

RDIET, Brasília, V.16 , nº 1, p. 31-61, Jan-Jun, 2021

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS PLATAFORMAS DIGITAIS

TAX LIABILITY OF DIGITAL PLATAFORMS

Michell Przepiorka *

Alexandre Evaristo Pinto**

RESUMO:

As plataformas digitais têm constantemente aumentado sua participação na economia, e, provavelmente por essa razão, inúmeras propostas tem surgido para que tais players colaborem com a atividade da fiscalização sob o risco de ter contra si imputada a responsabilidade tributária. Ao longo do presente estudo, discorreremos sobre potenciais definições de marketplace e qual é o papel econômico por ele desempenhado. A partir de tal definição, trataremos das principais propostas nacionais e internacionais de atribuição de responsabilidade tributária aos marketplaces. Por fim, analisaremos o regime jurídico da responsabilidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro e quais são os limites legais de sua atribuição aos marketplaces.

Palavras-chaves: Marketplaces. Responsabilidade Tributária; Limites normativos.

ABSTRACT:

Digital platforms have constantly increased their market share, and probably for that reason, several marketplace facilitator legislations have been proposed to enforce their collaboration with tax inspections. Throughout this study, we discussed what the expression “marketplace” stands for and the role they play in the market. After defining it, we present the main national and international proposals of attribution of tax responsibility to marketplaces. Finally, we analyze the legal regime of tax liability in the Brazilian legal system and what are the legal limits of its attribution to marketplaces.

Keywords: Marketplaces, Tax liability; Legal Limits

Artigo recebido em 22 de novembro de 2020.

Artigo aceito em 16 de março de 2021.

* Advogado. Mestre e Especialista pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Julgador do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Email: michellprzepiorka@hotmail.com

** Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Comercial pela Universidade de São Paulo (USP). Conselheiro Titular da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Conselheiro Titular no Conselho Municipal de Tributos da Cidade de São Paulo/SP (CMT/SP). Juiz Suplente do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT/SP). Email: alexandre.pinto@fipecafi.org

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. DEFINIÇÃO E PAPEL DAS OPERADORAS DE MARKETPLACE; 3. PROPOSTAS NACIONAIS E INTERNACIONAIS DE ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE A PLATAFORMAS DE MARKETPLACE; 4. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO: CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN); 5. CONCLUSÕES; 6. REFERÊNCIAS

1. INTRODUÇÃO

Crescendo continuamente sua participação no Produto Interno Bruto durante os últimos anos, o comércio eletrônico teve recorde de faturamento durante o ano de 2020, impulsionado por fatores exógenos ao modelo de negócio, principalmente as vedações decorrentes da pandemia do coronavírus (SARS-COVID 19).

Diante do crescimento contínuo do comércio eletrônico, as autoridades tributárias voltaram seus olhos para os marketplaces com propostas de atribuição de responsabilidade tributária em alguns casos específicos.

Ao longo do presente estudo, discorreremos sobre potenciais definições de marketplace e qual é o papel econômico por ele desempenhado.

A partir de tal definição, trataremos das principais propostas nacionais e internacionais de atribuição de responsabilidade tributária aos marketplaces.

Por fim, analisaremos o regime jurídico da responsabilidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro e quais são os limites legais de sua atribuição aos marketplaces.

2. DEFINIÇÃO E PAPEL DAS OPERADORAS DE MARKETPLACE

O comércio eletrônico pode ser definido de forma mais ampla como a realização de transações de bens e serviços sejam elas entre pessoas jurídicas (B2B), pessoas jurídicas e governos (B2G) ou pessoas jurídicas e pessoas físicas (B2C) intermediadas pela internet, ainda que tais bens e serviços sejam efetivamente fornecidos fisicamente¹.

Com o advento da internet, esperava-se o aumento da eficiência nas relações comerciais com a aproximação entre fornecedores e consumidores, diminuindo a quantidade de intermediários, o que acabou não se comprovando em razão da necessidade de novos intermediários que aumentassem o grau de confiança nas transações eletrônicas, provendo mecanismos de autenticação e certificação².

No mesmo sentido, Yannis Bakos sustenta que o crescimento de marketplaces eletrônicos pode acarretar na extinção de determinados intermediários, uma vez que eles permitem: (i) o encontro entre compradores e vendedores, (ii) o fornecimento de informações para compradores e venda de informações para vendedores; (iii) a administração da entrega física de bens e dos pagamentos; e (iv) a confiança nas relações e garantindo a integridade do mercado³.

Com relação à definição de marketplace, é importante ter em vista a definição de plataforma digital, conceito mais amplo que engloba o primeiro.

¹ OCDE. **Unpacking E-commerce: Business Models, Trends and Policies**. 2019. DOI: <https://doi.org/10.1787/23561431-en>. Último acesso em 14/11/2020, p. 14.

² OCDE. **Unpacking E-commerce: Business Models, Trends and Policies**. 2019. DOI: <https://doi.org/10.1787/23561431-en>. Último acesso em 14/11/2020, p. 14.

³ BAKOS, Yannis. The emerging role of electronic marketplaces on the Internet. **Communications of the ACM**, Vol. 41, n. 8, ago de 1998, p. 35–42. DOI: <https://doi.org/10.1145/280324.280330>. Último acesso 12/11/2020, p. 42.

Nesse sentido, o termo Plataforma online pode ser definido como um serviço digital que facilita interações entre dois ou mais conjuntos de usuários (sejam pessoas físicas ou jurídicas) que interagem por meio do serviço via internet⁴. O termo relaciona-se a plataformas multilaterais que autorizam a interação entre terceiros vendedores e consumidores sem que se apropriem da propriedade dos bens transacionados⁵.

É importante que se diga que apesar da mesma alcunha, sob a expressão *marketplace* podem ser incluídos diferentes modelos de negócios, cuja tabela de Täuscher e Laudien bem resume⁶:

Summary of business model types.

Business model type	Platform type	Platform participants	Value proposition	Transaction type & good	Revenue model	Example
Efficient product transactions	Web-based platform	C2C, B2B	Large product variety	Physical products	Commission fee; subscription fee; mostly supply side	Beepi (eBay for used cars)
Digital product community	Web-based platform	C2C	Being part of a primary non-commercial community	Digital products; physical products	Commission fee; supply side, demand side	Sellfy (connecting 'neighbors' to share durable goods with each other)
Product aficionados	Web-based & mobile platform	B2C, C2C	Exchanging knowledge about niche products with community of like-minded people	Physical products	Commission fee; supply side	HobbyDif (Knowledge database and transaction platform for collectibles)
On-demand offline services	Web-based & mobile platform	B2C	Large service variety in a novel form	Offline services	Commission fee; subscription fee; mostly supply side	StyleSeat (connecting beauty salons & consumers)
Online services	Web-based platform	C2C, B2C	Novel online services with social networking character	Online services	Commission fee; subscription fee; mostly supply side	iTalki (connecting language learners with teachers for 1-on-1 online lessons)
Peer-to-peer offline services	Web-based & mobile platform	C2C	Novel services with community feeling within & outside digital platform	Offline services	Commission fee (demand & supply side), subscription fee (third parties)	Airbnb (connecting people to list, discover, and book private accommodations)

Também reconhecendo diversos modelos agregadores de oferta no e-commerce, o estudo de Luisa Grandes propõe a seguinte classificação⁷:

⁴ OCDE. **An Introduction to Online Platforms and Their Role in the Digital Transformation**. 2019. <https://doi.org/10.1787/53e5f593-en>. Último acesso em 15/11/2020, p. 21.

⁵ OCDE. **Unpacking E-commerce: Business Models, Trends and Policies**. 2019. DOI: <https://doi.org/10.1787/23561431-en>. Último acesso em 14/11/2020, p. 17.

⁶ TÄUSCHER, Karl; LAUDIEN, Sven M. Understanding platform business models: A mixed methods study of marketplaces. **European Management Journal**, vol. 36, n. 3, jun de 2018, p. 326.

⁷ GRANDES, Luisa Ancona. **Relacionamentos no varejo eletrônico: Um estudo de caso sobre o marketplace e seus parceiros**. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Internacional - MPGI) -

Modelo	Características	Principais Players		Estoque Próprio	Checkout Próprio	Cliente é de quem?
		Brasil	Mundo			
Marketplace Híbrido	Varejo próprio + Terceiros	Extra Marketplace*	Amazon, Cdiscount, Walmart, Newegg, Sears, Bestbuy	sim	sim	Agregador
Marketplace Puro	Apenas Terceiros	Rakuten, Fashionera, Farfetch	Rakuten, Farfetch	não	sim	Agregador**
Marketplace Puro C2C	Apenas Terceiros e permite vendedores pessoa física	Mercado Livre, Airu, Elo7, Mercado.etc	eBay, Etsy, Alibaba	não	Sim	Ambos
Shopping Virtual	Ofertas de Lojistas parceiros/ Redireciona ao site	Marketplace Saraiva, Walmart, Shopping MarieClaire, Shopping Credicard	PayPal Shopping	não	não	Terceiro
Social Commerce	Plataforma social de compras	Shopcliq	Polyvore	não	não	Terceiro
Portal Comparador	Portais de alta visitação que oferecem espaço de anúncio	Shopping UOL, ShopFácil	Google Shopping, Yahoo! Shopping	não	não	Terceiro
Comparador de Preços	Sites de busca comparadores de preço	Buscapé, Bondfaro, Já Cotei	Shopping.com, Shopzilla, Price Grabber, Nextag	não	não	Terceiro
Compras Coletivas	Ofertas especiais para um número mínimo de compradores	Peixe Urbano, Groupon	Groupon, LivingSocial	não	sim	Ambos

* Caso estudado. Operação iniciada oficialmente em 02/04/2013

** Na Rakuten, o cliente é de Ambos pois há opção para o lojista ter acesso ao contato direto de clientes

Nessa linha, desenvolvem-se diversos modelos de negócio, entre os quais, destaca-se o de plataformas de marketplace, que pode ser definida de forma geral como uma plataforma tecnológica digital com endereço eletrônico, voltado à promoção e centralização de vendas, através da integração entre vendedores e compradores.⁸ Nesse diapasão, o e-marketplace pode ser definido como:

...a many-to-many, web-based trading and collaboration solution that enables companies to more efficiently buy, sell, and collaborate on a global scale. An e-marketplace effectively brings players together in a real-time marketplace to perform basic exchange transactions, such as price and production specifications, and strategic supply chain

Escola de Administração de Empresas de São Paulo. 2013. 111 f. Disponível em <http://hdl.handle.net/10438/11022>. Último acesso em 14/11/2020, p. 54.

⁸ MAKDISSI JUNIOR, Jean Mikhael. **Marketplace on-line para um cluster comercial: desafios para implantação no Brás**. Dissertação (Mestrado em Gestão para competitividade) – Fundação Getúlio Vargas Escola de Administração de Empresas de São Paulo. São Paulo. - 2018. 110 f. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10438/24222>. Último acesso em 14/11/2020, p. 45

collaboration, such as forecasting demand and new product development. The primary objectives are to streamline complex business processes and gain efficiencies. It is based on the notion of aggregating buyers and sellers in a single contact point to allow participant organizations to enjoy greater economies of scale and liquidity; and to buy or sell anything easily, quickly and cost effectively. E-marketplaces also enable companies to eliminate geographical barriers, and expand globally to reap profits in new markets that were once out of reach.⁹

Em linguagem mais simples, como bem colocam Martins e Alves, "*marketplaces* são ambientes na internet onde comerciantes disponibilizam seus produtos e serviços para venda e consumidores podem acessar essas ofertas"¹⁰, podendo ser comparados aos *shopping centers* físicos.

Para ser assim classificadas, as plataformas de marketplace precisam reunir as seguintes características: (i) conectar agentes independentes (pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas) tanto do lado da oferta quanto da demanda por meio de uma plataforma digital; (ii) permitir que as transações ocorram diretamente entre agentes independentes; (iii) prover um quadro regulatório e institucional para as transações; e (iv) não produzir e negociar substancialmente ela mesma bens e serviços¹¹.

⁹ ENG, Teck-Yong. The role of e-marketplaces in supply chain management. **Industrial Marketing Management**, vol. 33, n. 2, Fev. 2004, p. 98.

¹⁰ MARTINS, Patrícia Helena Marta; ALVES, Vinicius Jucá. Marketplaces não têm responsabilidade tributária. **Jornal Estadão**, 28 de maio de 2020 | 14h00. Disponível em <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/marketplaces-nao-tem-responsabilidade-tributaria/>. Último acesso em 14/11/2020.

¹¹ No original: Since previous definitions often relate to marketplaces as institutions rather than businesses, we propose four conditions for classifying a firm as a marketplace. First, digital marketplaces connect independent actors from a demand and supply side (individuals or organizations) via a digital platform (Bakos, 1998). Individual actors can, however, participate in the market on both, the supply side and the demand side, and therefore do not necessarily represent different groups of participants. Second, these actors enter direct interactions with each other to initiate and realize commercial transactions. These interactions go beyond the highly automated processes in electronic commodity trading or stock markets. Third, the marketplace platform provides an institutional and regulatory frame for transactions. This criterion excludes internet portals that offer algorithmic aggregation of different marketplaces (Parker & van Alstyne, 2015). Fourth, the platform does not substantially produce or trade goods or services itself. This condition excludes business models of producers or retailers that additionally allow other parties to

A despeito dos vários modelos de negócio, no comércio digital as plataformas digitais, entre as quais a de Marketplace, atuam como intermediários¹². E ainda que eventualmente ofereçam serviços próprios, o que se tem como atividade preponderante é a mera intermediação¹³, e como tal deve ser analisada a operação.

3. PROPOSTAS NACIONAIS E INTERNACIONAIS DE ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE A PLATAFORMAS DE *MARKETPLACE*

Segundo a 42ª edição do relatório *Webshoppers*, impulsionados pelas restrições decorrentes da pandemia SARS-COVID 19, houve recorde de faturamento de e-commerce no primeiro semestre de 2020, com relevante aumento no faturamento dos *marketplaces*.¹⁴

offer goods via their digital platform (Hagiu & Wright, 2015). Digital marketplaces in the sense of this study differ from the conceptualizations of electronic markets or marketplaces (e.g. Wang et al., 2008) through the focus on the marketplace as a business rather than an institutional or technological phenomenon. In fact, first empirical insights suggest that these new types of digital marketplaces are far more disruptive on their industries than the first wave of internet-enabled marketplaces that primarily focused on providing more efficient B2B transactions (Parker et al., 2016) (TÄUSCHER, Karl; LAUDIEN, Sven M.. Understanding platform business models: A mixed methods study of marketplaces. *European Management Journal*, vol. 36, n. 3, jun de 2018, p. 320).

¹² OCDE. **Unpacking E-commerce: Business Models, Trends and Policies**. 2019. DOI: <https://doi.org/10.1787/23561431-en>. Último acesso em 14/11/2020, p. 73.

¹³ ALT, Rainer; ZIMMERMANN, Hans-Dieter. Electronic Markets on platform competition. *Electronic Markets* n. 29, p. 143–149 (2019). <https://doi.org/10.1007/s12525-019-00353-y>. Último acesso 14/11/2020, p. 144.

¹⁴ Versão gratuita disponibilizada em <https://company.ebit.com.br/webshoppers>.

BRICKS AND CLICKS 	FATURAMENTO/ VAR. VS. 1 SEM'19 R\$28,3BI (+61%)	PEDIDOS/ VAR. VS. 1 SEM'19 57MI (+54%)	TICKET MÉDIO/ VAR. VS. 1 SEM'19 R\$495 (+4%)
PURE PLAYER 	FATURAMENTO/ VAR. VS. 1 SEM'19 R\$9BI (+26%)	PEDIDOS/ VAR. VS. 1 SEM'19 26MI (+15%)	TICKET MÉDIO/ VAR. VS. 1 SEM'19 R\$335 (+9%)
FABRICANTE.COM 	FATURAMENTO/ VAR. VS. 1 SEM'19 R\$1.4BI (-8%)	PEDIDOS/ VAR. VS. 1 SEM'19 6MI (+42%)	TICKET MÉDIO/ VAR. VS. 1 SEM'19 R\$213 (-35%)

Talvez não seja coincidência o fato de surgirem propostas de atribuição de responsabilidade tributária às plataformas de Marketplace tanto no cenário nacional como no internacional.

Com efeito, em 2018, a Suprema Corte dos Estados Unidos da América decidiu, ao julgar o caso "South Dakota v. Wayfair"¹⁵, apreciada por 5 votos a 4, que a presença física em um estado não é condição essencial para ocasionar a responsabilidade desta para o recolhimento do "sales tax" (imposto sobre a vendas)¹⁶.

¹⁵ https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf.

¹⁶ Sobre o caso e suas repercussões vide: MASON, Ruth. Implications of Wayfair. **Intertax**, vol. 46, n. 10, out. 2018, p. 810-819. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=3214465> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3214465>. Último acesso em 15/11/2020.

A partir da referida decisão, diversos Estados (42 até junho de 2020¹⁷) instituíram normas atribuindo aos marketplaces o dever de recolher o “*sales tax*” no Estado de destino (*Marketplace facilitator legislation*).

No mesmo sentido, caminha a Europa, que, a partir da Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, com efeitos a partir de 2021, introduziu regime de responsabilidade por substituição às plataformas nos seguintes termos:

Artigo 14º-A

1. Se um sujeito passivo facilitar, mediante a utilização de uma interface eletrónica como, por exemplo, um mercado, uma plataforma, um portal ou meios similares, vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros em remessas de valor intrínseco não superior a 150 EUR, considera-se que esse sujeito passivo recebeu e entregou pessoalmente esses bens.

2. Se um sujeito passivo facilitar, mediante a utilização de uma interface eletrónica como, por exemplo, um mercado, uma plataforma, um portal ou meios similares, a entrega de bens dentro da Comunidade por um sujeito passivo não estabelecido na Comunidade a uma pessoa que não seja sujeito passivo, considera-se que o sujeito passivo que facilita a entrega recebeu e entregou pessoalmente esses bens.

Por ter efeito obrigatório sobre os países componentes do bloco, tal diretiva deve induzir a alteração da legislação de todos aqueles países, o que somado ao posicionamento adotado pelos Estados Unidos deve produzir um efeito cascata pelo mundo.¹⁸

¹⁷ MANESS, Ryan. **Forty-Two States Have Now Adopted Marketplace Sales Tax Collection Laws**. Disponível em <https://www.multistate.us/insider/2020/6/18/forty-two-states-have-now-adopted-marketplace-sales-tax-collection-laws>. Último acesso em 15/11/2020.

¹⁸ Nesse sentido Frias reporta as alterações implementadas em países da América Latina: FRIAS, Ramón. **Marketplace Facilitator Tax Collection Responsibilities in Latin America**. Disponível em <https://sovos.com/blog/2019/04/18/marketplaces-facilitator-tax-collection-responsibilities-in-latin-america/>. Último acesso em 15/11/2020.

No Brasil, verifica-se que inúmeros Estados alteraram sua legislação de regência para atribuir responsabilidade tributária às plataformas digitais, dentre eles Rio de Janeiro¹⁹, Bahia²⁰, Ceará²¹, Mato Grosso²² e Paraíba²³.

¹⁹ Lei estadual do Rio de Janeiro n. 2.657/1996, alterada pela Lei n. 8.795/2020 – **Art. 15.** Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços descritas como fato gerador do imposto, observado o disposto no § 2º deste artigo. § 1º Incluem-se entre os contribuintes do imposto: XIX - 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; XX - a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize prestação de serviço de comunicação, ainda que por intermédio de pagamento periódico. (NR)

Art. 17. A responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos legais não pagos pelo contribuinte ou responsável pode ser atribuída a terceiros, quando os atos ou omissões destes concorrerem para o não-recolhimento do tributo. § 7º Os intermediadores de pagamentos, inclusive a credenciadora e/ou administradora de cartão de crédito/débito ou de outro meio de pagamento, são responsáveis pelo pagamento do imposto devido nas operações por elas intermediadas: I - quando deixarem de prestar as informações na forma e prazo previstos na legislação; II - quando o contribuinte esteja em situação cadastral irregular e o intermediário tenha sido informado desta situação previamente pelo Fisco; III - quando descumprirem demais obrigações previstas na legislação que concorrerem para o não-recolhimento do tributo. § 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. § 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).

Art. 18. São responsáveis pelo pagamento do imposto: VIII - nas operações com bens e mercadorias digitais:

a) a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a oferta, ou entrega por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador ou prestador de serviço de comunicação, caso também operacionalize a transação financeira; b) o intermediador financeiro, inclusive a administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento, caso a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica apenas realize a oferta ou entrega por meio de transferência eletrônica de dados; c) o adquirente do bem ou mercadoria digital, na hipótese de o contribuinte ou os responsáveis descritos nas alíneas "a" e "b" não serem inscritos no Estado do Rio de Janeiro; d) a administradora de cartão de crédito ou débito ou a intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação. 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." (NR).

²⁰ Lei estadual da Bahia n. 7.014/1996, alterada pela Lei n. 14.183/2019 – **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." (NR).

Analisando as referidas leis, Paulo Ayres Barreto identifica que algumas delas atribuem responsabilidade pela mera intermediação (e.g. Paraíba), outras atribuíram espécie de responsabilidade "*in vigilando*", pois associaram a responsabilidade à ocorrência de transação sem a emissão de nota fiscal (e.g. Ceará, Mato Grosso, Bahia); por fim, identifica-se hipótese de responsabilidade decorrente de descumprimento do dever de colaboração, consubstanciado na prestação de informações (e.g. Mato Grosso)²⁴.

No âmbito federal, a discussão surge a partir da inclusão no Projeto de Lei n. 3.887/2020 de dispositivo atribuindo às plataformas digitais a responsabilidade tributária pela Contribuição sobre Bens e Serviços na hipótese de a operação não ser registrada mediante Nota Fiscal Eletrônica²⁵. É de se observar que a tendência se repete na proposta de redação para o texto-base

²¹ Lei estadual do Ceará n. 12.670/1996, alterada pela Lei n. 16.904/2019 – 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.

²² Lei estadual do Mato Grosso n. nº 7.098/1998, alterada pela lei n. 10.978/2019 – **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; **(Acréscitado pela Lei 10.978/19)**.

²³ Lei estadual da Paraíba n. 6.379/1996, adicionado pela Lei n. 11.615/2019 – “Art. 32. Respondem solidariamente pelo pagamento do imposto e respectivos acréscimos legais: X – as empresas que, por meio de aplicativos, softwares e/ou plataformas de informática, realizem intermediação, entre dois ou mais contribuintes ou entre contribuintes e consumidores finais, de operações e/ou prestações de serviços sujeitas à incidência do ICMS, quando forem responsáveis pelo recebimento e repasse dos pagamentos realizados para a concretização de tais operações e/ou prestações. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

²⁴ BARRETO, Paulo Ayres. Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace. **Revista Direito Tributário Atual**, n.45. São Paulo, 2º semestre 2020, p. 625-650.

²⁵ Art.5º As plataformas digitais são responsáveis pelo recolhimento da CBS incidente sobre a operação realizada por seu intermédio nas hipóteses em que a pessoa jurídica vendedora não registre a operação mediante a emissão de documento fiscal eletrônico.

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

da Lei Complementar do IBS de que trata a PEC 45/2019 veiculada pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCIF), que tem patrocinado a referida proposta de emenda constitucional²⁶.

Interessante notar que tanto no caso da CBS²⁷, quanto no caso da IBS²⁸, sob a justificativa de adoção dos parâmetros internacionais estabelecidos pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Ocorre que, segundo a OCDE para que a plataforma possa ser responsabilizada (por substituição) pelo pagamento do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), ela deve possuir ou ter acesso à informação suficiente para a determinação do tributo e ter os meios ou ser capaz de coletar o IVA do adquirente na venda realizada por seu intermédio²⁹.

Indicando como exemplos de funções que ensejariam a responsabilidade por substituição as atividades relativas a: (i) controle e

²⁶ Art. 12. As plataformas digitais são responsáveis solidárias pelo recolhimento do IBS relativo aos negócios jurídicos realizados por seu intermédio, nas hipóteses em que o sujeito passivo não emita documento fiscal eletrônico previsto no art. 22 (C.CiF. **Texto Base da Lei Complementar do IBS**. Disponível em https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCiF_NT_LC-IBS.pdf. Último acesso em 15/11/2020, p. 73)

²⁷ 16.As disposições da CBS também seguem as recomendações da OCDE no que se refere à adequação do sistema de tributação do consumo à economia digital. Em 2015, o relatório do Action 1 do BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) ressaltou que, mesmo com as dificuldades das administrações tributárias em cobrar o imposto sobre valor adicionado nas transações internacionais B2C (Business to Consumer), o princípio do destino deveria ser mantido, a fim de manter a neutralidade nas transações entre países. Assim, ficou mantida a tributação incidente na importação realizada por não contribuinte, sendo a responsabilidade pelo recolhimento atribuída aos fornecedores estrangeiros (origem). Essa medida vem acompanhada da diretriz de simplicidade para a inscrição das plataformas digitais ou outros fornecedores de serviços e intangíveis no Brasil.

16.1.A responsabilidade das plataformas digitais também foi imposta aos estabelecimentos brasileiros, mas apenas nas hipóteses em que não houver registro em documento fiscal por parte dos fornecedores de bens.

²⁸ 8.2.6. Tal como proposto em publicações da OCDE e em recentes experiências internacionais, as plataformas digitais serão responsáveis solidários pelo recolhimento do IBS relativo aos negócios jurídicos realizados por seu intermédio, nas hipóteses em que o sujeito passivo não emita documento fiscal eletrônico (C.CiF. **Texto Base da Lei Complementar do IBS**. Disponível em https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCiF_NT_LC-IBS.pdf. Último acesso em 15/11/2020, p. 41).

²⁹ OECD. **The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales**. Disponível em DOI: <https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en>. Último acesso em 15/11/2020, p. 26.

imposição sobre os participantes dos termos e condições da venda realizada, tais como: preço, termos de pagamento, condições de entrega; (ii) envolvimento direto ou indireto no processamento do pagamento; (iii) envolvimento direto ou indireto na entrega ou cumprimento do fornecimento; ou ainda (iv) a provisão de serviços de apoio ao cliente³⁰

Mesmo a alternativa proposta pela OCDE, que atribui responsabilidade por transferência pelo descumprimento do dever de colaboração (Joint and Several Liability³¹), demandaria ajustes nas propostas atualmente existentes e talvez ainda encontrasse óbices em nossa jurisprudência.

4. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO: CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN)

A responsabilidade tributária talvez seja das temáticas mais discutidas nos tribunais superiores, incluindo-se aí a atribuição de responsabilidade aos sócios, diretores e gerentes, nos termos do art. 135 do CTN, seja a definição e atribuição de responsabilidade a grupos econômicos, ou mesmo os limites da substituição tributária, apenas para mencionar os mais recorrentes na prática.

Tão importante é a matéria, que há quem sustente estarem fincados na Constituição Federal seus limites³², que trataria de prescrever ainda que implicitamente o sujeito passivo da obrigação tributária³³, o que asseguraria aos

³⁰ OECD. **The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales**. Disponível em DOI: <https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en>. Último acesso em 15/11/2020, p. 71.

³¹ OECD. **The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales**. Disponível em DOI: <https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en>. Último acesso em 15/11/2020, p. 62.

³² Em sentido contrário, Maria Rita Ferragut sustenta a inexistência de norma constitucional que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária (FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. 4ª ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2020, p. 10).

³³ Nesse sentido Ataliba e Barreto sustentam que: “Em princípio, só pode ser posta, como sujeito passivo das relações obrigacionais tributárias, a pessoa que – explícita ou implicitamente – é referida pelo Texto Constitucional como ‘destinatário da carga tributária’” (ATALIBA, Geraldo – BARRETO, Aires

“anseios de prevalência constitucional, de segurança jurídica e de não surpresa fiscal”³⁴. Não se pode esquecer que a atribuição de responsabilidade tributária pressupõe a competência para tributar, de sorte que não é possível que determinado ente federativo sob o argumento de atribuir responsabilidade tributária, busque tributar valores que não lhe competem³⁵.

No mesmo sentido, e comentando a atribuição de responsabilidade relativa ao Imposto Estadual sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), Paulo Ayres Barreto sustenta que a Constituição Federal de 1988 limita a sujeição passiva relativamente aos impostos, entre outros, pela demarcação das “materialidades constitucionalmente prescritas e nos princípios da capacidade contributiva (CF/1988, art. 145, § 1º) e da segurança jurídica (art. 5º, caput)”.³⁶

Em que pese respeitável posicionamento, a determinação implícita do sujeito passivo na Constituição Federal parece não garantir maior segurança jurídica que uma definição explícita em Lei Complementar, sem que se entre no mérito de eventual inconstitucionalidade de norma atributiva de responsabilidade que viole os princípios orientadores do sistema tributário nacional, como por exemplo a capacidade contributiva.

Importante ter em mente a lição de Arthur Ferreira Neto que bem pontua que “mesmo que não existam no texto constitucional regras expressas que prevejam uma metodologia inequívoca para a identificação dos sujeitos

Fernandino. Substituição e Responsabilidade Tributária. **Revista de Direito Tributário**, n.49, ano 13, julho-setembro de 1989, p. 73).

³⁴ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 16-20.

³⁵ Nesse sentido, vide o voto divergente apresentado pelo Conselheiro Michell Przepiorka nos autos do Processo Administrativo SEI nº:6017.2020/0023526-0, julgado pela Terceira Câmara de Julgamento do Conselho Municipal de Tributos em sessão realizada em 07 de outubro de 2020.

³⁶ BARRETO, Paulo Ayres. Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace. **Revista Direito Tributário Atual**, n.45. São Paulo, 2º semestre 2020, p. 627.

passivos das obrigações tributárias, não se pode concluir que tal matéria esteja submetida à livre escolha do legislador³⁷.

Talvez não à toa tenha a Constituição Federal, em seu art. 146, III, "a",³⁸ atribuído competência à Lei Complementar para estabelecer normas gerais acerca da sujeição passiva da obrigação tributária³⁹, o que, coube ao Código Tributário Nacional, em seu art. 121⁴⁰.

Infere-se do referido dispositivo duas espécies distintas de sujeitos passivos: contribuintes e responsáveis⁴¹. Enquanto o contribuinte é quem tem relação direta e pessoal com o fato jurídico⁴², quem "pratica, no mundo fenomênico, o evento 'juridicizado' previsto na regra instituidora do tributo"⁴³ ou, nas palavras de Geraldo Ataliba e Aires Barreto, quem "provoca,

³⁷ FERREIRA NETO, Arthur M. Fundamentos filosóficos da responsabilidade tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária – modalidades e direitos dos contribuintes**. 2ª ed. revista e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 19.

³⁸ 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.

³⁹ Oportuno recordar a lição de Brandão Machado, que sustentava: Se o constituinte objetivou a criação de dispositivos sobre conflitos de competência e regular limitações, é porque teve em mira harmonizar o Estado federal em matéria de tributação (MACHADO, Brandão. Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha tributária, 1994, p. 111).

⁴⁰ 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.

⁴¹ A distinção entre as figuras jurídicas é explicada com maestria por Ricardo Lobo Torres: "o contribuinte tem o débito (*debitum*, *Schuld*), que é o dever de prestação e a responsabilidade (*Haftung*), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (*obligatio*), enquanto o responsável tem a reponsabilidade (*Haftung*) sem ter o débito (*Schuld*), pois ele paga o tributo por conta do contribuinte" (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Renovar, 2013, p. 258).

⁴² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. 4ª ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2020, p. 9.

⁴³ ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 27.

desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo”⁴⁴

De outro lado, os responsáveis são aqueles que, sem essa relação pessoal e direta, são eleitos por lei para “satisfazer a obrigação tributária”⁴⁵, revelando desde logo a necessidade de atendimento ao princípio da legalidade⁴⁶.

Não se pode perder de vista, entretanto, que a atribuição de responsabilidade a terceiro não diminui a importância do contribuinte, que continuará servindo de baliza para aferição da capacidade contributiva na operação, seja para afastar a tributação em razão do reconhecimento de imunidade, seja para fins de delimitar a base de cálculo⁴⁷.

Registra-se desde logo que o próprio Código Tributário estabelece, em seu art. 128⁴⁸, limites para a atribuição de responsabilidade. O legislador tributário não é livre para atribuir responsabilidade a qualquer terceiro, mas somente àqueles que tenham vínculo com o fato gerador da obrigação tributária⁴⁹, compartilhando a definição de Alcides Jorge Costa, para quem “a relação direta com o fato gerador é a de quem tira proveito econômico”⁵⁰.

⁴⁴ ATALIBA, Geraldo – BARRETO, Aires Fernandino. Substituição e Responsabilidade Tributária. **Revista de Direito Tributário**, n.49, ano 13, julho-setembro de 1989, p. 82.

⁴⁵ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. 4ª ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2020, p. 9.

⁴⁶ ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 36.

⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 583.

⁴⁸ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

⁴⁹ ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 38. No mesmo sentido FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. 4ª ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2020, p. 19.

⁵⁰ COSTA, Alcides Jorge. **Contribuições ao estudo da obrigação tributária**. São Paulo: IBDT, 2003, p. 60.

Tais requisitos encontram supedâneo na jurisprudência dos tribunais superiores, que ao recepcionarem a regra matriz de responsabilidade tributária, indicam expressamente que:

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Persone*, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. **O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.**⁵¹

⁵¹ A ementa integral do julgado é a seguinte: DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Persone*, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. **O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.** 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a

Tal julgado evidencia a importância de se compreenderem os limites impostos à atribuição de responsabilidade tributária. Com efeito, o objetivo de se viabilizar ou otimizar a arrecadação⁵² não é suficiente para a atribuição indiscriminada de responsabilidade, o que feriria princípios constitucionais dos mais mezinhos, principalmente o da capacidade contributiva⁵³.

Nesse sentido, é que Barreto sustenta que “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

consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442).

⁵² Nesse sentido ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 40-41. Lê-se também no relatório da Comissão Especial do CTN que “A atribuição da responsabilidade tributária ao empresário destina-se a facilitar a arrecadação e fiscalização do imposto” (SOUSA, Rubens Gomes de. Relatório. In MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: 1954, p. 156.).

⁵³ Nessa esteira defende Ferreira Neto que é “com base na noção de praticabilidade, eficiência administrativa e exequibilidade das normas que se autoriza vislumbrar, por presunção, que a tributação do terceiro será capaz de mensurar, com razoável precisão, a manifestação de riqueza que foi ou que será projetada por parte do contribuinte ou, ao menos, será capaz de permitir que o terceiro venha a ter seu patrimônio recomposto junto ao contribuinte por meio de mecanismos, minimamente, eficazes de ressarcimento do ônus tributário assumido” (FERREIRA NETO, Arthur M. Fundamentos filosóficos da responsabilidade tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária – modalidades e direitos dos contribuintes**. 2ª ed. revista e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 42).

operação”⁵⁴. Aliás, foi nessa direção o decidido pelo e. Supremo Tribunal Federal nos autos do RE 603191, em que concluía que:

2. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes. (RE 603191, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-170 DIVULG 02-09-2011 PUBLIC 05-09-2011 EMENT VOL-02580-02 PP-00185)

Também Karem Dias assinala que é importante constar como elemento do fato jurídico tributário a situação que configura a possibilidade de retenção ou de percepção do valor do imposto a ser recolhido pelo substituto⁵⁵, melhor dizendo, a culpa do substituto pelo não reembolso e a impossibilidade jurídica (sem prejuízo dos direitos e garantias individuais) de constituir fato jurídico tributário para o contribuinte

Assim, tendo em vista o modo como se dá a operação das plataformas, mera intermediação, e que esta não é capaz de se ressarcir de eventual tributo devido, é de se concluir que não há no caso concreto vinculação ao fato gerador da obrigação tributária suficiente para atribuição de responsabilidade nos termos do art. 128 do CTN.

⁵⁴ BARRETO, Paulo Ayres. Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace. **Revista Direito Tributário Atual**, n.45. São Paulo, 2º semestre 2020, p. 628.

⁵⁵ DIAS, Karem Jureidini. **Fato Tributário Revisão e Seus Efeitos Jurídicos**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 253-262.

Ainda que se tratando da responsabilidade civil, o Superior Tribunal de Justiça entendeu também pela existência de limites ao dever de fiscalização da plataforma digital, vejamos:

(...) 3. 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.

4. Não se pode, sob o pretexto de dificultar a propagação de conteúdo ilícito ou ofensivo na web, reprimir o direito da coletividade à informação. Sopesados os direitos envolvidos e o risco potencial de violação de cada um deles, o fiel da balança deve pender para a garantia da liberdade de informação assegurada pelo art. 220, § 1º, da CF/88, sobretudo considerando que a Internet representa, hoje, importante veículo de comunicação social de massa.

5. Ao ser comunicado da existência de oferta de produtos com violação de propriedade industrial, deve o intermediador virtual de venda e compra agir de forma enérgica, removendo o anúncio do site imediatamente, sob pena de responder solidariamente com o autor direto do dano, em virtude da omissão praticada.

6. Ao oferecer um serviço virtual por meio do qual se possibilita o anúncio para venda dos mais variados produtos, deve o intermediador ter o cuidado de propiciar meios para que se possa identificar cada um dos usuários, a fim de que eventuais ilícitos não caiam no anonimato. Sob a ótica da diligência média que se espera desse intermediador virtual, deve este adotar as providências que, conforme as circunstâncias específicas de cada caso, estiverem ao seu alcance para a individualização dos usuários do site, sob pena de responsabilização subjetiva por culpa in omittendo.

7. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 1383354/SP, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 27/08/2013, DJe 26/09/2013)

Com efeito, escapa à plataforma o controle acerca da operação subjacente (prestação de serviço ou circulação de mercadorias), tampouco do pagamento, muitas vezes realizados por empresas especializadas do mercado

de adquirência (e.g. PayPal). Nesses termos, não há como vincular direta ou indiretamente a plataforma ao fato gerador.

De outra senda, é a possibilidade de se atribuir a responsabilidade por infração, decorrente de norma primária sancionadora, que visa a punição de atos de má-gestão ou violação à legislação, excepcionando a necessidade de ressarcimento do tributo pago⁵⁶.

Nesse caso, visualiza-se lei que atribua à plataforma dever instrumental de informar as operações realizadas dentro de seu ambiente virtual e, atribuir-lhe eventual responsabilidade pelo descumprimento da referida obrigação⁵⁷, como por exemplo a atribuição de responsabilidade prevista no §2 do art. 9-A, da Lei Municipal 13.701/03 (com redação dada pela Lei nº 14.042/05)⁵⁸, que

⁵⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. 4ª ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2020, p.23-24.

⁵⁷ Nesse sentido: **Lei n. 11.081/2020** (Estado do Mato Grosso): “Art. 17-E. São obrigados a exibir os impressos, os documentos, os livros, os programas e os arquivos magnéticos relacionados com o imposto, a prestar informações: [...] XII – **o intermediador das operações relativas à circulação de mercadorias que promova arranjos de pagamento ou que desenvolva atividades de marketplace**, atendidas as disposições definidas em regulamento e em normas complementares editadas pela Secretaria de Estado de Fazenda. Art. 18-D. São, ainda, responsáveis solidários, respondendo solidariamente com o usuário: [...] III – as pessoas prestadoras de serviços de intermediação comercial em ambiente virtual, com utilização de tecnologias de informação, inclusive por meio de leilões eletrônicos, **em relação às operações ou prestações sobre as quais tenham deixado de prestar informações solicitadas pelo fisco;**”.

Lei n. 13.918/2009 (Estado de São Paulo) “Artigo 10 – São também responsáveis: XIII – solidariamente, as pessoas prestadoras de serviços de intermediação comercial em ambiente virtual, com utilização de tecnologias de informação, inclusive por meio de leilões eletrônicos, em relação às operações ou prestações sobre as quais tenham deixado de prestar informações solicitadas pelo fisco; XIV – solidariamente, as pessoas prestadoras de serviços de tecnologia de informação, tendo por objeto o gerenciamento e controle de operações comerciais realizadas em ambiente virtual, inclusive dos respectivos meios de pagamento, em relação às operações ou prestações sobre as quais tenham deixado de prestar informações solicitadas pelo fisco;”.

⁵⁸ Art. 9º-A O prestador de serviços que emitir nota fiscal ou outro documento fiscal equivalente autorizado por outro município ou pelo Distrito Federal, para tomador estabelecido no Município de São Paulo, referente aos serviços descritos nos itens 1, 2, 3 (exceto o subitem 3.04), 4 (exceto os subitens 4.22 e 4.23), 5 (exceto o subitem 5.09) e 6, 8 a 10 (exceto o subitem 10.04), 13 a 15 (exceto os subitens 15.01 e 15.09), 17 (exceto os subitens 17.05 e 17.09), 18, 19 e 21 a 40, bem como nos subitens 7.01, 7.03, 7.06, 7.07, 7.08, 7.13, 7.18, 7.19, 7.20, 11.03 e 12.13, todos constantes da lista do "caput" do art. 1º, fica obrigado a proceder à sua inscrição em cadastro da Secretaria Municipal da Fazenda, conforme dispuser o regulamento. (Redação dada pela Lei nº 16.757/2017). § 2º As pessoas jurídicas estabelecidas no Município de São Paulo, ainda que imunes ou isentas, são responsáveis pelo pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, devendo reter na fonte o seu valor, quando tomarem ou intermediarem os serviços a que se refere o "caput" deste artigo executados por prestadores de serviços

atribui às pessoas jurídicas estabelecidas no Município de São Paulo, a responsabilidade pelo pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, devendo reter na fonte o seu valor, quando tomarem ou intermediarem determinados serviços executados por prestadores de serviços não inscritos em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico.

Percebe-se ainda que a norma, reputada constitucional pelo C. Órgão Especial do E. Tribunal de Justiça, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 9028119-08.2006.8.26.00000 (129.717-0/3-00)⁵⁹, atribui ao tomador de serviço responsabilidade pelo descumprimento de obrigação acessória pelo prestador, i. e., não ter se inscrito em cadastro municipal.

Note-se que referida norma legal encontra-se hoje em análise de constitucionalidade pelo e. Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário n. 1167509, tema 1020, de relatoria do Ministro Marco Aurélio⁶⁰,

não inscritos em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças e que emitirem nota fiscal autorizada por outro Município. (Redação acrescida pela Lei nº 14.042/2005) (...) § 2º As pessoas jurídicas estabelecidas no Município de São Paulo, ainda que imunes ou isentas, e os condomínios edilícios residenciais ou comerciais são responsáveis pelo pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, devendo reter na fonte o seu valor, quando tomarem ou intermediarem os serviços a que se refere o "caput" deste artigo executados por prestadores de serviços não inscritos em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico. (Redação dada pela Lei nº 15.891/2013).

⁵⁹ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - Ação intentada pelo Prefeito do Município de Cotia, buscando a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 14.042, de agosto de 2005, do Município de São Paulo, que introduziu modificações na Lei nº 13.071/2003, relativa ao imposto sobre serviços de qualquer natureza - Modificação que cria 'Cadastro de Prestadores de Serviço' - Competência complementar do município Norma impugnada em perfeita consonância à Lei Complementar 116/2003 ("Que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências") - Tributo que deve efetivamente ser recolhido ao Município do serviço prestado, ainda que o prestador esteja domiciliado ou sediado em outro Município - Norma que tem por escopo diminuir a evasão fiscal - Ação improcedente. (TJSP, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 9028119-08.2006.8.26.00000 (129.717-0/3-00), Órgão Especial, Rel. Denser de Sá, j. 24/01/2007)

⁶⁰ Decisão: Após os votos dos Ministros Marco Aurélio (Relator), Edson Fachin e Ricardo Lewandowski, que davam provimento ao recurso extraordinário, para declarar incompatível com a Constituição Federal a obrigatoriedade de cadastro, em órgão da Administração local, instituída pelo Município de São Paulo em desfavor de prestadores de serviços estabelecidos fora da respectiva área, imputada ao tomador a retenção do Imposto Sobre Serviços - ISS quando descumprida a obrigação acessória, assentada a

fato é que hoje há norma estabelecendo responsabilidade tributária por descumprimento de obrigação acessória de terceiro, não havendo como desconsiderar a possibilidade no caso de descumprimento de obrigação própria. Com efeito, com escólio na doutrina de Brandão Machado⁶¹, Luís Eduardo Schoueri explica que a fonte (mera agente arrecadadora) pode ter contra si imputada responsabilidade tributária pelo descumprimento de obrigação acessória⁶².

Não se pode perder de vista, entretanto, que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI n. 4845, entendeu inconstitucional por vício formal regramento estadual que atribuiu responsabilidade tributária solidária por infrações a toda pessoa que concorresse ou intervisse, ativa ou passivamente, no cumprimento da obrigação tributária, pois este teria ampliado as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, prevista pelos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional – CTN⁶³. Desta forma, parece improvável que uma

inconstitucionalidade do artigo 9º, cabeça e § 2º, da Lei nº 13.701/2003, com a redação decorrente da Lei nº 14.042/2001, e fixavam a seguinte tese (tema 1.020 da repercussão geral): "É incompatível com a Constituição Federal disposição normativa a prever a obrigatoriedade de cadastro, em órgão da Administração municipal, de prestador de serviços não estabelecido no território do Município e imposição ao tomador da retenção do Imposto Sobre Serviços - ISS quando descumprida a obrigação acessória"; e dos votos dos Ministros Alexandre de Moraes, Carmen Lúcia e Dias Toffoli (Presidente), que negavam provimento ao recurso e fixavam a seguinte tese: "I. É constitucional a lei municipal que estabelece a exigência de cadastramento dos prestadores de serviço não estabelecidos no território do respectivo município, mas que lá efetivamente prestam seus serviços. II. É constitucional a lei municipal que preveja a responsabilidade dos tomadores de serviços pela retenção do valor equivalente ao ISS, na hipótese de não cadastramento do prestador de serviço perante o Município.", pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes. Plenário, Sessão Virtual de 28.8.2020 a 4.9.2020.

⁶¹ MACHADO, Brandão. Adicional do Imposto de renda dos Estados. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 18, setembro de 1989, p. 291-296.

⁶² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**, 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 604.

⁶³ Ementa: Direito Constitucional e Tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Responsabilidade tributária de terceiros por infrações. Lei estadual em conflito com regramento da norma geral federal. Inconstitucionalidade formal. 1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade que tem por objeto o parágrafo único do art. 18-C da Lei nº 7.098/1998, acrescentado pelo art. 13 da Lei nº 9.226/2009, do Estado de Mato Grosso, que atribui responsabilidade tributária solidária por infrações a toda pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, no cumprimento da obrigação tributária, especialmente a advogado, economista e correspondente fiscal. 2. Ainda que a norma impugnada trate exclusivamente de Direito Tributário (CF, art. 24, I) e não de regulamentação de profissão (CF, art. 22, XVI), há o vício de inconstitucionalidade formal. Ao ampliar as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações,

norma de responsabilidade nestes termos sofreria resistência dos contribuintes⁶⁴.

Por fim, a última possibilidade que se vislumbra de atribuição de responsabilidade pela Receita Federal do Brasil seria por artifício ao art. 124 do CTN⁶⁵, ao qual se dedicam algumas linhas. Apontando-se desde logo o posicionamento da Administração Tributária refletida no Parecer Normativo n. 4/2018:

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na

prevista pelos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional - CTN, a lei estadual invade competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais na matéria (art. 146, III, b, da CF). 3. A norma estadual avançou em dois pontos de forma indevida, transbordando de sua competência: (i) ampliou o rol das pessoas que podem ser pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário; (ii) dispôs diversamente do CTN sobre as circunstâncias autorizadoras da responsabilidade pessoal do terceiro. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. Fixação da seguinte tese: “É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional”. (ADI 4845, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-044 DIVULG 03-03-2020 PUBLIC 04-03-2020)

⁶⁴ Em sentido contrário, Barreto argumenta que no mais das vezes, será justificada em face da Constituição e da legislação complementar a atribuição de responsabilidade solidária das operadoras de marketplace na hipótese de descumprimento de obrigação de prestação de informações a respeito das operações por si intermediadas, conforme as Leis do Estado do Mato Grosso (Lei n. 11.081/2020) e São Paulo (Lei n. 13.918/2009). Com efeito, essa responsabilidade decorrerá de descumprimento de dever instrumental próprio, que se enquadra no art. 113, § 2º, do CTN e não viola o dever de sigilo constante no art. 5º, XII, da CF/1988, conforme a jurisprudência do STF. Logo, a responsabilidade em decorrência de infração poderá ser enquadrada nos arts. 124, II e 128 do CTN, bem como no art. 5º da LC n. 87/1996. Outrossim, na maior parte dos casos, não haverá violação ao princípio da proporcionalidade, uma vez que a Administração Tributária poderá argumentar que, sem a entrega das informações, esta não teria como cobrar o ICMS dos contribuintes, não lhes restando alternativa senão cobrá-lo das plataformas (BARRETO, Paulo Ayres. Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace. **Revista Direito Tributário Atual**, n.45. São Paulo, 2º semestre 2020, p. 646).

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

configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

Sobre o tema, merecedora de encômios a proposta de Caio Takano de sistematizar a questão e que, ao graduar a responsabilidade tributária a partir da leitura sistemática dos dispositivos do Código Tributário Nacional em subsidiária, exclusiva ou solidária, propõe que a regra prevista no art. 124, I do CTN seria regra de graduação e não de atribuição de responsabilidade tributária⁶⁶.

Por mais que concordemos com o autor, fato é que na prática o referido dispositivo acaba sendo utilizado pelas autoridades fiscais para atribuir responsabilidade⁶⁷, o que não se pode desconsiderar.

⁶⁶ TAKANO, Caio Augusto. Em Busca de um Interesse Comum: Considerações acerca dos Limites da Solidariedade Tributária do Art. 124, Inc. I, do CTN **Revista Direito Tributário Atual**, n.41. ano 37, São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019, p. 85-118.

⁶⁷ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONSTRUÇÃO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO DE ORDEM. ART. 31, § 3º, DA LEI Nº 8.212/91. ELISÃO. NECESSIDADE. COMPROVAÇÃO. RECOLHIMENTO. 1. A responsabilidade solidária na contratação de quaisquer serviços por cessão de mão-de-obra foi instituída pela Lei nº 8.212/91, notadamente, em seu art. 31, ou seja, há solidariedade entre o contratante dos serviços executados mediante cessão de mão-de-obra e o executor desses serviços. A responsabilidade solidária do contratante está definida, em linhas gerais, nos artigos 124 e 128 do Código Tributário Nacional. O § 1º do art. 124 do CTN prevê expressamente que a solidariedade nele descrita não comporta benefício de ordem. 2. A solidariedade somente poderia ser elidida, caso obedecido o preceito do § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212/91 - o executor deveria comprovar o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída na nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da respectiva quitação. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 741.766/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/09/2008, DJe 23/10/2008).

Embora se considere a referida norma de atribuição de responsabilidade, fato é que o marketplace, mera intermediadora, não preencheria os requisitos para ter contra si imputada responsabilidade tributária⁶⁸, haja vista que não há interesse comum na operação⁶⁹, tal como a expressão é interpretada em nossas Cortes Superiores⁷⁰⁻⁷¹.

Nesse contexto, considerando que a operação subjacente não se encontra sob o controle da plataforma e ainda que eventual evasão praticada nessas operações não a beneficia, não há como se sustentar a existência de interesse comum para fins de atribuição de responsabilidade.

⁶⁸ Nesse sentido BARRETO, Paulo Ayres. Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace. **Revista Direito Tributário Atual**, n.45. São Paulo, 2º semestre 2020, p. 636.

⁶⁹ Hugo de Brito Machado já afirmava que “não nos parece seja permitido ao legislador atribuir responsabilidade tributária a quem não esteja, ainda que indiretamente, relacionado ao fato gerador da obrigação respectiva. Mesmo que essa atribuição seja fundada no não cumprimento do dever jurídico por aquela a quem é feita. Realmente, a atribuição de responsabilidade, vale dizer, a colocação em estado de sujeição ao cumprimento do dever tributário, sob pena de sanção, só pode ser atribuída a quem de algum modo, ainda que indiretamente, esteja ligado ao fato gerador da respectiva obrigação (MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, 2ª ed. Vol. 2. São Paulo: Atlas, 2008, p. 461).

⁷⁰ PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. (...) 7. Conquanto a expressão “interesse comum” - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. (...) 10. “Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.” (REsp 884.845/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/02/2009, DJe 18/02/2009)

⁷¹ Sobre o tema TAKANO, Caio Augusto. Em Busca de um Interesse Comum: Considerações acerca dos Limites da Solidariedade Tributária do Art. 124, Inc. I, do CTN **Revista Direito Tributário Atual**, n.41. ano 37, São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019, p. 85-118.

5. CONCLUSÕES

Como visto anteriormente, os marketplaces podem ser entendidos como os ambientes na internet nos quais são disponibilizados produtos e serviços para venda, que serão acessados pelos consumidores.

Não se pode olvidar a extrema relevância econômica que os marketplaces têm obtido nos últimos anos, mas sobretudo no ano de 2020, por conta da pandemia causada pela Covid-19, houve uma diminuição abrupta do comércio físico e um aumento correspondente do comércio eletrônico.

Como decorrência de tal fato, é natural que as autoridades tributárias busquem atribuir responsabilidade tributária aos marketplaces e esse fenômeno pode ser observado em escala global.

A título de ilustração, nota-se que tal tema está em discussão tanto nos Estados Unidos da América quanto na União Europeia. No Brasil, não tem sido diferente, de modo que alguns Estados já começam a legislar sobre o tema.

Ocorre que há ligeiras diferenças entre a responsabilidade tributária atribuída aos marketplaces, sendo que alguns Estados atribuem responsabilidade pela mera intermediação, ao passo que outros estabelecem a responsabilidade quando há uma transação sem emissão de nota fiscal ou quando não há uma determinada prestação de informações.

No âmbito federal, a responsabilidade tributária dos marketplaces surge no projeto de lei da Contribuição sobre Bens e Serviços quando não houver a emissão de Nota Fiscal Eletrônica.

Na seara jurisprudencial, vale destacar que o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou pela existência de limites ao dever de fiscalização da

plataforma digital, no sentido 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.

Por outro lado, quer nos parecer cabível uma atribuição de responsabilidade por infração com o objetivo de punir atos de má-gestão ou violação à legislação, excepcionando a necessidade de ressarcimento do tributo pago, tal qual como ocorre com a atribuição à plataforma do dever instrumental de informar as operações realizadas dentro de seu ambiente virtual e, atribuir-lhe eventual responsabilidade pelo descumprimento da referida obrigação.

Em se tratando de um tema extremamente relevante, mas também extremamente novo, há que se acompanhar a evolução dos precedentes administrativos e judiciais sobre a responsabilidade tributária dos *marketplaces*.

6. REFERÊNCIAS

ALT, Rainer; ZIMMERMANN, Hans-Dieter. Electronic Markets on platform competition. **Electronic Markets** n. 29, p. 143–149 (2019). <https://doi.org/10.1007/s12525-019-00353-y>. Último acesso 14/11/2020.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

ATALIBA, Geraldo – BARRETO, Aires Fernandino. Substituição e Responsabilidade Tributária. **Revista de Direito Tributário**, n.49, ano 13, julho-setembro de 1989, p. 73-96.

BAKOS, Yannis. The emerging role of electronic marketplaces on the Internet. **Communications of the ACM**, Vol. 41, n. 8, ago de 1998, p. 35–42. DOI: <https://doi.org/10.1145/280324.280330>. Último acesso 12/11/2020.

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

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014.

C.CIF. **Texto Base da Lei Complementar do IBS**. Disponível em https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCiF_NT_LC-IBS.pdf. Último acesso em 15/11/2020.

COSTA, Alcides Jorge. **Contribuições ao estudo da obrigação tributária**. São Paulo: IBDT, 2003.

DIAS, Karem Jureidini. **Fato Tributário Revisão e Seus Efeitos Jurídicos**. São Paulo: Noeses, 2015.

ENG, Teck-Yong. The role of e-marketplaces in supply chain management. **Industrial Marketing Management**, vol. 33, n. 2, Fev. 2004, p. 97-105. Disponível em [https://doi.org/10.1016/S0019-8501\(03\)00032-4](https://doi.org/10.1016/S0019-8501(03)00032-4). Último acesso 12/11/2020.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. 4ª ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2020.

FERREIRA NETO, Arthur M. Fundamentos filosóficos da responsabilidade tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária – modalidades e direitos dos contribuintes**. 2ª ed. revista e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 17-56.

FRIAS, Ramón. **Marketplace Facilitator Tax Collection Responsibilities in Latin America**. Disponível em <https://sovos.com/blog/2019/04/18/marketplaces-facilitator-tax-collection-responsibilities-in-latin-america/>. Último acesso em 15/11/2020.

GRANDES, Luisa Ancona. **Relacionamentos no varejo eletrônico: Um estudo de caso sobre o marketplace e seus parceiros**. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Internacional - MPGI) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo. 2013. 111 f. Disponível em <http://hdl.handle.net/10438/11022>. Último acesso em 14/11/2020.

MACHADO, Brandão. Adicional do Imposto de renda dos Estados. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 18, setembro de 1989, p. 291-296.

MACHADO, Brandão. Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha tributária, 1994, p. 107-124.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, 2ª ed. Vol. 2. São Paulo: Atlas, 2008.

MANESS, Ryan. **Forty-Two States Have Now Adopted Marketplace Sales Tax Collection Laws**. Disponível em <https://www.multistate.us/insider/2020/6/18/forty-two-states-have-now-adopted-marketplace-sales-tax-collection-laws>. Último acesso em 15/11/2020.

MASON, Ruth. Implications of Wayfair. **Intertax**, vol. 46, n. 10, out. 2018, p. 810-819. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=3214465> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3214465>. Último acesso em 15/11/2020.

OCDE. **An Introduction to Online Platforms and Their Role in the Digital Transformation**. 2019. <https://doi.org/10.1787/53e5f593-en>. Último acesso em 15/11/2020.

OCDE. **Unpacking E-commerce: Business Models, Trends and Policies**. 2019. DOI: <https://doi.org/10.1787/23561431-en>. Último acesso em 14/11/2020.

OECD. **The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales**. Disponível em DOI: <https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en>. Último acesso em 15/11/2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SOUSA, Rubens Gomes de. Relatório. In: MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: 1954, p. 79-262. Disponível em <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Último acesso em 13/11/2020.

TAKANO, Caio Augusto. Em Busca de um Interesse Comum: Considerações acerca dos Limites da Solidariedade Tributária do Art. 124, Inc. I, do CTN **Revista**

Direito Tributário Atual, n.41. ano 37, São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019, p. 85-118.

TÄUSCHER, Karl; LAUDIEN, Sven M. Understanding platform business models: A mixed methods study of marketplaces. **European Management Journal**, vol. 36, n. 3, jun de 2018, p. 319–329.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Renovar, 2013.