



Centro Universitário de Brasília - UniCEUB
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS
Curso de Bacharelado em Direito

MARIA LUIZA LOVATO WEBER

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES COM *MARKETPLACES*

BRASÍLIA

2021

MARIA LUIZA LOVATO WEBER

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES COM *MARKETPLACES*

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais – FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador(a): Professor Me. José Hable.

BRASÍLIA

2021

MARIA LUIZA LOVATO WEBER

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES COM *MARKETPLACES*

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais – FAJS do Centro Universitário de Brasília (UnICEUB).

Orientador(a): Professor Me. José Hable.

BRASÍLIA, ____ DE _____ DE 2021

BANCA AVALIADORA

Professor(a) Orientador(a) José Hable

Professor(a) Avaliador(a)

RESUMO

O presente estudo busca analisar a responsabilidade tributária das plataformas digitais de vendas, popularmente conhecidas como “*Marketplaces*”, no pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS devido e não pago pelo sujeito passivo, nessa relação denominado “*seller*”. Também, aborda-se a discussão quanto à legalidade e constitucionalidade de se atribuir uma responsabilidade solidária por meio de lei ordinária e se existe um vínculo jurídico entre os *marketplaces* e o fato gerador do ICMS. Por ser um tema complexo, que envolve várias áreas de conhecimento, o ensaio compreende uma análise doutrinária, legislativa e jurisprudencial, além de estudos econômicos e gráficos comparativos de diversas empresas que atuam no mercado digital.

Palavras-chave: *Marketplace*. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Plataformas Digitais.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Funcionamento dos Marketplaces	11
Figura 2 - Crescimento das ações da Amazon (AMZO34) nos últimos 5 anos	13
Figura 3 - Crescimento das ações do Ebay (EBAY34) nos últimos 5 anos	13
Figura 4 - Crescimento das ações da Magazine Luiza (MGLU3) nos últimos 5 anos.....	14

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Quadro comparativo	42
--	----

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 OS MARKETPLACES	10
2 NOÇÕES GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO	16
2.1 Sujeitos Ativo e Passivo da Obrigação Tributária.....	16
2.2 A Responsabilidade Tributária	18
2.3 A Solidariedade Tributária	20
2.4 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.....	22
3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS MARKET PLACES.....	25
3.1 Necessidade de Lei Complementar para atribuição de responsabilidade tributária aos <i>marketplaces</i>	25
3.2 Existência de vínculo com o fato gerador para a atribuição de responsabilidade	31
3.3 Afronta ao princípio da capacidade contributiva.....	36
4 ANÁLISE LEGISLATIVA.....	39
4.1 As Legislações que atribuíram a responsabilidade tributária aos <i>marketplaces</i>	39
4.1.1 A Lei nº 8.795/2020, do Rio de Janeiro	39
4.1.2 A Lei nº 14.183/2019, do Estado da Bahia.....	40
4.1.3 A Lei nº 16.904/2019, do Ceará	40
4.1.4 A Lei nº 11.081/2020, do Mato Grosso.....	40
4.1.5 A Lei nº 13.918/2009, do Estado de São Paulo.....	41
4.1.6 A Lei nº 11.615/2019, da Paraíba.....	41
4.2 A Reforma Tributária e o Projeto de Lei nº 3.887/2020	43
CONCLUSÃO.....	45
REFERÊNCIAS	46

INTRODUÇÃO

Com a expansão da crise econômica ocasionada pela pandemia da Covid-19 e em decorrência das políticas governamentais restritivas de locomoção, as empresas do segundo setor, sobretudo as que atuam no ramo varejista, têm buscado, cada vez mais, a expansão dos seus negócios no meio digital.

Segundo levantamento realizado pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico - ABComm, o faturamento do e-commerce cresceu 56,8% e chegou a movimentar R\$ 41,92 bilhões em setembro de 2020.¹

A análise dos dados sobre o crescimento do referido setor demonstra que tal modelo de negócio já é uma realidade tangível e altamente promissora para as empresas do ramo do varejo.

Não só a migração do modelo de negócio do mundo físico para o meio digital provocou o surgimento dos grandes “*players*” do mercado, mas também se mostrou como uma boa alternativa para o pequeno empreendedor que não tem o capital para suportar o ônus de ter uma loja física.

De acordo com a pesquisa realizada pelo SEBRAE-SP², envolvendo mais de 6.000 pequenos empresários, 57,1% deles relataram que os custos com mão de obra representam os maiores dispêndios de suas empresas, enquanto 52,9% deles responderam que os seus maiores gastos seriam com o aluguel.

As empresas que conseguiram se adequar a esta nova lógica de mercado não só sobreviveram de forma mais eficiente à crise econômica, mas algumas manejaram até a expandir os seus negócios.

Diversas empresas, como por exemplo a MRV Engenharia, Magazine Luiza, e Reserva, se adequaram a restrição de contato físico direto e a necessidade da ampliação de suas vendas de forma digital.

¹ **ABCOMM**. Disponível em: <https://abcomm.org/noticias/faturamento-do-e-commerce-cresce-568-neste-ano-e-chega-a-r-4192-bilhoes/>. Acesso em: 28 jun. 2021.

² **DATASEBRAE**. Disponível em: https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2020/04/Impacto-do-coronav%C3%ADrus-nas-MPE-2%C2%AAedicao_geral-v4-1.pdf. Acesso em: 28 jun. 2021.

Assim, mesmo com o fechamento de seus “stands” de vendas, as aludidas companhias apresentaram, respectivamente, 28% de aumento em suas vendas em comparação ao trimestre anterior; crescimento em 63% de vendas totais; incremento de compras online de 20% para 70%.³

Segundo a reportagem divulgada pela Revista Exame⁴, os resultados patrimoniais do primeiro trimestre de 2021 da empresa Magazine Luiza apontaram um crescimento de 63% das vendas, das quais 70% foram realizadas em sua plataforma digital. Um crescimento importante quando comparado com o momento de abertura de capital da empresa, em 2011, que contava com apenas 10% das vendas provenientes do e-commerce.

Apesar do grande desempenho dessas empresas, um levantamento realizado pela Magazine Luiza demonstra que, dos 5 milhões de comércio varejistas existentes no Brasil, apenas 1% atuam no comércio digital.⁵

Este cenário nos mostra que, apesar dos bons resultados do e-commerce para o setor varejista, ainda há espaço para a expansão desse modelo de negócio para mais empresas que ainda não migraram os seus negócios para o digital.

Configura-se assim a importância e pertinência do presente estudo, pois, apesar de já representarem boa parte do percentual de vendas de muitas empresas, inexistem normas claras ou jurisprudência pacificada quanto à responsabilidade tributária dessas plataformas digitais de venda no pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

A inexistência de um arcabouço jurídico consolidado não impediu os Estados de buscarem novas formas de arrecadação. Com o aumento do número de pessoas operando no meio digital e com o conseqüente aumento de movimentações financeiras, diversas leis estaduais foram editadas nos últimos anos visando atribuir às plataformas digitais a responsabilidade tributária pelo pagamento de tributos, tal como o ICMS. São exemplos a Lei 8.795/2020 do estado do Rio de Janeiro, Lei 14.183/2019 da Bahia, Lei 16.904/2019 do Ceará,

³ **EXAME.** Disponível em: <https://exame.com/negocios/magalu-cresce-e-e-commerce-corresponde-a-70-das-vendas-pela-primeira-vez/>. Acesso em: 09 set. 2021.

GOBACKLOG. Disponível em: <https://gobacklog.com/blog/empresas-que-inovaram-na-crise-do-coronavirus/>. Acesso em: 09 set. 2021.

⁴ **EXAME.** Disponível em: <https://exame.com/negocios/magalu-cresce-e-e-commerce-corresponde-a-70-das-vendas-pela-primeira-vez/>. Acesso em: 09 set. 2021.

⁵ **GOBACKLOG.** Disponível em: <https://gobacklog.com/blog/empresas-que-inovaram-na-crise-do-coronavirus/>. Acesso em: 09 set. 2021.

Lei 11.081/2020 do Mato Grosso, Lei n. 11.615/2019 da Paraíba e a Lei n 13.918/2009 de São Paulo.

Diante deste cenário, o presente trabalho visa, em um primeiro momento, identificar o que são os *marketplaces*, analisar a sua relação com os sujeitos ativo e passivo do tributo e com o fato gerador da obrigação tributária.

Após esclarecidos o que são esses modelos de negócio e como eles se relacionam com o fato gerador do ICMS, serão exploradas as discussões quanto à possibilidade de leis ordinárias editadas pelos Estados e Distrito Federal atribuírem uma responsabilidade tributária solidária pelo não recolhimento do ICMS a essas plataformas. Ou seja, se é possível responsabilizar os *marketplaces* pelo não recolhimento do ICMS pelo devedor principal, efetivo vendedor da mercadoria.

A fim de melhor compreender quais são as controvérsias envolvendo o tema, analisaremos como essas normas estaduais podem ser interpretadas à luz da Constituição Federal de 1988 (art. 146, inciso III, alínea “b”) e do Código Tributário Nacional - CTN (arts. 124 e 128).

Além disso, considerando que tal discussão ainda é bastante embrionária no cenário nacional, analisaremos, com base em outros casos semelhantes julgados no âmbito dos Tribunais de Justiça - TJs, Superior Tribunal de Justiça - STJ e Supremo Tribunal Federal - STF, a perspectiva de resolução para o nosso questionamento. Afinal, é constitucional a atribuição de responsabilidade tributária aos *marketplaces*?

1 OS MARKETPLACES

Segundo o dicionário Merriam-Webster⁶, os *marketplaces* são definidos como “An open square or place in a town where markets or public sales are held”. Em tradução livre, os *marketplaces* são uma localidade - pública ou não - onde são realizadas operações de compra e venda.

O objeto do presente trabalho, contudo, não diz respeito às vendas ocorridas em meio presencial, mas se restringe tão somente às vendas realizadas por meio de plataformas digitais de venda.

Assim, para efeitos deste estudo, a definição que iremos adotar para conceituar o que são os *marketplaces* é a seguinte:

As seen from this perspective, online platforms essentially provide intermediation services across the different sides of a digital market (Caillaud and Jullien, 2003; Rosenblatt and Stark, 2006) and may differ according to the degree of control over their users (ASLAM; SHAH, 2017).⁷

Em outras palavras, os *marketplaces*, ou, plataformas digitais de vendas, funcionam como “shopping centers online”, que fornecem a infraestrutura para a intermediação de operações entre vendedores e compradores, podendo variar o nível de controle que cada uma dessas plataformas tem com os seus usuários.

No mesmo sentido, a revista Forbes⁸ define os *marketplaces* como sendo:

An online marketplace is a website or app that facilitates shopping from many different sources. The operator of the marketplace does not own any inventory, their business is to present other people’s inventory to a user and facilitate a transaction.⁹

⁶ **MIRRIAM-WEBSTER.** Disponível em: <https://www.merriam-webster.com/dictionary/marketplace>. Acesso em: 09 set. 2021. 19h52.

⁷ **OECD. Tax Challenges Arising from Digitalization.** Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en. Acesso em: 27 jun. 2021.

⁸ **FORBES.** Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/richardkastenbaum/2017/04/26/what-are-online-marketplaces-and-what-is-their-future/?sh=f98e44c3284b>. Acesso em: 09 set. 2021.

⁹ “Uma plataforma de venda online é um site ou aplicativo que facilita as compras de diferentes fontes. O operador do marketplace não possui um estoque, seu negócio é anunciar o estoque de outra pessoa e facilitar a transação.”

Tais definições são essenciais, principalmente porque frequentemente esse modelo de negócio é confundido com o e-commerce das empresas que, ao contrário dos *marketplaces*, pode indubitavelmente ser tributado pelo ICMS.

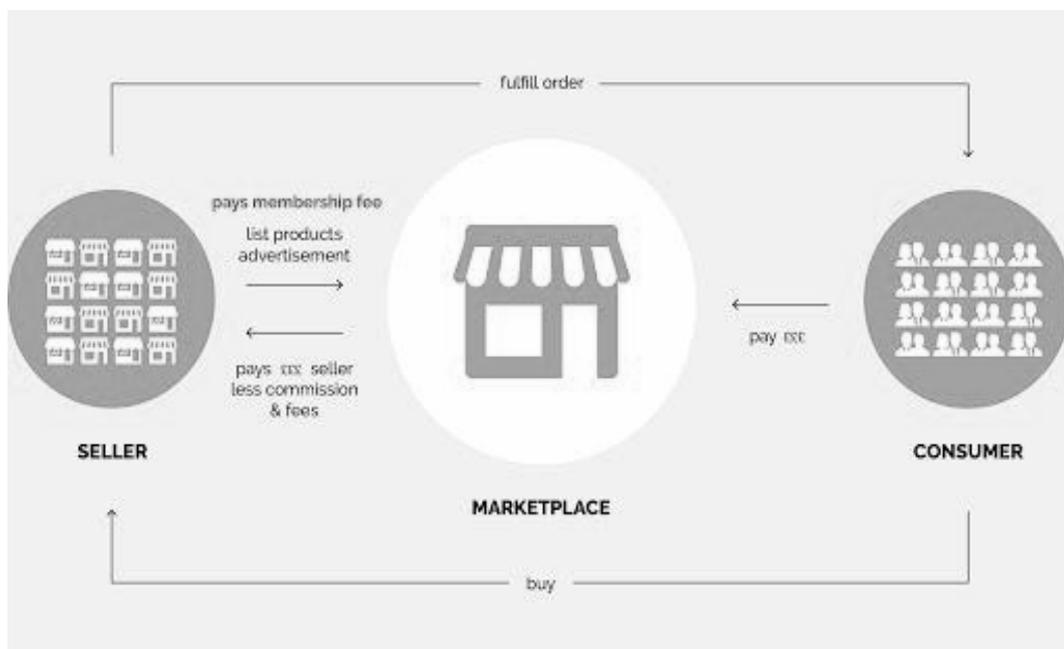
Isso porque o e-commerce diz respeito a toda e qualquer venda realizada no meio virtual, inclusive aquelas feitas diretamente pela empresa, fabricante ou revendedora, para um cliente, por meio de plataforma digital própria.¹⁰

E as vendas conhecidas como “B2C”, ou seja, “*bussines to client*” ou “*empresário-cliente*”, como as feitas pelo e-commerce de empresas são tributadas da mesma forma que qualquer operação mercantil.

O ponto objeto do presente trabalho, no entanto, diz respeito tão somente a tributação dos *marketplaces*, plataformas multilaterais de venda, terceiro que faz o papel de intermediação da compra e venda da mercadoria.

Na figura abaixo será exposto como funciona os *Marketplaces*.

Figura 1 - Funcionamento dos Marketplaces



Fonte: Cari-Fintech.

¹⁰ **ROCKCONTENT**. Disponível em: <https://rockcontent.com/br/blog/e-commerce-guia/>. Acesso em: 09 set. 2021.

Diversos são os exemplos de plataformas multilaterais de venda que conhecemos hoje, como por exemplo a Amazon, o Ebay, Submarino, Mercado Livre, Via Varejo, B2W, para citar alguns.

A primeira empresa de Marketplace inventada foi a Amazon, que surgiu em 1994, após o seu criador Jeff Bezos ler uma reportagem que especulava que o comércio eletrônico teria um crescimento anual de 2.300%.¹¹

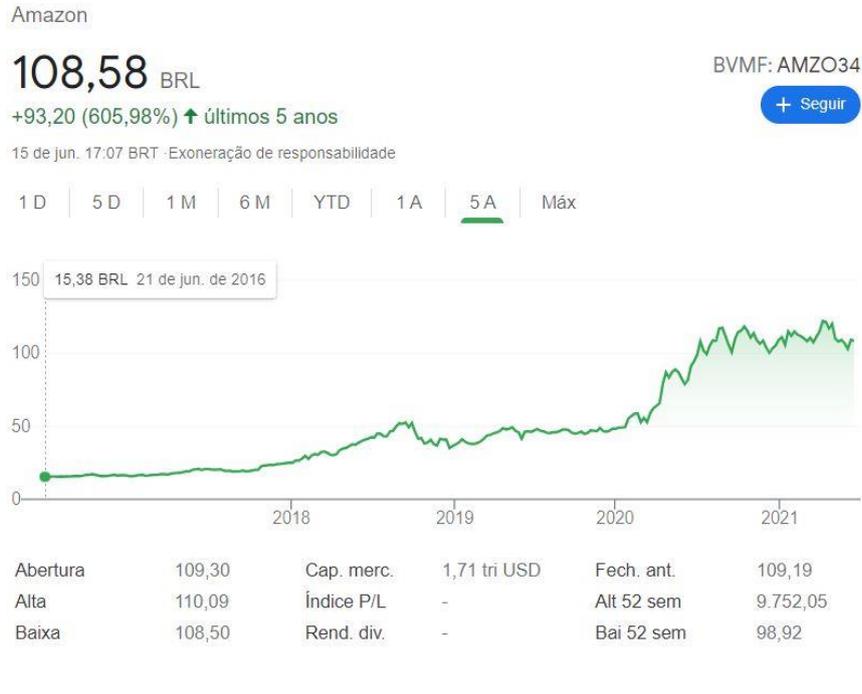
O empresário, que hoje acumula um patrimônio líquido de 195,1 bilhões de dólares, então criou uma lista de 20 produtos que poderiam ser comercializados online e reduziu a lista para cinco produtos que considerou mais promissores. Finalmente, decidiu pela abertura da *Kindle*, que é o maior leitor de livros virtuais atualmente.

Após a Amazon, surgiram o Ebay (1995), o Mercado Livre (1999), a OLX (2006), a AliExpress (2010), além das várias outras empresas que hoje atuam no mercado.

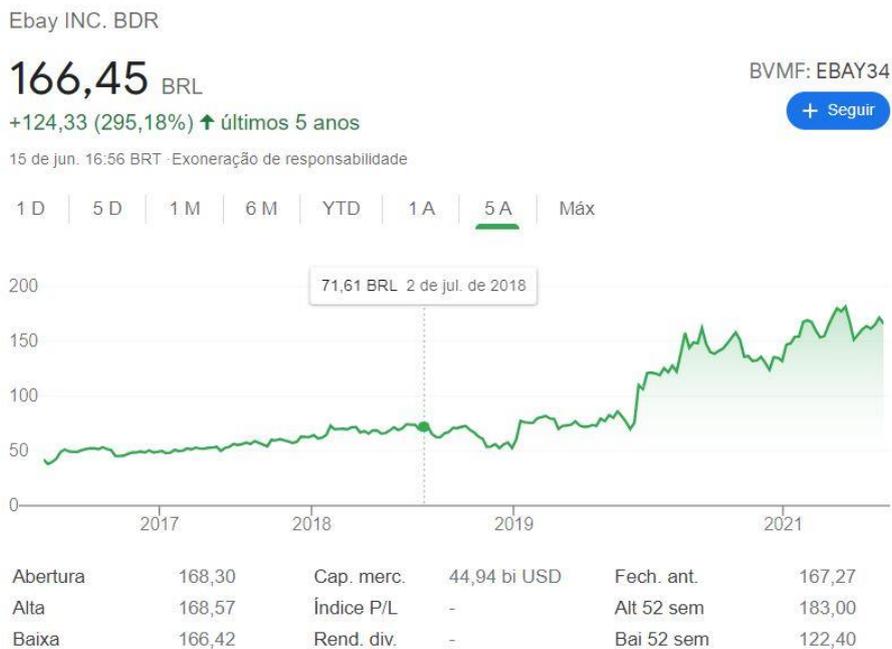
Desde 2011, as plataformas digitais de venda têm apresentado um crescimento vertiginoso e substituído as vendas dos estabelecimentos comerciais. Com a pandemia da COVID-19, tal tendência foi ainda mais acelerada, tendo em vista o fechamento temporário de lojas físicas e o número de pessoas recolhidas em suas casas.

Nesse período, apesar da crise econômica que assola o país, as empresas que seguem esse modelo de negócio conseguiram ampliar o seu público-alvo e até mesmo aumentar o seu valor de mercado, são exemplos as empresas Amazon, EBay, Magazine Luiza e B2W.

¹¹ Disponível em: https://en.wikipedia.org/wiki/History_of_Amazon. Acesso em: 22 set. 2021.

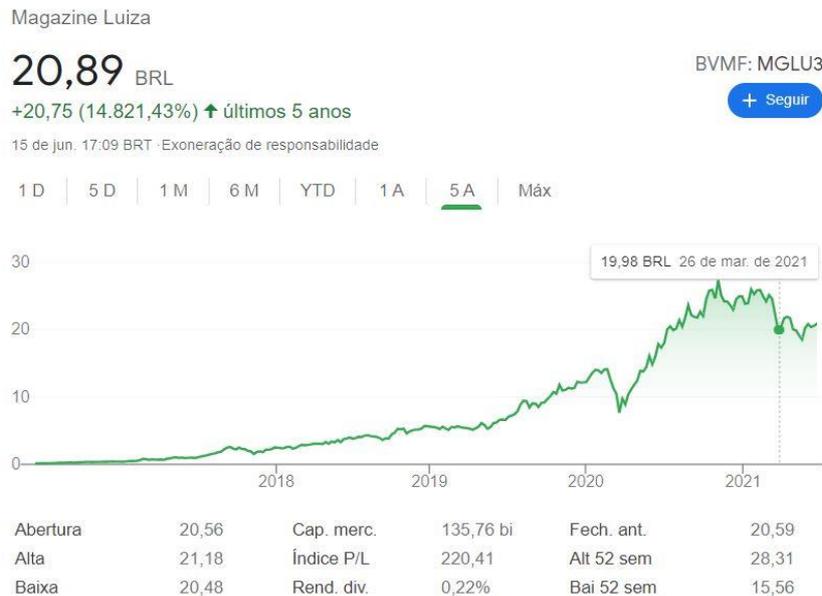
Figura 2 - Crescimento das ações da Amazon (AMZO34) nos últimos 5 anos

Fonte: Google Finanças.

Figura 3 - Crescimento das ações do Ebay (EBAY34) nos últimos 5 anos

Fonte: Google Finanças.

Figura 4 - Crescimento das ações da Magazine Luiza (MGLU3) nos últimos 5 anos



Fonte: Google Finanças.

Diante deste cenário de crescimento de vendas nas plataformas digitais, houve também um crescimento nas discussões que envolvem o tema, mesmo porque o ordenamento jurídico brasileiro não consegue, em função das limitações próprias do sistema, acompanhar o ritmo das inovações tecnológicas.

Nesse sentido, leciona a Professora Patricia Peck Pinheiro (2010, p. 262), em sua obra *Direito Digital*:

A maior discussão sobre tributos na área digital surge por causa da expansão do e-commerce, que trouxe a migração de grandes volumes de negócios para o mundo virtual. É uma distorção considerar que negócios realizados via Internet necessitam de novos tributos: se o fato gerador permanece o mesmo, os tributos existentes são perfeitamente aplicáveis aqui. Então, o que motiva a discussão? O foco é a competência de tributar e de receber o tributo. (Grifo Nosso).

Apesar disso, a inexistência de uma norma clara que regule o tema não impediu que diversos estados editassem nos últimos anos regras próprias quanto à responsabilidade tributária dos *marketplaces*.

Analisaremos, mais à frente, uma a uma dessas legislações e sua constitucionalidade, mas, em síntese, essas normas atribuem às plataformas de vendas digitais uma responsabilidade

tributária por eventuais débitos de ICMS dos estabelecimentos comercializadores que deixarem de cumprir com suas obrigações, à luz do que dispõem os arts. 124, II e 128 do CTN.

Assim, para adentrarmos no mérito da discussão, passaremos, a seguir, a analisar mais detidamente alguns conceitos basilares de direito tributário.

2 NOÇÕES GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 Sujeitos Ativo e Passivo da Obrigação Tributária

Toda relação jurídica é causada em função de uma lide. A lide, no dicionário jurídico e segundo o conceito de Carnelutti (1936): “é um conflito de interesses qualificado pela pretensão de um dos litigantes e pela resistência do outro”.

Eduardo Ribeiro de Oliveira, citando o livro “Sistema di Diritto Processuale Civile”¹², de Carnelutti, menciona:

Quando este conflito ocorre entre interesses de uma só pessoa, não revela para o direito. Entretanto, verificando-se entre distintos sujeitos, poderá surgir a pretensão que é a exigência de subordinação de um interesse alheio ao interesse próprio. Eventualmente, um dos titulares de interesses em conflito a ela se sujeitará. O conflito estará composto. Resistida esta pretensão, haverá a lide.

No Direito Tributário, não é diferente, contudo, a relação ocorre entre o contribuinte e o Estado, respectivamente denominados sujeito passivo e ativo da obrigação tributária.

O CTN cuidou de conceituar essas duas pessoas. No que se refere ao sujeito ativo, dispõe:

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

Segundo Geraldo Ataliba (1995):

Sujeito ativo é, em regra, a pessoa constitucional titular da competência tributária. Nestes casos (regra geral), a lei não precisa ser expressa na designação do sujeito ativo. Se nada disser, entende-se que sujeito ativo é a pessoa titular da competência tributária. Em outras palavras, a regra geral é que o sujeito ativo é a pessoa cuja lei criou a h.i. (no Brasil, União Federal, Estados Federados, Distrito Federal e Municípios). (ATALIBA, 1995. P. 75).

Em regra, portanto, o detentor da competência tributária é também o sujeito ativo da obrigação tributária. Contudo, é possível que a lei atribua a capacidade ativa, de arrecadar o tributo, a terceira pessoa que não detém a competência tributária. A este fenômeno se dá o nome de parafiscalidade.

¹² OLIVEIRA, Eduardo. **Notas Sobre o Conceito de Lide**. Disponível em: <https://bdjur.tjdft.jus.br/xmlui/bitstream/handle/tjdft/35130/notas%20sobre%20o%20conceito%20de%20lide.pdf?sequence=1>. Acesso em: 19 out. 2021.

Veja-se que a capacidade ativa tributária não se confunde com a competência tributária, pois enquanto a primeira pode ser delegada a segunda é indelegável, irrenunciável e inalterável. Nesse sentido, leciona Schoueri (2003):

No que se refere ao sujeito ativo, titular da capacidade tributária ativa, embora de regra confunda-se com o titular de competência tributária, nada obsta que sejam diversas pessoas. Assim é que se explica o fenômeno da parafiscalidade, quando o titular da competência tributária confere a outrem por lei sua a condição de sujeito ativo. (SCHOUERI, 2003. p. 164).

Assim, poderá figurar como sujeito ativo da obrigação tributária, via de regra, a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e as autarquias, as fundações públicas, entidades paraestatais e outras pessoas de direito privado, caso a lei assim determine.

Quanto ao sujeito passivo, o CTN o define da seguinte maneira:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Ademais, o parágrafo único do art. 121 faz uma distinção entre os tipos de sujeito passivo:

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. (Grifo nosso).

Dessa forma, a pessoa responsável pelo pagamento do tributo poderá ser o contribuinte, pessoa que realiza o fato gerador ou o responsável, terceiro que é designado por lei ao pagamento do tributo devido pelo contribuinte de fato.

Nesse sentido, segundo ensinamento de Schoueri (2016):

Enquanto o contribuinte não precisa estar expressamente definido em lei, já que muitas vezes (mas nem sempre: veja o artigo 42 do Código Tributário Nacional, que admite que mais de uma pessoa seja contribuinte do imposto sobre transmissão de bens imóveis) sua identificação decorre do próprio estudo do critério material do antecedente normativo, o responsável (latu sensu) será expressamente definido em lei. (SCHOUERI, 2016. p. 568).

Ainda, é possível dividir a responsabilidade em responsabilidade dos sucessores, de terceiros, por infrações e por substituição, mas analisaremos mais detidamente as diferenças entre esses institutos no tópico a seguir.

2.2 A Responsabilidade Tributária

Conforme o explicado anteriormente, o parágrafo único do artigo 121 do CTN prevê como sujeito passivo da obrigação tributária o contribuinte e o responsável tributário. Neste tópico, passaremos a analisar com mais precisão o conceito e as diferentes formas de responsabilidade.

Em suma, a responsabilidade tributária ocorre quando um terceiro que não pratica o fato gerador é incumbido do pagamento do tributo devido por força de determinação legal.

O CTN prevê três formas para a atribuição da chamada responsabilidade “stricto sensu”: a dos sucessores (artigos 129 a 133), de terceiros (artigos 134 e 135) e a responsabilidade por infrações (artigos 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. 89-128).

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. (Grifo nosso).

Por fim, tem-se a figura da chamada responsabilidade por infrações, que, como o próprio nome já indica, diz respeito a responsabilidade tributária pelo cometimento de eventual ilícito administrativo ou penal, seja ele intencional ou não.

Contudo, além dessas três hipóteses o CTN ainda prevê, em seu artigo 128, a possibilidade de um quarto tipo de responsabilidade, decorrente da lei.

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. (Grifo nosso)

Nesse sentido, cumpre destacar o trecho que menciona que para que a lei atribua a responsabilidade ao terceiro é necessário que esta pessoa esteja “vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”. Nesse sentido, leciona Luís Eduardo Schoueri:

Com isso, vê-se que tampouco o responsável é alguém estranho ao fato jurídico tributário. Veja-se, mais uma vez, aquele dispositivo: [...] Como visto acima, o responsável strictu sensu deve ter vínculo suficiente com o fato jurídico tributário, para que tenha condições de se ver ressarcido o tributo devido. (SCHOUERI, 2016. p. 591).

No mesmo sentido dispõe Alexandre Barros Castro:

Assim, poderá a lei atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a outra pessoa vinculada ao fato gerador, desde que tenha alguma participação na situação que fez surgir o fato inoponível, a obrigação pelo pagamento da exação tributária. (CASTRO, 2010. p. 221).

Em outras palavras, nos termos do art. 128 do CTN, a responsabilização de terceiro restou condicionada à existência de um vínculo com o fato jurídico tributável, que no caso do ICMS corresponde à operação de venda/circulação de mercadorias.

Assim, surge a controvérsia tributária quanto aos *marketplaces*, pois, por um lado, tem-se que as plataformas funcionam apenas como um serviço de mediação entre os fornecedores e consumidores, não tendo, portanto, vínculo com a operação principal de compra e venda.

Por outro, há quem defenda que estas plataformas estão vinculadas ao fato gerador na medida em que, sem elas, não teria ocorrido a operação de circulação das mercadorias.

Tal compreensão é elementar, sobretudo ao fazermos uma análise da legalidade das Leis Estaduais que regulam a responsabilidade tributária dessas plataformas, conforme tratar-se-á nos próximos capítulos.

2.3 A Solidariedade Tributária

A solidariedade cuida-se de instituto jurídico previsto nos arts. 275 a 285 do Código Civil. A solidariedade tributária por sua vez, está prevista nos arts. 124 e 125 do CTN e visa, em linhas gerais, facilitar a arrecadação.

Segundo os ensinamentos de Leandro Paulsen:

A solidariedade é um instituto jurídico que define o grau das relações entre os devedores e entre estes e o credor, indicando que cada um responde pela dívida toda, sem benefício de ordem. (PAULSEN, 2019. p. 218).

Para a Ministra Regina Helena Costa, do Superior Tribunal de Justiça - STJ, a solidariedade não é uma forma de atribuição de responsabilidade a terceiros, mas apenas uma forma de graduá-la:

Importa salientar que a solidariedade, sob esse fundamento, não constitui modalidade de sujeição passiva indireta, como sustentam alguns doutrinadores, visto que os devedores solidários não são terceiros, porquanto realizam a situação fática descrita na hipótese de incidência. Por intermédio desse expediente, não se inclui terceira pessoa no polo passivo da obrigação tributária, representando apenas 'forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo. (COSTA, 2013. p. 212). (Grifo nosso).

No mesmo sentido, Mizabel Derzi:

A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo. (MIZABEL DERZI em nota de atualização à obra do Min. Aliomar Baleeiro. In Direito Tributário Brasileiro. 11ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 729)

O art. 124 do CTN aduz, especificamente, que são solidariamente responsáveis: i) As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; ou ii) As pessoas expressamente designadas por lei, nesses termos:

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.

A Receita Federal, por meio do Parecer Normativo COSIT nº 4 de 2018¹³, esclarece o que seria a hipótese de solidariedade do inciso I:

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

O termo “interesse comum”, que menciona o inciso I do referido artigo, significa dizer que o contribuinte e o responsável figuram no mesmo lado da relação jurídica. Segundo entendimento de Leandro Paulsen:

Têm interesse comum aqueles que figuram conjuntamente como contribuintes. É o caso, por exemplo, dos coproprietários de um imóvel relativamente ao IPTU ou à taxa de recolhimento de lixo. (PAULSEN, 2019, p. 219).

Nesse mesmo sentido já decidiu o STJ, em diversos julgamentos que tratam sobre o tema, entendendo que o "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal" [...] “implica em que as pessoas solidariamente obrigadas "sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible”. (Entre outros: RESP nº 884.845/SC; RESP 1840920/PB; AgRg no AREsp. 603.177/RS; AgRg no REsp. 1.433.631/PE; e REsp 1.433.631/PE).¹⁴

Assim, para a configuração do chamado “interesse comum” é necessária uma atuação conjunta dos sujeitos na situação que gera a obrigação tributária, o que não é o caso, por exemplo, dos *marketplaces*, vez que atuam somente como um intermediário na relação de compra e venda da mercadoria que dá ensejo ao fato gerador do ICMS.

Quanto à solidariedade decorrente da lei de que trata o inciso II do art. 124, dispõe a Ministra Regina Helena:

Já a prescrição do inciso II parece, à primeira vista, inócua, pois a solidariedade tributária sempre decorre da lei. O que o dispositivo estabelece é que a lei poderá apontar pessoas que, mesmo não sendo partícipes da situação fática que constitua a hipótese de incidência tributária, respondam solidariamente pelo débito. A justificativa para isso está no fato de que essas

¹³ **RECEITA FEDERAL.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anotado>. Acesso em: 22 set. 2021.

¹⁴ SIMONE, Diego Caldas Rivas de; PIAZZA, Beatriz Antunes. **A indevida responsabilização tributária das empresas de marketplace.** Portal Pinheiro Neto Advogados. Disponível em: <http://www.pinheironeto.com.br/imprensa/a-indevida-responsabilizacao-tributaria-das-empresas-de-marketplace>. Acesso em: 28 jun. 2021.

pessoas assumem a responsabilidade solidária em virtude de outro vínculo jurídico, deflagrado pela prática de ato ilícito.

Diferentemente da hipótese prevista no inciso I, para a atribuição de uma responsabilidade tributária pelo inciso II do CTN é necessário: (i) lei atribuindo a responsabilidade ao terceiro; (ii) este terceiro tenha praticado algum ato ilícito, o que, nos termos do art. 135 do CTN, significa “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:”

Este, inclusive, foi o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal - STF quando do julgamento da Repercussão Geral do RE 562.276, em 2010:

Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. [RE 562.276, rel. min. Ellen Gracie, j. 3-11-2010, P, DJE de 10-2-2011, Tema 13.]

Assim, podemos concluir que, para a atribuição da solidariedade ao responsável tributário é necessário que, na hipótese do art. 124, inciso I, o responsável solidário tenha concorrido com o fato gerador (possua interesse comum). No caso do inciso II, é necessário que, além da previsão em lei, o responsável tenha cometido algum ato ilícito que tenha concorrido para a falta de pagamento do fato gerador pelo devedor principal.

2.4 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS é um imposto de competência estadual que incide sobre as operações de circulação de mercadoria e sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as prestações se iniciem no exterior, nos termos do art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988 – CF/1988.

O referido tributo tem como fatos geradores: (1) as operações de circulação de mercadoria; (2) operações mistas de circulação de mercadorias e prestações de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; (3) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (4) serviços de comunicação; (5) importação de bens e mercadorias e (6) importação de serviços. (PAULSEN, 2019).

Contudo, como o objeto de estudo do presente trabalho é a operação de circulação de mercadorias via *marketplace*, nos restringiremos a abordar essas hipóteses de incidência do tributo.

Circulação de mercadoria, segundo Geraldo Ataliba significa:

Circular significa para o direito mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convenciona-se designar por titularidade de uma mercadoria, a circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não o seu proprietário. (ATALIBA, 2011. p. 25).

Assim, o mero deslocamento da mercadoria sem alternância da titularidade não pode sofrer a incidência do imposto. Outro não foi o entendimento do STF e do STJ, que consolidou tal compreensão nas Súmulas 573/STF e 166/STJ.

Os contribuintes do ICMS, segundo o art. 155, inciso XII, § 2º da CF/1988 deverão estar previstos em Lei Complementar:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
XII - cabe à lei complementar:
a) definir seus contribuintes;

Segundo Roque Antonio Carrazza (2008, p. 952) em seu livro “Curso de Direito Constitucional Tributário” a CF/1988 em seu art. 155, inciso II, já dá a diretriz que o ICMS incidirá sobre a circulação de mercadorias, de forma que a Lei Complementar só poderá estabelecer como contribuinte quem efetivamente pratica as operações mercantis:

Melhor elucidando, só poderá autorizar a inserir, de modo válido, no polo passivo da obrigação de pagar o imposto sobre circulação de mercadorias pessoa que realmente estiver envolvida com a prática de operações mercantis. De fato, se o imposto é sobre operações mercantis, só quem as pratica poderá ser compelido a pagá-lo. Assim, v.g., o comerciante e o industrial;

Dessa forma, uma vez delineado o contorno constitucional de que o contribuinte do imposto é quem pratica operação mercantil, a Lei Complementar nº 87/1996 apenas reforçou tal definição em seu art. 4º:

Art. 4º Contribuinte é 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.

Parágrafo único. 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;
- IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Grifo nosso).

A habitualidade implica na venda frequente de produtos com intuito lucrativo, não sendo, portanto, contribuinte do ICMS pessoa física ou jurídica que aliena de forma eventual o seu bem (é o caso, por exemplo, da alienação de ativos fixos de uma empresa para saldar dívidas).

Assim, podemos concluir que apenas é contribuinte do ICMS, nas palavras de Roque Antonio Carrazza: “aquele que realmente estiver envolvido com a prática de operações mercantis”.

3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS MARKET PLACES

3.1 Necessidade de Lei Complementar para atribuição de responsabilidade tributária aos *marketplaces*

A controvérsia acerca da necessidade de lei complementar para atribuição de responsabilidade aos *marketplaces* pelo inadimplemento do ICMS do contribuinte, envolve a antinomia entre o texto constitucional (art. 146, III, “b”) e o Código Tributário Nacional (art. 128).

O art. 146, inciso III, alínea “b” da CF/1988, prevê que as normas gerais em matéria 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; (Grifo nosso).

A “obrigação tributária” que menciona o artigo diz respeito ao vínculo jurídico, derivado de uma imputação normativa, que obriga o sujeito passivo ao pagamento de uma prestação de cunho patrimonial ao sujeito passivo.

O referido termo englobaria, portanto, os conceitos de sujeito passivo (contribuinte, responsável e substituto) e de obrigação principal e acessória, sendo necessária a edição de lei complementar para tratar sobre normas gerais em relação a essas matérias.

As chamadas “normas gerais” de Direito Tributário, por sua vez, surgiram com o § 1º, do art. 19 da Constituição de 1967 que atribuiu a elas a reserva de lei complementar:

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.

A Lei 5.172/1966, atual Código Tributário Nacional, que até então não era reconhecido como lei complementar, foi então recepcionado pelo Ato Complementar n. 36 de 13/3/1967, para regulamentar as normas gerais descritas no art. 19 da Constituição de 1967.

Fazendo uma análise histórico-legislativa, leciona o Professor Heleno Torres (2013):

A seguir, a Emenda Constitucional nº 1 de 1969, manteve, no seu art. 18 §1 a mesma redação do art. 19 §1. E assim, em face do princípio da recepção constitucional (art. 34 § 5º do ADCT) o Código Tributário Nacional foi mantido também pela Constituição de 1988, em tudo o que não seja com ela incompatível, em consonância com as exigências do art. 146 da CF. (TORRES, Heleno Taveira, Comentários à Constituição do Brasil - São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 1599) (Grifo nosso).

Contudo, o CTN manteve em sua íntegra a redação do artigo 128, que dispõe que a lei poderá atribuir novos casos de responsabilidade além dos 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.

Nesse ponto é que surge a controvérsia quanto a possibilidade de lei ordinária atribuir a responsabilidade tributária ao *marketplaces*, pois, por um lado, o CTN prevê que é possível lei ordinária prever outras hipóteses de responsabilidade tributária para pessoas vinculadas ao fato gerador da obrigação, enquanto a Constituição Federal determina que normas gerais de responsabilidade devem ser veiculadas por meio de lei complementar.

Aqueles que entendem pela tributação das plataformas, como é o caso de Leandro Paulsen, defendem que seria possível uma lei ordinária prever outras hipóteses de responsabilidade tributária além daquelas previstas na Constituição:

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. (PAULSEN, 2019. p. 231).

O autor, contudo, restringe a responsabilidade à observância dos requisitos do art. 128, ou seja: (i) necessidade de lei prevendo as hipóteses de responsabilidade e (ii) vínculo com o fato gerador do tributo, sendo necessário que este tenha concorrido com ato ilícito que deu azo ao inadimplemento do tributo, ressaltando o julgamento do já citado RE 562.276:

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

No mesmo sentido, a Professora Tathiane Piscitelli em palestra promovida pelo Grupo de Estudos sobre Política Tributária – GEPT¹⁵ argumentou ser possível a edição de lei ordinária prevendo novas hipóteses de responsabilidade tributária, desde que elas observem as normas gerais de que trata o art. 146 da CF/1988, sendo esta a interpretação abstraída do art. 128 do CTN. Vejamos:

[39’30] Em primeiro lugar, em relação ao argumento formal, o argumento da lei complementar, aqui existe uma má compreensão, na minha visão, do papel da lei complementar [...] em matéria de responsabilidade tributária as pessoas se fiam no art. 146, III, b da CF para dizer que cabe a LC estabelecer regras gerais com relação a obrigação tributária e, portanto, as hipóteses de responsabilidade tributária todas deveriam vir por lei complementar. Isso não é verdade, o papel da lei complementar é estabelecer as normas gerais em matéria tributária, inclusive em relação a obrigação, inclusive em matéria de responsabilidade tributária, mas isso não impede que leis ordinárias que observem essas mesmas normas gerais também prevejam outras hipóteses de responsabilidade tributária. [...] A lei complementar não é sempre necessária quando eu tenho uma criação de lei de responsabilidade tributária em específico, na verdade ela se faz necessária para o estabelecimento das normas gerais, que serão observadas pelas leis ordinárias posteriores.

Na via contrária, os defensores da reserva de lei complementar argumentam que a regra constitucional é clara ao dispor, na alínea b, do inciso III do art. 146 que cabe à lei complementar estabelecer as normas gerais em relação à obrigação tributária e à responsabilidade.

Seguindo tal compreensão, argumenta o professor Maurício Barros, em matéria intitulada “ICMS e Responsabilidade Tributária dos Marketplaces” veiculada pelo Portal Jota¹⁶:

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.

¹⁵ **YOUTUBE.** Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=VWCVLRByDcw&t=1783s>. Acesso em: 24 set. 2021. 23h49.

¹⁶ **BARROS, 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: 22 set. 2021.

Esse entendimento foi corroborado pela Ministra Regina Helena Costa (2013) em seu livro “Curso de Direito Tributário”. Vejamos:

Prestigiando as limitações constitucionais antes apontadas, o artigo - 128 do CTN - deixa claro, inicialmente, 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. (COSTA, 2013. p. 218).

A jurisprudência nacional, embora não tenha ainda tratado especificamente sobre a responsabilidade tributária das plataformas de vendas, já se manifestou diversas vezes sobre a impossibilidade de atribuição de responsabilidade por meio de lei ordinária.

É o caso, por exemplo do julgamento da ADI 4845, em que se discutia a constitucionalidade do §U do art. 18-C da Lei 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.

Na ocasião, o STF entendeu que a norma seria inconstitucional por não observar o requisito 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 autorizadas 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. (Grifo nosso).

Na mesma linha, a Primeira Seção do STJ reconheceu, no julgamento do REsp 717.717, que seria inconstitucional o art. 13 da Lei 8.620/1993 que atribui responsabilidade tributária solidária de sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada:

[...] 3. A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional. 4. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº

4. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.

5. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN. (Grifo nosso).

A referida lei foi levada para apreciação do STF por meio das ADIs 3672 e 3642, contudo, o processo foi extinto pela superveniência da Lei nº 11.941/2009 que revogou o artigo que atribuía responsabilidade tributária solidária para os sócios.

Em 2017, a Corte Especial do STJ, novamente reiterou esse entendimento, dessa vez, por unanimidade de votos, ao declarar a inconstitucionalidade de Decreto-lei 1.736/1979 que atribuía aos gestores de sociedades empresárias uma responsabilidade solidária pelo não pagamento de tributos.

O argumento que foi ressaltado pelos Ministros à época foi de que a Constituição Federal de 1967, previa, em seu artigo 19 § 1º a necessidade de lei complementar para disciplinar questões relativas à responsabilidade tributária. Abaixo a ementa do julgado:

RECURSO ESPECIAL. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. RESPONSABILIDADE DOS ACIONISTAS CONTROLADORES, DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DE PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO FUNDADA NO ART. 8º DO DECRETO-LEI N. 1.736/1979. NORMA COM STATUS DE LEI ORDINÁRIA. CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1967. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL PRETÉRITA RECONHECIDA. 1. A controvérsia veiculada no presente recurso especial diz respeito ao reconhecimento da responsabilidade tributária solidária entre a sociedade empresária e os acionistas controladores, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado, por débitos relativos ao IRPJ-Fonte, com suporte no art. 8º do Decreto-Lei n.

1.736/1979, independentemente dos requisitos previstos no art. 135, III, do CTN, que exige a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. 2. A ordem constitucional anterior (CF/67) à Constituição Federal de 1988 exigia lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria tributária, nas quais se inclui a responsabilidade de terceiros. 3. O Decreto-Lei n. 1.736/1979, na parte em que estabeleceu hipótese de responsabilidade tributária solidária entre a sociedade e os acionistas controladores, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado (art. 8º), incorreu em inconstitucionalidade formal na medida em que disciplinou matéria reservada à lei complementar. 4. Registre-se, ainda, que o fato de uma lei ordinária repetir ou reproduzir dispositivo de conteúdo já constante de lei complementar por força de previsão constitucional não afasta o vício a ponto de legitimar a aplicação daquela norma às hipóteses nela previstas, tendo em vista o vício formal de inconstitucionalidade subsistente. 5. Declaração, *incider tantom*, da inconstitucionalidade pretérita do art. 8º do Decreto-Lei n. 1.736/1979. (Grifo nosso).

Tal decisão, contudo, não foi novidade na Corte Superior, pois o STJ já possuía outros julgados que dispunham no mesmo sentido: AgInt no REsp 1.452.278/SP, REsp 1.664.203/SP.

Outro não foi o entendimento tomado pelo STF. A jurisprudência histórica da Suprema Corte nos leva a crer que, de fato, normas que atribuam responsabilidade solidária a terceiros, além das hipóteses previstas no CTN, são inconstitucionais.

Mais recentemente, em 24/09/2021, foi publicado o acórdão da ADI 6284, em que se discutia a constitucionalidade de lei do estado de Goiás que atribui 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.

Nesse julgamento, o STF, por unanimidade, 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*”. Abaixo a ementa do julgado:

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, 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. 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.” (Grifo nosso).

Assim, podemos perceber que tanto em uma interpretação infraconstitucional, conferida pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, quanto numa interpretação constitucional da matéria, realizada pelo Supremo Tribunal Federal – STF, a conclusão é pela necessidade de lei complementar para a atribuição de novas hipóteses de responsabilidade além das já previstas no Código Tributário Nacional – CTN.

3.2 Existência de vínculo com o fato gerador para a atribuição de responsabilidade

O segundo ponto controvertido quanto a possibilidade de uma atribuição de responsabilidade tributária aos *marketplaces* diz respeito a interpretação do art. 128 do CTN no que se refere ao vínculo com o fato gerador do tributo:

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” (Grifo nosso).

A primeira frente doutrinária compreende que haveria uma relação jurídica dos *marketplaces* com o fato gerador do ICMS devido na operação de compra e venda de um

produto na medida em que as plataformas de venda intermediam a relação entre vendedor e comprador e por auferirem um benefício econômico a partir dessa operação.

Ademais, argumenta-se que, em relação à política tributária, responsabilizar o *marketplace* tem se mostrado uma tendência internacional contra a sonegação de impostos por parte do contribuinte principal. Em relação a este ponto, defende a professora Tathiane Piscitelli¹⁷:

Sobre o tema, é importante notar que a atribuição desse tipo de responsabilidade é uma tendência mundial. Em 2018, a Suprema Corte dos Estados Unidos da América decidiu que a presença física da empresa em determinado Estado não seria condição para a atribuição de responsabilidade a ela no que se refere ao sales tax. Como consequência, diversos Estados aprovaram normas que impuseram aos marketplaces o dever de recolher tal tributo ao Estado de destino.

No mesmo sentido, caminha a Europa: as últimas diretivas da União Europeia para o tema definem que, a partir de 2021, os marketplaces ou plataformas serão, em certas situações, responsáveis pelo IVA devido sobre os produtos vendidos por essas vias. Independentemente das diretivas, essa responsabilidade já é aplicada na Alemanha e na França. Fora do ambiente europeu e americano, cite-se os exemplos da Austrália e Nova Zelândia, que possuem regras nesse sentido desde 2017 e 2019, respectivamente.

No entanto, na visão do professor Eduardo Salusse¹⁸, tal modelo não seria possível no Brasil, por vedação da corte constitucional:

Na mesma linha, o Supremo Tribunal Federal rechaçou a possibilidade de o legislador ordinário instituir responsabilidade tributária àqueles que não têm contato com o fato gerador do tributo, salvo se deixarem de cumprir deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária e se contribuírem para o inadimplemento do contribuinte.

A outra frente doutrinária, que defende a ausência de vínculo jurídico com o fato gerador, entende haver uma distinção necessária entre vínculo econômico e vínculo jurídico.

Para essa corrente, o vínculo a que se refere o art. 128 do CTN faz referência ao vínculo jurídico, mesmo porque nas demais hipóteses de responsabilidade tributária trazidas pelo Código, não há necessariamente um vínculo, interesse ou ganho econômico do responsável com

¹⁷ BARROS, 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: 22 set. 2021.

¹⁸ Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2021/06/a-responsabilidade-dos-marketplaces-pelo-icms.ghtml>. Acesso em: 22 set. 2021.

o fato gerador. É o caso, por exemplo, dos tutores e curadores com relação aos seus tutelados e curatelados.

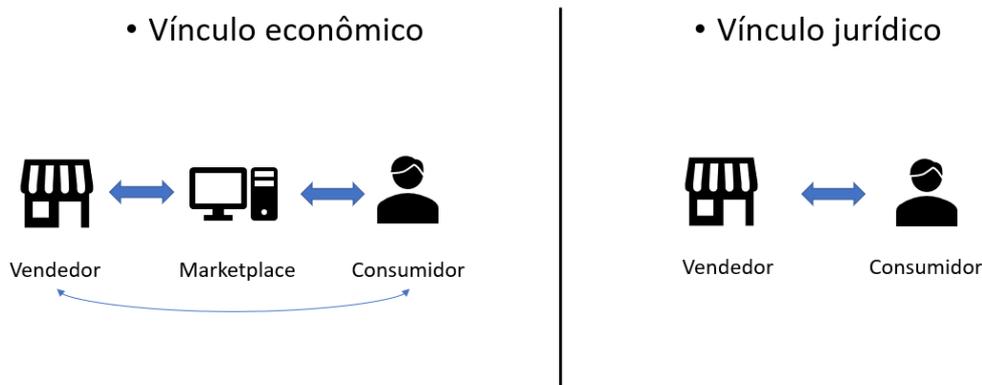
Nesse sentido, segundo Eduardo Salusse¹⁹:

A saída da mercadoria, a prestação dos serviços, a emissão do documento fiscal e o próprio pagamento ocorrem em momento posterior à aproximação das partes e ao fechamento do negócio. A rigor, o trabalho de aproximação pelo intermediário encerra antes. E isso, por si só, não representa qualquer elo das plataformas com o fato gerador apto a autorizar a pretendida responsabilização. [...]

O Código Tributário Nacional, que possui “status” de lei complementar, determina que poderão ser solidariamente responsáveis pelo cumprimento da obrigação as pessoas que tiverem interesse comum com a situação fática relacionada ao fato gerador e, também, aquelas expressamente designadas por lei.

Em ambas as situações, o terceiro deve estar vinculado ao fato gerador. E este vínculo é jurídico e não econômico. Isto significa, no alcance reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça, quer os terceiros sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible, tal como, por exemplo, um coproprietário que responde solidariamente pelo IPTU do imóvel mantido em condomínio comum.

Segundo esse entendimento, a relação jurídica e econômica poderia ser esquematizada da seguinte maneira:



Tal ilustração demonstra a existência de dois vínculos distintos: (i) o primeiro que diz respeito ao serviço de intermediação promovido pelo *marketplace*; (ii) o segundo, que diz respeito à relação de compra e venda, apenas intermediada pela plataforma digital, sem possuir relação com o fato gerador do ICMS.

¹⁹ A Responsabilidade dos Marketplaces pelo ICMS. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2021/06/a-responsabilidade-dos-marketplaces-pelo-icms.ghtml>. Acesso em 22 de out de 2021.

Atribuir assim a responsabilidade ao mero serviço intermediador de uma compra e venda equivaleria a responsabilizar as provedoras de cartões de créditos pelo inadimplemento de seus clientes com o banco, por exemplo.

E, mesmo se levássemos em conta o vínculo econômico, não seria possível atribuir uma responsabilidade solidária automática aos *marketplaces*, pois, a depender do tipo de plataforma, não se recebe pela venda da mercadoria, mas tão somente pelo serviço prestado e pelas propagandas ofertadas.

Embora a jurisprudência ainda não tenha se debruçado quanto à responsabilização tributária dos *marketplaces*, diversas decisões foram proferidas na matéria do Direito do Consumidor que reconhecem a inexistência de vínculo jurídico dos *marketplaces* com a venda de produtos feitos em sua plataforma, por exemplo, a Apelação Cível nº 07206278220188070001 do TJDFT:

APELAÇÃO. INTERNET. COMÉRCIO ELETRÔNICO. SITE DE INTERMEDIÇÃO. ENJOEI. 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). (Grifo nosso).

Além desses, também pode-se citar o AC 0008428-45.2013.8.07.0001 - TJDFT, AI 4001637-79.2017.8.24.0000 - TJPR, 0011913-42.2016.8.16.0019 - TJ-PR, RI 0004016-12.2017.8.16.0056, RI 0300762-78.2018.8.24.0159 - TJSC.

Ademais, conforme foi mencionado, o STF firmou o entendimento de que a existência de vínculo com o fato gerador da obrigação tributária é requisito indispensável para a caracterização da responsabilidade tributária, tendo o Plenário do STF, quando do julgamento Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, reconhecido que tal hipótese "não autoriza o legislador

a criar novos casos de responsabilidade tributária, sem a observância dos requisitos exigidos pelo artigo 128 do CTN".

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. [...] 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme 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. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrário sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.[...].

3.3 Afronta ao princípio da capacidade contributiva

Um terceiro argumento utilizado por aqueles que defendem a impossibilidade de atribuição de responsabilidade tributária aos *marketplaces* é de que a prática fere a capacidade contributiva das plataformas.

O princípio da capacidade contributiva encontra previsão no art. 145, §1º da CF/1988, que assim determina:

§ 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. (Grifo nosso).

Na definição de Renato Lopes Becho:

O princípio da capacidade contributiva, em apertada síntese, determina que se cobrem tributos apenas de quem pode pagá-los sem sacrifícios desmedidos. (BECHO, 2011. p. 399).

Contudo, os que defendem a aplicação desse princípio vão além, pois argumentam que os *marketplaces*, por não reterem o valor das vendas das mercadorias, que fica com os vendedores, não teriam a capacidade contributiva para pagar o tributo incidente sobre essas operações.

Assim, estariam as plataformas arcando com um ônus tributário que não deram causa e, nesse sentido, é o entendimento do professor Paulo Ayres Barreto, da USP²⁰:

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. Fora dessas hipóteses, haverá violação à capacidade contributiva, pois o imposto estará sendo cobrado sobre patrimônio que não consubstancia manifestação de riqueza apta à incidência tributária, na forma da Constituição.”

[...]

Isso significa que qualquer hipótese de atribuição de responsabilidade tributária a terceiro não pode deixá-lo em uma condição de imprevisibilidade sobre a possibilidade ou não de o seu patrimônio vir a ser chamado a responder por obrigação tributária de terceiro. Em outras palavras, a atribuição de

²⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace**. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/limites-normativos-a-responsabilidade-tributaria-das-operadoras-de-marketplace/>. Acesso em: 22 set. 2021.

responsabilidade tributária, além de respeitar o destinatário constitucional tributário e a capacidade contributiva, deve garantir que o responsável tenha meios de determinar, previamente e com elevado nível de certeza, a sua responsabilidade ou não sobre tributos devidos na operação.

De fato, a cobrança do ICMS sobre o valor das vendas que não são retidos pela plataforma digital, mas que são repassados para os vendedores, contribuintes do imposto, retratam uma cobrança sobre um valor que não é incorporado no caixa empresa e representam uma cobrança sobre uma riqueza que a empresa não adquire.

Em raciocínio semelhante, Humberto Ávila, na discussão envolvendo a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS²¹, entendeu que o tributo não poderia ser incluso na base de cálculo das referidas contribuições, “porque os valores recebidos a título de ICMS apenas transitam provisoriamente pelos cofres da empresa, sem ingressar definitivamente em seu patrimônio. Esses valores não são recursos da empresa, mas dos Estados, aos quais serão encaminhados”.

Com relação a este ponto, recentemente, a Receita Federal publicou, por meio da Solução de Consulta - COSIT 170 de 27 de setembro de 2021²², uma orientação favorável aos *marketplaces* em relação ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

A empresa consultante prestava serviços de intermediação de negócios e questionava se deveria pagar os referidos tributos sobre a comissão que cobra dos lojistas ou pelo valor integral dos produtos vendidos.

O entendimento exarado na COSIT 170 foi de que as empresas deveriam ser taxadas apenas sob a comissão que recebiam, pois, segundo ela, esses valores não integrariam o patrimônio da empresa:

Já o valor recebido pela consulente relativo ao adimplemento da relação jurídica de compra e venda de mercadorias não é preço do serviço prestado pela consulente. Esse montante decorre da relação de consumo estabelecida entre consumidor e fornecedor de determinado produto. Assim, o preço da venda desse produto é receita bruta de quem ocupa o polo de alienante. Se a consulente não ocupa esse polo, o preço do produto não passa a integrar seu patrimônio e não compõe sua receita bruta. (Grifo nosso).

²¹ Acórdão RE 564.706, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 15/03/2017, pg. 16. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/arquivos/2021/5/8362D797F7F079_acordao.pdf. Acesso em: 26 set. 2021.

²² RECEITA FEREAL. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=120856>. Acesso em 06 out 2021.

Assim, a partir dessas constatações, conclui-se que tal delimitação não deveria ser aplicada somente ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, mas também ao ICMS, tendo em vista que os valores recebidos pelas vendas também não integram a receita bruta dos *marketplaces*, mas efetivamente do vendedor da mercadoria.

Conclui-se, portanto, que a limitação da responsabilidade tributária dos *marketplaces* se restringe aos limites de sua capacidade contributiva, não sendo possível a cobrança do ICMS de valores que apenas transitam pelas plataformas.

4 ANÁLISE LEGISLATIVA

4.1 As Legislações que atribuíram a responsabilidade tributária aos *marketplaces*

Passaremos a analisar a seguir, cada uma das leis estaduais que atribuíram aos *marketplaces* a responsabilidade tributária no pagamento do débito de ICMS dos estabelecimentos comercializadores que deixaram de cumprir com suas obrigações, com vistas a analisar a sua legalidade e constitucionalidade.

Em resumo, para o professor Paulo Ayres Barreto²³, as legislações analisadas que atribuem a responsabilidade às plataformas digitais de venda podem ser classificadas em três formas: 1) Responsabilidade pela intermediação; 2) Responsabilidade pela não emissão de documento fiscal pelo vendedor; 3) Responsabilidade pela não prestação de informações pela plataforma.

Levando em consideração essa divisão, analisaremos uma a uma das legislações estaduais e, ao final, concluiremos pela legalidade ou ilegalidade de cada uma.

4.1.1 A Lei nº 8.795/2020, do Rio de Janeiro

A Lei nº 8.795/2020 altera a Lei nº 2.657 de 26 de dezembro de 1996 para incluir como responsável tributário solidário os *marketplaces* pela não emissão de documento fiscal pelo vendedor, nesses termos:

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. (Grifo nosso)

²³ BARRETO, Paulo Ayres. **Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace.** IBDT. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/limites-normativos-a-responsabilidade-tributaria-das-operadoras-de-marketplace/>. Acesso em: 22 set. 2021.

4.1.2 A Lei nº 14.183/2019, do Estado da Bahia

A Lei 14.183/2019 altera a Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996 para atribuir responsabilidade solidária aos *marketplaces* pela não emissão de documento fiscal pelo vendedor, nesses dizeres:

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. (Grifo nosso).

4.1.3 A Lei nº 16.904/2019, do Ceará

A Lei 16.904/2019 altera a Lei nº 12.670, de 30/12/1996 para atribuir responsabilidade tributária aos *marketplaces* pela não emissão de documento fiscal pelo vendedor, dispondo:

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;” (Grifo nosso).

4.1.4 A Lei nº 11.081/2020, do Mato Grosso

A Lei 11.081/2020 altera a Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998 para atribuir responsabilidade solidária aos *marketplaces* pela não prestação de informações pela plataforma e pela ausência de entrega de documentação fiscal pelo vendedor, disciplinando:

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; (Grifo nosso)

[...]

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; (Grifo nosso).

4.1.5 A Lei nº 13.918/2009, do Estado de São Paulo

A Lei 13.918/2009 altera a Lei nº 6.374/89 para atribuir responsabilidade solidária aos *marketplaces* pela não prestação de informações pela plataforma ao fisco, nesses termos.

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. (Grifo nosso).

4.1.6 A Lei nº 11.615/2019, da Paraíba

A Lei 11.615/2019 altera a Lei nº 6.379/1996 para atribuir responsabilidade solidária aos *marketplaces* pela mera intermediação do vendedor com o comprador, dispondo:

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.

Conforme é possível visualizar pelo quadro comparativo abaixo, a grande maioria das legislações estaduais (exceto os estados do Rio de Janeiro e Ceará) atribuem uma responsabilidade solidária às plataformas no pagamento do ICMS devido.

E, conforme abordado no capítulo referente à solidariedade, existem duas formas de se atribuir essa graduação aos responsáveis: caso as pessoas possuam interesse comum no fato gerador, ou seja, participem do mesmo polo da obrigação jurídica ou, por disposição de lei, no caso de deveres próprios de colaboração com a administração pública.

Tabela 1 - Quadro comparativo

Normas	Responsabilidade solidária	Responsabilidade
Lei 8.795/2020 (RJ)	Não	Pela ausência de emissão de documento fiscal
Lei 14.183/19 (BA)	Sim	Pela ausência de emissão de documento fiscal
Lei 16.904/19 (CE)	Não	Pela ausência de emissão de documento fiscal
Lei 11.081/20 (MG)	Sim	Pela não prestação de informações à Receita pela plataforma e pela ausência de emissão de documento fiscal.
Lei 13.918/09 (SP)	Sim	Pela não prestação de informações à Receita pela plataforma
Lei 11.615/19 (PB)	Sim	Pela mera intermediação

Como as plataformas digitais de venda não litigam no mesmo lado do vendedor da mercadoria, é impossível a atribuição de eventual responsabilidade solidária com fundamento no inciso I, do art. 124, do CTN. Assim, eventual atribuição de responsabilidade solidária às plataformas só poderia ocorrer em decorrência de um ato ilícito tributário, como pela ausência de prestação de informações à Receita Estadual, como é o caso dos Estados da Bahia, Mato Grosso e São Paulo.

Tal constatação, por si só, já torna ilegal a Lei 11.615, do Estado da Paraíba, que atribui a responsabilidade às plataformas pela mera intermediação, por afronta ao CTN, por clara ausência de previsão legal.

Nesse sentido, conforme foi abordado no capítulo anterior, o STF, quando do julgamento do RE nº 562.276/PR, restringiu a possibilidade de responsabilização solidária de

terceiro na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária.

Quanto as demais legislações, ao nosso ver, essas também estão eivadas de ilegalidade e inconstitucionalidades pois preveem hipótese de responsabilização de terceiro que não possui vínculo jurídico ou capacidade contributiva em relação ao fato gerador do tributo.

Isso porque, conforme foi argumentado o vínculo econômico é diferente do vínculo jurídico, e que, no que tange a operação de circulação de mercadorias, o *marketplace* não integra a relação jurídica entre o vendedor, o comprador e o fisco.

Também, por não possuir vínculo com o fato gerador do tributo, a cobrança do ICMS às plataformas de venda também afronta ao princípio da capacidade contributiva na medida em que a cobrança recai sobre um valor que não pertence e não é alcançável pela plataforma, que apenas recebe pelo serviço de intermediação.

Ademais, ainda que se desconsidere os argumentos acima, subsiste também a necessidade de lei complementar para que seja possível prever novas hipóteses de responsabilidade para além daquelas já previstas no CTN.

Assim, por essas razões, conclui-se que todas as legislações estaduais que atribuem a responsabilidade para as plataformas digitais de vendas são ilegais e inconstitucionais, por afronta aos princípios da capacidade contributiva, da reserva de lei complementar e por inobservância aos requisitos do art. 128 do CTN.

4.2 A Reforma Tributária e o Projeto de Lei nº 3.887/2020

Até o momento, não há notícias de qualquer projeto de lei complementar que regule a responsabilização dos *marketplaces*.

Contudo, o Projeto de Lei (PL) nº 3887/2020, que institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS é pioneiro no cenário nacional a contemplar, em seu art. 5º, a responsabilidade tributária 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.

Além disso, o texto normativo inova ao prever o conceito de plataforma digital em seu art. 6º:

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.

Quanto a proposta da CBS, essa encontra-se, no momento, aguardando a Constituição de Comissão Temporária pela Mesa e não possui previsão de data para ser votada na Câmara.

Ante a imprevisibilidade que permeia a própria tramitação e aprovação do PL, que pode ter o seu texto ainda alterado, uma análise de legalidade ou constitucionalidade do projeto de lei seria ainda muito embrionária e correria o risco de extrapolar os limites da proposta do presente estudo.

Contudo, independente dos desdobramentos do referido projeto de lei, fato é que a tributação das plataformas multilaterais de vendas (*marketplaces*) é uma tendência não só estadual, mas de cunho federal, e que deve, certamente, observar os limites normativos constitucionais.

CONCLUSÃO

A tributação do digital tem se mostrado uma tendência internacional, à exemplo dos diversos países da Europa e os Estados Unidos que têm caminhado no sentido de uma responsabilização dos *marketplaces* visando uma simplificação na arrecadação tributária e a redução da sonegação por parte dos contribuintes usuários das plataformas digitais.

No Brasil contudo, a atribuição de responsabilidade tributária às plataformas digitais encontra óbices legais e constitucionais que devem ser observados a fim de conferirem validade e efetividade às normas.

A ordem constitucional estabelece que normas gerais relativas à responsabilidade tributária devem ser regulamentadas por meio de lei complementar. Assim, idealmente, a atribuição de responsabilidade a terceiros para além das hipóteses previstas no CTN, como é o caso dos *marketplaces*, devem ser veiculadas por meio de lei complementar.

Além disso, constatou-se que o CTN estabelece que para a atribuição da responsabilidade que menciona o art. 128 é necessário um vínculo jurídico entre o fato gerador do tributo e o responsável tributário e que, para a atribuição da responsabilidade solidária que trata o art. 124 além dos pressupostos do art. 128, é necessário que o terceiro tenha cometido ato ilícito que contribua para o não pagamento do tributo devido.

Concluimos, por meio de uma análise constitucional das legislações estaduais editadas até o momento, pela inconstitucionalidade e ilegalidade das referidas normas, sobretudo em razão: (i) da inexistência de vínculo jurídico entre a plataforma multilateral de vendas e o fato gerador do ICMS devido pelo contribuinte (ii) pela inobservância ao princípio da capacidade contributiva e (iii) afronta à reserva de lei complementar.

Ressaltamos, por fim, que o Projeto de Lei nº 3887/2020 é o primeiro em caráter nacional a regulamentar a matéria o que demonstra, uma vez mais, a tendência pela discussão da matéria e pela busca da tributação das plataformas multilaterais de vendas.

REFERÊNCIAS

ABCOMM. Disponível em: <https://abcomm.org/noticias/faturamento-do-e-commerce-cresce-568-neste-ano-e-chega-a-r-4192-bilhoes/>. Acesso em: 28 jun. 2021.

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

AVALARA. Disponível em: <https://www.avalara.com/us/en/learn/guides/state-by-state-guide-to-marketplace-facilitator-laws.html>. Acesso em: 28 jun. 2021.

BARRETO, Paulo Ayres. **Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace**. IBDT. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/limites-normativos-a-responsabilidade-tributaria-das-operadoras-de-marketplace/>. Acesso em: 22 set. 2021.

BARROS, 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: 22 set. 2021.

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

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: PC Editorial Ltda., 2008.

CASTRO, Alexandre Barros; SOUZA, Luís Henrique Neris. **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: Saraiva, 2010.

CONCA, Gabriela; RONCAGLIA, Marcelo Maques. **A responsabilização tributária das plataformas de marketplace no Brasil**. International Tax Review. Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1mb2ppxdh4rc3/a-responsabiliza231227o-tribut225ria-das-plataformas-de-marketplace-no-brasil>. Acesso em: 28 jun. 2021.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

DATASEBRAE. Disponível em: https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2020/04/Impacto-do-coronav%C3%ADrus-nas-MPE2%C2%AAedicao_geral-v4-1.pdf. Acesso em: 28 jun. 2021.

DERZI, Mizabel em nota de atualização à obra do Min. Aliomar Baleeiro. In **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense.

EXAME. Disponível em: <https://exame.com/negocios/magalu-cresce-e-e-commerce-corresponde-a-70-das-vendas-pela-primeira-vez/>. Acesso em: 09 set. 2021.

FORBES. Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/richardkastenbaum/2017/04/26/what-are-online-marketplaces-and-what-is-their-future/?sh=f98e44c3284b>. Acesso em: 09 set. 2021.

GOBACKLOG. Disponível em: <https://gobacklog.com/blog/empresas-que-inovaram-na-crise-do-coronavirus/>. Acesso em: 09 set. 2021.

IBDT. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/em-busca-de-um-interesse-comum-consideracoes-acerca-dos-limites-da-solidariedade-tributaria-do-art-124-inc-i-do-ctn/>. Acesso em: 15 ago. 2021.

JOTA. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/tribuna-da-advocacia-publica/o-icms-sobre-e-commerce-e-a-responsabilidade-tributaria-dos-marketplaces-04092021>. Acesso em: 22 set. 2021.

MIRRIAM-WEBSTER. Disponível em: <https://www.merriam-webster.com/dictionary/marketplace>. Acesso em: 09 set. 2021.

OLIVEIRA, Eduardo. **Notas Sobre o Conceito de Lide.** Disponível em: <https://bdjur.tjdft.jus.br/xmlui/bitstream/handle/tjdft/35130/notas%20sobre%20o%20conceito%20de%20lide.pdf?sequence=1>. Acesso em: 19 out. 2021.

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

PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

PISCITELLI, Tathiane. **Responsabilidade Tributária dos Marketplaces.** Valor Econômico. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2020/04/27/estados-responsabilizam-plataformas-on-line-por-inadimplencia-de-lojistas.ghtml>. Acesso em: 28 jun. 2021.

PISCITELLI, Tathiane. **Tributação da Economia Digital.** São Paulo: RT, 2018.

RECEITA FEDERAL. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anotado>. Acesso em: 22 set. 2021.

RECEITA FERREAL. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=120856>. Acesso em 06 out 2021.

ROCKCONTENT. Disponível em: <https://rockcontent.com/br/blog/e-commerce-guia/>. Acesso em: 09 set. 2021.

SAMPAIO, Marina. **Tributação de Marketplaces: De quem é a responsabilidade?** Portal SanFran Jr. Consultoria Jurídica. Disponível em: <https://www.sanfranjr.org/single-post/tributa%C3%A7%C3%A3o-de-marketplaces-de-quem-%C3%A9-a-responsabilidade>. Acesso em: 28 jun. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato gerador da obrigação tributária. In: **Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**. Coord. Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

SIMONE, Diego Caldas Rivas de; PIAZZA, Beatriz Antunes. **A indevida responsabilização tributária das empresas de marketplace**. Portal Pinheiro Neto Advogados. Disponível em: <http://www.pinheironeto.com.br/imprensa/a-indevida-responsabilizacao-tributaria-das-empresas-de-marketplace>. Acesso em: 28 jun. 2021.

TORRES, Heleno Taveira. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

YOUTUBE. Disponível em:

<https://www.youtube.com/watch?v=VWCVLRByDcw&t=1783s>. Acesso em: 24 set. 2021. 23h49.