



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

JADE RISCHARD SALES

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO MARKETPLACE
PELO ICMS DEVIDO PELOS VENDEDORES: UMA ANÁLISE
SOBRE LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE**

Salvador
2021

JADE RISCHARD SALES

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO MARKETPLACE
PELO ICMS DEVIDO PELOS VENDEDORES: UMA ANÁLISE
SOBRE LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Daniela Lima de Andrade Borges

Salvador
2021

TERMO DE APROVAÇÃO

JADE RISCHARD SALES

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO MARKETPLACE PELO ICMS DEVIDO PELOS VENDEDORES: UMA ANÁLISE SOBRE LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____
Titulação e instituição: _____

Nome: _____
Titulação e instituição: _____

Nome: _____
Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2021.

À minha família, por tudo que são e significam para mim.

AGRADECIMENTOS

E então, após percorrer um longo caminho durante meu curso de direito, repleto de dedicação, evoluções e aprendizados, chego ao fim concebendo este trabalho, e não poderia começar os agradecimentos por esse processo sem antes reconhecer a minha vitória por chegar aqui, pela minha determinação e por diariamente buscar ser melhor.

Agradeço à minha mãe, por ser minha referência de força e persistência, e por ser meu ponto de apoio para tudo na minha vida. Ao meu pai, por acreditar em mim e me impulsionar a cada vez que diz o quanto me admira. Aos meus irmãos, Hanne, Tess e Kevin, que diariamente me ensinam com suas particularidades e que são a maior certeza da minha vida. Agradeço também às minhas tias, por sempre torcerem e acreditarem em mim.

Agradeço, principalmente, à maior referência da minha vida: minha vó Hilda (*in memoriam*), aquela que me ensinou e me ensina todos os dias sobre ser uma pessoa verdadeira, a ser firme ao encarar qualquer situação e a ser fiel aos meus valores.

À Zeca, meu namorado, por ter me acompanhado nessa trajetória, sempre acreditando em mim e sendo minha fonte de tranquilidade, amor e aprendizados. Aos meus sogros, Paulo Henrique e Patrícia, pelo zelo e pelo interesse no meu processo.

Às minhas amigas por me apoiarem durante toda a minha trajetória, e um agradecimento especial a Marina, minha companheira de faculdade e de vida. Sou extremamente grata por ter trilhado este caminho com você e só tenho a lhe agradecer por torcer por mim, por ser meu porto seguro e por me ensinar tanto, seja no direito ou na vida.

Quanto à academia, agradeço à minha orientadora, Daniela Borges, pela condução neste processo e, aos demais professores que foram fundamentais para a minha formação, meu muito obrigada.

RESUMO

O presente trabalho busca realizar uma análise dos limites normativos à instituição da responsabilidade tributária sobre as plataformas de marketplace pelo Imposto Estadual sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) devido pelos vendedores vinculados à plataforma. Para tanto, será traçado, inicialmente, a delimitação conceitual do que é o marketplace e as possíveis configurações que assumem. Em seguida será feita uma análise da materialidade e do critério pessoal do ICMS no que se refere às operações de circulação de mercadorias e, sob o enfoque do critério pessoal, será feito um exame da Constituição Federal de 1988, do Código Tributário Nacional e da Lei Kandir, debruçando-se sobre as previsões referentes aos contribuintes e responsáveis pelo ICMS. Posteriormente será visto o vínculo estabelecido entre estas previsões constitucionais e legais com a responsabilidade tributária instituída pelas leis estaduais da Bahia, do Ceará, do Mato Grosso, da Paraíba, do Rio de Janeiro e de São Paulo. Neste âmbito, será dado ênfase aos institutos da solidariedade tributária e da responsabilidade de terceiro, à luz da diferenciação das modalidades que possui o marketplace, sendo elas a comum e a fulfillment, constatando-se pela inaplicabilidade do instituto da solidariedade tributária à relação intermediada pelo marketplace e pela aplicabilidade da responsabilidade de terceiro, a depender da situação fática. Por fim, será visto como esta temática é abordada nas legislações internacionais e quais são as diretrizes traçadas pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) para tornar menos problemática a discussão referente a quem cabe o recolhimento do imposto oriundo da relação intermediada pelo marketplace, promovendo, assim, instruções para uniformização.

Palavras-chave: Marketplace; Vendedores; ICMS; Responsabilidade Tributária; Responsabilidade de Terceiro; Solidariedade Tributária.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	Artigo
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
Nº	Número
OECD	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJ	Tribunal de Justiça
LC	Lei Complementar

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 O MARKETPLACE	11
2.1 CONCEITO	11
2.2 MODALIDADES	16
3 O ICMS SOB O ENFOQUE DAS OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS	21
3.1 O CRITÉRIO MATERIAL	22
3.2 O CRITÉRIO PESSOAL	26
3.2.1 A solidariedade tributária e a responsabilidade de terceiro no Código Tributário Nacional	29
3.2.1.1 A solidariedade	30
3.2.1.2 A responsabilidade de terceiro	35
3.2.2 A responsabilidade tributária na Lei Complementar nº 87/96	41
3.3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO MARKETPLACE PELO ICMS DEVIDO PELOS VENDEDORES NAS LEGISLAÇÕES ESTADUAIS	44
3.3.1 Legislações específicas	45
4 A (IN) CONSTITUCIONALIDADE E (I)LEGALIDADE DA RESPONSABILIZAÇÃO DO MARKETPLACE PELO ICMS DEVIDO PELOS VENDEDORES	50
4.1 ANÁLISE DAS PREVISÕES LEGAIS A PARTIR DO INSTITUTO DA SOLIDARIEDADE	50
4.2 ANÁLISE DAS PREVISÕES LEGAIS A PARTIR DO INSTITUTO DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIRO PREVISTA NO ART. 5º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96	56
4.2.1 A responsabilidade decorrente da não emissão de nota fiscal pelo vendedor à luz das operações comum e fulfillment	58
4.2.2 A responsabilidade decorrente da não prestação de informações pelo marketplace à luz das operações comum e fulfillment	62

4.2.3 A responsabilidade decorrente da situação cadastral irregular do remetente à luz das operações comum e fulfillment	63
4.3 DESDOBRAMENTOS DA RESPONSABILIZAÇÃO	64
4.4 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO MARKETPLACE NO CENÁRIO INTERNACIONAL	67
5 CONCLUSÃO	73
REFERÊNCIAS	75

1 INTRODUÇÃO

As várias formas de atividade econômica proporcionadas pela economia digital desenvolveram-se com uma rapidez inimaginável nos últimos anos. A explosão da economia de compartilhamento, o surgimento de inúmeras plataformas intermediadoras de compras *online* e o conseqüente número de pessoas que aderem a estas inovações é crescente. Em razão disso, passa-se a questionar os padrões de tributação, o que, no Brasil, ainda não foi alcançado, visto que as leis estaduais, de modo esparso e dispare, tributam as relações advindas da economia digital.

Assim, o presente trabalho se debruça sobre a temática da responsabilidade tributária das plataformas de marketplace pelo pagamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) e a constitucionalidade e legalidade das leis estaduais que instituem esta responsabilidade.

O propósito é analisar o fato gerador do imposto, as hipóteses de responsabilidade tributária e a atividade efetivamente desempenhada pelo marketplace, a fim de verificar se os elementos de enquadram aos preceitos legais das leis estaduais dos Estados da Paraíba, Mato Grosso, São Paulo, Bahia, Rio de Janeiro e Ceará, as únicas no Brasil que até então instituem esta responsabilidade e, por isso, adota-se o método hipotético-dedutivo.

Para isso, será dado enfoque na materialidade do ICMS referente à circulação de mercadorias, posto que este é o fundamento sobre o qual as legislações embasam a sua hipótese de incidência, juntamente ao critério pessoal do ICMS, visto que são dois os institutos de responsabilidade previstos: a responsabilidade de terceiro e a responsabilidade solidária. Assim, serão analisados os artigos 124, incisos I e II e o art. 128 do Código Tributário Nacional e o art. 5º da Lei Complementar nº 87/96, os quais tratam justamente do critério pessoal do tributo e, supostamente, de onde as leis estaduais retiram sua validade.

Além disso, serão delineadas as diferentes modalidades do marketplace, visto que as leis, ao instituir a responsabilidade, tratam como se as plataformas adotassem uma modalidade padrão, sem que as diferenciem a depender do modelo de negócio que assumem. Por isso, ao serem examinadas as hipóteses de incidência das leis estaduais, será feita a diferenciação entre os marketplaces na modalidade comum e fulfillment, mostrando a relevância desta diferenciação.

Portanto, na estruturação do trabalho, serão vistos cinco capítulos, sendo o subsequente à introdução dedicado a conceituar o marketplace e a trazer diversas questões que perpassam sobre ele, como suas diferentes modalidades, seu crescimento em números e sua crescente relevância no Brasil.

Após isso, no terceiro capítulo, será feita uma profunda análise acerca do ICMS, com enfoque no aspecto material do ICMS-mercadoria, visto que é o objeto da atividade desempenhada pelo marketplace e que faz incidir o imposto, como também será feita uma minuciosa análise do aspecto pessoal do ICMS, com enfoque na solidariedade tributária e a responsabilidade de terceiro, abordando principalmente as divergências doutrinárias acerca destas matérias e ainda, se verá como estes institutos estão previstos nas leis estaduais que imputam a responsabilidade ao marketplace.

Por fim, no quarto capítulo, após fixadas todas as premissas quanto ao marketplace, a materialidade e aspecto pessoal do ICMS, e as previsões das leis estaduais que instituem responsabilidade de terceiro ou solidariedade ao marketplace, se entrará na efetiva análise acerca da constitucionalidade e legalidade das leis estaduais, primeiramente a partir da solidariedade, afastando-se o enquadramento da atividade do marketplace com a hipótese de incidência deste instituto e, posteriormente, sob a ótica da diferenciação da natureza do marketplace, com a análise da responsabilidade de terceiro prevista no art. 5º da Lei Kandir e as hipóteses das leis estaduais que encontram embasamento nesta previsão.

Além disso será visto como se dá a incidência do imposto nas relações intermediadas pelo marketplace no cenário internacional, com enfoque nas diretrizes traçadas pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), a qual visa promover uma uniformidade no modo como se dá o recolhimento do imposto entre os países.

Visto isso, do ponto de vista técnico, a elaboração do trabalho foi feita a partir de uma análise crítica da legislação, de material bibliográfico e documental de produção acadêmica. Ademais, foram usadas na fundamentação jurisprudências dos tribunais pátrios e dados oficiais, inclusive através de gráficos, a fim de se alcançar um melhor embasamento para a questão discutida.

Quanto a metodologia aplicada à abordagem da problemática, fora utilizado o método qualitativo, visto que a pesquisa se embasou em dados bibliográficos, acadêmicos, jurisprudenciais e em artigos de opinião, que não são codificados usando um sistema numérico.

2 O MARKETPLACE

2.1 CONCEITO

A sociedade contemporânea vive uma verdadeira revolução digital com o surgimento de complexas redes tecnológicas que quebraram os paradigmas de tempo e lugar. Pode-se dizer que a sociedade atual veste o manto da informação e da celeridade em decorrência da digitalização e de todos os adereços e usuários que a acompanham. Nasce assim a economia digital e um universo de atividades econômicas que a acompanham, tendo por objeto comum o comércio eletrônico.¹

Conceituando o comércio eletrônico, a doutrina considera que:

(...) o comércio eletrônico (...) significa os atos de circulação de bens, prestação ou intermediação de serviços em que as tratativas pré-contratuais e a celebração do contrato e fazem por transmissão e recebimento de dados por via eletrônica, normalmente no ambiente da internet.²

Na visão de Marcelo Barreto de Araújo “(...) comércio eletrônico foi muito bem-conceituado em um texto divulgado pelo Sebrae, que reproduziu (...) uma feliz definição: comércio eletrônico consiste em uma automação das transições comerciais, pela utilização das tecnologias de informática e telecomunicações”³.

Assim, o crescimento exponencial do universo digital, acompanhado de todas as suas benesses decorrentes da praticidade que promove, tem estimulado de modo acelerado o surgimento de plataformas de marketplace, as quais se inserem neste contexto do comércio eletrônico, promovendo o consumo digital.

Este modelo de negócio se baseia na venda de produtos, bens e serviços por vendedores independentes que se vinculam às plataformas, as utilizando como intermediadoras para o alcance dos compradores. Ou seja, consistem em relações de compra e venda, nas quais o

¹ JÚNIOR, Antônio Augusto Souza Dias. Tributação da Economia Digital – Propostas Doutrinárias, OCDE e o Panorama Brasileiro. BDT | Instituto Brasileiro de Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Internacional Atual e-ISSN 2595-7155**. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/wp-content/uploads/2019/12/antonio-augusto.pdf>. Acesso em: 21 maio 2021.

² Cf. COELHO, Fábio Ulhoa. *Novo Manual de Direito Comercial- Direito de Empresa*. 29. ed. rev.atual. e ampl. São Paulo: Ed. RT, 2017, p. 101 *apud* GMACH, Deomar Adriano. **Marketplace: contornos jurídicos e a responsabilidade civil nos acidentes de consumo**. Revista dos Tribunais, vol. 995, ano 107, p. 261-283. São Paulo: Ed. RT, setembro 2018.

³ ARAUJO, Marcelo Barreto de. *Comércio Eletrônico- Marco Civil de Internet- Direito Digital*. Rio de Janeiro: Confederação Nacional de Comércio de Bens, Serviços e Turismo, 2017, p. 115 *apud* GMACH, Deomar Adriano. **Marketplace: contornos jurídicos e a responsabilidade civil nos acidentes de consumo**. Revista dos Tribunais, vol. 995, ano 107, p. 261-283. São Paulo: Ed. RT, setembro 2018.

marketplace atua como intermediador, fornecendo uma estrutura de mercado e formando assim, uma relação triangular usualmente composta de três contratos centrais⁴: (a) entre o marketplace e o fornecedor da utilidade material/imaterial na plataforma; (b) entre o marketplace e o consumidor; (c) entre o consumidor e o fornecedor.

Nas palavras de Deomar Adriano Gmach:

Dentro do *E-commerce* surgiu, a partir de 2012, no Brasil, a figura do *marketplace*. Trata-se de uma modalidade de negociação online onde os grandes empresários, donos de grandes sites de vendas online, abrem espaço em seus sites para que empresários menores utilizem desse para oferecer seus produtos. O *marketplace* pode ser comparado a um grande *shopping center* na internet. Basta acessar um site de compras famoso para constatar que o mesmo não vende mais somente seus produtos. São diversas lojas, que usam da confiabilidade, estrutura e capilaridade daquele site para oferecer seus produtos, dando ao consumidor o conforto de encontrar uma gama gigantesca de produtos, dos mais diversos departamentos, dentro do mesmo lugar.⁵

De modo simplificado, esta constitui uma modalidade de comércio através da qual “as pessoas usam dispositivos (tablets, smartphones, laptops), plataformas eletrônicas (websites) e servidores à distância para comercializarem produtos e serviços 24 horas por dia, 7 dias da semana, sem barreiras geográficas.”⁶

Trata-se, portanto, de um comércio eletrônico voltado para bens materiais e isso o diferencia das demais atividades econômicas do universo digital que tem como elemento comum o consumo de bens e serviços exclusivamente na forma digital. Isso porque, no comércio eletrônico de bens materiais somente o método de pagamento ocorre de forma *online*, de modo que há um envio de mercadoria ou a prestação de um serviço realizados de modo tradicional, como ocorre na economia “física”, com o produto ou serviço entregue ou prestado fisicamente⁷.

⁴ ANDRADE, Leonardo. Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de hospedagem no Brasil. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (Orgs.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 742 *apud* CASERTA, Rodrigo; MUNIZ, Eduardo Barbosa. Responsabilidade tributária dos marketplaces à luz da jurisprudência dos tribunais superiores. In: DA MATA, Gustavo Brigagão Juselder Cordeiro (org.). **Temas de direito tributário em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto**. Arraes editores, 2020.

⁵ GMACH, Deomar Adriano. **Marketplace: contornos jurídicos e a responsabilidade civil nos acidentes de consumo**. Revista dos Tribunais, vol. 995, ano 107, p. 261-283. São Paulo: Ed. RT, setembro 2018.

⁶ PEDRO, Wagner Osti. **A responsabilidade civil das agências de turismo online nos contratos de hospedagem**. 2018. Dissertação (Pós-Graduação em Direito) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV), São Paulo. Orientadora: professora doutora Monica Steffen Guise Rosina. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/24758>. Acesso em: 21 maio 2021.

⁷ PIRES FILHO, Jorge José Roque. **Os Desafios da Tributação na Economia Digital**. 2017. Tese (Mestrado em Direito) - Faculdade de direito da Universidade de Coimbra -FDUC. Coimbra. Orientador: Dr. José Casalta Nabais. Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/84100/1/Jorge%20Roque%20-%20Os%20desafios%20da%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20na%20economia%20digital.pdf>. Acesso em: 21 maio 2021.

Na definição do Banco Central do Brasil (BACEN), os “marketplaces são empresas de comércio eletrônico que aproximam compradores e vendedores por meio de plataformas centralizadas para a venda de produtos ou serviços”⁸

Assim, os marketplaces surgem como uma ferramenta de benefício conjunto. Os compradores possuem uma vasta rede de possibilidades no meio digital, tendo acesso a diversos fornecedores, enquanto os vendedores possuem uma gama de potenciais clientes, sem que arquem com os investimentos maciços em propaganda ou espaços físicos.⁹ Desse modo “lucra o grande empresário cedendo espaço a vários *sellers* em seu site e potencializando ganhos; lucra o pequeno empresário, utilizando essa plataforma, economizando valores e ganhando visibilidade.”¹⁰

A relevância deste setor do mercado evidencia-se através dos dados levantados através de pesquisas que demonstram que em 2017 o *e-commerce* possuía um total de 55,2 milhões de consumidores, tendo sido crescente este número, perfazendo em 2018 o total de 58,5 milhões, em 2019, 61,8 milhões e, em 2020, 79,7 milhões, representando um crescimento de 23% em relação ao ano anterior. Do mesmo modo se deu o faturamento, saltando do total de 47,7 bilhões de reais em 2017 para 87,4 bilhões de reais em 2020¹¹.

Partindo-se para os parâmetros globais, tem-se que os 18 maiores marketplaces do mundo tiveram um crescimento de venda de 21,5% em 2016 em comparação a 2015, e de 51,7% entre 2014 e 2016, segundo os relatórios destas empresas. Segue abaixo a pesquisa realizada pela ChannelAdvisor Corp, em 2017:

⁸ CANEN, Doris. **Palestra proferida na live “Marketplaces: responsabilidade de ICMS e ISS, e os PLs da CBS e da CIDE-Digital”**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=WC0cp9RX5p8>. Acesso em: 21 maio 2021.

⁹ PARO, Giacomo. **A tributação do marketplace digital**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-tributacao-no-marketplace-digital-03062018>. Acesso em: 13 out. 2020.

¹⁰ GMACH, Deomar Adriano. **Marketplace: contornos jurídicos e a responsabilidade civil nos acidentes de consumo**. Revista dos Tribunais, vol. 995, ano 107, p. 261-283. São Paulo: Ed. RT, setembro 2018.

¹¹EBIT. **Webshoppers**. 43. ed. São Paulo: EBIT, 2020. Disponível em: <https://company.ebit.com.br/webshoppers>. Acesso em: 12 abr. 2021.

Quadro 9: Total GMV (Gross Merchandise Value) dos 18 maiores faturamentos de marketplace do mundo 2014-2016, em US\$ bilhões

Empresa	País	GMV 2016	GMV 2015	GMV 2014	Crescimento 2016 x 2015	Crescimento últimos 3 anos
Alibaba	China	547	450	365,9	22,00%	50,00%
Amazon	EUA	271,4 *	225,6 *	174,2 *	20,30%	55,80%
JD.com	China	96,7	65,6	38,2	47,40%	153,10%
eBay	EUA	83,8	81,7	79,6	2,50%	5,20%
Rakuten	Japão	26,4	23,6	20,3	12,00%	30,40%
Wai-Mart	EUA	19,0 *	14,7 *	13 *	29,30%	46,20%
MercadoLivre	Brasil	8,05	7,15	7,08	12,60%	13,70%
Flipkart	Índia	6,00 *	4,00 *	1,00 *	46,70%	494,60%
Sears	EUA	4,65 *	5,00 *	5,30 *	-7,00%	-12,30%
Snapdeal	Índia	4,40 *	3,00 *	0,74 *	46,70%	494,60%
B2W	Brasil	3,8	3,44	2,8	10,60%	35,80%
Coupang	Coreia do Sul	3,22*	2,64 *	2,20 *	22,00%	46,40%
Newegg	EUA	2,00*	1,00 *	0,50 *	1,10%	1,80%
Etsy	EUA	2,84	2,39	1,93	19,00%	47,30%
Wish.com	EUA	2,00 *	1,00 *	0,50 *	100,00%	300,00%
Lazada	Singapura	1,80 *	1,02 *	0,38 *	75,80%	368,80%
Farfetch	Inglaterra	0,80 *	0,50 *	0,30 *	60,00%	171,20%
Jumia	Nigéria	0,31	0,36	0,11	-13,80%	192,50%
Total		1,085	894,6	716,4	21,50%	51,70%

Fonte: Internet Retail Research 2017.

Vale ressaltar que alguns casos são estimativas realizadas pela pesquisa, estando estes sinalizados o número “1”.

Tarcísio Teixeira, em sua obra sobre comércio eletrônico e o Marco Civil da Internet, já havia apresentado um panorama que revelava a tendência desta expansão da internet e do comércio eletrônico:

A grande expansão da internet nos últimos anos foi crucial para o crescimento do comércio eletrônico no Brasil e no mundo. Conforme pesquisa do e-Bit, o crescimento do comércio varejista no Brasil subiu de R\$ 0,5 bilhão, em 2001, pra R\$ 35,8 bilhões, em 2014 (com a estimativa de 43 bilhões para 2015). Essas compras pela internet foram efetuadas por 60 milhões de brasileiros tidos como consumidores online. Isso significa dizer que parte dos internautas tem receio de comprar pela internet; além do mais, quanto maior o número de pessoas tendo acesso à internet e maior o nível de confiança no comércio eletrônico, maior será a tendência de *e-commerce* no Brasil alcançar números bem maiores.¹²

João Roberto Conceição Rosa explica este fenômeno de crescimento pelo formato de negócio adotado pelo marketplace, afirmando que a plataforma cria um ecossistema no qual o padrão do serviço aumenta na proporção do crescimento de vendedores que se vinculam a ela e que vendem seus produtos de forma variada¹³. Ele considera que:

¹² TEIXEIRA, Tarcísio. *Comércio eletrônico: Conforme o marco civil da internet e a regulamentação do E-commerce no Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 21 *apud* GMACH, Deomar Adriano. **Marketplace: contornos jurídicos e a responsabilidade civil nos acidentes de consumo**. Revista dos Tribunais, vol. 995, ano 107, p. 261-283. São Paulo: Ed. RT, setembro 2018.

¹³ ROSA, João Roberto Conceição. **Marketplace no Brasil: desafios, vantagens e tendências deste modelo de negócio para empresas varejistas**. 2019. Tese (Pós-Graduação Stricto Sensu em Administração de Empresas) - Faculdade FIA de Administração de Negócios, São Paulo. Orientador: Prof. Dr. Daniel Estima de Carvalho. Disponível em: https://fia.com.br/wp-content/uploads/2019/05/Jo%C3%A3o-Roberto-Concei%C3%A7%C3%A3o-Rosa_Vers%C3%A3o-Final_MPROF4.pdf. Acesso em: 21 maio 2021.

Uma maior oferta de produtos cria um ambiente de competição entre os *sellers* e, com isso, o preço de venda dos itens tende a cair, a ficar mais competitivo devido à concorrência. Este ambiente de concorrência e preços menores atrai mais clientes para a plataforma, que, consequentemente, fica mais relevante no seu mercado de atuação e atrai mais *sellers* interessados em vender seus produtos no marketplace.¹⁴

Esta relação de intermediação, todavia, possui diferentes engrenagens na medida em que os marketplaces podem assumir diferentes posições para além da simples intermediação, como oferecerem meios de pagamento, crédito, facilidades logísticas e estocagem de mercadorias.¹⁵ Ou seja, há uma pluralidade de arranjos e é preciso que seja feita uma análise casuística, a depender da natureza das obrigações assumidas, para compreender o alcance de cada um deles no universo jurídico.

Todavia, todas as inovações trazidas por este meio e a velocidade com a qual estas se inserem nos setores da economia, trouxeram para o direito a problemática de acompanhar o processo evolutivo da sociedade no universo digital, mantendo a eficácia das normas jurídicas, sem que se torne obsoleto. Em razão disso, as autoridades fiscais são atraídas a verificar as regularidades e irregularidades praticadas nas operações de venda, principalmente no que se refere ao recolhimento de tributos por parte dos vendedores e das empresas detentoras do marketplace.

Assim, reconhece-se que há uma árdua tarefa a ser assumida pelo Direito Fiscal/Tributário pois a tributação, fonte predominante de receita para os Estados Fiscais, incide sobre a riqueza dos cidadãos então, considerando que o Direito Tributário visa regular o regular o comportamento do contribuinte- inclusive para protege-lo dos abusos de poder-, a partir do momento em que surgem novos comportamentos por parte deste contribuinte, como ocorre com as transformações do universo digital, deve o direito tratar de assimila-los e disciplina-los.¹⁶

¹⁴ Strategy briefing: Understanding global marketplace trends. Euromonitor International, 2018 *apud* ROSA, João Roberto Conceição. **Marketplace no Brasil: desafios, vantagens e tendências deste modelo de negócio para empresas varejistas**. 2019. Tese (Pós-Graduação Stricto Sensu em Administração de Empresas) - Faculdade FIA de Administração de Negócios, São Paulo. Orientador: Prof. Dr. Daniel Estima de Carvalho. Disponível em: https://fia.com.br/wp-content/uploads/2019/05/Jo%C3%A3o-Roberto-Concei%C3%A7%C3%A3o-Rosa_Vers%C3%A3o-Final_MPROF4.pdf. Acesso em: 21 maio 2021.

¹⁵ BARROS, Mauricio. **ICMS e responsabilidade tributária dos marketplaces**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/icms-e-responsabilidade-tributaria-dos-marketplaces-14082020>. Acesso em: 13 out. 2020.

¹⁶ PIRES FILHO, Jorge José Roque. **Os Desafios da Tributação na Economia Digital**. 2017. Tese (Mestrado em Direito) - Faculdade de direito da Universidade de Coimbra -FDUC. Coimbra. Orientador: Dr. José Casalta Nabais. Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/84100/1/Jorge%20Roque%20-%20Os%20desafios%20da%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20na%20economia%20digital.pdf>. Acesso em: 21 maio 2021.

2.2 MODALIDADES

Como cediço, os marketplaces funcionam como uma “ponte” da relação de compra e venda estabelecida pelos vendedores vinculados a plataforma e os usuários desta, assumindo a função precípua de intermediar negócios em geral.

É possível se falar em quatro vertentes assumidas pelos marketplaces, a depender do objeto do negócio: (i) será vertical quando comercializarem um único tipo de produto; (ii) horizontal, quando venderem diversos produtos na mesma linha de comércio; (iii) global, quando comercializarem de tudo um pouco; e (iv) serviços.¹⁷

Também é possível classificar os marketplaces a partir da origem dos produtos que comercializam. Serão eles híbridos caso possuam operação própria de comércio, vendendo produtos próprios, ao mesmo tempo em que agregam produtos de terceiros na operação, ou serão considerados como puros, ao comercializarem apenas produtos de terceiros.¹⁸

Como exemplo tem-se as 10 maiores plataformas de marketplace do Brasil em 2020, dentre as quais há apenas uma híbrida: a Amazon, ao passo que oito delas são puras: Mercado Livre, Magazine Luiza (engloba diversas empresas), Via Varejo (engloba quatro empresas: Casas Bahia, Extra, Ponto Frio e Bartira), B2W (engloba quatro empresas: Submarino, Shoptime, Americanas e Sou Barato) Global Fashion Group (GFG) (engloba quatro empresas: Dafiti, Lamoda, Zalora e The Iconic), Centauro, OLX e Elo7.¹⁹

Fala-se ainda em um modelo chamado de híbrido + lojas físicas e refere-se a empresas varejistas que possuem suas operações de e-commerce e lojas físicas, também realizando vendas através de marketplace. Como exemplo disso há a Magazine Luiza e a Via Varejo.²⁰

É a partir da aceção da comercialização de produtos de terceiros, através da plataforma do marketplace, a qual cresce cada vez mais, que as legislações estaduais surgiram e ganharam

¹⁷CANEN, Doris. **Palestra proferida na live “Marketplaces: responsabilidade de ICMS e ISS, e os PLs da CBS e da CIDE-Digital”**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=WC0cp9RX5p8>. Acesso em: 13 mar. 2021.

¹⁸ PAULINO, Maria Ângela Lopes. **I Congresso de Direito Tributário da ESA/MA**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=eOtabz3jHuY>. Acesso em: 13 mar. 2021.

¹⁹ LIMA, Vitor. **Quais são os 10 Maiores Marketplaces Do Brasil Em 2021: Lista Definitiva**. Disponível em: <https://magis5.com.br/ranking-maiores-marketplaces-do-brasil/>. Acesso em: 19 maio 2021.

²⁰ ROSA, João Roberto Conceição. **Marketplace no Brasil: desafios, vantagens e tendências deste modelo de negócio para empresas varejistas**. 2019. Tese (Pós-Graduação Stricto Sensu em Administração de Empresas) - Faculdade FIA de Administração de Negócios, São Paulo. Orientador: Prof. Dr. Daniel Estima de Carvalho. Disponível em: https://fia.com.br/wp-content/uploads/2019/05/Jo%C3%A3o-Roberto-Concei%C3%A7%C3%A3o-Rosa_Vers%C3%A3o-Final_MPROF4.pdf. Acesso em: 21 maio 2021.

relevância, afinal, os marketplaces são este modelo de negócio. Neste caso, o marketplace fornece um canal de vendas, e os vendedores se beneficiam da ampla divulgação realizada pela plataforma e da possível confiança que os compradores depositam nela para comprarem os produtos. Ou seja, é uma via de mão dupla.

Para além disso, em alguns modelos de negócio há situações em que os marketplaces, na posição de subcredenciadores, subadquirente ou facilitador de pagamentos, atuam como liquidantes do pagamento, recebendo o valor integral pago pelo consumidor e repassando aos vendedores dos produtos (*sellers*), depois de extraírem a suas quotas.²¹ Havendo também a hipótese do marketplace oferecer o serviço de entrega dos produtos.

A esta possibilidade de negócio dá-se o nome de operação fulfillment, na qual, basicamente, toda a responsabilidade logística fica a cargo do marketplace²². Nesta hipótese a empresa ou pessoa física envia seu produto para o centro de distribuição da plataforma, ficando encarregada de apenas acompanhar as vendas, enquanto ao marketplace fica o encargo de receber o pedido, armazenar, anunciar, vender, separar e entregar²³.

Ocorre que existem outras posições possivelmente assumidas pelo marketplace, como no caso em que este não interage com os arranjos de pagamento, não recebendo primeiramente o valor pago pelo consumidor. Esta é a hipótese de os parceiros comerciais (vendedores) venderem produtos ou prestarem serviços e eles próprios recebem a transação de pagamento, ainda que utilizem o marketplace para prover o produto ou serviço e, assim, não figuraria o marketplace como subcredenciador.²⁴

Neste caso ocorre a operação comum, na qual ao marketplace apenas cabe anunciar e intermediar a venda, sem que exerça as demais etapas do processo, como a estocagem dos produtos, separação, transporte etc.

Se reproduz abaixo uma tabela que torna melhor a compreensão destas modalidades:

²¹ SIQUEIRA, Antonio Henrique Alabani; TABACH, Danielle. **Marco regulatório dos marketplaces**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/regulacao-e-novas-tecnologias/marco-regulatorio-dos-marketplaces-15092018>. Acesso em: 13 out. 2020.

²² PAULINO, Maria Ângela Lopes. **Palestra proferida no I Congresso e Direito Tributário da ESA/MA**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=eOtabz3jHuY>. Acesso em: 13 mar. 2021.

²³ PIÇARRO, Cléber. **Como funciona uma operação de fulfillment de marketplace? Quais as suas vantagens?**. Disponível em: <https://nerus.com.br/blog/e-commerce/como-funciona-uma-operacao-de-fulfillment-de-marketplace-quais-as-suas-vantagens/>. Acesso em: 02 mar. 2021.

²⁴ SIQUEIRA, Antonio Henrique Alabani; TABACH, Danielle. *Op. cit.*

	Venda Marketplace Comum	Venda via Fulfillment	Venda via Fulfillment
(a) Processos ^a	(b) Responsabilidade Seller	(c) Responsabilidade Seller	(d) Responsabilidade Fulfillment
1) Selecionar produtos	sim	sim	
2) Comprar	sim	sim	
3) Precificar	sim	sim	
4) Conferir (receber)	sim		sim
5) Armazenar	sim		sim
6) Vigiar (segurança)	sim		sim
7) Anunciar e Vender	marketplace		sim
8) Separar	sim		sim
9) Faturar	sim		sim
10) Entregar	Sim (pode ser do marketplace)		sim
11) Atender	sim	sim	
12) Trocar / devolver	sim	sim (compartilhada)	sim (compartilhada) ¹

25

Como se percebe, em todas as hipóteses o marketplace assume a posição de intermediador, todavia, existe um diferente nível de participação deste nestas operações, o que torna, em certa medida, possível responsabilizá-los pelo inadimplemento tributário.

No caso em que o marketplace recebe o pagamento integral, é plausível incumbir a ele o dever de avaliar possível irregularidade quanto ao não recolhimento do ICMS pelo vendedor, afinal, atua como um elo na cadeia econômica; ou do mesmo modo, também se revelaria lógico responsabilizá-lo se possuir um centro de distribuição das mercadorias e recebê-las sem notas fiscais para redistribuir aos consumidores²⁶.

A título de exemplificação temos as operações que ocorrem dentro da plataforma Mercado Livre- inclusive a fulfillment-, as quais possuem diferentes engrenagens e revelam que existe sim uma possível diferença no nível responsabilização da intermediadora, na proporção da atuação desta em toda a cadeia da venda.

²⁵ PIÇARRO, Cléber. **Como funciona uma operação de fulfillment de marketplace? Quais as suas vantagens?** Disponível em: <https://nerus.com.br/blog/e-commerce/como-funciona-uma-operacao-de-fulfillment-de-marketplace-quais-as-suas-vantagens/>. Acesso em: 02 mar. 2021.

²⁶ QUEIROZ, Jules; BEZERRA, Lucas. **Responsabilidade jurídica dos intermediadores digitais.** Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/responsabilidade-juridica-dos-intermediadores-digitais-07092020>. Acesso em: 13 out. 2020.



27

Todavia, nas hipóteses em que o marketplace atua meramente como uma vitrine virtual, intermediando o contato entre vendedor e comprador, sem possuir qualquer interferência no pagamento, na estocagem da mercadoria ou na operação em geral, reputaria ilógico ser imputado a este a incumbência de averiguar a regularidade fiscal da relação estabelecida entre vendedor e comprador.

De todo modo, é possível listar pontos positivos e negativos das plataformas. Como benefício ao vendedor e a plataforma, tem-se a maior visibilidade do produto promovida pela plataforma, a facilitação do procedimento com o serviço de entrega, de pagamento e de estocagem realizados pelo marketplace. Há ainda o denominado crédito *seller*, através do qual a plataforma oferece empréstimos para os *sellers* para que estes reinvestam em seus negócios e possuam mais estoque para a venda²⁸.

Em contrapartida, é possível extrair um benefício para a plataforma em todos estes pontos; seja com a maior visibilidade dos produtos dos *sellers* que, por consequência, gerará mais

²⁷Tendências de Fullfilment para marketplaces no Brasil. **Anymarket**. Disponível em: <https://marketplace.anymarket.com.br/e-commerce/tendencias-de-fulfillment-para-marketplaces-no-brasil/>. Acesso em: 02 mar. 2021.

²⁸ Release de Resultados 3T 2017 B2W Digital *apud* ROSA, João Roberto Conceição. **Marketplace no Brasil: desafios, vantagens e tendências deste modelo de negócio para empresas varejistas**. 2019, p.24. Tese (Pós-Graduação Stricto Sensu em Administração de Empresas) - Faculdade FIA de Administração de Negócios, São Paulo. Orientador: Prof. Dr. Daniel Estima de Carvalho. Disponível em: https://fia.com.br/wp-content/uploads/2019/05/Jo%C3%A3o-Roberto-Concei%C3%A7%C3%A3o-Rosa_Vers%C3%A3o-Final_MPROF4.pdf. Acesso em: 22 maio 2021.

lucro para ela; seja com a ausência de custos com o estoque, do capital empregado no inventário de produtos, para os casos em que o marketplace não assume a modalidade do fulfillment etc.²⁹

Por outro lado, existem também os riscos da operação, como a perda do controle sobre os preços dos produtos, já que cabe aos *sellers* definir, ou com o atraso da entrega dos itens, o que reduz o padrão do serviço (marketplace comum). Além disso, é possível se falar também na possibilidade de concorrência de preço dos produtos negociados pelo vendedor e pela plataforma, no caso em que o marketplace é híbrido (comercialização de produtos próprios e de terceiros, como já visto).³⁰

²⁹ Release de Resultados 3T 2017 B2W Digital *apud* ROSA, João Roberto Conceição. **Marketplace no Brasil: desafios, vantagens e tendências deste modelo de negócio para empresas varejistas**. 2019, p.24. Tese (Pós-Graduação Stricto Sensu em Administração de Empresas) - Faculdade FIA de Administração de Negócios, São Paulo. Orientador: Prof. Dr. Daniel Estima de Carvalho. Disponível em: https://fia.com.br/wp-content/uploads/2019/05/Jo%C3%A3o-Roberto-Concei%C3%A7%C3%A3o-Rosa_Vers%C3%A3o-Final_MPROF4.pdf. Acesso em: 22 maio 2021.

³⁰*Ibidem, loc. cit.*

3 O ICMS SOB O ENFOQUE DAS OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

No Brasil, a principal fonte de arrecadação do Estado é a tributação sobre o consumo, a qual possui como fato gerador a produção e a circulação de bens e serviços, mas como objetivo onerar o consumidor final da cadeia produtiva. Por conta disso, trata-se de tributos indiretos, que serão repassados no preço do produto ou serviço e é a cadeia produtiva que realiza o fato gerador, é nela que nasce a obrigação, e nela que há o pagamento do tributo, no entanto, esse tributo é embutido no preço. Conforme aduz Sacha Calmon,

Os impostos indiretos são feitos pelo legislador para repercutir nos contribuintes de fato, os verdadeiros possuidores da capacidade econômica (consumidores de bens, mercadorias e serviços). É o ato de consumir o visado. É a renda gasta no consumo que move o legislador. Os agentes econômicos que atuam no circuito da produção-circulação-consumo apenas adiantam e repassam o ônus financeiro do tributo para a frente.³¹

São tributos que recaem sobre o consumo: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Destes, o ICMS revela-se como o imposto de extrema relevância para os Estados-membros e o Distrito Federal, visto que é responsável por grande parte da receita tributária desses entes. Isso porque, o ICMS, ainda que constitua tributo estadual, assume feição nacional em razão da uniformidade imposta ao seu regramento, em múltiplos aspectos, nos termos da Constituição Federal.³²

Justamente pela importância que possui no âmbito do consumo e pelo papel de ascendente destaque que assume nas relações de vendas digitais, este capítulo, ao se debruçar sobre os aspectos do ICMS, manterá o enfoque na sua incidência sobre as operações de circulação de mercadorias, as quais constituem um dos seus aspectos materiais, ao lado da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e da prestação de serviços de comunicação.

³¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro / Sacha Calmon Navarro Coelho**. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 523.

³² COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário / Regina Helena Costa**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 278.

3.1 O CRITÉRIO MATERIAL

A Constituição Federal estabeleceu o marco de competência do ICMS, definindo, através do art. 155, II que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.³³

O texto maior ainda vai além e, buscando uma uniformização na legislação dos Estados determina, através do seu art. 155, §2º, XII, que cabe à lei complementar: (i) definir seus contribuintes; (ii) dispor sobre substituição tributária; (iii) disciplinar o regime de compensação do imposto; (iv) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; (v) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos já mencionados no inciso X, “a”; (vi) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; (vii) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; (viii) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (ix) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.³⁴

Por isso, atualmente, a Lei Complementar que estabelece estas normas é a denominada Lei Kandir (LC nº 87/96), a qual sofrera alterações de leis complementares posteriores.

Assim, incide o ICMS quando houver a circulação de mercadorias, a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou a prestação do serviço de comunicação, de modo geral, conforme as previsões legais contidas na LC nº 87/96:

³³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 19 maio 2021).

³⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 19 maio 2021.

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Quanto a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, é preciso que este seja decorrente da celebração de um negócio jurídico, consubstanciado num contrato de prestação de serviços de transporte, e, de suma importância, é preciso que seja o serviço prestado com habitualidade e intuito comercial.

Em se tratando da prestação do serviço de comunicação, este, do mesmo modo que o serviço de transporte, somente será alvo da incidência do ICMS caso seja o serviço prestado com habitualidade e intuito comercial, existindo um contrato que regule a obrigação assumida.

Importante reprimir que, sem desconsiderar a relevância destas materialidades do ICMS, a abordagem que se segue concentra-se unicamente na hipótese de incidência do imposto nas operações mercantis, a fim de que seja mantido o objetivo a que o estudo se propõe.

Assim, adentrando, em específico, na circulação de mercadorias (art. 2º, I da LC nº 87/96)³⁵, posto que é o objeto da relação de compra e venda através dos marketplaces, depreende Hugo de Brito Machado que as operações relativas à circulação de mercadorias são aquelas operações que impulsionam a mercadoria “na marcha normalmente por esta desenvolvida desde a fonte de produção até o consumidor.”³⁶

Daí se extrai que há três elementos a que se refere a norma: operação, circulação e mercadorias.

A operação constitui o ato regulado pela norma, é “a prática de ato jurídico com a transmissão de um direito (posse ou propriedade)”³⁷. Neste sentido, afirma Geraldo Ataliba³⁸ que “o

³⁵ Art. 2º O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares. (BRASIL. **Lei complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Lei Kandir. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 14 out. 2020).

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos fundamentais do ICMS. São Paulo: Dialética, 1997, p. 25 *apud* MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019, p. 425.

³⁷ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Teoria e Prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 11-12 *apud* CAMPOS, Cinthia Zuila Alves. **A incidência do ICMS nas operações interestaduais efetuadas no e-commerce: uma análise ponderativa sob o enfoque da Constituição Federal**. 2013. Monografia-

imposto é sobre operações; estas é que são "realizadas" (art. 23, 11 e 5º) pelos "produtores, industriais e comerciantes". A circulação é consequência da operação".

Aroldo Gomes de Mattos complementa o entendimento afirmando:

Operações é um vocabulário plurissignificativo que foi empregado com nítido sentido de realização de atos ou fatos jurídicos (compra, venda, escambo, dação em pagamento, importação, exportação, etc.) efetuados por comerciantes, industriais, produtores, prestadores de serviços e até mesmo por pessoas físicas na qualidade de importadoras, tudo relativo à circulação de mercadorias ou bens³⁹

Se depreende assim que a lei pretendeu tributar movimentos de mercadorias ou bens que promovem a mudança de titularidade, então compõem as operações o núcleo da hipótese de incidência do ICMS-mercadoria já que este incide justamente sobre as operações e não onerando suas etapas em decorrência do princípio da não-cumulatividade.⁴⁰

Quanto a "circulação" da mercadoria, esta revela sua importância a partir da aceção do seu sentido para o direito, qual seja: mudar de titular. Então, se há uma relação jurídica negocial e uma mercadoria como objeto dela, sendo um dos polos o que detém a mercadoria e o outro o que recebe a transferência, haverá circulação capaz de ensejar a incidência de ICMS.⁴¹

É justamente por essa necessidade de mudança da propriedade da mercadoria que não ocorrerá a incidência do ICMS pelo simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte (súmula 166 do STJ⁴²), ainda que exista uma mercadoria e a circulação desta.

Universidade Federal do Maranhão- UFM. São Luís. Orientador: Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa. Disponível em: <https://monografias.ufma.br/jspui/bitstream/123456789/189/1/MONOGRAFIA%20-%20CINTHIA%20ZUILA%20ALVES%20CAMPOS.pdf>. Acesso em: 20 maio 2021.

³⁸ ATALIBA, Geraldo (1994). ICMS-Competência impositiva na Constituição de 1988. **Revista De Direito Administrativo**, 195, 24-36. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v195.1994.45978>. Acesso em: 19 maio 2021.

³⁹ MATTOS, ICMS: comentários à legislação nacional, 2006, p. 20 *apud* CAMPOS, Cinthia Zuila Alves. **A incidência do ICMS nas operações interestaduais efetuadas no e-commerce: uma análise ponderativa sob o enfoque da Constituição Federal**. 2013. Monografia- Universidade Federal do Maranhão- UFM. São Luís. Orientador: Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa. Disponível em: <https://monografias.ufma.br/jspui/bitstream/123456789/189/1/MONOGRAFIA%20-%20CINTHIA%20ZUILA%20ALVES%20CAMPOS.pdf>. Acesso em: 20 maio 2021.

⁴⁰ CAMPOS, Cinthia Zuila Alves. **A incidência do ICMS nas operações interestaduais efetuadas no e-commerce: uma análise ponderativa sob o enfoque da Constituição Federal**. 2013. Monografia- Universidade Federal do Maranhão- UFM. São Luís. Orientador: Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa. Disponível em: <https://monografias.ufma.br/jspui/bitstream/123456789/189/1/MONOGRAFIA%20-%20CINTHIA%20ZUILA%20ALVES%20CAMPOS.pdf>. Acesso em: 20 maio 2021.

⁴¹ ATALIBA, Geraldo. *Op. cit, loc. cit.*

⁴² Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Defende Hugo de Brito Machado que “a circulação que enseja a incidência do ICMS não é meramente física, mas a movimentação econômica”⁴³. Diferentemente, Geraldo Ataliba afirma que não há correspondência- como pensam alguns-, entre circulação econômica e jurídica. Para ele, a circulação tem que ser jurídica, “aquela na qual ocorre a efetiva transmissão dos direitos de disposição sobre a mercadoria que, antes, eram do transmitente”⁴⁴

Por fim, quanto ao conceito de “mercadoria”, J.X. Carvalho de Mendonça, a classifica afirmando que a mercadoria está para a coisa, como a espécie está para o gênero. Assim, todas as mercadorias são necessariamente coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que as diferencia de fato é a destinação⁴⁵ e assim se infere que os bens alienados casualmente não constituem mercadorias, mas somente aqueles que são objeto da atividade mercantil, que saem das mãos do produtor ou comerciante até chegarem às mãos do consumidor, momento no qual saem da circulação comercial e voltam a ser meros bens.

Neste sentido é a aceção de Hugo Machado Brito para quem a mercadoria seria coisa móvel destinada ao comércio, estando fora do âmbito de incidência do ICMS a operação com bens que não se enquadram no conceito de mercadoria.⁴⁶ E neste sentido também é o entendimento de Andrei Pitten Velloso:

As mercadorias não se singularizam por propriedades peculiares, próprias da coisa. Não existem bens que sejam ontologicamente (por sua natureza) mercadorias. O que há são bens tratados como mercadorias, que recebem a destinação de mercadorias (...). A destinação comercial que qualifica o bem.⁴⁷

Nestes termos, possui o ICMS-mercadoria, como aspecto material, a circulação jurídica de mercadorias, ou seja, a mudança de propriedade, sendo estas objeto de mercancia e da atividade econômica desenvolvida com habitualidade e intuito comercial por parte daquele que a vende. Exemplifica Leandro Paulsen que “operações são negócios jurídicos; circulação

⁴³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019, p. 426.

⁴⁴ ATALIBA, Geraldo (1994). ICMS-Competência impositiva na Constituição de 1988. **Revista De Direito Administrativo**, 195, 24-36. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v195.1994.45978>. Acesso em: 20 maio 2021.

⁴⁵ MENDONÇA, J.X. Carvalho de. Tratado de direito comercial brasileiro. Editora Freitas Batos *apud* ATALIBA, Geraldo (1994). ICMS-Competência impositiva na Constituição de 1988. **Revista De Direito Administrativo**, 195, 24-36. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v195.1994.45978>. Acesso em: 20 maio 2021.

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos fundamentais do ICMS. São Paulo: Dialética, 1997, p. 25 *apud* MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019, p. 425.

⁴⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. Constituição Tributária Interpretada, 2012, p. 431 *apud* CAMPOS, Cinthia Zuila Alves. **A incidência do ICMS nas operações interestaduais efetuadas no e-commerce: uma análise ponderativa sob o enfoque da Constituição Federal**. 2013. Monografia- Universidade Federal do Maranhão-UFM. São Luís. Orientador: Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa. Disponível em: <https://monografias.ufma.br/jspui/bitstream/123456789/189/1/MONOGRRAFIA%20-%20CINTHIA%20ZUILA%20ALVES%20CAMPOS.pdf>. Acesso em: 20 maio 2021.

é transferência de titularidade⁴⁸, e não apenas movimentação física; mercadorias são bens objeto de comércio.”⁴⁹

E ainda, se concretizará o fato gerador no momento “da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte”, no termo do art. 12 da Lei Complementar nº 87/96, a qual estabelece as diretrizes do ICMS. Assim, afirma Regina Helena Costa que:

O ICMS, em regra, é devido na origem, isto é, no Estado em que a operação mercantil se dá – onde está localizado o estabelecimento industrial, comercial ou produtor, de onde a mercadoria sai, por força de uma operação mercantil realizada, sendo irrelevante se o destinatário está situado no mesmo ou em outro Estado.⁵⁰

Ocorre que, admite a Constituição Federal, no art. 155, §2º, IX, *a*⁵¹, que incidirá ICMS na entrada de mercadorias ou bens importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto e independente da finalidade a ser dada a esse bem, assim como sobre o serviço prestado no exterior. Neste caso, inverte-se o critério espacial, sendo devido o ICMS ao Estado-membro ou Distrito Federal onde estiver localizado o destinatário final da mercadoria.

3.2 O CRITÉRIO PESSOAL

É sujeito passivo da obrigação tributária aquele que responde pelo débito, seja na condição de contribuinte ou responsável, sendo contribuinte aquele que protagoniza a situação fática descrita na hipótese de incidência⁵² e que realiza a operação de circulação de mercadorias de modo habitual e com intuito comercial.

Em relação as figuras do contribuinte e do responsável, o Código Tributário Nacional define os seus conceitos:

⁴⁸ GERALDO ATALIBA, (Núcleo de definição constitucional do ICM. RDT, 25/111) *apud* PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen**. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

⁴⁹ PAULSEN, Leandro **Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen**. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 600

⁵⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário / Regina Helena Costa**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 282.

⁵¹ a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 20 maio 2021)

⁵² COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, 2018, p. 158.

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

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.

No que tange ao contribuinte do ICMS, define o art. 4º da Lei Kandir que:

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

Portanto, no âmbito das mercadorias e do território nacional, será contribuinte a pessoa física ou jurídica que com habitualidade e intuito comercial realiza operações de circulação de mercadorias; ou aquelas que sem habitualidade e intuito comercial promoverem a importação de mercadorias ou bens do exterior.

Por sua vez, os responsáveis são aqueles obrigados ao pagamento do tributo mesmo que não possuam uma relação pessoal e direta com a ocorrência do fato gerador. Em verdade é a lei atribuindo como contribuinte um terceiro que possui algum nível de relação, em específico, com a operação de circulação de mercadorias.

O autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional (CTN), Rubens Gomes de Sousa, dividiu a sujeição passiva em duas modalidades: transferência e substituição, subdividindo a transferência em três modalidades: solidariedade, sucessão e responsabilidade.⁵³ Hugo de Brito Machado sintetiza esta compreensão afirmando:

Diz-se por transferência a responsabilidade quando o terceiro, que não é o contribuinte, é trazido ao polo passivo da relação tributária por conta de um fato ocorrido depois do nascimento dessa relação. O fato gerador da obrigação tributária ocorre, surge a obrigação, e o responsável ainda não está em seu polo passivo. Depois, em razão de ocorrência de outro fato (gerador da responsabilidade), o terceiro é trazido ao polo passivo da relação. É o que se dá, por exemplo, nos casos

⁵³ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária; IBET, 1975 *apud* FIGUEIREDO, Rafael Barbosa de Carvalho. **Substituição Tributária para Frente e Antecipação do Pagamento de Tributos – Limites Constitucionais**. Tese (Pós-graduação em Direito) - Faculdade de direito, Universidade Federal da Bahia- UFBA, Salvador. Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta, p. 24. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/28163>. Acesso em: 01 abr. 2021.

de responsabilidade por sucessão. Já a responsabilidade por substituição se dá quando a obrigação tributária nasce, originalmente, já com o responsável tributário em seu polo passivo, mantendo-se também nele, ou não, o contribuinte.⁵⁴

No âmbito do ICMS e com relação ao instituto da substituição tributária, prevê o art. 6º da Lei Complementar 87/96:

Art. 6º A Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de **substituto tributário**.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Ocorre que esta hipótese de responsabilidade decorre de opção do legislador por concentrar sujeitos, de modo que o dever de pagar o tributo já nasce, por determinação legal, na pessoa do sujeito passivo indireto que irá se responsabilizar pela retenção e recolhimento dos tributos devidos pela pluralidade de contribuintes que com ele se relacionam.⁵⁵

Difere, neste aspecto, a responsabilidade por transferência que, por sua vez, é atribuída em momento posterior à ocorrência do fato gerador, decorrente de fato superveniente, apesar da obrigação surgir nas mãos do próprio contribuinte⁵⁶.

No que tange ao marketplace, o convênio 106, de 29.9.2017 editado pela CONFAZ, previu em suas cláusulas quarta e quinta que pode o marketplace figurar como contribuinte ou como responsável nas seguintes hipóteses:

Cláusula quarta A pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação e deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final, sendo facultada, a critério de cada unidade federada:

(...)

⁵⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019, p. 221.

⁵⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen**. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 336.

⁵⁶ ANDRADE, Leonardo. Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de hospedagem no Brasil. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (Orgs.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 742 *apud* CASERTA, Rodrigo; MUNIZ, Eduardo Barbosa. **Responsabilidade tributária dos marketplaces à luz da jurisprudência dos tribunais superiores**. In: DA MATA, Gustavo Brigagão Juselder Cordeiro (org.). Temas de direito tributário em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto. Arraes editores, 2020.

Cláusula quinta Nas operações de que trata este convênio, as unidades federadas poderão atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto:

I - àquele que realizar a oferta, venda ou entrega do bem ou mercadoria digital ao consumidor, por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador;

(...)

III - ao adquirente do bem ou mercadoria digital, na hipótese de o contribuinte ou os responsáveis descritos nos incisos anteriores não serem inscritos na unidade federada de que trata a cláusula quarta;⁵⁷

Sem mais delongas acerca do Convênio, sobre ele cabe a singela observação: invadiu a competência de lei complementar para definir o contribuinte do ICMS e o local das operações (art. 155, §2º, XII).

Assim, partindo-se do pressuposto de que os marketplaces não figuram como contribuintes efetivos do ICMS, afinal, prestam serviços e não promovem a circulação jurídica de mercadorias com habitualidade e intuito comercial (fato gerador do ICMS-mercadoria), resta evidente que o instituto da substituição tributária não os abarca e não oferece embasamento legal para as leis estaduais que atribuem a responsabilidade ao marketplace pelo recolhimento do ICMS. Além disso, em nenhuma das hipóteses taxadas nas leis estaduais que os colocam como responsáveis e/ou solidários passivos no recolhimento do ICMS, há esta previsão, com se verá mais adiante.

3.2.1 A solidariedade tributária e a responsabilidade de terceiro no Código Tributário Nacional

Conforme citado anteriormente, Rubens Gomes de Sousa, autor anteprojeto do Código Tributário Nacional, tratou de definir as diferentes modalidades de responsabilidade prevista no art. 121, II do CTN, todavia, a expressão “responsabilidade” é usada de modo distinto pelo CTN e pelo autor, de modo que, enquanto o CTN considera o instituto como sendo qualquer situação em que a lei prevê a tributação de terceiro que não realiza o fato gerador, o

⁵⁷ BRASIL. **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017**. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 01 abr. 2021.

doutrinador considera o instituto da responsabilidade como uma das espécies possíveis de cobrança do tributo a terceira pessoa, junto aos institutos de solidariedade e da sucessão.⁵⁸

Assim, o responsável, citado pelo CTN, é atingido por duas figuras jurídicas distintas: a substituição tributária e a responsabilidade tributária- partindo-se do viés adotado pelo código- e fica a cargo da doutrina estrangeira e nacional tratar de definir este último instituto com vistas ao sentido *lato* que a lei atribuiu a ele, considerando-o como aquele terceiro que é encarregado de arcar com os tributos, mesmo que não tenha praticado o fato gerador.⁵⁹

Adentrando, em específico, nos institutos da solidariedade tributária e da responsabilidade de terceiro, o que os diferencia é que, enquanto na solidariedade dois ou mais sujeitos são considerados contribuintes, devendo recolher tributos próprios, na responsabilidade de terceiros um sujeito relacionado ao fato gerador realiza o adimplemento do tributo no lugar do contribuinte original, a depender da relação firmada entre este terceiro, o contribuinte e o fato gerador do tributo⁶⁰.

Neste sentido, mostram-se relevantes as seguintes possibilidades de composição do polo passivo da obrigação tributária: (i) atribuição de responsabilidade solidária por interesse comum no fato gerador do tributo (art. 124, I, CTN); (ii) atribuição de responsabilidade solidária a terceiro vinculado ao fato gerador por previsão de lei estadual (art. 124, II, CTN); e (iii) atribuição de responsabilidade ao terceiro e responsável tributário por previsão de lei estadual (art. 128 do CTN e art. 5º da LC nº 87/1996).⁶¹

3.2.1.1 A solidariedade

Em primeiro plano faz-se necessária realizar a seguinte ponderação: existe responsabilidade por solidariedade? No sentido estrito, o responsável é aquele que recebe o encargo de arcar com o ônus tributário, substituindo a figura do contribuinte, como já visto. Nestes termos,

⁵⁸ FIGUEIREDO, Rafael Barbosa de Carvalho. **Substituição Tributária para Frente e Antecipação do Pagamento de Tributos – Limites Constitucionais**. Tese (Pós-graduação em Direito) - Faculdade de direito, Universidade Federal da Bahia- UFBA, Salvador. Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta, p. 23. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/28163>. Acesso em: 01 abr. 2021.

⁵⁹ *Ibidem, loc. cit.*

⁶⁰ BARROS, Mauricio. **ICMS e responsabilidade tributária dos marketplaces**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/icms-e-responsabilidade-tributaria-dos-marketplaces-14082020>. Acesso em: 14 out. 2020.

⁶¹ *Ibidem, loc. cit.*

considera Leandro Werneck⁶² que há responsabilidade tributária com os métodos de atribuição clássicos: de terceiros, por infrações, por substituição e por sucessão, mas a solidariedade seria uma característica deste vínculo subjetivo, e não um tipo.

No mesmo sentido é o entendimento de Regina Helena Costa, para quem a solidariedade não constitui modalidade de sujeição passiva indireta já que os devedores solidários não são terceiros, porquanto realizam a situação fática descrita na hipótese de incidência⁶³. E ainda, nas palavras de Misabel Derzi e Aliomar Baleeiro, “solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas maneira de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo”, ressaltando também o fato de o Código Tributário Nacional disciplinar a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade.⁶⁴

Preveem os incisos I e II do art. 124 do CTN⁶⁵ que serão solidariamente obrigadas “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal” e “as pessoas expressamente designadas por lei”, respectivamente.

Na primeira hipótese o que se põe a analisar é o que o legislador pretendeu com o uso do termo “interesse comum”, afinal, trata-se de uma linguagem vaga que não traduz com clareza o que se quer significar. O termo, em verdade, não revela que exista um interesse convergente entre indivíduos e que os coloquem, necessariamente, como coobrigados em uma obrigação tributária, podendo este interesse se manifestar mesmo quando estes indivíduos assumam posições antagônicas numa obrigação sem que exista uma relação de solidariedade entre eles.⁶⁶

Tomemos como exemplo o comprador e vendedor que têm interesse comum na transmissão da propriedade de imóvel, mas nem por isso podem ser devedores solidários.⁶⁷ E o mesmo raciocínio aplica-se em relação à obrigação tributária do ICMS:

⁶² WERNECK, Leandro Aragão. Palestra realizada na webinar “A responsabilidade tributária do marketplace”. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=oGHY5DAxDKY>. Acesso em: 16 mar. 2021

⁶³ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário / Regina Helena Costa**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 161.

⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro / Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi**. – 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1595.

⁶⁵ 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. (BRASI. **Lei complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Lei Kandir. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 16 mar. 2020)

⁶⁶ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 160.

⁶⁷ *Ibidem, loc. cit.*

Numa operação mercantil, sujeita à incidência do ICMS, comprador e devedor possuem juridicamente interesses contrapostos na execução do contrato, porém interesses coincidentes na realização do negócio jurídico. Ou seja, embora ambos atuarão ao máximo possível para que haja a efetiva concretização do negócio jurídico, não surge uma consciência de grupo entre as partes, que buscam maximizar seus próprios interesses econômicos nessa relação jurídica, cada um buscando o próprio fortalecimento ou vantagens na relação jurídica⁶⁸.

Nos termos do inciso I do art. 124, haverá interesse comum quando houver uma concorrência de interesses das pessoas na situação que constitui o fato gerador da obrigação. Assim se pressupõe que será solidariamente responsável aquele que, unido ao efetivo contribuinte, possui interesse no fato jurídico, sendo possível inferir a existência de uma consciência de grupo.⁶⁹

A jurisprudência pacificada do STJ tratou de definir que as pessoas solidariamente obrigadas “sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible”⁷⁰ e definiu ainda que para que ocorra a responsabilização solidária não basta a verificação de eventual interesse econômico das partes obrigadas na situação que constitui fato gerador do tributo, mas sim, efetivo interesse jurídico manifestado em uma atuação conjunta dos sujeitos na situação que gera a obrigação tributária,⁷¹ como bem definido no o REsp 1.273.39619⁷², julgado no âmbito da Primeira Turma em 05.12.2019:

Ao regular a solidariedade tributária, o art. 124 do CTN estabelece que o contribuinte e o terceiro são obrigados ao respectivo pagamento do tributo quando há interesse comum entre eles, ou seja, quando **um deles realiza conjuntamente com o outro a situação que constitui o fato gerador do tributo (inciso I)**, ou por expressa disposição de lei (inciso II). (...) em relação ao inciso II do art. 124 do CTN, que estabelece a responsabilidade por expressa disposição legal, também não se pode considerar que seja dado ao legislador amplos poderes para eleger ao seu

⁶⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 573 *apud* TAKANO, Caio Augusto. **Em Busca de um Interesse Comum: Considerações Acerca dos Limites da Solidariedade Tributária do Art. 124, inc. I, do CTN**. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/41-2019/em-busca-de-um-interesse-comum-consideracoes-acerca-dos-limites-da-solidariedade-tributaria-do-art-124-inc-i-do-ctn/#note-1404-42>. Acesso em: 24 mar. 2021.

⁶⁹ TAKANO, Caio Augusto. **Em Busca de um Interesse Comum: Considerações Acerca dos Limites da Solidariedade Tributária do Art. 124, inc. I, do CTN**. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/41-2019/em-busca-de-um-interesse-comum-consideracoes-acerca-dos-limites-da-solidariedade-tributaria-do-art-124-inc-i-do-ctn/#note-1404-42>. Acesso em: 24 mar. 2021.

⁷⁰ (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) *apud* DE SIMONE, Diego Caldas Rivas; PIAZZA, Beatriz Antunes. **A Indevida Responsabilização Tributária das Empresas de Marketplace**. Disponível em: <http://www.pinheironeto.com.br/imprensa/a-indevida-responsabilizacao-tributaria-das-empresas-de-marketplace>. Acesso em: 14 out. 2020.

⁷¹ DE SIMONE, Diego Caldas Rivas; PIAZZA, Beatriz Antunes. **A Indevida Responsabilização Tributária das Empresas de Marketplace**. Disponível em: <http://www.pinheironeto.com.br/imprensa/a-indevida-responsabilizacao-tributaria-das-empresas-de-marketplace>. Acesso em: 14 out. 2020.

⁷² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.273.396**. Recorrente: Oscar de Aguiar Rosa Filho. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 5 de dezembro de 2019. Diário de Justiça Eletrônico. Publicação em 12 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/859954713/recurso-especial-resp-1273396-df-2011-0200989-7/inteiro-teor-859954722?ref=serp>. Acesso em: 14 out. 2020.

talante os solidariamente responsáveis pela obrigação tributária. Em outros termos: a quem não reveste a condição de contribuinte, somente se pode atribuir o dever de recolher o tributo, originalmente devido pelo contribuinte, quando, à semelhança do inciso I, existir **interesse jurídico** entre o sujeito passivo indireto e o fato gerador. **O interesse comum, como requisito da corresponsabilidade tributária, envolve, necessariamente, a atuação de mais de uma pessoa na situação de conformação do fato gerador do tributo. Não se trata, portanto, da ulterior fruição comum ou igualitária por mais de uma pessoa dos resultados ou dos proveitos da atividade(...)**

Como se verifica, a decisão diverge em certo nível do entendimento de Regina Helena Costa, para quem haverá a solidariedade quando existirem interesses convergentes de indivíduos que assumem a mesma posição na obrigação, de modo que entendimento do relator é no sentido de que para instituir a solidariedade, torna-se irrelevante o resultado da atividade ensejadora da incidência do tributo e se ela beneficiará ou não os indivíduos nela envolvidos. Em verdade, o que importa é que estes indivíduos atuem conjuntamente na situação que constitui o fato gerador do tributo.

Quanto a imprescindibilidade do interesse jurídico para enquadramento da situação à previsão do art. 124, afirma Hugo de Brito Machado que:

O interesse comum, cuja presença cria a solidariedade, não é um interesse meramente de fato, e sim um interesse jurídico. (...) Interesse jurídico é aquele que decorre de uma situação jurídica, como é o caso daquela que se pode estabelecer entre os cônjuges em se tratando de Imposto de Renda, ou sobre a propriedade de bens. (...) A obtenção de renda pelo marido interessa à mulher, sendo a recíproca igualmente verdadeira. Por isso, marido e mulher são solidariamente obrigados ao pagamento do tributo respectivo.⁷³

Neste interim, resta determinar se possuem as plataformas de marketplace- enquanto intermediadoras- interesse jurídico junto aos vendedores na situação de compra e venda que gera a obrigação tributária e se encontram-se no mesmo polo da relação jurídica, já que, inegavelmente, o interesse econômico existe em razão das empresas arcarem com um percentual das vendas.

Seguindo a linha de entendimento de Leandro Werneck⁷⁴, ele complementa afirmando que:

A solidariedade não é de livre definição pela lei, e não é o mero interesse comum que vai permitir a atribuição da solidariedade. O “interesse comum” é apenas uma característica que se atribui de uma relação de solidariedade passiva, mas cuja premissa é a existência de **relação jurídica** entre o Estado e o sujeito passivo que se coloca em solidariedade com outro.

E ainda que se fale que há interesse comum entre o marketplace e o vendedor na venda do produto em razão da porcentagem que a plataforma recebe sobre o valor desta venda, há quem

⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Atlas, 2004, pp. 462-464.

⁷⁴ WERNECK, Leandro Aragão. Palestra realizada na webinar “**A responsabilidade tributária do marketplace**” - OAB/BA. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=oGHY5DaxDKY>. Acesso em: 12 mar. 2021.

considere, como Deomar Adriano Gmach, que a relação estabelecida entre o marketplace e o *seller* não é albergada pela figura do contrato de comissão. Considera ele que esta modalidade contratual tem por objeto a aquisição ou a venda de bens pelo comissário, em seu próprio nome, à conta do comitente, ou seja, trata-se de modalidade contratual utilizada por aquele que no ato de compra ou venda não quer ser conhecido pelos mais diversos motivos, o que não ocorre na relação jurídica entre o marketplace e o vendedor. Assim, afirma que:

No contrato de comissão há extrema libertação do comitente em arcar com o ônus de eventuais efeitos deletérios do negócio feito pelo comissário, ainda que a seu favor, com terceiros. Desse modo, resta evidente que o contrato de comissão não é figura contratual hábil para indicar os contornos da relação entre o *marketplace* e *sellers*.⁷⁵

Em paralelo, na hipótese do inciso II do art.124 do CNT⁷⁶, somente será possível tornar solidariamente responsáveis as pessoas designadas por lei, contanto que estas pessoas já possam, por outras razões, serem responsabilizadas⁷⁷ e a lei apenas diz se responderão solidariamente entre si.

Em princípio a redação do referido inciso dá a entender que o legislador possui a liberdade de designar quaisquer pessoas como solidariamente obrigadas ao pagamento do tributo, admitindo que lei ordinária pudesse ignorar a rígida configuração da responsabilidade prevista no Código Tributário Nacional.⁷⁸ Todavia, é ilícito que o legislador estabeleça solidariedade entre pessoas que não possuem nenhuma relação na obrigação.⁷⁹

Para Luís Eduardo Schoueri, esta previsão do inciso II deveria ser interpretada dentro do contexto do CTN, que limita em seu art. 128 a possibilidade se atribuir responsabilidade tributária somente quando a pessoa esteja vinculada ao fato jurídico tributário.⁸⁰ Isso porque, conforme afirma Paulo de Barros Carvalho, “ninguém pode ser compelido a pagar tributo sem que tenha realizado, ou participado de um fato, definido como tributário pela lei competente”

⁷⁵ GMACH, Deomar Adriano. **Marketplace: contornos jurídicos e a responsabilidade civil nos acidentes de consumo**. Revista dos Tribunais, vol. 995, ano 107, p. 261-283. São Paulo: Ed. RT, setembro 2018.

⁷⁶ Art. 124. São solidariamente obrigadas: II - as pessoas expressamente designadas por lei (BRASIL. **Lei complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Lei Kandir. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 16 mar. 2020).

⁷⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019, p.215.

⁷⁸ TAKANO, Caio Augusto. **Em Busca de um Interesse Comum: Considerações Acerca dos Limites da Solidariedade Tributária do Art. 124, inc. I, do CTN**. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/41-2019/em-busca-de-um-interesse-comum-consideracoes-acerca-dos-limites-da-solidariedade-tributaria-do-art-124-inc-i-do-ctn/#note-1404-42>. Acesso em: 24 mar. 2021.

⁷⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit, loc. cit.*

⁸⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 573.

ou, “reversamente, tenha descumprido um dever jurídico a que cabia observar e, como consequência direta desse ilícito, cooperou para a ocorrência do fato jurídico tributário”.⁸¹

Neste sentido se manifestou a ministra Ellen Gracie, relatora do Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, esclarecendo que:

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.⁸²

Verifica-se, portanto, que o inciso II encontra fundamento no inciso I, de modo que, somente será possível imputar a responsabilidade solidária através de lei àqueles que possuem interesse comum na obrigação tributária, manifestando-se esta através do interesse jurídico.

3.2.1.2 A responsabilidade de terceiro

A responsabilidade tributária de terceiro no Código Tributário Nacional é disciplinada nos arts. 128, 134 e 135 e as limitações constitucionais no trato da matéria de responsabilidade tributária são as seguintes: a) exigência de lei complementar (art. 146, III) e b) razoabilidade, a orientar o legislador na escolha do terceiro que virá a responder pelo ônus tributário, uma vez que sempre há de estar vinculado indiretamente ao fato gerador (art. 5º, LIV).⁸³

O responsável tributário constitui sujeito passivo indireto, sendo um terceiro em relação ao fato jurídico e, em relação a ele, prevê o CTN, através do art. 128:

Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso 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.

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 310., *apud* TAKANO, Caio Augusto. **Em Busca de um Interesse Comum: Considerações Acerca dos Limites da Solidariedade Tributária do Art. 124, inc. I, do CTN.** Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/41-2019/em-busca-de-um-interesse-comum-consideracoes-acerca-dos-limites-da-solidariedade-tributaria-do-art-124-inc-i-do-ctn/#note-1404-42>. Acesso em: 24 mar. 2021.

⁸² BRASI. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário n. 562.276**, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 03.11.2010, DJe 09.02.2011. Repercussão Geral. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2555009&numeroProcesso=562276&classeProcesso=RE&numeroTema=13>. Acesso em: 24 mar. 2021.

⁸³ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário / Regina Helena Costa**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.163.

Assim, para que aquele que não realiza o fato gerador da obrigação tributária atue como responsável, é necessário que haja autorização, por meio de lei complementar, para que lei ordinária do ente tributante eleja como sujeito passivo tanto o contribuinte como um terceiro, que será o responsável tributário⁸⁴.

Todavia, como é possível extrair do art. 128 do CTN, somente será definido como responsável tributário aquele que possuir vínculo com o fato gerador da obrigação, mesmo que não integre a relação contributiva. Ou seja, no caso específico do marketplace, tendo em vista que este não possui relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador do ICMS, a ponto de ser o contribuinte, ele somente poderá ser considerado como responsável tributário caso possua vínculo, juntamente ao contribuinte, com o fato gerador, qual seja: a operação de venda da mercadoria. Ou ainda, quando possuir uma obrigação acessória de fiscalizar o cumprimento da legislação tributária pelo efetivo contribuinte (art. 5º, LC nº 87/96).

Segundo o professor Paulo Ayres Barreto:

Especificamente em relação à atribuição de responsabilidade tributária a terceiro, deve-se destacar que o princípio da segurança jurídica, incorporado pela Constituição de maneira implícita em diversos dispositivos e de forma explícita em seu preâmbulo e no caput do art. 5º, exige a previsibilidade dos efeitos jurídicos que serão aplicados à conduta do particular. Conforme Humberto Ávila, trata-se da necessidade de assegurar-se uma “elevada capacidade de prever o espectro das consequências jurídicas atribuíveis abstratamente a fatos ou atos, próprios ou alheios”⁸⁵. 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 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.⁸⁶

Quanto a incumbência da responsabilidade ao terceiro, o plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) nos autos do RE 562.27612, julgado em 03.11.2010, tratou de definir a impossibilidade de escolha do responsável de modo aleatório: “(...) responsável não pode ser qualquer pessoa, exigindo-se que guarde relação com o fato gerador ou com o contribuinte, ou

⁸⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019, p. 219.

⁸⁵ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 270 *apud* BARRETO, Paulo Ayres. **Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace**. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/limites-normativos-a-responsabilidade-tributaria-das-operadoras-de-marketplace/>. Acesso em: 05 abr. 2021.

⁸⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace**. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/limites-normativos-a-responsabilidade-tributaria-das-operadoras-de-marketplace/>. Acesso em: 05 abr. 2021.

seja, que tenha a possibilidade de influir para o bom pagamento do tributo ou de prestar ao fisco informações quanto ao surgimento da obrigação”⁸⁷.

Renato Lopes Becho faz uma ressalva quanto a expressão “fato gerador”, em razão de esta ser cercada de controvérsias, não sendo tão “específica, clara e analítica”. Afirmo ele que:

A expressão adotada pelo legislador pode deixar dúvidas quanto se seria aceita a vinculação quanto a espaço, tempo, pessoas, bases de cálculo ou alíquotas. São situações em princípio absurdas, posto que poderiam significar, em última análise, que *qualquer pessoa* poderia ser responsabilizada pelo tributo que, em termos constitucionais, seria devido por outrem. Daí a necessidade de interpretação sistemática, ajustando o comando legal aos limites constitucionais, aplicando uma das principais funções dos princípios: serem nortes interpretativos. (...) Será necessário consultar a Constituição Federal (notadamente seus princípios), o Código Tributário Nacional e uma outra legislação (ou, academicamente, uma hipótese teórica) para aferir-se a adequação de uma responsabilidade tributária com o *sistema tributário brasileiro*.⁸⁸

Como exemplo há a pretensão de alguns Municípios de responsabilizar administradoras de cartão de crédito pelos tributos devidos nas relações entre empresários e clientes. Neste caso, o uso do sistema de pagamento tornar-se-ia o verdadeiro “fato gerador” dessa nova exação⁸⁹, afastando o fato próprio da relação entre empresário e cliente e, por isso, o Superior Tribunal de Justiça, entendeu pela inadmissibilidade desta responsabilização: “(...) As administradoras de cartões de crédito não são responsáveis pelo pagamento do ISS decorrente do serviço prestado pelos estabelecimentos a elas filiados aos seus usuários já que não estão vinculadas ao fato gerador da respectiva obrigação [...]”⁹⁰

Segundo Paulo Ayres Barreto a Constituição limitará a responsabilidade tributária relativa ao ICMS ao terceiro que:

Possuir estrita ligação com a operação de circulação de mercadoria (art. 155, II); (b) tenha condições de acessar a riqueza do terceiro exprimida na operação, por meio do exercício do direito de retenção, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º); e (c) tenha meios de determinar previamente e com

⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário n. 562.27612**, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 03.11.2010, DJe 09.02.2011. Repercussão Geral. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2555009&numeroProcesso=562276&classeProcesso=RE&numeroTema=13>. Acesso em: 05 abr. 2021.

⁸⁸ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade Tributária de Terceiros: CTN, arts. 134 e 135**/ Renato Lopes Becho- São Paulo: Saraiva, 2014. Disponível em: https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=j4mwDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT8&dq=renato+lopes+becho+responsabilidade+tributaria&ots=xE3rjX_rS0&sig=6dd9s6BCFMmHbGjBgUUUVttGvoV0#v=onepage&q=renato%20lopes%20becho%20responsabilidade%20tributaria&f=false. Acesso em: 28 mar. 2021.

⁸⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019, p. 224.

⁹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª T., **REsp 55.346/RJ**, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, rel. p. o ac. Min. César Asfor Rocha, j. em 25/10/1995, DJ de 12/2/1996. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/549104/recurso-especial-resp-55346>. Acesso em: 28 mar. 2021.

elevado nível de certeza, a satisfação dos pressupostos de sua responsabilidade sobre tributos devidos na operação.⁹¹

Noutro giro, Paulo de Barros Carvalho entende a responsabilidade como sendo uma sanção administrativa, de modo que sempre que uma pessoa externa ao acontecimento do fato jurídico tributário é transportada para a posição de sujeito passivo, haverá uma reação jurídica obrigacional, todavia, de índole sancionatória. E ainda vai além afirmando que o pagamento realizado pelo responsável irá extinguir a obrigação tributária do contribuinte, mas esse fato não tem o condão de conferir à responsabilidade o caráter de relação jurídica tributária, visto que, pode o responsável exercer o seu direito de regresso perante o sujeito passivo tributário na esfera privada.⁹²

Contrariamente a este entendimento, Marçal Justen Filho defende que a responsabilidade tributária não é uma sanção, em que pese possa decorrer de um ilícito tributário. Para ele, há duas endonormas tributárias: a primeira é a norma tributária comum (que atribui ao contribuinte o dever de pagar o tributo), e a segunda (acessória, não autônoma) descreve uma situação de poder, ao encontrar-se um terceiro em situação de poder perante o destinatário legal tributário⁹³, afinal, caberia a ele fiscalizar o cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte.

De todo modo, da literalidade do art. 128 do CTN se extrai a autorização para que lei estabeleça responsabilidade tributária a terceiro quando este se vincule, independentemente do nível, ao fato gerador da obrigação tributária, admitindo ainda que seja esta responsabilidade excluída do contribuinte principal e aplicada prioritariamente ao responsável; ou que seja aplicada em caráter supletivo ao contribuinte.

Para além disso, configurar-se-á a responsabilidade de terceiro nos termos dos artigos 134 (subsidiária) e 135 (pessoal) do CTN quando a pessoa é chamada para responder pelo débito do contribuinte que deixou de cumprir com sua obrigação tributária. E, como já visto, nos

⁹¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace**. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/limites-normativos-a-responsabilidade-tributaria-das-operadoras-de-marketplace/>. Acesso em: 05 abr. 2021.

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005 *apud* FIGUEIREDO, Rafael Barbosa de Carvalho. **Substituição Tributária para Frente e Antecipação do Pagamento de Tributos – Limites Constitucionais**. Tese (Pós-graduação em Direito) - Faculdade de direito, Universidade Federal da Bahia- UFBA, Salvador. Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta, p. 24. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/28163>. Acesso em: 05 abr. 2021.

⁹³ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986 *apud* FIGUEIREDO, Rafael Barbosa de Carvalho. **Substituição Tributária para Frente e Antecipação do Pagamento de Tributos – Limites Constitucionais**. Tese (Pós-graduação em Direito) - Faculdade de direito, Universidade Federal da Bahia- UFBA, Salvador. Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta, p. 24. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/28163>. Acesso em: 05 abr. 2021.

termos do art. 128, somente será possível imputar responsabilidade a terceiro, caso este possua vínculo com o fato gerador da obrigação.

Cumprido destacar que, em que pese o art. 134 faça remissão à solidariedade, o STJ definiu que há uma “Flagrante ausência de tecnicidade legislativa” pois o artigo trata da impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte e, por se tratar de um benefício de ordem, não caberia aplicar o instituto da solidariedade, mas sim, da responsabilidade subsidiária⁹⁴. Em verdade, a palavra “solidariedade” pode ser entendida como dizendo respeito ao vínculo existente entre os responsáveis entre si, e não entre estes e o contribuinte.⁹⁵

Conforme depreende-se dos artigos 134 e 135, as hipóteses em que se irá responsabilizar terceiro são taxativas, de modo que leis estaduais que instituírem esta responsabilidade devem se ater ao quanto disposto. Todavia, da análise dos incisos se verifica que nenhuma das hipóteses se enquadra no papel exercido pelo marketplace enquanto prestador de serviço de intermediação entre vendedores e consumidores.

No caso do art. 134, os responsáveis são (i) os pais, pelos tributos devidos pelos filhos menores; (ii) tutores e curadores, pelos tutelados ou curatelados; (iii) administradores de bens de terceiros, pelos devidos pelos terceiros; (iv) inventariante, pelos devidos pelo espólio; (v) síndico e comissário, pelos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; (vi) tabeliães, escrivães e demais serventuários, pelos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; (vii) sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Afirma Hugo de Brito Machado que diante destas possibilidades é preciso destacar dois pontos:

- (a) somente se pode cogitar da responsabilidade dos terceiros acima enumerados quando se mostrar impossível obter o pagamento da obrigação por parte do contribuinte; e, além disso, (b) os terceiros somente podem ser responsabilizados em relação aos tributos decorrentes dos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.⁹⁶

⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de divergência em Recurso Especial- 1ª S., **EREsp 446.955/SC**. Embargante: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS. Embargado: ALMA MARIZA MAZURECHEN PEREIRA E OUTROS. Relator: MINISTRO LUIZ FUX. DJe de 19/5/2008. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/602278/embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-eresp-446955-sc-2005-0076989-6/inteiro-teor-100359718>. Acesso em: 05 abr. 2021.

⁹⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019, p. 237.

⁹⁶ *Ibidem*, p. 236.

Vale destacar que este dispositivo considera a culpa dos terceiros listados para considerá-los responsáveis, em razão do descumprimento de deveres de fiscalização e de boa administração.⁹⁷

Por sua vez, o art. 135 determina que terceiros serão pessoalmente responsáveis por obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. São estes terceiros: (i) as pessoas referidas no art. 134; (ii) os mandatários, prepostos e empregados; (iii) os diretores, gerentes ou representantes de PJs de direito privado. Assim, nas palavras de Renato Lopes Becho, “para que haja a responsabilização tributária, o não pagamento do tributo tem que ter sido resultado da ação excessiva ou infracional por parte do responsável”.⁹⁸

Neste caso, afirma Misabel Derzi que, em verdade, o ilícito é prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária, não sendo ele posterior como no caso do não pagamento do tributo, de modo que a lei que se infringe não é a tributária com o terceiro agindo contra os interesses do contribuinte e sim, a lei comercial ou civil.⁹⁹ Para ela, é pressuposto para a aplicação do art. 135 a prática dolosa, pelo responsável, de um ato em desfavor do contribuinte.¹⁰⁰

Não se verifica, portanto, identidade destas hipóteses com a atuação do marketplace, a não ser que o marketplace, na função de mandatário dos vendedores, aja com violação à lei ou ao mandato para impossibilitar os vendedores de recolher o ICMS, situação de difícil verificação na realidade.¹⁰¹

Ademais, como afirma Hugo de Brito Machado, o ato praticado com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos não pode ser confundido com o mero inadimplemento do tributo pois, do contrário, o art. 135 do CTN, cuidaria de uma regra absoluta e não de uma hipótese excepcional de responsabilidade de terceiro, na medida em que as pessoas referidas nele sempre seriam responsáveis pelo tributo não pago pelo

⁹⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário / Regina Helena Costa**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.168.

⁹⁸ BECHO, Renato Lopes. **Revista Dialética de Direito Tributário n° 197**. São Paulo: Dialética, fev. 2017, p. 127-137.

⁹⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro / Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi**. – 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, pp. 756-757.

¹⁰⁰ Direito Tributário Brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11ª ed., rev. e ampl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 757 *apud* BECHO, Renato Lopes. **Revista Dialética de Direito Tributário n° 197**. São Paulo: Dialética, fev. 2017, p. 131.

¹⁰¹ BARROS, Mauricio. **ICMS e responsabilidade tributária dos marketplaces**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/icms-e-responsabilidade-tributaria-dos-marketplaces-14082020>. Acesso em: 15 out. 2020.

contribuinte. Assim, sustenta que “o puro e simples inadimplemento pode até ser considerado ilegal, mas essa ilegalidade terá sido praticada pelo contribuinte, e não pelos terceiros referidos no art. 135 do CTN”.¹⁰²

Por tudo quanto exposto, sabe-se que as empresas de marketplace realizam sua atividade como prestadores de serviço de intermediação entre vendedores e consumidores, oferecendo uma plataforma facilitadora desse negócio jurídico. Assim, em regra, não atuam estas empresas na efetiva venda de mercadorias nem exercendo esta atividade com habitualidade e intuito comercial, de modo a realizar o fato gerador do ICMS.

3.2.2 A responsabilidade tributária na Lei Complementar nº 87/96

Como cedição, a Constituição Federal outorga competência aos Estados para criar o ICMS, definindo, ao mesmo tempo, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, como se depreende a partir dos seus artigos 146, III, *a*¹⁰³ e 155, II¹⁰⁴.

A lei complementar que estabelece as normas gerais em matéria de ICMS, denominada lei Kandir (LC nº 87/96), ao definir o critério pessoal do ICMS determina que será sujeito passivo, na condição de contribuinte, aquele que possui relação pessoal e direta com a ocorrência do fato gerador, nos termos do 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.¹⁰⁵

¹⁰² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019, p. 239.

¹⁰³ 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; (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 out. 2020).

¹⁰⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 out. 2020).

¹⁰⁵ BRASIL. **Lei complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Lei Kandir. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 15 out. 2020.

Por outra via, prevê a lei, no art. 5º, a possibilidade de responsabilização de terceiros pelo pagamento do ICMS, quando estes contribuírem para o não recolhimento do tributo, preconizando que “lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.”¹⁰⁶

Deste dispositivo se extrai que a lei admite a responsabilização de terceiro pelo pagamento do ICMS, seja ele devido pelo contribuinte ou pelo responsável, quando ações ou omissões do terceiro promoverem o não recolhimento do tributo.

Este dispositivo faz presumir uma obrigação acessória daquele que atuará como terceiro responsável pois, se assim não o fosse, não haveria maiores razões para as ações/omissões deste gerarem a sua responsabilização perante o contribuinte de fato ou responsável. Além disso, faz presumir também que este terceiro possua um vínculo com o fato gerador da obrigação tributária pois o referido artigo, ao instituir a responsabilidade de terceiro, encontra amparo legal no Código Tributário Nacional, em específico, no seu art. 128.

Na visão de Sacha Calmon¹⁰⁷, este artigo é evidentemente excessivo, pois “quem não pode intervir em ato alheio não pode ser por ele responsabilizado contra o art. 128 do CTN”.

Neste interim, afirmam Rodrigo Caserta e Eduardo Barboza Muniz que “é pressuposto lógico que somente pode ser responsabilizado aquele que tenha condições de colaborar com o fisco (“capacidade de colaboração”)”. Sustentam que não seria razoável impor a responsabilidade a quem não tenha condições de influir no sentido de garantir o devido adimplemento da respectiva obrigação tributária por parte do contribuinte, citando como referência as lições do Professor e Desembargador do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4) Leandro Paulsen:¹⁰⁸

As hipóteses de responsabilidade tributária de terceiros dependem da capacidade de colaboração dessas pessoas a quem, ainda que implicitamente, se imponha deveres de colaboração. Para tanto, têm de ter a capacidade de colaboração que lhes habilite a agir em favor da fiscalização ou da arrecadação dos tributos. Essa capacidade é revelada pela vinculação ao contribuinte ou ao fato gerador que lhes permita facilitar ou subsidiar a fiscalização, zelar pelo recolhimento do tributo por parte do contribuinte evitando ou impedindo que sejam praticados por ele atos de sonegação etc. Apenas quando, lhe sendo possível colaborar, tenha o terceiro deixado de

¹⁰⁶BRASIL. **Lei complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Lei Kandir. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 15 out. 2020.

¹⁰⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** / Sacha Calmon Navarro Coelho. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 625.

¹⁰⁸ CASERTA, Rodrigo; MUNIZ, Eduardo Barbosa. Responsabilidade tributária dos marketplaces à luz da jurisprudência dos tribunais superiores. *In*: DA MATA, Gustavo Brigagão Juselder Cordeiro (org.). **Temas de direito tributário em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto**. Arraes editores, 2020.

cumprir obrigações de colaboração a cujo descumprimento a lei vincule a consequência jurídica da responsabilidade tributária, é que poderá dele ser exigido que suporte com o seu próprio patrimônio a satisfação do crédito.¹⁰⁹

Quanto a capacidade de colaboração, Sacha Calmon coaduna com o entendimento de Leandro Paulsen, afirmando que “a jurisprudência deveria, a nosso ver, preocupar-se fundamentalmente com esta questão: verificar se o substituto tem condições efetivas, através do mecanismo dos negócios, de se ressarcir financeiramente do ônus tributário”.¹¹⁰

E neste mesmo sentido sustenta o professor Paulo Ayres Barreto, ao citar Humberto Ávila:

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. Destaque-se que o acesso do responsável à riqueza exprimida na operação tributada deve ser aferido em conformidade com a realidade da operação em questão. Trata-se de exigência do postulado da razoabilidade, que demanda a congruência das normas com a realidade fática, não se podendo ignorar as condições externas de realização do direito.¹¹¹

Portanto, em princípio, dá a previsão do art. 5º da Lei Complementar nº 87/96 esteio para que as legislações estaduais sejam legais quanto a atribuição de responsabilidade a terceiro pelo pagamento do ICMS, na hipótese definida. Mas, imperioso se faz, primeiramente, realizar uma interpretação das leis estaduais à luz desta lei complementar, do Código Tributário Nacional, da Constituição Federal, da jurisprudência e das diferentes operações realizadas pelas plataformas.

¹⁰⁹ PAULSEN, Leandro. Responsabilidade e Substituição Tributárias. 2ª ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, pp. 188-189 *apud* CASERTA, Rodrigo; MUNIZ, Eduardo Barbosa. Responsabilidade tributária dos marketplaces à luz da jurisprudência dos tribunais superiores. *In*: DA MATA, Gustavo Brigagão Juselder Cordeiro (org.). **Temas de direito tributário em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto**. Arraes editores, 2020.

¹¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** / Sacha Calmon Navarro Coelho. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 777.

¹¹¹ ÁVILA, Humberto. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. Revista Brasileira de Direito Público – RBDP ano 1, n. 1. Belo Horizonte, abr./jun. 2003 *apud* BARRETO, Paulo Ayres. **Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace**. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/limites-normativos-a-responsabilidade-tributaria-das-operadoras-de-marketplace/>. Acesso em: 05 abr. 2021.

3.3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO MARKETPLACE PELO ICMS DEVIDO PELOS VENDEDORES NAS LEGISLAÇÕES ESTADUAIS

Como mencionado, Estados brasileiros já instituiriam através de leis estaduais a permissão para a transferência da responsabilidade aos marketplaces, enquanto intermediadores da cadeia, quando não o reconhecem como contribuinte principal.¹¹²

De modo geral, são quatro as razões para que a responsabilidade seja imputada: (i) quando o marketplace participa da intermediação/gestão do pagamento; (ii) quando não há a emissão de nota fiscal pelo vendedor; (iii) quando a plataforma não presta informações ao Fisco; e (iv) quando o contribuinte estiver em situação cadastral irregular perante a Secretaria da Fazenda.

Ocorre que as legislações estaduais falharam em classificar o que é o marketplace, ao considerarem-no como sendo um tipo específico de atividade econômica, exclusivamente virtual, e não um modelo de negócio que é o principal objeto de exploração da atividade econômica do intermediário.

Ao fazer isso, as legislações desconsideram a pluralidade de modelos existentes no marketplaces e os três estágios que exprimem as funções das plataformas: primeiro, tornam possível o encontro de compradores e vendedores, apenas anunciando produtos; segundo, facilitam a troca de informação e de pagamentos relacionados a transação; terceiro, proporcionam uma infraestrutura que torna o mercado eficiente, recebendo o pagamento, anunciando o produto e fornecendo a entrega.¹¹³

O marketplace pode abranger um, dois ou os três destes estágios, variando quanto as operações comuns e as operações fulfillment e isso transforma o uso da legislação de modo genérico um grande problema porque presume-se tratar de mesma coisa algo que pode ter diversas formatações¹¹⁴, ensejando um equívoco ao equacionar o tratamento de todos os marketplaces no que tange a tributação do ICMS.

Como exemplo disso temos a Empresa Lojas Americanas, a qual, além de funcionar como plataforma de anúncio de produtos de terceiros, também fornece a logística, possuindo três

¹¹²MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019, p. 239.

¹¹³ WERNECK, Leandro Aragão. **Palestra realizada na webinar “A responsabilidade tributária do marketplace”**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=oGHY5DAxDKY>. Acesso em: 12 mar. 2021

¹¹⁴ *Ibidem, loc. cit.*

modelos de negócio: a) plataforma vende e entrega os produtos; b) o parceiro vende o produto e promove a sua entrega; e c) o parceiro vende o produto e a plataforma promove a entrega.

Adentrando, em específico, nas legislações estaduais referentes a esta temática, temos que atualmente são seis os Estados (Bahia, Mato Grosso, Paraíba, São Paulo, Rio de Janeiro e Ceará) que responsabilizam, em algum nível, o marketplace pelo ICMS devido nas operações.

3.3.1 Legislações específicas

Dentre as legislações que tratam desta temática, as leis dos Estados da Bahia, São Paulo, Mato Grosso e Paraíba preveem o instituto da solidariedade, ao passo que as do Rio de Janeiro, Ceará e a do Mato grosso (institui as duas possibilidades), estabelecem a responsabilidade de terceiro (art. 121, II, CTN).

A Lei do Estado de São Paulo nº 13.918/09, que altera a Lei nº 6.374/89, a qual foi pioneira em imputar a responsabilidade ao marketplace, prevê a possibilidade de solidariedade quando a plataforma deixar de prestar informações solicitadas pelo fisco, descumprindo sua obrigação acessória.

Artigo 9º - São responsáveis pelo pagamento do imposto devido:

“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;**¹¹⁵

Vale destacar que esta legislação é avançada, se comparada às demais, porque tenta definir – ainda que de modo precário- o que seria o marketplace, ao descrevê-lo como “serviços de intermediação comercial em ambiente virtual, com utilização de tecnologias de informação”¹¹⁶

Por sua vez, na legislação do Estado da Bahia, através do art. 6º, XIX da Lei Estadual nº 14.183/2019, que alterou a Lei nº 7.014/96, é estabelecida a solidariedade entre o

¹¹⁵ SÃO PAULO. Lei nº 13.918, de 22 de dezembro de 2009. Dispõe sobre a comunicação eletrônica entre a Secretaria da Fazenda e o sujeito passivo dos tributos estaduais, altera a Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, que instituiu o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências correlatas. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2009/lei-13918-22.12.2009.html>. Acesso em: 15 mar. 2021.

¹¹⁶ FREIRE, Ailson. **Palestra proferida na webinar “A responsabilidade tributária do Marketplace” - OAB/BA**, ago.2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=oGHY5DAxDKY>. Acesso em: 13 mar. 2021.

marketplace e o vendedor se a plataforma promover algum arranjo de pagamento e o parceiro não emitir a nota fiscal na operação:

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.**¹¹⁷

Verifica-se, assim, que se atribui ao marketplace a obrigação acessória de fiscalizar o vendedor, transferindo o dever que originariamente seria do Estado.¹¹⁸

Por fim, na seara do instituto da solidariedade, temos a legislação da Paraíba (Lei nº 11.615/19 alterou Lei nº 6.379/96) que atribui a solidariedade tributária às plataformas quando além da mera intermediação, são incumbidas de intermediar o pagamento das operações:

Acrescentado o inciso X ao art. 32 pela alínea “b” do inciso II do art. 2º da Lei nº 11.615/19 - DOE de 27.12.19.

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.**

Nova redação dada ao art. 70 pela alínea “d” do inciso I do art. 2º da Lei nº 11.615/19 - DOE de 27.12.19.

Art. 70. Ficam **obrigadas a fornecer à Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ-PB**, até o último dia do mês subsequente, as informações relativas às operações realizadas pelos beneficiários de pagamentos que utilizem os instrumentos de pagamento referentes às transações com cartões de débito, crédito, de loja (private label) e demais instrumentos de pagamento:

II - 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 sejam responsáveis pelo recebimento e repasse dos pagamentos realizados para a concretização de tais operações e/ou prestações.¹¹⁹

¹¹⁷ BAHIA. **Lei nº 14.183** de 12 de dezembro de 2019. Altera a Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, e dá outras providências. Disponível em: https://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/legest_2019_14183.pdf. Acesso em: 13 mar. 2021.

¹¹⁸ FREIRE, Ailson. **Palestra proferida na webinar “A responsabilidade tributária do Marketplace” - OAB/BA**, ago.2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=oGHY5DaxDKY>. Acesso em: 13 mar. 2021.

¹¹⁹ PARAÍBA. **Lei nº 6.379**, de 2 de dezembro de 1996. PUBLICADA NO DOE DE 03.12.1996. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/64-leis/icms/9062-lei-n-6-379-de-2-de-dezembro-de-1997>. Acesso em: 15 mar. 2021.

Portanto, pressupõe-se que os legisladores dos três Estados se embasaram no art. 124 do CTN ao atribuir esta responsabilidade, partindo-se do pressuposto de que há interesse comum entre o vendedor e o marketplace na concepção do fato gerador da obrigação.

Adentrando nos Estados que preveem a responsabilidade de terceiros, há a legislação do Ceará que através dos arts. 15, 16 da Lc.16.904/19 (alterou a Lei n.º 12.670/96) prevê que:

Art. 15 - A responsabilidade pelo pagamento do ICMS e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável poderá ser atribuída a terceiros, quando os **atos ou omissões destes concorrerem** para o não recolhimento do imposto.

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;¹²⁰

Como se percebe dos arts. 15 e 16, a responsabilidade do marketplace surge como uma sanção por atos ou omissões dele que ocasionarem no não recolhimento do imposto, em particular, quando não ocorrer a emissão de documento fiscal, evidenciando mais uma vez a obrigação acessória que assumem.

Com a mais recente das legislações, o Estado do Rio de Janeiro, através da Lei Estadual n.º 8.795/2020 que alterou a altera Lei n.º 2657/96, incluiu o Marketplace como responsável pelo recolhimento do ICMS em uma maior gama de hipóteses:

Art. 17. A responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos legais não pagos pelo contribuinte ou responsável pode ser atribuída a terceiros, **quando os atos ou omissões destes concorrerem para o não-recolhimento do tributo.**¹²¹

§ 8º As pessoas jurídicas de que trata o inciso IX do art. 18 desta lei são responsáveis pelo pagamento do imposto devido nas operações por elas intermediadas:

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

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

III - quando **descumprirem demais obrigações** previstas na legislação que concorrerem para o não-recolhimento do tributo.¹²²

¹²⁰ CEARÁ. **Lei n.º 16.904** de 03 de junho de 2019. Altera a lei n.º 12.670, de 30 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o ICMS. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/orcamento-financas-e-tributacao/item/6669-lei-n-16-904-de-03-06-19-d-o-3-0-19>. Acesso em: 13 mar. 2021.

¹²¹ RIO DE JANEIRO. **Lei n.º 2657** de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e dá Outras Providências. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=156696>. Acesso em: 13 mar. 2021.

¹²² RIO DE JANEIRO. **Lei n.º 2657** de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e dá Outras Providências. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=156696>. Acesso em: 13 mar. 2021.

§ 9º O contribuinte será considerado com situação cadastral irregular, para fins de enquadramento nos casos previstos no inciso II do § 7º e no inciso II do § 8º, quando suspenso em razão de pedido de baixa, paralisado em decorrência de requerimento voluntário, impedido por situações previstas na legislação ou quando notificado pela falta de emissão de nota fiscal não realizar a sua regularização" (NR).¹²³

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**.¹²⁴

Essa legislação é mais bem redigida, se comparada as demais, porque define que para que o marketplace seja responsabilizado, deve ele ter ingerência sobre o processo de entrega, e não só o controle sobre a transação financeira. Ou seja, ela afunila as possibilidades de responsabilização perante as diferentes engrenagens que podem possuir os marketplaces.¹²⁵

Diferentemente das demais, a Lei Estadual nº 7.098/98 do Mato Grosso, com alterações promovidas pelas Leis 10.978/19 e 11.081/2020 prevê duas possibilidades de responsabilização: será o marketplace responsável pelo pagamento do ICMS quando não emitida a nota fiscal por parte do vendedor ou será solidariamente responsável quando deixar de prestar informações solicitadas pelo Fisco, nos mesmos termos que previu a legislação paulista e carioca.

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;** (Acrescentado pela Lei 10.978/19)

Art. 18-D. São, ainda, responsáveis solidários, respondendo solidariamente com o usuário: (Acrescentado o art. 18-D pela Lei 11.081/2020)

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;**

¹²³ RIO DE JANEIRO. **Lei nº 8.795** de 17 de abril de 2020. Altera a Lei nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996, para disciplinar a sujeição passiva nas hipóteses de operações com bens e mercadorias digitais e não digitais e de prestações de serviço de comunicação realizadas por pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=393236>. Acesso em: 13 mar. 2021.

¹²⁴ RIO DE JANEIRO. **Lei nº 8.795** de 17 de abril de 2020. Altera a Lei nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996, para disciplinar a sujeição passiva nas hipóteses de operações com bens e mercadorias digitais e não digitais e de prestações de serviço de comunicação realizadas por pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=393236>. Acesso em: 13 mar. 2021.

¹²⁵ FREIRE, Ailson. **Palestra proferida na webinar “A responsabilidade tributária do Marketplace” - OAB/BA**, ago.2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=oGHY5DAxDKY>. Acesso em: 13 mar. 2021.

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

V - as pessoas prestadoras de serviços de intermediação comercial de operações que envolvam remetentes de mercadorias em **situação cadastral irregular perante a Secretaria de Estado de Fazenda**¹²⁶

Em síntese temos: (i) atribuição de responsabilidade tributária às plataformas pela mera intermediação (Estado da Paraíba); (ii) atribuição de responsabilidade tributária às plataformas na hipótese de não emissão de documento fiscal por parte do vendedor (Estados do Ceará, Mato Grosso, Bahia e Rio de Janeiro); (iii) atribuição de responsabilidade tributária às plataformas pela não prestação de informações pela própria plataforma (Estados do Mato Grosso e São Paulo); e (iv) atribuição de responsabilidade tributária às plataformas quando contribuinte esteja em situação cadastral irregular perante a Secretaria da Fazenda (Mato Grosso e Rio de Janeiro)¹²⁷.

¹²⁶ MATO GROSSO. **Lei nº 7.098**, de 30 de dezembro de 1998. Consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Disponível em: <http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/Legislacao/legislacaotribut.nsf/07fa81bed2760c6b84256710004d3940/cc9c3b9886404baa0325678b0043a842?OpenDocument#LEI%207.098>. Acesso em: 13 mar. 2021.

¹²⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace**. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/limites-normativos-a-responsabilidade-tributaria-das-operadoras-de-marketplace/>. Acesso em: 13 mar. 2021.

4 A (IN) CONSTITUCIONALIDADE E (I)LEGALIDADE DA RESPONSABILIZAÇÃO DO MARKETPLACE PELO ICMS DEVIDO PELOS VENDEDORES

Após delineados os aspectos referentes ao ICMS, com enfoque na sua materialidade, cumpre definir ao certo como se dá a incidência deste na relação tributária oriunda das vendas de mercadorias realizadas através das plataformas de marketplace.

Como se sabe, o ICMS-mercadoria possui como fato gerador a circulação jurídica de mercadorias, mercadorias estas que constituem objeto de mercancia por aquele que com habitualidade e intenção de lucro a coloca nas mãos de outrem através da venda. Partindo desse pressuposto, o vendedor que se utiliza das plataformas de marketplace para vender produtos, também realizará o fato gerador do ICMS, em que pese isso se dê de forma virtual.

Portanto, via de regra, irá o *seller* vinculado à plataforma recolher sobre a venda o valor do ICMS, repassando ao Estado e, como exceção a isto, há a previsão de seis leis estaduais que instituem a responsabilidade da plataforma de marketplace, enquanto intermediadora da operação, para recolher o referido tributo.

Assim, neste capítulo, será feita a análise acerca da constitucionalidade e legalidade destas leis que imputam a responsabilidade ao marketplace, tendo em vista as previsões da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e da Lei Complementar 87/96.

4.1 ANÁLISE DAS PREVISÕES LEGAIS A PARTIR DO INSTITUTO DA SOLIDARIEDADE

Como cediço, prevê o CTN, através do art. 124 que serão solidariamente responsáveis aqueles que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e aqueles expressamente designados pela lei. Com base nisto, as leis estaduais dos Estados de São Paulo (Lei nº 13.918/19), da Bahia (Lei nº 13.918/19), do Mato Grosso (Lei nº 11.081/2020) e da Paraíba (Lei nº 11.615/19) estabeleceram a responsabilidade solidária do marketplace pelos tributos devidos pelos vendedores quando o contribuinte (vendedor) não emitir o documento fiscal e não quitar o ICMS correspondente nas operações com consumidores (Bahia), quando a plataforma deixar de prestar informações solicitadas pelo

fisco a respeito da operação de intermediação (São Paulo e Mato Grosso) ou quando a plataforma é incumbida de intermediar o pagamento das operações (Paraíba).

Ocorre que, como mencionado anteriormente, os tribunais superiores vêm entendendo que para que seja estabelecida a relação de solidariedade entre sujeitos, faz-se imprescindível a existência de interesse jurídico das partes, manifestado em uma atuação conjunta destas na situação que enseja a incidência do tributo.

Ou seja, não basta um mero interesse econômico entre as partes e a possível fruição econômica destas na operação, mas sim, que estejam ambas no mesmo polo da relação a ser tributada, realizando aquele ato que fará incidir o tributo.

Considerando estas preliminares e as enquadrando na relação estabelecida entre o marketplace e o *seller*, é preciso considerar que, inegavelmente, há um interesse econômico comum entre ambas as partes, afinal, quanto maior a venda através da plataforma, mais ela irá auferir lucro, mas há, ao mesmo tempo- partindo-se para a análise do interesse jurídico- um contrato paralelo que desautoriza, em certo nível, considerar que o marketplace possua interesse comum no fato gerador, pois ele não está no mesmo patamar que o vendedor no âmbito da venda e sim, lhe prestando meramente um serviço ao lhe dar suporte em sua atividade comercial¹²⁸. São objetivos distintos e atuações distintas do marketplace e do vendedor.

Assim, é possível ser feita uma ponderação acerca do embasamento em um conceito vago realizado pelas leis estaduais que instituem a solidariedade, ao considerarem que há um interesse comum e uma conjunta prática do fato gerador quando, em verdade, evidentemente, o que existe primordialmente é um mero contrato de intermediação, de anúncio, de recebimento e talvez, de compartilhamento da logística¹²⁹.

Neste sentido preconiza Nelson Nery Júnior:

O fato de esse serviço de internet propiciar com que terceiros, seus usuários, realizem por seu intermédio contratos de venda e compra não autoriza afirmar que o serviço de internet se converta *ipso facto* na própria venda e compra; como também é incorreto concluir-se que pelo só fato de o provedor dos serviços de internet auxiliar a viabilizar a venda e compra se possa equipará-lo ao próprio vendedor.

Os usuários vendedor e comprador, portanto, são clientes do [marketplace] por utilizarem os serviços de internet que propiciam a realização de negócios, mas não

¹²⁸ BARROS, Mauricio. **ICMS e responsabilidade tributária dos marketplaces**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/icms-e-responsabilidade-tributaria-dos-marketplaces-14082020>. Acesso em: 23 mar. 2021.

¹²⁹ FREIRE, Ailson. **Palestra proferida na webinar “A responsabilidade tributária do Marketplace”** - OAB/BA, ago.2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=oGHY5DAxDKY>. Acesso em: 23 mar. 2021.

são clientes do Consultante com relação aos produtos e serviços que são comercializados entres esses usuários.¹³⁰

Por analogia a situação que aqui se apresenta, se manifestaram os Ministérios Públicos dos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro a respeito da posição assumida pelo marketplace em dois Termos de Compromisso de Ajustamento de Conduta. Se firmou a tese de que a plataforma não se qualifica como fornecedor dos produtos anunciados por usuários no site, não sendo, por conseguinte, objetiva ou solidariamente responsável pelos seus eventuais vícios ou defeitos, tampouco por eventual inexecução do negócio jurídico de compra e venda realizado direta e exclusivamente entre anunciantes/vendedores e compradores.¹³¹

Portanto, o que se evidencia, de primeiro plano, é que há um contrato- inclusive de prestação de serviços pela plataforma-, através do qual ela se coloca à disposição para intermediar as relações de compra e venda estabelecidas entre os vendedores vinculados a plataforma e os compradores das mercadorias. Assim, em princípio, já se deduz que se trata de objetos distintos: o vendedor formaliza suas obrigações através das vendas; o marketplace formaliza suas obrigações pelos contratos de intermediação e entre eles não há um interesse jurídico.

Além disso, ainda que se cogitasse que nesta relação de intermediação o marketplace de algum modo realiza o fato gerador do ICMS, atuando como um intermediador revendedor, comprando as mercadorias para revender, há de se convir que não é este o caso, ao passo em que ele atua meramente como um intermediador aproximador, auxiliando as partes na condução do negócio.¹³²

Inclusive, a posição majoritária dos tribunais brasileiros tem sido no sentido de reconhecer a limitação da responsabilidade do marketplace em razão da natureza das atividades prestadas e da diferença delas em relação as operações de compra e venda.¹³³ O que o Poder Judiciário tem reconhecido é que as plataformas atuam na “aproximação dos interessados” mediante disponibilização de estrutura operacional técnica para que terceiros negociem e efetuem

¹³⁰ NERY JUNIOR, Nelson. Parecer técnico. PLATAFORMA ELETRÔNICA: atividade de natureza de prestação de serviços. São Paulo, 2014 *apud* UTILIO, Pedro; FONSECA, Pedro Leal; MARQUES, Ricardo Dalmaso. **Marketplaces e alocação de responsabilidades na triangulação contratual**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/regulacao-e-novas-tecnologias/marketplaces-e-alocacao-de-responsabilidades-na-triangulacao-contratual-21092019>. Acesso em: 14 out. 2020.

¹³¹ **Termo de Compromisso de ajustamento de conduta**. Março, 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/mercado-livre-nao-responsavel-lesoes.pdf>. Acesso em: 14 out. 2020.

¹³² PAULINO, Maria Ângela Lopes. **I Congresso de Direito Tributário da ESA/MA**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=eOtabz3jHuY>. Acesso em: 13 mar. 2021.

¹³³ E.g., STJ, REsp 1.639.028/SP; REsp 1.383.354/SP; AgRg no AREsp 232.849/SP *apud* DE SIMONE, Diego Caldas Rivas; PIAZZA, Beatriz Antunes. **A Indevida Responsabilização Tributária das Empresas de Marketplace**. Disponível em: <http://www.pinheironeto.com.br/imprensa/a-indevida-responsabilizacao-tributaria-das-empresas-de-marketplace>. Acesso em: 15 out. 2020.

transação comerciais independentes, não havendo como impor aos sites que fiscalizem previamente a origem dos produtos ou que respondam por eventual venda do produto com defeito, por não ser esse o seu papel.¹³⁴ Veja-se:

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 DF 0720627-82.2018.8.07.0001, Relator: ANA CANTARINO, Data de Julgamento: 13/02/2019, 8ª Turma Cível, Data de Publicação: Publicado no DJE: 25/02/2019. Pág.: Sem Página Cadastrada.)

Além disso, nos tribunais estaduais há uma tendência gradativa pela consolidação do entendimento de que considerando que o marketplace, em regra, não atua sendo responsável diretamente pela entrega ou pagamento do produto, não participando das “tratativas do negócio”¹³⁵, seria ilegítimo que ele fosse responsabilizado pelas vendas realizadas na sua plataforma, uma vez que a negociação e concretização do negócio são realizadas diretamente entre comprador e vendedor, sem sua intervenção.¹³⁶

No julgamento do Recurso Cível 71005427406 TJ-RS¹³⁷, entendeu o magistrado que nos contratos de compra e venda online e contrato de prestação de serviços de gestão de pagamentos existem obrigações autônomas e independentes entre a empresa e o usuário, de

¹³⁴ DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. **TJ-DF 07206278220188070001 DF-0720627-82.2018.8.07.0001**, Relator: ANA CANTARINO, Data de Julgamento: 13/02/2019, 8ª Turma Cível, Data de Publicação: Publicado no DJE: 25/02/2019. Pág.: Sem Página Cadastrada. Disponível em: <https://tj-df.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/899081706/7206278220188070001-df-0720627-8220188070001>. Acesso em: 15 out. 2020.

¹³⁵ DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. TJDFT, Apelação 0008428-45.2013.8.07.000; TJ-SC – AI: 40016377920178240000; TJPR – 0011913-42.2016.8.16.0019; TJ-PR – RI 0004016-12.2017.8.16.0056. *apud* DE SIMONE, Diego Caldas Rivas; PIAZZA, Beatriz Antunes. **A Indevida Responsabilização Tributária das Empresas de Marketplace**. Disponível em: <http://www.pinheironeto.com.br/imprensa/a-indevida-responsabilizacao-tributaria-das-empresas-de-marketplace>. Acesso em: 15 out. 2020.

¹³⁶ DE SIMONE, Diego Caldas Rivas; PIAZZA, Beatriz Antunes. **A Indevida Responsabilização Tributária das Empresas de Marketplace**. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-indevida-responsabilizacao-tributaria-das-empresas-de-marketplace-08062020#_ftn1. Acesso em: 15 out. 2020.

¹³⁷ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Recurso Cível: 71005427406 RS**, Relator: Cleber Augusto Tonial. Data de Julgamento: 21/05/2015, Terceira Turma Recursal Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 22/05/2015. Disponível em: <https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/190565921/recurso-civel-71005427406-rs>. Acesso em: 15 out. 2020.

modo que não responde aquela se apenas gerencia pagamentos e não participa da relação jurídica principal pelos eventuais danos que o consumidor venha a sofrer.

CONTRATO DE COMPRA E VENDA ONLINE E CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE GESTÃO DE PAGAMENTOS. DIREITOS E OBRIGAÇÕES AUTÔNOMAS E INDEPENDENTES. NÃO RESPONDE PELA FALTA DE ENTREGA DO PRODUTO A EMPRESA QUE APENAS GERENCIA PAGAMENTOS E NÃO PARTICIPA DA RELAÇÃO JURÍDICA PRINCIPAL, SITUAÇÃO DE PLENO CONHECIMENTO DO COMPRADOR.

PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA ACOLHIDA. EXTINÇÃO DO FEITO, SEM RESOLUÇÃO DO MÉRITO. RECURSO PROVIDO. (Recurso Cível Nº 71005427406, Terceira Turma Recursal Cível, Turmas Recursais, Relator: Cleber Augusto Tonial, Julgado em 21/05/2015).

(TJ-RS - Recurso Cível: 71005427406 RS, Relator: Cleber Augusto Tonial, Data de Julgamento: 21/05/2015, Terceira Turma Recursal Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 22/05/2015)

Neste mesmo sentido foi a sentença proferida nos autos do AI 4001637-79.2017.8.24.0000 do TJ-SC¹³⁸, a qual definiu que:

(...) COMPRA DE VEÍCULO REALIZADA DIRETAMENTE COM O VENDEDOR A PARTIR DE CONTATO OBTIDO NO WEBSITE DO "MERCADO LIVRE". PRODUTO COM DEFEITO. IMPOSSIBILIDADE DE SE IMPOR AO SITE DE INTERMEDIÇÃO DE COMPRAS E VENDAS PELA INTERNET O DEVER DE FISCALIZAR A ORIGEM DE TODOS OS PRODUTOS ALI ANUNCIADOS. ATIVIDADE EXTRÍNSECA AO SERVIÇO PRESTADO. PRECEDENTES DO STJ. NEGOCIAÇÃO NO CASO, ADEMAIS, REALIZADA DIRETAMENTE COM O VENDEDOR. AUSÊNCIA DE INTERMEDIÇÃO DO SITE NAS TRATATIVAS E NO PAGAMENTO.

Inclusive, este juízo fundamentou sua decisão em precedente do STJ, no REsp 1383354/SP, no qual se entendeu que "não se pode impor aos sites de intermediação de venda e compra a prévia fiscalização sobre a origem de todos os produtos anunciados, na medida em que não constitui atividade intrínseca ao serviço prestado."¹³⁹

Por fim, nos autos do processo 0011913-42.2016.8.16.0019- TJ-PR, no julgamento de Recurso Inominado¹⁴⁰, em que se pretendia, do mesmo modo, a responsabilização do marketplace por dano sofrido pelo consumir, proferiu o juízo que:

(...) Em que pese a situação vivenciada pelo autor, deve ser afastada a responsabilidade da ré Bom Negócio (OLX). Isso porque, a requerida presta um

¹³⁸ SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **AI: 40016377920178240000** Capital 4001637-79.2017.8.24.0000, Relator: Marcus Tulio Sartorato, Data de Julgamento: 13/06/2017, Terceira Câmara de Direito Civil. Acesso em: <https://tj-sc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/469677545/agravo-de-instrumento-ai-40016377920178240000-capital-4001637-7920178240000/inteiro-teor-469677600>. Acesso em: 15 out. 2020.

¹³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1383354/SP**, Rel. Ministra Nancy Andrihgi, Terceira Turma, julgado em 27/08/2013. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24225865/recurso-especial-esp-1383354-sp-2013-0074298-9-stj/inteiro-teor-24225866>. Acesso em: 15 out. 2020.

¹⁴⁰ PARANÁ. Tribunal de Justiça do Paraná. **TJPR - 0011913-42.2016.8.16.0019** - Ponta Grossa - Rel.: Daniel Tempski Ferreira da Costa - J. 24.08.2017. disponível em: <https://tj-pr.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/835238004/processo-civel-e-do-trabalho-recursos-recurso-inominado-ri-40161220178160056-pr-0004016-1220178160056-acordao?ref=serp>. Acesso em: 15 out. 2020.

serviço de intermediação virtual entre comprador e vendedor do produto, através de anúncios em seu site e, por ser uma plataforma virtual aberta ao público de forma gratuita tem o exclusivo caráter de classificado online. Vale ressaltar que qualquer pessoa pode anunciar produtos, sem precisar sequer se cadastrar, ainda que seja o recomendado. Assim, é mera divulgadora de produtos e serviços, não podendo ser responsabilizada por atos de terceiros.

Em que pese esta temática não tenha alcançado os tribunais no que diz respeito à responsabilização no âmbito tributário, é possível, em todas as decisões apresentadas aplicar por analogia a operação de compra e venda de mercadorias e a possível responsabilização do marketplace pelo ICMS devido pelos vendedores, afinal, de todo modo, o nível da relação firmada entre ele e os usuários e entre ele e os vendedores é de suma importância na definição da legalidade e constitucionalidade de seu dever em responder pelo crédito de ICMS.

Vale destacar que ainda que venha a ocorrer o suposto fático das legislações estaduais que instituem a solidariedade e que porventura venha a plataforma a obter algum benefício, seja com a não emissão do documento fiscal ou com a não prestação de informações solicitadas pelo fisco, isso não constitui pressuposto para afirmar a existência de solidariedade entre as duas partes, consoante pontifica Luís Eduardo Schoueri:

O ganho financeiro ou a convivência com a inadimplência tributária, ainda que refletida no preço da operação, entre partes de uma relação contratual, não sugerem “interesse comum” no fato jurídico tributário. Apontam, antes, um “interesse comum” na situação econômica decorrente da sonegação, i.e., vero interesse econômico.¹⁴¹

Quanto a possibilidade de instituir a solidariedade por meio de lei ordinária (art. 124, II, CTN), já fora visto que esta hipótese não constitui mera liberalidade do legislador, de modo a imputar a quaisquer indivíduos a existência de solidariedade entre eles. Faz-se necessária a existência de fundadas razões para estabelecer este nível de relação e é preciso que se encontre amparo na existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador, por ambas as partes.

Assim, enquadrando esta previsão com a atividade desenvolvida pelo marketplace, defende Maurício Barros que:

[a hipótese do inciso II] embora aparentemente ampla, deve ser aplicada com parcimônia e apenas nos tributos cujo funcionamento permita a criação de regras de solidariedade, o que definitivamente não é o caso do ICMS, imposto que é não cumulativo, descentralizado e sujeito a distintos regimes de incidência (SIMPLES, alíquotas internas e interestaduais, alíquotas seletivas, reduções de base de cálculo, diferimentos etc.). Nesse contexto, como demandar o imposto de um sujeito que não terá direito aos créditos correspondentes no regime não cumulativo, ou mesmo

¹⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo *apud* TAKANO, Caio Augusto. **Em Busca de um Interesse Comum: Considerações Acerca dos Limites da Solidariedade Tributária do Art. 124, inc. I, do CTN.** Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/41-2019/em-busca-de-um-interesse-comum-consideracoes-acerca-dos-limites-da-solidariedade-tributaria-do-art-124-inc-i-do-ctn/#note-1404-42>. Acesso em: 24 mar. 2021.

exigir do marketplace que recolha o imposto diante de tantos regimes distintos a que uma mesma mercadoria pode se sujeitar? Ademais, como evitar que os vendedores não acumulem créditos, já que os débitos seriam satisfeitos por terceiros? Certamente, o regime seria excessivamente complexo, atentatório à não cumulatividade e poderia inviabilizar a atividade dos marketplaces, em evidente natureza confiscatória da liberdade negocial¹⁴².

Assim sendo e considerando que, do mesmo modo em que não há interesse comum entre o marketplace e o vendedor, não há entre eles um nível de obrigações recíprocas capazes de ensejar a incidência da previsão do art. 124, II, resta considerar ilegais as leis estaduais que instituem ou venham a instituir a responsabilidade solidária ao marketplace, por ofensa aos preceitos do art. 124 do Código Tributário Nacional.

4.2 ANÁLISE DAS PREVISÕES LEGAIS A PARTIR DO INSTITUTO DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIRO PREVISTA NO ART. 5º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96

Como visto, a Lei Kandir, que estabelece as normas gerais em matéria de ICMS, prevê, através do seu art. 5º, a possibilidade de lei ordinária instituidora do ICMS estabelecer a responsabilização de terceiros quando estes contribuírem para o não recolhimento do tributo ao adotarem uma atitude ou se omitirem de algo.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem seguindo o entendimento de que os requisitos para a responsabilidade tributária de terceiros, nos termos do CTN e da Lei Kandir, decorrente de expressa previsão na legislação estadual, deve se pautar pela ocorrência de uma infração dolosa. Ocorre que a partir da análise de situações em que o terceiro, que não se reveste da condição de contribuinte, é chamado para compor o polo passivo da obrigação tributária, entende-se que é exigível que se configure a relação com o fato gerador e que a não satisfação da obrigação decorra de uma infração dolosa pelo terceiro.¹⁴³

Já pela interpretação da previsão expressa, independentemente de o tributo ser devido pelo contribuinte ou responsável e existir ou não conduta dolosa, é o terceiro que arcará com o ônus tributário em razão dos seus atos e, justamente por isto, faz presumir que existe uma

¹⁴² BARROS, Mauricio. **ICMS e responsabilidade tributária dos marketplaces**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/icms-e-responsabilidade-tributaria-dos-marketplaces-14082020>. Acesso em: 24 mar. 2021.

¹⁴³ BARRETO, Paulo Ayres. **Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace**. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/limites-normativos-a-responsabilidade-tributaria-das-operadoras-de-marketplace/>. Acesso em: 24 mar. 2021.

obrigação acessória assumida por ele perante a situação ensejadora da incidência do ICMS, o que, por consequência, também faz presumir que possui ele vínculo com o fato gerador da obrigação tributária.

Quanto a esta possibilidade de responsabilização por meio de lei ordinária, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, esclareceu 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”.¹⁴⁴

Na decisão o STF afirmou que, além da previsão legal, os terceiros sobre os quais recairá a responsabilidade tributária devem estar necessariamente “em posição de contato com o fato gerador ou com o contribuinte”, sendo responsabilizados apenas “na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária” e “desde que tenham contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte”¹⁴⁵

Com base nisto, as leis estaduais do Mato Grosso, Rio de Janeiro e Ceará se fundamentaram na previsão legal do art. 5º da Lei Complementar 87/96 para estabelecer a responsabilidade do marketplace pelo ICMS devido pelos vendedores, partindo do pressuposto que a plataforma possui uma efetiva obrigação acessória e um vínculo com o fato gerador da obrigação, qual seja: a operação de venda/circulação da mercadoria.

De modo geral, e como já visto, as ações e omissões do marketplace previstas nas respectivas leis estaduais que geram a responsabilidade são: não emissão de documento fiscal pelo vendedor, a não prestação de informações pela plataforma e a situação cadastral irregular da plataforma perante a Secretaria da Fazenda.

É bem verdade que esta ausência de uniformidade é causa para gerar insegurança jurídica e, assim, o que precisa ser feito é uma análise de cabimento das previsões destas leis com a atividade efetivamente desempenhada pelo marketplace, a qual não é engessada e possui diferentes engrenagens, e, justamente por isto, a análise que se segue se debruçará sobre as hipóteses de incidência das leis estaduais nas operações desenvolvidas pelos marketplaces nas modalidades comum e fulfillment e a constitucionalidade e legalidade destas previsões

¹⁴⁴ DE SIMONE, Diego Caldas Rivas; PIAZZA, Beatriz Antunes. **A Indevida Responsabilização Tributária das Empresas de Marketplace**. Disponível em: <http://www.pinheironeto.com.br/imprensa/a-indevida-responsabilizacao-tributaria-das-empresas-de-marketplace>. Acesso em: 24 mar. 2021.

¹⁴⁵ *Ibidem, loc. cit.*

4.2.1 A responsabilidade decorrente da não emissão de nota fiscal pelo vendedor à luz das operações comum e fulfillment

Em primeiro lugar cabe analisar as leis que atribuem às operadoras de marketplace a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações por si intermediadas, na hipótese de o contribuinte (vendedor) não emitir o correspondente documento fiscal. Veja-se o conteúdo normativo das leis do Estado do Ceará, do Estado do Mato Grosso, e do Rio de Janeiro, sucessivamente:

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;¹⁴⁶

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;¹⁴⁷

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**¹⁴⁸

Estas previsões legais revelam que as empresas que atuam como marketplace terão de manter o registro e zelar pela emissão de todos os documentos fiscais, de todos os comerciantes que integrarem seus aplicativos, fazendo um papel de “fiscal” da emissão desses documentos, sob pena de serem responsáveis pelo ICMS devido pelos comerciantes que não realizarem o recolhimento dos seus impostos.

Na contramão destas previsões, o Estado de Santa Catarina divulgou o seguinte entendimento:

¹⁴⁶ CEARÁ. **Lei nº 16.904** de 03 de junho de 2019. Altera a lei n.º 12.670, de 30 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o ICMS. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/orcamento-financas-e-tributacao/item/6669-lei-n-16-904-de-03-06-19-d-o-3-0-19>. Acesso em: 07 abr. 2021.

¹⁴⁷ MATO GROSSO. **Lei nº 7.098** de 30 de dezembro de 1998. Consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Disponível em: <http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/Legislacao/legislacaoatribut.nsf/07fa81bed2760c6b84256710004d3940/cc9c3b9886404baa0325678b0043a842?OpenDocument#LEI%207.098>. Acesso em: 07 abr. 2021.

¹⁴⁸ RIO DE JANEIRO. **Lei nº 8.795** de 17 de abril de 2020. Altera a Lei nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996, para disciplinar a sujeição passiva nas hipóteses de operações com bens e mercadorias digitais e não digitais e de prestações de serviço de comunicação realizadas por pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=393236>. Acesso em: 07 abr. 2021.

ICMS. Marketplace. a atividade de intermediação de vendas pela internet não configura fato gerador do ICMS, salvo na ocorrência da venda à ordem. A alteração de exigências fiscais ou Cumprimento de Obrigações Acessórias deve se dar mediante solicitação de regime especial.¹⁴⁹

Isso se deu com a Solução de Consulta ao COPAT n. 33 de 19 de maio de 2020, através da qual a parte consulente, prestadora de serviço de informação na internet, que exerce atividade de intermediação no formato de marketplace, questionou a Secretaria da Fazenda sobre o seu papel de recolher o ICMS. Obteve como resposta que na prestação de serviço de intermediação pela internet não há fato gerador do ICMS, devendo os documentos fiscais serem emitidos pelos parceiros e não pela parte intermediadora. Todavia, estabeleceu duas exceções: na venda à ordem, quando a plataforma atua como a própria vendedora da mercadoria ou quando “as peculiaridades da organização do contribuinte possam suprir plenamente as exigências fiscais e nos casos em que a modalidade das operações realizadas impossibilite o cumprimento de obrigação tributária acessória”.¹⁵⁰

Seguindo esta linha, por óbvio, será papel da plataforma arcar com o ICMS quando, em nome próprio, atuar como a vendedora da mercadoria, afinal, é seu nome que constará na nota fiscal como remetente.

Já nas operações comuns, nas quais a venda intermediada pelo marketplace é em nome daquele que comercializa a mercadoria, as notas fiscais são emitidas pelos vendedores, em nome dos consumidores. Assim, em que pese a plataforma seja a intermediadora da celebração do negócio, a emissão do documento fiscal, que ocorre no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do comerciante, é posterior a estes atos e, considerar que deve o marketplace assumir uma responsabilidade sobre essa emissão seria dizer que cabe a ele manter uma fiscalização posterior ao ato da venda.

E, em razão destas previsões, surge o questionamento: não seria este papel do Estado? Não caberia a ele acompanhar as inovações tecnológicas, investindo numa melhor fiscalização nos meios digitais como forma de combate à sonegação fiscal?

De fato, cabe ao Estado a atividade de fiscalização tributária, através de atividades exercidas pela Administração Pública, permitindo a legislação que esta Administração se utilize de

¹⁴⁹ SANTA CATARINA. **Consulta COPAT N° 33 DE 19/05/2020**. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=395713>. Acesso em: 15 jun. 2021.

¹⁵⁰ SANTA CATARINA. **Consulta COPAT N° 33 DE 19/05/2020**. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=395713>. Acesso em: 15 jun. 2021.

prerrogativas para adentrar na esfera privada dos cidadãos, contanto que mantido o respeito aos direitos fundamentais do contribuinte.¹⁵¹

Isso é identificável a partir do art. 142 do CTN, o qual designa competência privativa à autoridade administrativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento e, em sendo o caso, propor a aplicação de penalidade no exercício da fiscalização:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

E ainda, verifica-se com o título IV, capítulo I do CTN, que o legislador reservou dispositivos apenas para tratar da fiscalização pela Administração Tributária.

Portanto, resta, em certa medida, incongruente que recaia sobre os marketplaces a responsabilidade de cobrar dos vendedores vinculados à plataforma a emissão de documentos fiscais, afinal, o dever de fiscalização é de competência privativa do Estado e delegá-lo aos empresários representaria uma desvirtuação de função. E, talvez, justamente com a pretensão de passar para o marketplace essa função é que a partir de abril de 2021 a legislação fiscal vigente impôs nova obrigatoriedade de identificação do CPF ou CNPJ do marketplace nas notas fiscais eletrônicas e ao consumidor (NF-e e NFC-e, de acordo com ajustes sinief 21 e 22/2020).¹⁵²

Sobre este aspecto ponderou Paulo Ayres Barreto, afirmando que para que incida a responsabilidade é preciso que a lei atribua ao terceiro o dever e os meios necessários para reter o tributo, e ele não o faça, ou retenha o tributo e não o repasse, ou incorra em alguma infração à legislação tributária.¹⁵³ Ele ainda segue afirmando que:

Não se cogita de qualquer possibilidade de retenção do tributo pelas operadoras de marketplace, pois não há permissão ou dever legal para tanto, não há especificação dos meios adotados para discernir situações diversas (como o Simples Nacional e os vendedores eventuais) e várias das operações intermediadas sequer têm o seu pagamento intermediado pela operadora de marketplace. Poder-se-ia cogitar de a responsabilidade das operadoras de marketplace decorrer da violação a um suposto dever legal de verificação da emissão de documentação fiscal, que estaria implícito

¹⁵¹ JANINI, Tiago Cappi; PULCINELLI, Ana Luiza Godoy. **A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS LIMITES: UMA ANÁLISE A PARTIR DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE**. Revista de Direito Tributário e Financeiro | e-ISSN: 2526-0138 | Curitiba | v. 2 | n. 2 | p. 347-365 | Jul/Dez 2016, p. 351.

¹⁵² BRASIL. **Ajuste SINIEF 21/20, de 30 de julho de 2020**. Altera o Ajuste SINIEF 07/05, que institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2020/ajuste-sinief-21-20>. Acesso em: 01 junho 2021.

¹⁵³ BARRETO, Paulo Ayres. **Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace**. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/limites-normativos-a-responsabilidade-tributaria-das-operadoras-de-marketplace/>. Acesso em: 15 jun. 2021.

nas leis estaduais em exame. Contudo, deve-se ter em consideração que esse dever seria de impossível cumprimento por parte das operadoras de marketplace, pois a sua atuação precede o momento da saída da mercadoria do estabelecimento do comerciante, quando a nota fiscal deve ser emitida.¹⁵⁴

Inclusive, neste sentido se manifestou a ministra Nancy Andrighi no julgamento do RESP 1.383.354/SP, para a qual “não se pode impor aos sites de intermediação de venda e compra a prévia fiscalização sobre a origem de todos os produtos anunciados, na medida em que não constitui atividade intrínseca ao serviço prestado”.

Além disso, o ICMS é um imposto já embutido no preço do produto e cabe àquele que vende recolhê-lo. Portanto, seria inviável que o marketplace mantivesse acesso às informações financeiras do vendedor e fiscalizasse o efetivo cumprimento do pagamento do tributo.

Assim, no caso das operações comuns não há de se falar em descumprimento de um dever pelo marketplace e não há um respaldo da legislação complementar que autorize responsabilizá-los, afinal, não haverá ato ou omissão da plataforma capaz de influir na não emissão do documento.

Ocorre que, em verdade, todo este dispêndio se mostra plausível nas empresas que realizam a venda (recebem diretamente o valor total da operação) e as que armazenam o produto, com vistas ao fato de que nestas condições elas mantêm contato direto com a cadeia econômica, sendo cabível que mantenham o controle fiscal, afinal, do contrário, repassariam a mercadoria de modo irregular para o consumidor final, contribuindo para a sonegação fiscal.

Este é o caso dos marketplaces na modalidade fullfiment, que, como já visto, consiste na incumbência de toda a responsabilidade da logística ao marketplace, de modo que a empresa apenas manda o estoque de produtos para o centro de distribuição da plataforma e fica à cargo dela receber, armazenar, vigiar, anunciar, vender, separar, faturar e entregar.

Neste caso, o marketplace pode e deve controlar a regularidade da emissão da nota fiscal pois só deste modo ele pode permitir a saída da mercadoria do centro de distribuição para o consumidor, até para que haja um transporte regular da mercadoria. Assim sendo, é possível considerar que neste caso o marketplace pode concorrer para o inadimplemento do vendedor, sendo plausível, portanto, a incidência das previsões legais das leis estaduais que instituem a responsabilidade a ele, sem que haja quaisquer inconstitucionalidades ou ilegalidades.

¹⁵⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace**. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/limites-normativos-a-responsabilidade-tributaria-das-operadoras-de-marketplace/>. Acesso em: 15 jun. 2021.

4.2.2 A responsabilidade decorrente da não prestação de informações pelo marketplace à luz das operações comum e fulfillment

Em segundo lugar, cumpre analisar a lei que atribui às operadoras de plataforma de marketplace a obrigação de prestação de informações a respeito das operações por si intermediadas. É ela a lei do Estado do Rio de Janeiro:

Art. 17 § 8º As pessoas jurídicas de que trata o inciso IX do art. 18 desta lei são responsáveis pelo pagamento do imposto devido nas operações por elas intermediadas: I - **quando deixarem de prestar as informações na forma e prazo previstos na legislação**¹⁵⁵

Em análise conjunta deste artigo com a previsão do art. 5º da Lei Kandir verifica-se que a ausência de fornecimento de informações pela plataforma ao Fisco constituiria o ato/omissão dela que concorreria para o não recolhimento do tributo.

Isso se justifica com o fato de que é fundamental, independente da modalidade do marketplace- seja ele comum ou fulfillment, que ele repasse ao Fisco as informações referentes às operações que intermedia pois isto está no interesse da fiscalização e irá permitir que ela tome conhecimento das vendas realizadas e assim possa fiscalizar o cumprimento do dever de pagar o tributo e tributar.

Essa obrigação acessória está prevista no art. 113, §2º do CTN ¹⁵⁶, o qual prevê que ela tem por objeto a prestação positiva ou negativa no interesse da arrecadação e fiscalização.

Portanto, quando a lei carioca traz essa previsão, ela está em total consonância com a previsão do art. 5º da Lei Kandir e o art. 128 do CTN pois, de fato, o não prestar as informações representa um descumprimento de uma obrigação acessória assumida pela plataforma que ensejaria o não recolhimento do tributo.

Todavia, para além da análise da validade da obrigação acessória instituída pela lei, a segunda análise que se põe a fazer é em que medida o descumprimento deste dever acessório

¹⁵⁵ RIO DE JANEIRO. **Lei nº 8.795** de 17 de abril de 2020. Altera a Lei nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996, para disciplinar a sujeição passiva nas hipóteses de operações com bens e mercadorias digitais e não digitais e de prestações de serviço de comunicação realizadas por pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=393236>. Acesso em: 07 abr. 2021.

¹⁵⁶ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória: § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 13 out.2020).

justificaria incumbir à plataforma a responsabilidade pelo pagamento do ICMS que originariamente seria devido pelo vendedor.

É possível considerar que este nível de responsabilização seria uma violação da proporcionalidade em sentido estrito¹⁵⁷ (subprincípio do princípio da proporcionalidade), a qual prevê que é preciso haver uma proporção adequada entre os meios utilizados e os fins desejados. Neste caso, o fim desejado (adimplemento tributário), precisa ser proporcional com o meio utilizado para tanto, qual seja, a responsabilidade do marketplace, enquanto terceiro.

Em primeiro momento poderia se pensar na possibilidade de se imputar sanções menos gravosas à plataforma, como uma sanção de natureza administrativa e não tributária, mas, corroborando com o entendimento de Paulo Ayres, a situação poderia se mostrar gravosa, justificando a proporção desta penalidade, ao se olhar pelo prisma de que a falta de entrega das informações tornaria impossível ao Fisco acompanhar as milhares de operações realizadas diariamente pelos diversos de contribuintes vinculados ao marketplace para poder cobrar-lhes o ICMS, o que, poderia ensejar, inclusive, sonegação fiscal em demasia.¹⁵⁸

4.2.3 A responsabilidade decorrente da situação cadastral irregular do remetente à luz das operações comum e fulfillment

Por fim, a Lei nº 8.795/20 do Estado do Rio de Janeiro considera o marketplace responsável pelo recolhimento do ICMS quando o vendedor vinculado à plataforma estiver em situação cadastral irregular, veja-se:

Art. 17 § 8º As pessoas jurídicas de que trata o inciso IX do art. 18 desta lei são responsáveis pelo pagamento do imposto devido nas operações por elas intermediadas:

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

§9º: O contribuinte será considerado com **situação cadastral irregular**, para fins de enquadramento nos casos previstos no inciso II do § 7º e no inciso II do § 8º, quando suspenso em razão de pedido de baixa, paralisado em decorrência de requerimento

¹⁵⁷ PAULINO, Maria Ângela Lopes. **Palestra proferida no I Congresso e Direito Tributário da ESA/MA.** Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=eOtabz3jHuY>. Acesso em: 15 jun. 2021.

¹⁵⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace.** Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/limites-normativos-a-responsabilidade-tributaria-das-operadoras-de-marketplace/>. Acesso em: 15 jun. 2021.

voluntário, impedido por situações previstas na legislação ou quando notificado pela falta de emissão de nota fiscal não realizar a sua regularização" (NR).¹⁵⁹

Como se vê na literalidade do texto, o marketplace somente será responsabilizado se o vendedor e contribuinte, vinculado a plataforma, estiver com a situação irregular perante o Fisco, e este tenha informado previamente à plataforma tal situação.

Assim, decorre a responsabilidade da omissão da plataforma que, ao ser informada sobre a irregularidade, mantém o vendedor vinculado a ela e consente que este subsista realizando operações, mesmo com a situação irregular.

Daí decorre que este conhecimento da plataforma acerca da irregularidade e sua inépcia perante a isso revela um descumprimento da sua obrigação acessória de prestar informações pois ao se omitir ela deixa de colaborar com o Fisco na arrecadação e fiscalização do tributo, nos termos do art. 113, §3º do CTN.

Há, desse modo, um enquadramento da referida lei com o que prevê o art. 5º da LC nº 87/96 e, por consequência, o art. 128 do CTN, pois imputa a responsabilidade ao marketplace quando este, ao se omitir, contribui para o não recolhimento do tributo, restando legal esta hipótese de responsabilização. Além disso, aqui se faz indiferente a modalidade assumida pelo marketplace, afinal, esta obrigação acessória está sempre vinculada à obrigação tributária.

4.3 DESDOBRAMENTOS DA RESPONSABILIZAÇÃO

Em que pese a intensificação da fiscalização pelos Estados sobre as relações de compra e venda intermediadas pelos marketplaces contribua para o combate à sonegação fiscal, é preciso levar em consideração os impactos sociais que esta pode provocar pois, ao mesmo tempo em que possui benefícios, também pode representar, neste momento de ascensão em que os marketplaces se encontram, um acréscimo de burocracia que não cabe a eles, impactando no seu desenvolvimento.

¹⁵⁹ RIO DE JANEIRO. **Lei nº 8.795** de 17 de abril de 2020. Altera a Lei nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996, para disciplinar a sujeição passiva nas hipóteses de operações com bens e mercadorias digitais e não digitais e de prestações de serviço de comunicação realizadas por pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=393236>. Acesso em: 07 abr. 2021.

É preciso considerar que é fundamental que seja a norma objetiva e firme para responsabilizar os que se beneficiam da sonegação fiscal, mas ao mesmo tempo ela precisa dar segurança jurídica para as operações e para o serviço prestado pelo marketplace, ainda que estes não tenham vinculação direta com o fato gerador da relação de compra e venda.¹⁶⁰

Assim, necessário se faz realizar ponderações, tais como: os custos decorrentes da adoção dessas medidas para as plataformas; o eventual conflito entre as determinações legislativas dos diferentes entes federativos, a possível guerra fiscal, e o incentivo ao acúmulo de crédito pelos vendedores vinculados a plataforma.

Em relação a elevação dos custos, estes decorreriam, possivelmente, dos desdobramentos que a empresa de marketplace teria que adotar para se eximir de eventual imputação da responsabilidade. Assim, esta precisaria passar a ter controle e conhecimento de toda a cadeia de emissão de documentos fiscais, do recolhimento do tributo e do cumprimento de obrigações acessórias pelos vendedores, ao passo em que, como já dito, este deveria ser um papel desempenhado pela Administração Pública, no exercício do seu poder de fiscalização. Isto também se refletiria na possível inviabilidade deste modelo de negócios, criando entraves operacionais e, elevando também como consequência os custos do *compliance*.¹⁶¹

Ademais, esta regulamentação já existente e que tende- admitida a compatibilidade das leis estaduais com a constituição, com o CTN e com a Lei Kandir- a se propagar ainda mais pelos entes federativos, pode acirrar uma guerra fiscal entre estes e trazer problema na gestão das empresas. Isso porque as leis estaduais, diante da não uniformidade, podem gerar atecnias que imporão obrigações acessórias descoordenas para as empresas de marketplace, afinal, cada ente possui uma regulamentação diferente, impactando, assim, na elevação dos custos operacionais e de gestão das empresas.¹⁶²

Vale destacar ainda que a possibilidade da obrigação tributária recair sobre o marketplace poderia ensejar o acúmulo do ICMS pelos vendedores tendo em vista a existência de um responsável para arcar em seus lugares. Todavia, importante destacar que hoje constitui crime deixar de recolher o ICMS cobrado quando existe dolo do contribuinte em se apropriar dos valores. Este fundamento encontra-se no artigo 2º, inciso II da Lei nº 8.137/1990, que enuncia ser crime contra a ordem tributária “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de

¹⁶⁰ QUEIROZ, Jules. BEZERRA, Lucas. **Responsabilidade jurídica dos intermediadores digitais**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/responsabilidade-juridica-dos-intermediadores-digitais-07092020>. Acesso em: 15 out. 2020.

¹⁶¹ *Ibidem, loc. cit.*

¹⁶² *Ibidem, loc. cit.*

contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”.¹⁶³

Pelas consequências negativas expostas, em decorrência da responsabilização do marketplace, resta inegável a insegurança jurídica que essa situação ocasiona. Não se pode ignorar que esta responsabilização é, em certa medida, incompatível com os avanços tecnológicos e com a própria natureza da atividade desempenhada pelo marketplace, colocando em risco a inovação que tanto tem beneficiado o mercado, retirando-lhe o dinamismo, facilidade e baixo custo que lhe são tão caros.¹⁶⁴

Mas, por outro lado, mostra-se de extrema importância o cumprimento da obrigação acessória de fiscalizar, pelo marketplace. Como visto, as hipóteses de responsabilização quando a plataforma deixa de prestar informações ao Fisco ou quando mantém o vendedor em situação cadastral irregular, mesmo com a prévia notificação, mostram-se plausíveis pois são tarefas associadas ao campo de atuação do marketplace e, portanto, de possível cumprimento por ele, ao mesmo tempo em que colabora para o desempenho da Administração Pública.

Ademais, sem adentrar no mérito da legalidade e constitucionalidade das referidas leis, fato é que estas existem, são válidas e eficazes e, para que as empresas estejam de acordo com elas, devem seus departamentos fiscais se adequarem ao *compliance* com atenção a quatro pilares para minimizar os riscos desta responsabilidade.¹⁶⁵

Assim, como primeiro pilar, temos que as empresas devem calcular os tributos desde a entrada da mercadoria, pois é este o momento crucial para verificar possíveis irregularidades. O segundo pilar é a gestão de documentos fiscais tendo em vista a importância das notas fiscais e a sua correta emissão e, neste ponto, vale ressaltar a determinação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), para que a nota fiscal eletrônica ao consumidor conste a identificação do número do CPF ou CNPJ da plataforma de marketplace.¹⁶⁶Esta

¹⁶³ PISCITELLI, Tathiane. TANGERINO, Davi. GOMES, Daniel de Paiva. **É mesmo crime destacar ICMS e não pagar?** Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/e-mesmo-crime-destacar-icms-e-nao-pagar-19092018>. Acesso em: 15 out.2020.

¹⁶⁴ DE SIMONE, Diego Caldas Rivas; PIAZZA, Beatriz Antunes. **A Indevida Responsabilização Tributária das Empresas de Marketplace.** Disponível em: <http://www.pinheironeto.com.br/imprensa/a-indevida-responsabilizacao-tributaria-das-empresas-de-marketplace>. Acesso em: 15 out. 2020.

¹⁶⁵ BRAGA, Trícia. **Crescimento do e-commerce aumenta a fiscalização tributárias sobre vendas.** Disponível em: <https://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/crescimento-do-e-commerce-aumenta-a-fiscalizacao-tributaria-sobre-vendas/>. Acesso em: 15 out. 2020.

¹⁶⁶ BRASIL. **Ajuste SINIEF 21/20, de 30 de julho de 2020.** Altera o Ajuste SINIEF 07/05, que institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2020/ajuste-sinieff-21-20>. Acesso em: 15 out. 2020.

alteração legislativa produzirá efeitos a partir de abril de 2021¹⁶⁷ e não se aplica aos Estados de Goiás, Minas Gerais, Paraná e Rio Grande do Sul¹⁶⁸.

O terceiro pilar é a apuração do tributo e a geração da guia de contribuição acessória, como desdobramento dos dois primeiros pilares e, por fim, como quarto pilar temos o conteúdo fiscal, o qual precisa ser atualizado diariamente com todas as alíquotas e benefícios.¹⁶⁹

4.4 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO MARKETPLACE NO CENÁRIO INTERNACIONAL

Como consequência do advento da economia digital e o difundido modelo de negócio do marketplace, é crescente o fluxo de capitais entre os países do mundo, ensejando o conflito com o arcabouço tributário global¹⁷⁰. Isso se dá, principalmente, em razão da inexistência de local físico para a realização da atividade, de modo que, a “presença digital” afasta a aplicabilidade dos tradicionais elementos de conexão entre os países que recebem as mercadorias e os que as emitem, majorando o risco da não tributação da renda gerada nas operações¹⁷¹

Diferentemente do sistema adotado no Brasil, no qual a tributação sobre o consumo subdivide-se em diferentes espécies tributárias, as quais são passadas indiretamente ao consumidor final, na maioria dos países dos Estados Unidos e da Europa- e, inclusive de países da América Latina- há uma tributação do consumo de forma mais neutra e uniforme (notadamente através do IVA ou VAT¹⁷² e Sales Tax¹⁷³). Como consequência deste cenário, a

¹⁶⁷ Cláusula terceira. Este ajuste entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos: II - a partir de 5 de abril de 2021, em relação à cláusula segunda deste ajuste. (BRASIL. **Ajuste SINIEF 21/20, de 30 de julho de 2020**. Altera o Ajuste SINIEF 07/05, que institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2020/ajuste-sinief-21-20>. Acesso em: 15 out. 2020).

¹⁶⁸ § 7º O disposto no § 6º do caput desta cláusula não se aplica aos Estados de Goiás, Minas Gerais, Paraná e Rio Grande do Sul. (BRASIL. **Ajuste SINIEF 21/20, de 30 de julho de 2020**. Altera o Ajuste SINIEF 07/05, que institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2020/ajuste-sinief-21-20>. Acesso em: 15 out. 2020).

¹⁶⁹ BRAGA, Trícia. *Op. cit.*

¹⁷⁰ SINÍCIO, Mariana. **Tributação sobre a economia digital: o que temos e quais as perspectivas para o Brasil**. Disponível em: <https://www.linkedin.com/pulse/tributa%C3%A7%C3%A3o-sobre-economia-digital-o-que-temos-e-quais-mariana-sin%C3%ADcio/>. Acesso em: 17 mar. 2021.

¹⁷¹ GRUPO DE PESQUISA. Tributação na era digital: Renda x Consumo. São Paulo: NEF/FGV, outubro de 2017 *apud* DE ANDRADE, Leonardo Aguirra. **Tributação da Economia Digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. Saraiva jur, 2018, p. 743.

¹⁷² Impostos sobre Valor Agregado. Imposto que simplifica a tributação sobre o consumo, constituindo modalidade única.

responsabilidade imputada ao marketplace difere nos respectivos locais, se comparado ao Brasil, de modo que, enquanto nos países da Europa e EUA a responsabilidade não é atribuída de forma genérica, havendo diferentes regulamentações para as diferentes atividades que o marketplace pode desenvolver, no Brasil há uma atribuição de responsabilidade genérica, como se o marketplace possuísse apenas um mecanismo de atuação, como já visto¹⁷⁴.

Assim, enquanto nos países afora a tributação do marketplace possui uma base ampla, em contraponto a legislação neutra que possuem, no Brasil, a base é restrita, em contraponto a detalhada legislação existente. Isso reflete no fato de que no exterior a natureza do marketplace interessa menos do que no Brasil e, aqui, a natureza ganha relevância a partir do momento em que nossa tributação varia a partir das diferentes configurações das operações.¹⁷⁵

Ademais, a preocupação nos outros países é maior com o eventual não recolhimento do imposto de renda e, em relação especificamente ao IVA, a responsabilidade dos marketplaces se resume aos casos de operações transnacionais B2C com bens digitais, em que o imposto é devido ao país do consumidor e o fornecedor é um não residente.¹⁷⁶

Ocorre que, assim como no Brasil, em outros países também é desafiador tributar estas novas estruturas e, diante disso, a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) editou o relatório “*The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*”, através do qual estabelece diretrizes para o regime de responsabilidade tributária pelo recolhimento do VAT/GST. Neste relatório definiu-se que, para este regime específico, a plataforma digital é individualmente e integralmente responsável pelo recolhimento do VAT/GST nas compras online que passam por ela às autoridades tributárias na jurisdição da taxação, de acordo com a legislação da respectiva jurisdição.¹⁷⁷

Se reproduz abaixo uma tabela que melhor demonstra a operação básica no regime de responsabilidade tributária:

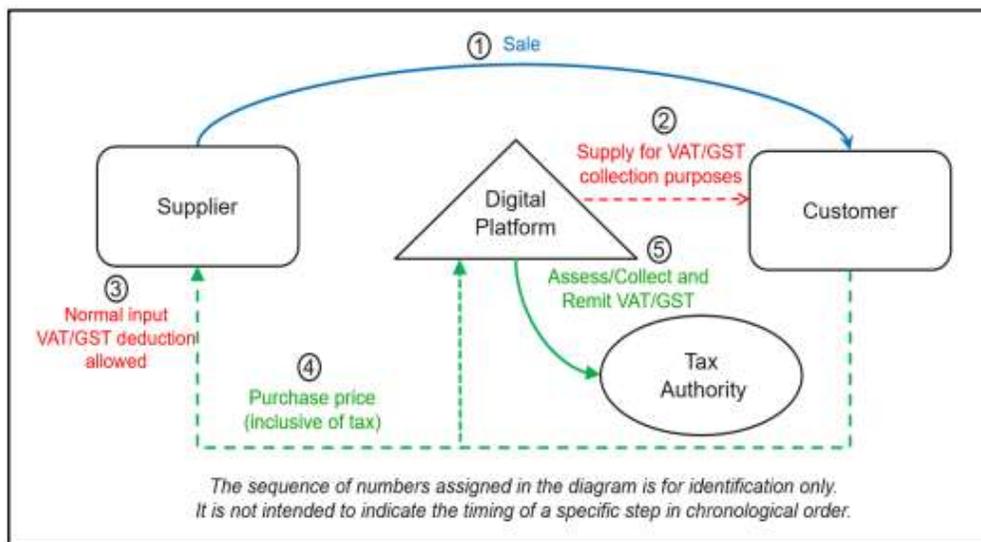
¹⁷³ Tributo que incide sobre o consumo nos Estados Unidos.

¹⁷⁴ FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros. Questões tributárias controvertidas no ambiente de economia digital- In: **V Congresso Internacional de Direito Tributário do Rio de Janeiro, Desafios Atuais e Futuros da Inovação Tecnológica**. Live. 22 nov. 2020.

¹⁷⁵ *Ibidem, loc. cit.*

¹⁷⁶ BARROS, Mauricio. **ICMS e responsabilidade tributária dos marketplaces**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/icms-e-responsabilidade-tributaria-dos-marketplaces-14082020>. Acesso em: 22 mar. 2021.

¹⁷⁷ OECD (2019), *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf, p. 23. Acesso em: 22 jun. 2021.



178

Descrevendo a operação, tem-se: (1) realização de uma venda; (2) repasse do produto pela plataforma digital ao cliente para fins de recolhimento do VAT; (3) autorização da dedução do imposto dos balanços contábeis do fornecedor; (4) o pagamento pelo produto ao fornecedor ou a plataforma digital; e (5) responsabilidade da plataforma pelo recolhimento do VAT à autoridade tributária da jurisdição de taxação.

De forma a esclarecer melhor como se dá o regime proposto, impende destacar que tanto na venda feita diretamente pelo fornecedor quanto na venda com intermediação da plataforma digital, a responsabilidade tributária pelo recolhimento do VAT será pela plataforma digital. Tanto o é que nas hipóteses em que o pagamento é realizado ao fornecedor do produto a plataforma digital deverá recuperar o valor correspondente ao VAT pago ao fornecedor para que possa então providenciar o recolhimento do imposto.¹⁷⁹ Assim, o que se objetiva é diminuir custos e riscos da administração na fiscalização e coleta do VAT mediante o auxílio das plataformas que tem uma maior capacidade de *compliance*.

O que ocorre é que existem diversos vendedores vinculados aos marketplaces em comparação a uma menor quantidade de plataformas e, em relação a este problema, Carrie Elliot aduz que:

O problema mais comum é a falta de visibilidade da atividade do provedor. A fiscalização geralmente depende da visibilidade, permitindo que plataformas menos populosas escapem da tributação. O *compliance* tributário e execução na economia compartilhada também são desafiadas, no entanto, pelo oportunismo tributário e status de microempresa.

¹⁷⁸ OECD (2019), The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf, p. 23. Acesso em: 22 jun. 2021.

¹⁷⁹ *Ibidem*, p. 24.

(...) A comissão europeia acredita que os países podem melhorar a arrecadação de impostos colaborando com plataformas que já registram a atividade econômica. Por exemplo, o Airbnb está fazendo parceria com autoridades fiscais locais em todo o mundo para coletar e remeter impostos de ocupação em nome de fornecedores de aluguel de quartos. (...) No entanto, a cooperação entre as plataformas e as autoridades fiscais deve ter em conta as regras da UE em matéria de proteção de dados. Afinal, pode ser contra a legislação da UE as plataformas fornecerem todos os dados relevantes. (...) A ideia de que a tecnologia pode facilitar o *compliance* tributário não é nova. O compartilhamento de plataformas pode facilitar o *compliance* para todos os tipos de provedores. A indústria de compartilhamento é relativamente uniforme dentro das indústrias e não há muitos participantes importantes. Além disso, a propriedade e os arranjos econômicos são relativamente uniformes. Essa uniformidade torna mais fácil para as autoridades projetar medidas de conformidade e fiscalização.¹⁸⁰

Diferentemente desta projeção, 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. Em razão disso, estados aprovaram normas que impuseram aos marketplaces o dever de recolher o tributo ao estado de destino¹⁸¹.

No Estado de Michigan (Estados Unidos) é estabelecido que certos marketplaces devem recolher VAT (*Value Added Tax* ou Imposto sobre Valor Agregado) nas vendas tributáveis realizadas diretamente em sua plataforma ou por ela intermediadas. Neste caso, o marketplace é o contribuinte e é ele que tem todos os direitos e deveres das vendas realizadas por terceiros¹⁸².

Países como México, Colômbia e Argentina estipularam uma necessidade de registro perante o Fisco local para monitorar a atividade econômica de plataformas estrangeiras que não possuem presença física naqueles países.¹⁸³

No Reino Unido o Marketplace é definido como responsável, determinando as autoridades fiscais que deve ele recolher o VAT nas vendas nacionais, nas vendas internacionais, nas

¹⁸⁰ ELLIOT, Carrie Brandon. International/OECD/European Union- **Taxation of the Sharing Economy: Recurring Issues**. Vol. 72. Issue: Bulletin for International Taxation, 2018 (volume 72), N° 4^o/Special Issue.

¹⁸¹ PISCITELLI, Tathiane. **Responsabilidade tributária dos marketplaces**. Disponível em: <https://noticiasfiscais.com.br/2020/06/26/responsabilidade-tributaria-dos-marketplaces/>. Acesso em: 16 jun. 2021.

¹⁸² CANEN, Doris. **Palestra proferida na live “Marketplaces: responsabilidade de ICMS e ISS, e os PLs da CBS e da CIDE-Digital”**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=WC0cp9RX5p8>. Acesso em: 15 mar. 2021.

¹⁸³ WORCMAN, Lisa; THEODORO, Marcel Alcades; SUKAR, Rayane Dornelas. CUBAS, Renata Correia; PENIDO, Tatiana. **Breves comentários sobre tributação, marketplace e economia compartilhada**. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/breves-comentarios-sobre-tributacao-marketplace-e-economia-compartilhada-03122020#_ftnref2. Acesso em: 22 jun. 2021.

situações em que o marketplace não seja do Reino Unido e mesmo que ele venda produtos próprios.¹⁸⁴

Além disso, a legislação define o marketplace como sendo o “website ou qualquer outro meio através do qual a informação está disponível na internet que qualquer pessoa pode usar para comprar/vender bens”.

Cumprido destacar que na prática o VAT não é cobrado pelo serviço de intermediação entre a plataforma e vendedor, quando o uso da plataforma é de graça, mas, quando há comissão ou quando é feito com serviço adicional, ele será cobrado. Quanto a isso não há controvérsia e é o sistema adotado pela UE, todavia, a controvérsia existe quanto a cobrança do imposto na relação estabelecida entre vendedor e consumidor.

Mais recentemente, em 2021, a União Europeia definiu que a partir de janeiro o marketplace deverá determinar a localização do consumidor e qual a alíquota aplicável de VAT, e ainda, que as plataformas que realizam a importação de bens em valores abaixo de EUR150 e facilitarem vendas dentro da União Europeia por comércio de países de fora, serão responsáveis pelo recolhimento do VAT na venda ao consumidor final à administração tributária.¹⁸⁵ Dentro desta realidade já estão inseridas a Alemanha e a França e, para além das fronteiras europeias, a Austrália e Nova Zelândia também o adotam desde 2017 e 2019, respectivamente.¹⁸⁶

Há de se reconhecer, portanto, uma manifesta ausência de uniformidade das legislações que se soma a uma notória dificuldade das autoridades tributárias de forçar operadores de plataformas localizados fora da sua jurisdição em fornecer informações referentes as receitas dos fornecedores/vendedores que atuam através da respectiva plataforma. Dessa forma, a OCDE editou um modelo de regras, formalizado através do relatório “*Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*”, que pode ser adotado pelas jurisdições para que se possa uniformizar a base de coleta de informações em transações dessa natureza.¹⁸⁷

¹⁸⁴ CANEN, Doris. **Palestra proferida na live “Marketplaces: responsabilidade de ICMS e ISS, e os PLs da CBS e da CIDE-Digital”**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=WC0cp9RX5p8>. Acesso em: 15 mar. 2021.

¹⁸⁵ *Ibidem, loc. cit*

¹⁸⁶ PISCITELLI, Tathiane. **Responsabilidade tributária dos marketplaces**. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2020/06/responsabilidade-tributaria-dos-marketplaces.ghtml>. Acesso em: 15 mar. 2021.

¹⁸⁷ OECD (2020), *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm, p. 3. Acesso em: 22 jun. 2021.

Dentre as previsões estabeleceu-se um período de comunicação correspondente a 1 (um) ano, no qual todos os vendedores que comercializaram através da plataforma deverão ser identificados como Vendedores Reportáveis. Como exemplo de informações que devem ser reportadas pelas plataformas às administrações tributárias tem-se: todos os valores pagos e creditados durante cada trimestre; quaisquer taxas e comissões recebidas durante o período; todas as informações de contato, como nome, nome empresarial, endereço e código postal; e todas as jurisdições em que o vendedor é residente para o propósito do relatório.¹⁸⁸

¹⁸⁸ OECD (2020), Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm, p. 29-30. Acesso em: 22 jun. 2021.

5 CONCLUSÃO

Por tudo quanto exposto no presente trabalho, mostra-se, de primeiro plano, fundamental que exista uma maior uniformidade das leis estaduais quanto a instituição da responsabilidade tributária ao marketplace pelo ICMS devido pelos vendedores que à plataforma se vinculam. Isso porque, determina a Constituição Federal que haja uma uniformidade no regramento deste imposto, através de Lei Complementar e, por isso, assume ele uma feição nacional.

Soma-se a isto a importância de que, ao instituir a responsabilidade, realize a lei instituidora uma diferenciação das modalidades de marketplace existentes, do mesmo modo como ocorre em países da Europa e dos Estados Unidos, pois, como exposto na abordagem acerca das modalidades das plataformas, diferenciá-las é um fator crucial para dosar o nível de responsabilidade cabível, ao invés de se considerar que seguem elas um único padrão.

Adentrando especificamente na responsabilidade do marketplace, o presente trabalho dissecou o instituto da solidariedade e, ao enquadrá-lo na atividade exercida pelo marketplace, foi possível verificar que, quanto aos requisitos do art. 124 do Código Tributário Nacional, não há compatibilidade. Viu-se que a obrigação não decorre do interesse comum na situação que configura o fato gerador do tributo, como prevê o inciso I, pois trata-se de atividades distintas entre o marketplace e o vendedor e há um contrato firmado por ambas as partes que desautoriza considerar que há uma pluralidade de vendedores realizando a materialidade do tributo.

Justamente por isso, viu-se que se torna inviável o enquadramento no inciso II do artigo, somando-se ao fato de existirem jurisprudências dos tribunais pátrios que reiteram a impossibilidade de mera liberalidade do legislador de se utilizar da previsão deste inciso para instituir a solidariedade. Por consequência, concluiu-se que serão ilegais as legislações estaduais que se fundamentarem no artigo 124 do Código Tributário Nacional para definirem o marketplace como solidariamente responsável ao crédito tributário, junto aos *sellers*, visto a ausência de fundamentação legal.

Quanto a responsabilidade de terceiro, instituída como mandamento geral através do art. 128 do CTN, fora visto que ela se aplica quando há um vínculo entre o terceiro responsável e o fato gerador da obrigação, o que dá embasamento para a existência do art. 5º da Lei Kandir que atribui a responsabilidade ao terceiro quando este, agindo ou se omitindo, concorre para o não pagamento do tributo. Assim, há um embasamento legal para a existência das leis

estaduais que instruírem a responsabilidade da plataforma, enquanto terceira, visto que esta possui uma obrigação acessória perante os vendedores que a ela se vinculam.

Por isso, foram analisados os fatos geradores da incidência do ICMS perante o marketplace nas leis dos Estados do Mato Grosso, Rio de Janeiro e Ceará, contudo, fez-se imprescindível que a análise recaísse sobre a diferenciação das modalidades de marketplace comum e fulfillment. Isso revelou que as plataformas guardam, indiscutivelmente, uma obrigação acessória perante o Fisco de mantê-lo informado quanto as operações realizadas e de se comprometer a manter vinculados os vendedores em situação cadastral regular.

A problemática maior recai sobre a responsabilidade do marketplace quando deixam os *sellers* de emitir o documento fiscal e, neste ponto, mostra-se incongruente que as plataformas que adotam a modalidade comum tenham responsabilidade sobre o recolhimento do imposto já que a operacionalização nesta modalidade tira o contato do marketplace com o *seller* no momento da emissão da nota, que se dá posteriormente à intermediação.

O que se conclui, portanto, é que a plataforma, indubitavelmente, assume o papel de contribuir com o Fisco, em alguma medida, o que revela ser legal e constitucional que ela responda, enquanto terceira, por ações ou omissões que concorram para o não recolhimento do tributo. Mas, para isso, é devido considerar que ela possui diferentes modalidades e nem sempre se revela lógico atribuir a ela certos encargos que fazem incidir o imposto, como também pretender que seja ela encarregada de todas as responsabilidades que na teoria caberiam ao Fisco.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo (1994). ICMS-Competência impositiva na Constituição de 1988. *Revista De Direito Administrativo*, 195, 24-36. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v195.1994.45978>. Acesso em: 20 maio 2021.

AUTILIO, Pedro; FONSECA, Pedro Leal; MARQUES, Ricardo Dalmaso. **Marketplaces e alocação de responsabilidades na triangulação contratual**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/regulacao-e-novas-tecnologias/marketplaces-e-alocacao-de-responsabilidades-na-triangulacao-contratual-21092019>. Acesso em: 14 out. 2020.

BAHIA. **Lei nº 14.183**, de 12 de dezembro de 2019. Altera a Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, e dá outras providências. Disponível em: https://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/legest_2019_14183.pdf. Acesso em: 15 out. 2020.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro / Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi**. – 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. **Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace**. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/limites-normativos-a-responsabilidade-tributaria-das-operadoras-de-marketplace/>. Acesso em: 05 abr. 2021.

BARROS, Mauricio. **ICMS e responsabilidade tributária dos marketplaces**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/icms-e-responsabilidade-tributaria-dos-marketplaces-14082020>. Acesso em: 13 out. 2020.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade Tributária de Terceiros: CTN, arts. 134 e 135/ Renato Lopes Becho**. São Paulo: Saraiva, 2014. Disponível em: https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=j4mwDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT8&dq=renato+lopes+becho+responsabilidade+tributaria&ots=xE3rjX_rS0&sig=6dd9s6BCFMmHbGjBgUUUVttGvoV0#v=onepage&q=renato%20lopes%20becho%20responsabilidade%20tributaria&f=false. Acesso em: 28 mar. 2021.

BECHO, Renato Lopes. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 197**. São Paulo: Dialética, fev. 2017, p. 127-137.

BRAGA, Trícia. **Crescimento do e-commerce aumenta a fiscalização tributárias sobre vendas**. Disponível em: <https://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/crescimento-do-e-commerce-aumenta-a-fiscalizacao-tributaria-sobre-vendas/>. Acesso em: 15 out.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 562.276**, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 03.11.2010, DJe 09.02.2011. Repercussão Geral. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2555009&numeroProcesso=562276&classeProcesso=RE&numeroTema=13>. Acesso em: 24 mar. 2021.

BRASIL. **Ajuste SINIEF 21/20 de 30 de Julho de 2020**. Altera o Ajuste SINIEF 07/05, que institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2020/ajuste-sinief-21-20>. Acesso em: 15 out. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 13 out.2020.

BRASIL. **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017**. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 01 abr. 2021.

BRASIL. **Lei complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Lei Kandir. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 14 out. 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 13 out.2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª T., **REsp 55.346/RJ**, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, rel. p. o ac. Min. César Asfor Rocha, j. em 25/10/1995, DJ de 12/2/1996. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/549104/recurso-especial-resp-55346>. Acesso em: 28 mar. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de divergência em Recurso Especial- 1ª S., EREsp 446.955/SC**. Embargante: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS. Embargado: ALMA MARIZA MAZURECHEN PEREIRA E OUTROS. Relator: MINISTRO LUIZ FUX. DJe de 19/5/2008. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/602278/embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-eresp-446955-sc-2005-0076989-6/inteiro-teor-100359718>. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.273.396**. Recorrente: Oscar de Aguiar Rosa Filho. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 5 de dezembro de 2019. Diário de Justiça Eletrônico. Publicação em 12 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/859954713/recurso-especial-resp-1273396-df-2011-0200989-7/inteiro-teor-859954722?ref=serp>. Acesso em: 14 out. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1383354/SP**, Rel. Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 27/08/2013. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24225865/recurso-especial-resp-1383354-sp-2013-0074298-9-stj/inteiro-teor-24225866>. Acesso em: 15 out.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 562.27612**, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 03.11.2010, DJe 09.02.2011. Repercussão Geral. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2555009&numeroProcesso=562276&classeProcesso=RE&numeroTema=13>. Acesso em: 05 abr. 2021.

CAMPOS, Cinthia Zuila Alves. **A incidência do ICMS nas operações interestaduais efetuadas no e-commerce: uma análise ponderativa sob o enfoque da Constituição Federal**. 2013. Monografia- Universidade Federal do Maranhão- UFM. São Luís. Orientador: Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa. Disponível em: <https://monografias.ufma.br/jspui/bitstream/123456789/189/1/MONOGRRAFIA%20-%20CINTHIA%20ZUILA%20ALVES%20CAMPOS.pdf>. Acesso em: 20 maio 2021.

CANEN, Doris. **Palestra proferida na live “Marketplaces: responsabilidade de ICMS e ISS, e os PLs da CBS e da CIDE-Digital”**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=WC0cp9RX5p8>. Acesso em: 15 mar. 2021.

CASERTA, Rodrigo; MUNIZ, Eduardo Barbosa. Responsabilidade tributária dos marketplaces à luz da jurisprudência dos tribunais superiores. *In*: DA MATA, Gustavo Brigagão Juselder Cordeiro (org.). **Temas de direito tributário em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto**. Arraes editores, 2020.

CEARÁ. **Lei nº 16.904** de 03 de junho de 2019. Altera a lei n.º 12.670, de 30 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o ICMS. Disponível em: <https://bela.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/orcamento-financas-e-tributacao/item/6669-lei-n-16-904-de-03-06-19-d-o-3-0-19>. Acesso em: 13 mar. 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro / Sacha Calmon Navarro Coêlho**. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário / Regina Helena Costa**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

DE ANDRADE, Leonardo Aguirra. **Tributação da Economia Digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. Saraiva jur, 2018.

DE SIMONE, Diego Caldas Rivas; PIAZZA, Beatriz Antunes. **A Indevida Responsabilização Tributária das Empresas de Marketplace**. Disponível em: <http://www.pinheironeto.com.br/imprensa/a-indevida-responsabilizacao-tributaria-das-empresas-de-marketplace>. Acesso em: 14 out.2020.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios. **TJ-DF 07206278220188070001 DF-0720627-82.2018.8.07.0001**, Relator: ANA CANTARINO, Data de Julgamento: 13/02/2019, 8ª Turma Cível, Data de Publicação: Publicado no DJE: 25/02/2019. Pág.: Sem Página Cadastrada. Disponível em: <https://tj-df.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/899081706/7206278220188070001-df-0720627-8220188070001>. Acesso em: 15 out.2020.

ELLIOT, Carrie Brandon. International/OECD/European Union- **Taxation of the Sharing Economy: Recurring Issues**. Vol. 72. Issue: Bulletin for International Taxation, 2018 (volume 72), N° 4ª/Special Issue.

FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros. Questões tributárias controvertidas no ambiente de economia digital- In: **V Congresso Internacional de Direito Tributário do Rio de Janeiro, Desafios Atuais e Futuros da Inovação Tecnológica**. Live. 22 nov. 2020.

FIGUEIREDO, Rafael Barbosa de Carvalho. **Substituição Tributária para Frente e Antecipação do Pagamento de Tributos – Limites Constitucionais**. Tese (Pós-graduação em Direito) - Faculdade de direito, Universidade Federal da Bahia- UFBA, Salvador. Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/28163>. Acesso em: 01 abr. 2021.

FREIRE, Ailson. Palestra proferida na webinar “**A responsabilidade tributária do Marketplace**” - OAB/BA, ago.2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=oGHY5DAxDKY>. Acesso em: 13 mar. 2021.

GMACH, Deomar Adriano. **Marketplace: contornos jurídicos e a responsabilidade civil nos acidentes de consumo**. Revista dos Tribunais, vol. 995, ano 107, p. 261-283. São Paulo: Ed. RT, setembro 2018.

JANINI, Tiago Cappi; PULCINELLI, Ana Luiza Godoy. **A Fiscalização Tributária e seus Limites: Uma Análise a Partir do Princípio da Legalidade e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte**. Revista de Direito Tributário e Financeiro| e-ISSN: 2526-0138| Curitiba| v. 2| n. 2 | p. 347-365| Jul/Dez 2016, p. 351.

JÚNIOR, Antônio Augusto Souza Dias. **TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL – PROPOSTAS DOUTRINÁRIAS, OCDE E O PANORAMA BRASILEIRO**. BDT | INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. **Revista Direito Tributário Internacional Atual e-ISSN 2595-7155**. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/wp-content/uploads/2019/12/antonio-augusto.pdf>. Acesso em: 21 maio 2021.

LIMA, Vitor. **Quais são os 10 Maiores Marketplaces Do Brasil Em 2021: Lista Definitiva**. Disponível em: <https://magis5.com.br/ranking-maiores-marketplaces-do-brasil/> Acesso em: 19 maio 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019.

MATO GROSSO. **Lei nº 7.098**, de 30 de dezembro de 1998. Consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Disponível em: <http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/Legislacao/legislacaotribut.nsf/07fa81bed2760c6b84256710004d3940/cc9c3b9886404baa0325678b0043a842?OpenDocument#LEI%207.098>. Acesso em: 13 mar. 2021.

MATO GROSSO. **Lei nº 11081** de 14/01/2020. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=388811>. Acesso em: 15 out.2020.

MENDONÇA, J.X. Carvalho de. Tratado de direito comercial brasileiro. Editora Freitas Batos *apud* ATALIBA, Geraldo (1994). ICMS-Competência impositiva na Constituição de 1988. **Revista De Direito Administrativo**, 195, 24-36. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v195.1994.45978>. Acesso em: 20 maio 2021.

OECD (2019), The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf. Acesso em: 22 jun. 2021.

OECD (2020), Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm, p. 3. Acesso em: 22 jun. 2021.

PARAÍBA. **Lei nº 6.379**, de 2 de dezembro de 1996. PUBLICADA NO DOE DE 03.12.1996. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/64-leis/icms/9062-lei-n-6-379-de-2-de-dezembro-de-1997>. Acesso em: 15 mar. 2021.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. **TJPR - 0011913-42.2016.8.16.0019** - Ponta Grossa - Rel.: Daniel Tempski Ferreira da Costa - J. 24.08.2017. disponível em: <https://tj-pr.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/835238004/processo-civel-e-do-trabalho-recursos-recurso-inominado-ri-40161220178160056-pr-0004016-1220178160056-acordao?ref=serp>. Acesso em: 15 out.2020.

PARO, Giacomo. **A tributação do marketplace digital**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-tributacao-no-marketplace-digital-03062018>. Acesso em: 13 out. 2020.

PAULINO, Maria Ângela Lopes. **I Congresso de Direito Tributário da ESA/MA**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=eOtabz3jHuY>. Acesso em: 13 mar. 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen**. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PEDRO, Wagner Osti. **A responsabilidade civil das agências de turismo online nos contratos de hospedagem**. 2018. Dissertação (Pós-Graduação em Direito) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV), São Paulo. Orientadora: professora doutora Monica Steffen Guise Rosina. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/24758>. Acesso em: 21 maio 2021.

PIÇARRO, Cléber. **Como funciona uma operação de fulfillment de marketplace? Quais as suas vantagens?** Disponível em: <https://nerus.com.br/blog/e-commerce/como-funciona-uma-operacao-de-fulfillment-de-marketplace-quais-as-suas-vantagens/>. Acesso em: 02 mar. 2021.

PIRES FILHO, Jorge José Roque. **Os Desafios da Tributação na Economia Digital**. 2017. Tese (Mestrado em Direito) - Faculdade de direito da Universidade de Coimbra -FDUC. Coimbra. Orientador: Dr. José Casalta Nabais. Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/84100/1/Jorge%20Roque%20>

%20Os%20desafios%20da%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20na%20economia%20digital.pdf. Acesso em: 21 maio 2021.

PISCITELLI, Tathiane. **Responsabilidade tributária dos marketplaces**. Disponível em: <https://noticiasfiscais.com.br/2020/06/26/responsabilidade-tributaria-dos-marketplaces/>. Acesso em: 16 jun. 2021.

PISCITELLI, Tathiane. TANGERINO, Davi. GOMES, Daniel de Paiva. **É mesmo crime destacar ICMS e não pagar?** Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/e-mesmo-crime-destacar-icms-e-nao-pagar-19092018>. Acesso em: 15 out. 2020.

QUEIROZ, Jules; BEZERRA, Lucas. **Responsabilidade jurídica dos intermediadores digitais**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/responsabilidade-juridica-dos-intermediadores-digitais-07092020>. Acesso em: 13 out. 2020.

RIO DE JANEIRO. **Lei nº 8795** de 17 de abril de 2020. Altera a lei nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996, para disciplinar a sujeição passiva nas hipóteses de operações com bens e mercadorias digitais e não digitais e de prestações de serviço de comunicação realizadas por pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica, e dá outras providências. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afzLoop=21946620896553813&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC42000007833&_adf.ctrl-state=10xrcm321k_9. Acesso em: 15 out. 2020.

RIO DE JANEIRO. **Lei nº 2657** de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e dá Outras Providências. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=156696>. Acesso em: 13 mar. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. TJ-RS - **Recurso Cível: 71005427406 RS**, Relator: Cleber Augusto Tonial, Data de Julgamento: 21/05/2015, Terceira Turma Recursal Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 22/05/2015. Disponível em: <https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/190565921/recurso-civil-71005427406-rs>. Acesso em: 15 out. 2020.

ROSA, João Roberto Conceição. **Marketplace no Brasil: Desafios, Vantagens e Tendências deste Modelo de Negócio para Empresas Varejistas**. 2019. Tese (Pós-Graduação Stricto Sensu em Administração de Empresas) - Faculdade FIA de Administração de Negócios, São Paulo. Orientador: Prof. Dr. Daniel Estima de Carvalho. Disponível em: https://fia.com.br/wp-content/uploads/2019/05/Jo%C3%A3o-Roberto-Concei%C3%A7%C3%A3o-Rosa_Vers%C3%A3o-Final_MPROF4.pdf. Acesso em: 21 maio 2021.

SANTA CATARINA. **Consulta COPAT Nº 33 DE 19/05/2020**. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=395713>. Acesso em: 15 jun. 2021.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. **AI: 40016377920178240000** Capital 4001637-79.2017.8.24.0000, Relator: Marcus Tulio Sartorato, Data de Julgamento: 13/06/2017, Terceira Câmara de Direito Civil. Acesso em: <https://tj-sc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/469677545/agravo-de-instrumento-ai->

40016377920178240000-capital-4001637-7920178240000/inteiro-teor-469677600. Acesso em: 15 out. 2020.

SÃO PAULO. **Lei nº 13.918**, de 22 de dezembro de 2009. Dispõe sobre a comunicação eletrônica entre a Secretaria da Fazenda e o sujeito passivo dos tributos estaduais, altera a Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, que instituiu o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências correlatas. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2009/lei-13918-22.12.2009.html>. Acesso em: 15 mar. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SINÍCIO, Mariana. **Tributação sobre a economia digital: o que temos e quais as perspectivas para o Brasil**. Disponível em: <https://www.linkedin.com/pulse/tributa%C3%A7%C3%A3o-sobre-economia-digital-o-que-temos-e-quais-mariana-sin%C3%ADcio/>. Acesso em: 17 mar. 2021.

SIQUEIRA, Antonio Henrique Alabani; TABACH, Danielle. **Marco regulatório dos marketplaces**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/regulacao-e-novas-tecnologias/marco-regulatorio-dos-marketplaces-15092018>. Acesso em: 13 out. 2020.

TAKANO, Caio Augusto. **Em Busca de um Interesse Comum: Considerações Acerca dos Limites da Solidariedade Tributária do Art. 124, inc. I, do CTN**. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/41-2019/em-busca-de-um-interesse-comum-consideracoes-acerca-dos-limites-da-solidariedade-tributaria-do-art-124-inc-i-do-ctn/#note-1404-42>. Acesso em: 24 mar. 2021.

WERNECK, Leandro Aragão. Palestra realizada na webinar “**A responsabilidade tributária do marketplace**”. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=oGHY5DAxDKY>. Acesso em: 16 mar. 2021.

WORCMAN, Lisa; THEODORO, Marcel Alcades; SUKAR, Rayane Dornelas. CUBAS, Renata Correia; PENIDO, tatiana. **Breves comentários sobre tributação, marketplace e economia compartilhada**. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/breves-comentarios-sobre-tributacao-marketplace-e-economia-compartilhada-03122020#_ftnref2. Acesso em: 22 jun. 2021.