ou omissões concorrerem para a prática de infração à legislação tributária. 2. A presente controvérsia consiste em definir se os atos normativos estaduais foram editados em contrariedade com as regras constitucionais de competência tributária, notadamente o art. 146, III, b, da CF/1988. Eventual inobservância de tais regras de competência implica ofensa direta à Constituição. Precedentes. 3. Legislação estadual que amplia as hipóteses de responsabilidade de terceiros

por infrações, invade a competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais sobre a matéria (art. 146, III, b, da CF/1988). Isso porque as linhas básicas da responsabilidade tributária devem estar contidas em lei complementar editada pela União, não sendo possível que uma lei estadual estabeleça regras conflitantes com as normas gerais (ADI 4.845, sob a minha relatoria). 4. Inconstitucionalidade formal. Legislação do Estado de Goiás aborda matéria reservada à lei complementar e dispõe diversamente sobre (i) quem pode ser responsável tributário, ao incluir hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN, (ii) em quais circunstâncias pode ser responsável tributário (“infração à legislação tributária”), sendo que, conforme as regras gerais, para haver a responsabilidade tributária pessoal do terceiro, ele deve ter praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não havendo a responsabilização pelo mero inadimplemento de obrigação tributária. 5. Ante todo o exposto, voto pelo conhecimento da presente ação direta de inconstitucionalidade e julgo procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 45, XIIA, XIII e § 2º, da Lei nº 11.651/1991, do Estado de Goiás, e 36, XII-A e XIII, do Decreto nº 4.852/1997, do mesmo Estado. 6. Fixação da seguinte tese: “É inconstitucional lei estadual que verse sobre a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa das regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.” (Destaque nosso).

Portanto, a partir dos argumentos adotados e entendimentos firmados pelo Supremo Tribunal Federal, é possível concluir pela inconstitucionalidade de Lei Ordinária que atribua novas hipóteses de responsabilidade tributária para além das já previstas no Código Tributário Nacional, devendo ser atribuídas apenas por meio de Lei Complementar.

3.3. Vínculo do *marketplace* e o fato gerador do ICMS

O segundo ponto a ser analisado para verificar a legalidade de atribuição de responsabilidade tributária ao *marketplace* puro, conforme já adiantado no subcapítulo acima, é a existência ou não de vínculo do *marketplace* puro com o fato gerador do ICMS.

Barreto (2020, apud PACHECO, 2005) ressalta que o a Constituição proíbe que o legislador infraconstitucional desloque a sujeição do sujeito passivo para terceiros estranhos a realização do fato gerador.

No caso do presente estudo, o ICMS teria como fato gerador as operações de circulação de mercadoria, sendo o seu contribuinte o comerciante que realizou essas operações de compra e venda. Assim, a limitação do polo passivo do ICMS abarca o comerciante ou, conforme o artigo 128 do CTN os sujeitos que possuam ligação próxima com o fato gerador.

O principal argumento utilizado para a demonstrar que a existência do vínculo do *marketplace* puro com o fato gerador do ICMS é que as plataformas ao realizarem a intermediação entre o *seller* e o contribuinte final receberiam uma comissão por cada venda. Dessa forma, teriam um benefício econômico por cada operação de compra e venda realizada (BARRETO, 2020).

Entretanto, as leis estaduais não instituem os meios necessários para que a plataforma realize a retenção do ICMS. As leis estaduais não autorizam ao *marketplace* realizar qualquer retenção do contribuinte, nem indica a maneira como o ICMS deve ser calculado.

A título de exemplificação, a Lei federal n. 8.668/1993, que trata da retenção na fonte do Imposto sobre a Renda relativo a alienações e resgates de cotas de Fundos de Investimento Imobiliário, por parte de instituições financeiras, disciplina como será feita a retenção e a cobrança do contribuinte:

“Art. 18. Os ganhos de capital e rendimentos auferidos na alienação ou no resgate de quotas dos fundos de investimento imobiliário, por qualquer beneficiário, inclusive por pessoa jurídica isenta, sujeitam-se à incidência do imposto de renda à alíquota de vinte por cento: (Redação dada pela Lei nº 9.779, de 19.1.1999)

I – na fonte, no caso de resgate; (Incluído pela Lei nº 9.779, de 19.1.1999) II – às mesmas normas aplicáveis aos ganhos de capital ou ganhos líquidos auferidos em operações de renda variável, nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 9.779, de 19.1.1999)

Art. 19. O imposto de que tratam os arts. 17 e 18 será considerado: (Redação dada pela Lei nº 9.779, de 19.1.1999)

I – antecipação do devido na declaração, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado; (Incluído pela Lei nº 9.779, de 19.1.1999)

II – tributação exclusiva, nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 9.779, de 19.1.1999)”

Ademais, a maioria das operações de compra e venda de produtos realizada dentro das plataformas são feitas por pessoas físicas que não exercem com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria, e as leis estaduais, mais uma vez, não determinam como o *marketplace* deve operar com essas situações, que jamais devem ser alcançadas pela incidência do ICMS. (BARRETO, 2020).

Por outro lado, o argumento contra a existência de um vínculo entre o *marketplace* puro e o fato gerador do ICMS, é pela distinção entre o vínculo econômico e o vínculo jurídico.

Para o vínculo econômico existe uma relação entre o *marketplace* o *seller* e o consumidor final, justamente pelo serviço de intermediação que a plataforma realiza, porém, para o vínculo jurídico, relacionado à compra e venda entre o *seller* e o consumidor final, o *marketplace*, novamente, só realiza a intermediação, sem possuir qualquer relação com o fato gerador. Isso porque, a saída da mercadoria, a emissão do documento fiscal e o próprio pagamento só ocorrem em momento posterior à essa aproximação das partes realizada pela plataforma.¹⁵

O judiciário, por sua vez, não foi retirado de sua inércia com relação ao tema, todavia, já tivemos decisões proferidas em matéria do direito do consumidor que reconheceu reconhecendo a inexistência de vínculo jurídico do *marketplace* com a compra e venda de produtos.

APELAÇÃO. INTERNET. COMÉRCIO ELETRÔNICO. SITE DE INTERMEDIÇÃO. ENJOEL. APROXIMAÇÃO ENTRE VENDEDOR E COMPRADOR. PRODUTO FALSIFICADO. FISCALIZAÇÃO DA ORIGEM DOS PRODUTOS ANUNCIADOS. DESNECESSIDADE. RISCO NÃO INERENTE AO NEGÓCIO. 1. Sites como Enjoei, Mercado Livre e OLX podem ser comparados a classificados de jornais impressos, só que publicados na internet, que permitem aos interessados anunciar e encontrar produtos e serviços com maior agilidade e abrangência. 2. A cobrança de tais sites pelo uso do espaço com a concretização do negócio não desvirtua sua característica de apenas disponibilizar o espaço e propiciar a aproximação entre vendedor e comprador. 3. Não há como impor a sites de intermediação a prévia fiscalização sobre a origem dos produtos anunciados por não constituir atividade intrínseca ao serviço prestado, e, por conseguinte, não podem ser responsabilizados por eventual venda de produto contrafeito. 4. Recurso parcialmente conhecido e não provido. (TJ-DF 07206278220188070001, Relatora: Ana Cantarino, Data de Julgamento: 20/02/2019, 8ª Turma Cível, DJE: 25/02/2019). (Destques nosso).

Entretanto, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade e 0040214-33.2020.8.19.0000, o Órgão Especial do TJRJ declarou constitucional o art. 18, IX, da lei

¹⁵ A Responsabilidade dos Marketplaces pelo ICMS. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-dameada/post/2021/06/a-responsabilidade-dos-marketplaces-pelo-icms.ghtml>. Acesso em 22 de out de 2021

estadual 8.795/20, que atribui a responsabilidade tributária aos *marketplaces* pelo pagamento do ICMS devido e não pago pelos *sellers*.

O acórdão levou em conta dois argumentos principais para declarar a constitucionalidade, (i) o *marketplace* possui vínculo com o fato gerador do ICMS, e (ii) que a responsabilização só ocorrerá nos casos em que o *marketplace* não disponibilizar as informações que o Fisco solicitar:

Com efeito, o intermediador financeiro é a pessoa que processa o pagamento do bem ou mercadoria não digital e, portanto, a sua vinculação com o fato gerador não poderia ser mais intensa, já que é exatamente ele, o intermediador, quem tem o total domínio sobre todos os aspectos – financeiros e informacionais – da relação subjacente entre o adquirente e o vendedor. Vale sublinhar, ainda, que obrigações análogas, imputáveis aos intermediários financeiros, já existem há muito tempo na legislação estadual¹⁰ e, aliás, com enorme frequência se revelam o mais eficaz instrumento do Fisco para a detecção de grandes sonegações. Por outro lado, no que concerne aos proprietários ou possuidores de site ou de plataforma eletrônica, tais pessoas jurídicas só serão responsabilizáveis naqueles casos em que elas operacionalizarem a transação financeira e acompanharem todo o percurso do pedido, desde a sua confirmação on line até a entrega da mercadoria ao adquirente (cf. inciso IX do art. 18), circunstâncias estas que também denotam um altíssimo grau de vinculação ao fato gerador do tributo. (TJ-RJ 0040214-33.2020.8.19.0000, Relatora: Leila Albuquerque, Data de Julgamento: 08/08/2022, órgão Especial do TJRJ, DJE: 09/08/2022).

Portanto, é possível verificarmos que ainda não há uma jurisprudência formada em relação ao tema, e nem mesmo um entendimento único majoritário pela doutrina.

3.4. Comparativo das legislações estaduais e o Projeto de Lei nº 3.887/2020

A maior parte das legislações estaduais acima, com exceção dos estados do Rio de Janeiro e Ceará, atribuem a responsabilidade tributária solidária ao *marketplace* pelo recolhimento do ICMS devido.

Ademais, é possível verificar que são atribuídas responsabilidades por três motivos: São elas: (i) responsabilidade tributária pela mera intermediação; (ii) responsabilidade tributária pela não emissão de documento fiscal; e (iii) responsabilidade tributária pela não prestação de informações ao Fisco.

Além dos pontos analisados nos subcapítulos acima que determinaram a inconstitucionalidade da atribuição de responsabilidade tributária ao *marketplace*, serão discutidas as três principais responsabilidades atribuídas as plataformas.

Conforme já analisado no subcapítulo referente à responsabilidade solidária, existem apenas duas formas de atribuir esse instituto jurídico, conforme determina os incisos do artigo 124 do CTN: (i) interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, i.e., participem do mesmo polo da obrigação jurídica tributária ou (ii) por designação expressa por lei no caso de o responsável não colaborar com os seus próprios deveres junto da administração pública.

Dessa forma, como as plataformas são apenas intermediárias, não possuem interesse em comum na situação que constitua o fato gerador do ICMS por não ocupar a mesma posição de vendedor da mercadoria (polo ativo), portanto, não é possível atribuir a responsabilidade tributária solidária com fundamento no inciso I, do artigo 124 do CTN. Conseqüentemente, a responsabilidade tributária solidária só poderia ser atribuída caso ocorrer um ato ilícito tributário pela ausência de colaboração do *marketplace* e o Fisco (entendimento já firmado pelo STF no julgamento do RE nº 562.276/PR).

Em relação à responsabilidade tributária pela não emissão de documento fiscal, já eliminada as possibilidades do artigo 124 e 128 do CTN pelo fato do *marketplace* não ter vínculo jurídico nem interesse comum na operação de circulação de mercadoria, além de não realizar ato ilícito contra o Fisco.

Vale lembrar também que as leis estaduais não autorizam nem atribuem o dever necessário ao *marketplace* para que possa reter e repassar o tributo quanto o *seller* incorrer em alguma infração à legislação tributária, assim como as plataformas não possuem as condições fáticas de controlar e analisar a regularidade de emissão do documento fiscal por parte dos *sellers* e as legislações estaduais nem trazem os os meios que devem ser adotados e nem realizam a diferenciação nos variados tipos de operação que possam ocorrer dentro das plataformas.

Além disso, o intermédio realizado pelo *marketplace* puro é finalizado antes do momento da saída da mercadoria do estabelecimento do comerciante, quando a nota fiscal deve ser emitida.

Dessa forma, as legislações estaduais também violam a capacidade contributiva (presente no artigo 145, § 1º da CF/88), ao conduzir a exigência do tributo para parte que

não realiza a operação mercantil e não tem condições de acessar a correspondente riqueza manifestada.

Por fim, as legislações que atribuem responsabilidade tributária pela não prestação de informações sobre as operações intermediadas pelo *marketplace* puro ao Fisco. Essa responsabilidade já decorre da obrigação acessória presente no artigo 113, § 2º do CTN¹⁶, podendo ser enquadrada nos artigos 124, inciso II ou no artigo 128 do CTN, porém nessas hipóteses, conforme Barreto (2020) *apud* Carvalho (2011), nos ensinam a responsabilidade de terceiros por infrações não revela obrigação de natureza tributária, mas vínculo cuja natureza é de sanção administrativa.

Assim, resta analisar se a obrigação acessória instituída pela legislação estadual é válida e se há proporcionalidade entre o objetivo da legislação e o meio escolhido (atribuição de responsabilidade tributária solidária aos *marketplaces*).

Em relação a obrigação das plataformas de prestar informações ao Fisco sobre as operações intermediadas, nada mais claro do que entender que seja uma obrigação válida, permitindo que as autoridades tributárias possam ter o conhecimento das operações que estão sendo realizadas.

Entretanto, não parece proporcional e razoável a atribuição de responsabilidade solidária tributária como sanção pelo descumprimento dessa obrigação. Isso porque existem outros modos efetivos de impor sanções a não prestação de informações como multas. Mesmo com a possível argumentação pelo Fisco que, sem a entrega das informações, não conseguiria cobrar o ICMS do contribuinte, senão da plataforma, consideramos não ser a alternativa proporcional por ir de encontro ao princípio da capacidade contributiva.

Diante de todos os problemas discutidos em relação à possível normatização da responsabilidade do *marketplace* puro, ainda não existe um projeto de lei complementar para regularizar esse tema.

¹⁶ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória: (...)§ 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.

De todo modo, dentre os projetos de lei da reforma tributária há o projeto de lei nº 3.887/2020 que institui a Contribuição Social sobre as Operações com Bens e Serviços (CBS) que em seu artigo 5º determina a responsabilidade do *marketplace*:

Art. 5º As plataformas digitais são responsáveis pelo recolhimento da CBS incidente sobre a operação realizada por seu intermédio nas hipóteses em que a pessoa jurídica vendedora não registre a operação mediante a emissão de documento fiscal eletrônico.

Ademais, diferente das legislações estaduais analisadas no presente trabalho, o projeto de lei, em seu artigo 6º apresenta o conceito de plataforma digital:

Art. 6º Para fins desta Lei, considera-se plataforma digital qualquer pessoa jurídica que atue como intermediária entre fornecedores e adquirentes nas operações de vendas de bens e serviços de forma não presencial, inclusive na comercialização realizada por meios eletrônicos. Parágrafo único. Não são consideradas plataformas digitais as pessoas jurídicas que executem somente uma das seguintes atividades: I - fornecimento de acesso à internet; II - processamento de pagamentos; III - publicidade; ou IV - procura de fornecedores, desde que não cobrem pelo serviço com base nas vendas realizadas.

Contudo, apesar de ser uma boa alternativa, a proposta da CBS ainda está em um momento bem inicial, não sendo possível realizar uma análise mais aprofundada pela imprevisibilidade do que pode ser alterado até a aprovação do texto.

CONCLUSÃO

As alterações tecnológicas, mesmo que não seja algo imediato, devem ser acompanhadas pela atualização das normas em vigência, para que o direito consiga acompanhar e ser efetivo em relação as operações e relações que ocorrem dentro da sociedade.

O direito tributário se viu diante de uma proliferação de atividades e serviços, que anteriormente não estava necessariamente positivada ou previsto em legislação. Isso não quer dizer, necessariamente, que não é possível aplicar o direito já existente aos novos fenômenos.

Entretanto, a legislação tributária sobre o tema vem sendo forjada quase de modo concomitante com a evolução tecnológica, e é claro que a evolução tecnológica é muito mais rápida do que a legislativa. Por isso é muito importante discutirmos política tributária nesse aspecto para avaliar outras soluções que vêm sendo adotadas fora do Brasil e que podem ser incorporadas validamente na nossa legislação (sabendo que esse processo não é simples e nem garantido dado as peculiaridades e diferenças entre os sistemas de tributação).

Como consequência, a tributação da economia digital tem gerado um ambiente de insegurança institucional no Brasil, seja pela pouca clareza das hipóteses de tributação, seja pela evolução limitada do legislativo sobre o tema, que deixa claro a falta de uma legislação específica e completa sobre o tema, deixando o contribuinte em situação de total insegurança jurídica.

Portanto, é necessário que as normativas constitucionais que estabelecem as diretrizes gerais relativas às obrigações tributárias sejam respeitadas, determinando que sejam instituídas por lei complementar, assim como as hipóteses de responsabilidade tributária do *marketplace* puro.

Em seguida, vencido o aspecto formal da norma, é necessário que a atribuição da responsabilidade demonstre que há um vínculo jurídico entre o fato gerador do tributo e o responsável tributário para enquadrar nas hipóteses do artigo 128 do CTN; necessário

também que o terceiro tenha cometido ato ilícito que contribuía para o não recolhimento do ICMS para enquadrar nas hipóteses do artigo 124 do CTN.

Por fim, vencido o aspecto material da norma, também se faz necessário que alguns princípios constitucionais sejam respeitados e calculados ao estabelecer as normas, uma vez que o *marketplace* não possui condições fáticas e nem a permissão para realizar a retenção do tributo, e mesmo assim é ameaçado pela responsabilidade de recolher o ICMS do contribuinte inadimplente (princípio da capacidade contributiva), bem como a excessiva abstração na norma, pois inclui diversos tipos de situações e operações em uma única hipótese, impossibilitando que o *marketplace* tenha uma norma clara para seguir (princípio da segurança jurídica).

Portanto, após a análise da constitucionalidade das legislações estaduais que atribuem a responsabilidade tributária ao *marketplace* pelo recolhimento do ICMS não pago pelo contribuinte, conclui-se pela sua inconstitucionalidade.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário** / Ricardo Alexandre – 13. Ed. Ver., atual e ampl. – Salvador – Ed. JusPodivm, 2019

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. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/limites-normativos-a-responsabilidadetributaria-das-operadoras-de-marketplace/>

BARROS, Maurício. **ICMS e responsabilidade tributária dos marketplaces**. Portal Jota. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/icms-eresponsabilidade-tributaria-dos-marketplaces-14082020>.

CALDAS, Diego Rivas de Simone e PIAZZA, Beatriz Antunes. **A indevida responsabilização tributária das sociedades empresariais de marketplace**. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-indevida-responsabilizacao-tributaria-das-sociedades-empresariais-de-marketplace-08062020>>

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**. Linguagem e método. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 646.

CONCA, Gabriela e RONCAGLIA, Marcelo Marques. **A responsabilização tributária das plataformas de marketplace no Brasil**. 2020. <Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1mb2ppxdh4rc3/a-responsabiliza231227o-tribut225ria-das-plataformas-de-marketplace-no-brasil>>

FERREIRA, Dimerson Vicente e ALBERTO, Carlos De Lucas. **E-commerce ou marketplace: aplicabilidade no varejo**. Revista EduFatec: educação, tecnologia e gestão, São Paulo, v. 1, n.1, p.1-18, junho/2018.

GAMA, Daniel de Paula da Silva. **Os diferentes aspectos da responsabilidade tributária**. Orientador: Anselmo Souza. 2009. 73 f. TCC (Pós-graduação). Direito público e tributário. Universidade Cândido Mendes. 2009.

GEMELLI, Bruno. **Transformação de um site de e-commerce em um e-marketplace**. Orientador: Daniel Notari. 2015. 85 f. TCC (Graduação). Sistema de Informação. Universidade de Caxias do Sul, Caxias do Sul. 2015. Disponível em: <https://repositorio.ucs.br/xmlui/bitstream/handle/11338/1206/TCC%20Bruno%20Guilherme%20Mossi%20Gemelli.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

LARA, J., Afonso, T., ELIAS, R. K., AFONSO, B. P. D., & Tissot-Lara, Thalles A. (2020). **Marketing e logística: em busca da satisfação e lealdade do consumidor de compras on-line**. Revista Horizontes Interdisciplinares da Gestão, 4(2).

LEMOS, A. D.; SILVA, L. L. CE. **Um estudo de caso da loja virtual BHINFOR**. 2009. Disponível em: <<https://administradores.com.br/producao-academica/comercioeletronico-um-estudo-de-caso-da-loja-virtual-bhinformor>>.

LERSCHE, Henrique Silveira. **Adoção de comércio eletrônico via marketplace: um estudo realizado em micro e pequenas empresas do Rio Grande do Sul**. Orientador: Pietro Cunha Dolci. 2020. 47 f. TCC (Graduação). Curso de Administração. Universidade de Santa Cruz do Sul. 2020. Disponível em: <https://repositorio.unisc.br/jspui/handle/11624/2976>.

MAIOR, José Souto Borges. **Isenções tributárias**. 2. Ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

MACHADO, Hugo de Brito Segundo, 1978- **Manual de direito tributário** / Hugo de Brito Machado Segundo. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Atlas, 2018.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. O destinatário legal tributário da obrigação tributária substancial. Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 348.

PADUA, F. (2020). **Os impactos do coronavírus no e-commerce brasileiro**. In: Ligafeausp. Disponível em: <https://www.ligafeausp.com/single-post/2020/07/22/Os-impactos-do-coronav%C3%A9rus-no-e-commerce-brasileiro>.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. 2019.

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

ROSA, João Roberto Conceição. **Marketplace no Brasil: desafios, vantagens e tendências deste modelo de negócio para sociedades empresariais varejistas**. 2019. 68 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Administração de Sociedades empresariais) – Faculdade FIA, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://fia.com.br/wpcontent/uploads/2019/05/Jo%C3%A3o-Roberto-Concei%C3%A7%C3%A3oRosa_Vers%C3%A3o-Final_MPROF4.pdf>.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** / Eduardo Sabbag. – 9. ed. – São Paulo - Saraiva, 2017. 1. Direito tributário 2. Direito tributário - Brasil I. Título.

SCHOUERI, Luís Eduardo **Direito tributário** / Luís Eduardo Schoueri. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. 1. Direito tributário 2. Direito tributário - Brasil I. Título.

SENRA, Karin Borges; SILVA, Nôga Simões; JACOMINO, Gabriela Porfírio; GUARNIERI, Fernanda; de BRITTO, Larissa Ruiz Golemba. **E-Marketplaces: Canais Potencializadores Do Desempenho De Vendas On-Line Para Os E-Commerces**. [S.l]: [s.n.], 2018.

SIMON, Elisangela Caureo. **O sujeito ativo da obrigação tributária: aspectos atuais**. Caderno do Programa de Pós-Graduação de direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.v.9, n.1. março/2014.

SILVA, W. M.; MORAIS, L. A.; FRADE, C. M.; PESSOA, M. F. **Digital marketing, E-commerce and pandemia: a bibliographic review on the brazilian panorama**. Research, Society and Development, [S. l.], v. 10, n. 5, p. e45210515054, 2021. DOI: 10.33448/rsd-v10i5.15054. <Disponível em: <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/view/15054>>