



unifaema

CENTRO UNIVERSITÁRIO FAEMA – UNIFAEMA

MARCO JULIANO ANDRADE E SILVA RAMOS

**SOLIDARIEDADE PASSIVA: CONTROVÉRSIAS A RESPEITO DA
RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS OPERADORAS DE
*MARKETPLACE***

**ARIQUEMES - RO
2023**

MARCO JULIANO ANDRADE E SILVA RAMOS

**SOLIDARIEDADE PASSIVA: CONTROVÉRSIAS A RESPEITO DA
RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS OPERADORAS DE
*MARKETPLACE***

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Centro Universitário FAEMA –
UNIFAEMA como pré-requisito para obtenção
do título de bacharel em Direito

Orientador (a): Everton Balbo dos Santos

**ARIQUEMES - RO
2023**

FICHA CATALOGRÁFICA
Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

R175s Ramos, Marco Juliano Andrade e Silva.

Solidariedade passiva: controvérsias a respeito da responsabilização tributária das operadoras de marketplace. / Marco Juliano Andrade e Silva Ramos. Ariquemes, RO: Centro Universitário Faema – UNIFAEMA, 2023.

43 f.

Orientador: Prof. Me. Everton Balbo dos Santos.

Trabalho de Conclusão de Curso – Graduação em Direito – Centro Universitário Faema – UNIFAEMA, Ariquemes/RO, 2023.

1. Marketplace. 2. Responsabilidade Solidária. 3. Tributação. 4. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). I. Título. II. Santos, Everton Balbo dos.

CDD 340

Bibliotecária Responsável
Herta Maria de Açucena do N. Soeiro
CRB 1114/11

MARCO JULIANO ANDRADE E SILVA RAMOS

SOLIDARIEDADE PASSIVA: CONTROVÉRSIAS A RESPEITO DA
RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS OPERADORAS DE *MARKETPLACE*

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Centro Universitário FAEMA –
UNIFAEMA como pré-requisito para obtenção
do título de bacharel em Direito

Orientador (a): Everton Balbo dos Santos

BANCA EXAMINADORA

Prof. HUDSON CARLOS AVANCINI PERSCH

Prof. EVERTON BALBO DOS SANTOS

Prof^ª CAMILA VALERA REIS HENRIQUE

ARIQUEMES – RO
2023

*Dedico este trabalho aos meus pais,
familiares e amigos, que me
apoiaram e incentivaram a seguir
em frente com meus objetivos.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente ao Nosso Pai Celestial, que proporcionou para que tudo acontecesse no momento certo, da forma correta, como deveria ser, me guiando sempre, com muita saúde, entendimento e discernimento, me protegendo de todos os perigos que me expus durante o desempenho do curso.

Aos meus familiares que nunca mediram esforços, me incentivando sempre nos meus propósitos de aperfeiçoamento profissional.

Aos meus amigos, principalmente os companheiros de estrada, que sabem da dificuldade que foi chegar até aqui.

Agradeço ao meu orientador, que sempre prontamente, me auxiliou e me guiou no desempenho deste Trabalho de Conclusão de Curso.

Enfim, a todos aqueles que contribuíram direta ou indiretamente para a realização de mais um sonho.

Para quem não sabe aonde vai,

Qualquer caminho serve...

(Lewis Carrol)

SOLIDARIEDADE PASSIVA: CONTROVÉRSIAS A RESPEITO DA RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS OPERADORAS DE *MARKETPLACE*

RESUMO: O presente artigo discursou a tributação do e-commerce nacional, especificamente aos *marketplaces*, considerando as polêmicas atuais face ao interesse do Legislador na responsabilização solidária de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) devido de seus utilizadores. Explanou-se sobre o comércio eletrônico no Brasil, o impacto da Covid-19 e sobre os conceitos gerais deste tipo de negócio, seus enquadramentos e incidências, das definições legais em relação à responsabilidade tributária dos envolvidos, do entendimento legal, doutrinário e jurisprudencial e sobre a criação de instrumentos legais de responsabilização dos *marketplaces* quanto à sonegação dos vendedores. Avaliou-se ainda sobre a validade e constitucionalidade, o que desvelou o desamparo legal, evidenciando agressão ao Código Tributário Nacional (CTN) e Constituição Federal, que estabelecem os limites ao poder de tributar. Destarte, conclui-se que somente a análise dogmática do artigo 124 do CTN não seja razoável, devendo considerar o estudo casuístico em relação ao fato gerador, interesse comum e benefício de ordem. Propôs a pesquisa a verificação prévia da política de responsabilidade estado, antes da constituição da empresa, além da implementação da conformidade tributária, combinado com a fiscalização de seus utilizadores, afastando a possibilidade de responsabilização tributária solidária. Utilizou-se de pesquisa qualitativa, pelo método hipotético-dedutivo, com material bibliográfico de artigos científicos, matérias sobre o assunto, entendimentos doutrinários, pareceres, jurisprudência, legislação sobre o tema e alguns posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal. Delimitou-se o estudo ao âmbito nacional dentre os anos 2018 e 2023, elucidando a problemática ora em exame.

PALAVRAS-CHAVE: Marketplace. Responsabilidade Solidária. Tributação.

PASSIVE SOLIDARITY: CONTROVERSIES REGARDING THE TAX LIABILITY OF MARKETPLACE OPERATORS

ABSTRACT: This article discusses the taxation of Brazilian e-commerce, specifically the marketplaces, considering the current controversies in view of the Legislator's interest in the joint liability for the Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS) due from its users. It was explained about e-commerce in Brazil, the impact of Covid-19 and about the general concepts of this type of business, its framing and incidences, the legal definitions in relation to the tax liability of those involved, the legal, doctrinaire and jurisprudential understanding and about the creation of legal instruments of marketplaces' liability for sellers' evasion. The validity and constitutionality was also evaluated, which revealed the lack of legal protection, evidencing an aggression against the National Tax Code (CTN) and the Federal Constitution, which establish limits to the power to tax. Therefore, we conclude that only a dogmatic analysis of article 124 of the CTN is not reasonable, and that a case-by-case study should be considered in relation to the taxable event, common interest and benefit of order. The research proposed the prior verification of the state liability policy, before the constitution of the company, in addition to the implementation of tax compliance, combined with the inspection of its users, ruling out the possibility of joint and several tax liability. Qualitative research was used, using the hypothetical-deductive method, with bibliographic material from scientific articles, articles on the subject, doctrinal understandings, opinions, jurisprudence, legislation on the subject and some positions of the Superior Court of Justice and the Federal Supreme Court. The study was limited to the national scope between the years 2018 and 2023, elucidating the problem under examination

KEY WORDS: Marketplace. Joint Liability. Taxation.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	6
2	COMÉRCIO ELETRÔNICO NO BRASIL, <i>MARKETPLACE</i> E A PANDEMIA.	8
3	MARKETPLACE: CONCEITOS GERAIS, ENQUADRAMENTOS E INCIDÊNCIAS TRIBUTÁRIAS	11
4	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ENVOLVIDOS.....	13
5	RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO MARKETPLACE: LEGISLAÇÕES ESTADUAIS RECENTES	15
6	RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	17
7	ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	23
8	CONCLUSÃO	32
	REFERÊNCIAS	35
9	ANEXOS.....	38

1 INTRODUÇÃO

Com um atraso de praticamente 10 anos do resto do mundo, o comércio eletrônico brasileiro surgido na década de 2000, possibilitou uma ampliação no rol de negócios num todo, permitindo que muitas empresas expusessem seus produtos de forma global.

Essa mudança transformou gradativamente as interações sociais, primeiramente com o surgimento dos primeiros chats e portais de venda, mesmo na condição precária da internet discada, passando pela geração banda larga das *ADSL's*, internet a cabo, internet via rádio, e da fibra ótica, por fim possibilitando uma integração entre compra, pagamento e expedição de produtos e serviços através de uma interface intuitiva, possibilitando ao consumidor utilizar seu smartphone procurando, pesquisando, comparando e finalmente por sua livre e espontânea vontade, escolher o produto que mais lhe agrada pagando de forma rápida e segura.

Com o advento da pandemia da SARS-Covid-19, que forçou o isolamento social de grande parte da população, o comércio eletrônico que já vinha conquistando espaço junto ao consumidor, ganhou um novo impulso consolidando-se de uma vez por todas, estabelecendo novos hábitos e um novo perfil nas vendas a varejo, tanto no âmbito mundial quanto no nacional. Dentre as mais recentes inovações da economia digital, está o surgimento dos chamados *marketplaces*, que são plataformas digitais de intermediação entre vendedores e consumidores na venda de bens e serviços, exercendo de certa forma uma democratização do mercado global, possibilitando que comerciantes e prestadores de serviço de pequeno porte sejam acessados por consumidores, que anteriormente não teriam como conhecer a sua existência.

Nesse cenário mercantil democrático, bons e maus contribuintes atuam concomitantemente, preocupando Estados e Federação no que se refere a evasão de impostos. O controle fiscal ainda insuficiente, aliado a uma legislação muitas vezes omissa em matéria de comércio eletrônico, favorece a um ambiente de sonegação fiscal.

Tal condição fez com que alguns estados brasileiros editassem leis prevendo a responsabilidade solidária das operadores de *marketplaces* quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre as vendas, devido pelos utilizadores das plataformas.

Dentre essas hipóteses de responsabilidade solidária, tais estados criaram leis atribuindo obrigação a essas plataformas por mera intermediação, além da possibilidade de atribuição pela não emissão da nota fiscal pelos vendedores, ou na hipótese de responsabilidade pela não prestação das informações fiscais por parte das plataformas intermediadoras.

Diante de tal problema, a temática deste artigo será apresentada visando analisar a constitucionalidade e legalidade dessas legislações. De tal maneira, inicia-se pela descrição da natureza do modelo de negócio de intermediação, mais especificamente para as plataformas digitais, a incidência tributária concernente a esses ambientes tanto para os varejistas quanto aos intermediadores.

Em seguida, são transcritas as legislações estaduais que vislumbraram a edição deste artigo e posteriormente a análise sobre esta controvérsia, no que se refere a este tipo de tributação, os limites constitucionais de tais institutos e as competências tributárias desses entes federativos.

Fundamenta-se o estudo expondo o presente problema em um contexto atual e futuro, limitados ao âmbito nacional, utilizando-se de pesquisa qualitativa, servindo-se do método hipotético-dedutivo, com utilização de referências bibliográficas por meio de artigos científicos, algumas publicações sobre o assunto publicados na rede mundial, posicionamentos doutrinários, pareceres normativos, jurisprudências, além de legislação sobre o tema, com efeito posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Superior Tribunal Federal (STF).

Foi utilizado o sistema autor-data na indicação das fontes consultadas na elaboração da pesquisa, sobre o tema controverso da responsabilidade tributária de terceiros, o que proporcionou a fundamentação da matéria *sub examine* de forma provisória, tendo em vista a forma que o tecido social se apresenta em cada tempo

2 COMÉRCIO ELETRÔNICO NO BRASIL, *MARKETPLACE* E A PANDEMIA.

Via de regra, o comércio eletrônico define-se pela relação comercial realizada em ambiente virtual, que não só englobam compra e venda de produtos ou serviços, mas todas as etapas deste processo desde o controle de estoque a logística de entrega das mercadorias. (TOMÉ, 2018, p. 1)

Segundo o mesmo autor, outro ponto em questão é que inexistem comércio eletrônico sem a presença de uma plataforma que lhe dê suporte, que de acordo com o tipo de *e-commerce* escolhido, deverá ter suas funcionalidades e características específicas.

Ainda segundo o autor, a corrida pelo comércio eletrônico se deu por volta de 1990, com o surgimento da *Amazon.com*, uma das pioneiras no setor com sede em *Seattle* nos Estados Unidos. Já no Brasil, a primeira empresa que começou a vender seus produtos na internet foi a Livraria Cultura, iniciando este tipo de atividade em 1995.

Continuando pela mesma obra, entre 2001 e 2005, devido ao momento de crise mundial, apenas cinco empresas de comércio eletrônico surgiram no Brasil, dentre elas: Grupo Herval, Terra dos Pássaros, Zona Sul Supermercados, Novo Mundo e Lojas KD. Já entre 2003 a 2012, caracterizou-se pela expansão contínua das vendas acima do Produto Interno Bruto (PIB) e, no comércio eletrônico, um crescimento ainda mais acelerado.

Após o ano de 2012, as empresas de *e-commerce* tiveram que se aperfeiçoar, antes do desaquecimento da economia, já que além de novos integrantes, muitas das empresas líderes que já existiam começaram a integrar suas vendas físicas e *online*. (TOMÉ, 2018, p. 4)

Segundo o mesmo autor, o comércio eletrônico no Brasil já apresentava crescimento constante, mesmo nos períodos de crise econômica. O volume de vendas *online* no Brasil obteve em 2017 o montante de R\$ 47,7 bilhões de reais. Em 2018, a previsão para o setor era de aproximadamente R\$ 53 bilhões. Com o aquecimento da economia essa previsão se concretizou, principalmente com as promoções da *Black Friday* e Natal. (TOMÉ, 2018, p. 5)

Devido as medidas de contenção da pandemia causada pelo novo Coronavírus no ano de 2020, a população foi orientada pela Organização Mundial da Saúde (OMS) pelo isolamento social, razão pela qual resultou no fechamento de vários comércios físicos. Uma alternativa foi a opção pela compra *online*, mudando o perfil dos consumidores e as tendências para o setor. (RODRIGUES et al, 2021, p. 18)

Ainda segundo o autor, considerando que as primeiras medidas de isolamento social foram estabelecidas a partir de 15 de março de 2020, e os primeiros indícios de flexibilização

do isolamento a partir de 23 de maio, é notável o pico de pedidos diários durante o período mais restrito das medidas de contenção da Covid-19.

Conforme dados do relatório *WebShoppers* da Ebit de 2020, mesmo com a pandemia do Covid-19, houve recorde de faturamento para o 1º trimestre de 2020, desde quando a empresa acompanha essas estatísticas. Em um segundo relatório, verificou-se um aumento de 9% sobre o faturamento em comparação ao 2º semestre de 2019 e o 1º semestre de 2020, com valor de vendas por volta de 38,8 bilhões de Reais. Ademais, houve para este período um aumento de 40% (quarenta por cento) de novos clientes, totalizando 41 milhões de consumidores efetuando compras pelo *e-commerce*. (DE SOUZA BASTOS, 2020, p. 3)

Daniela Braun afirma, em uma matéria escrita para o portal Valor Econômico, que 7,3 milhões de brasileiros fizeram compras na *internet* pela primeira vez durante o período de isolamento social, o que representou um aumento de 40% de consumidores online no primeiro semestre de 2020, o que equivale a 41 milhões de brasileiros que passaram a fazer compras *online*. Um estudo da Compre&Confie em parceria com ABCComm (2020), aponta que o crescimento do setor no primeiro semestre de 2020, fez com que a projeção saltasse de 18% para 30% no acumulado anual. (RODRIGUES et al, 2021, p. 30)

Para se ter uma ideia, na semana da Páscoa de 2020, houve um aumento de 66% nas vendas virtuais se compararmos o mesmo período de 2019. Para o Dia das Mães houve um aumento de 68% e no Dia dos Namorados ultrapassou 90%. Esse aumento de demanda no comércio eletrônico por conta da pandemia do Covid-19, provocou um aumento de pedidos entregues fora do prazo determinado pelas operadoras. (DE SOUZA BASTOS, 2021, p. 3)

Ainda avaliando o relatório *WebShoppers* da Ebit de 2020, as regiões Norte e Nordeste foram as que mais apresentaram crescimento nesta modalidade de compra. O segundo trimestre de 2021 confirmou ainda mais o crescimento do *e-commerce* no Brasil, destacando-se pela valorização das compras online para os mais diversos segmentos de produtos e serviços, com um aumento de 50% no faturamento em relação ao ano anterior. (DE SOUZA BASTOS, 2021, p. 3)

Conforme o mesmo autor, empresas convencionais que introduziram o mercado online em suas atividades, observaram um incremento de 61% (sessenta e um por cento) em seu faturamento durante o 1º semestre de 2020, principalmente os grandes varejistas do país.

Na mesma obra deste autor, dentre as modalidades de *e-commerce* operados pelos sites de grandes varejistas temos o surgimento do *marketplace*, que são lojas *online* que permitem que outras empresas ofereçam seus produtos dentro das lojas virtuais desses varejistas,

utilizando-se de suas plataformas de vendas, sem se envolver com boa parte dos custos envolvidos em um comércio eletrônico tradicional.

Segundo dados obtidos pela Ebit em 2020, relatam que 78% (setenta e oito por cento) da participação do faturamento total do comércio eletrônico, pertencem a varejistas que são *marketplace*. (DE SOUZA BASTOS, 2021, p.4)

3 MARKETPLACE: CONCEITOS GERAIS, ENQUADRAMENTOS E INCIDÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

A economia mundial passa por um momento de digitalização dos modelos de negócios que vem revolucionando o cotidiano de toda humanidade. A evolução da economia tradicional para a digital proporciona atualmente a venda de bens e serviços via dispositivos eletrônicos conectados pela Internet, realizando operações comerciais mundialmente sendo desnecessária a presença física da empresa e de clientes, algo sem precedente na história.

É neste cenário globalizado que surgem os *MarketPlaces*, que são plataformas virtuais cuja atividade é a intermediação entre usuários, semelhante ao que ocorrem nos *shopping centers*, porém, sem a necessidade da estrutura física. Neste sentido, temos de um lado, empresas que ofertam bens ou serviços (*sellers*), e de outro lado, clientes interessados que adquirem esses bens ou serviços, utilizando-se para isso os canais de intermediação oferecidos pelos *marketplaces*. São exemplos desses portais *Estante Virtual*, *Mercado Livre*, *99Taxis*, *Airbnb*, *iFood* dentre outros. (FREITAS; MAZZUCO, 2017, *n.p.*)

No tocante aos modelos de negócio adotados por essa modalidade mercantil, temos o vertical, horizontal e o global. O modelo de negócio vertical vende produtos de várias origens, porém todos de um mesmo tipo. Esses canais fornecem acesso on-line a empresas verticalmente em todos os segmentos de seu setor específico. Isso ajuda a aumentar a eficiência operacional enquanto diminui o custo da cadeia de suprimentos e estoques e o tempo de aquisição. (BADENW, 2018, *n.p.*)

Segundo o mesmo autor, no modelo horizontal temos canais de intermediação que atendem a necessidade de uma grande variedade de compradores de produtos ou serviços de diferentes setores. Contrariando o modelo vertical, nesta modalidade temos compradores e vendedores conectados, de diferentes setores ou regiões negociando seus produtos.

Por sua vez, cita o mesmo autor que, o modelo *de marketplace* global se define pelo nome, ou seja, vende de tudo. A exemplo disso temos o *eBay*, *Amazon*, *AliExpress*, *MercadoLivre*, com milhões de usuários em vários países, com bilhões de produtos, novos em sua grande maioria, ofertados pelos seus parceiros comerciais.

Segundo a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), padrão nacional que enquadra cada atividade por um código utilizado pela administração tributária do Brasil, os *marketplaces* são abarcados pela classificação nº 7490-1/04, denominado “Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários”, dentro das

atividades permitidas pelo regime de tributação do Simples Nacional, constante no Anexo IV. (JÚNIOR, 2020, n.p.)

No que concerne à hipótese de incidência tributária, deverá pagar o *marketplace* somente pela obrigação gerada quando se concretizar o fato gerador da venda entre consumidor e fornecedor, sendo responsabilizado somente pela tributação sobre a porcentagem cobrada pela intermediação da venda do produto ou serviço, que dependendo da quantidade de receita, poderá se adequar no regime tributário do Simples Nacional, do Lucro Presumido ou do Lucro Real. (SANTOS, 2020, n.p.)

Nesse sentido, por se tratar de uma prestação de serviço de intermediação, incide sobre esta modalidade de negócio o Imposto Sobre Serviços (ISS) de competência municipal da sede da empresa, com modalidade prevista no Código de Serviço Prestado (CSP) n° 10.02, da lista de serviços anexa à Lei Complementar n° 116, de 31 de julho de 2003, descrita como “Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.” (BRASIL, 2003)

Ademais, pode incidir ICMS somente quando esta modalidade de negócio efetuar venda direta sem a intermediação necessária. Além dos impostos incidentes supracitados, podem ser incluídos ainda nas operações de venda o Programa de Integração Social(PIS), a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido(CSLL), as contribuições previdenciárias, além da possibilidade de aplicação do ICMS substituição tributária (ICMS-ST) e o Imposto sobre Produtos Industrializados(IPI), isso quando o *marketplace* também operar como indústria. (SANTOS, 2020, n.p.)

Já para os usuários vendedores *sellers* desses canais, incidirá além da corretagem contratada com o *marketplace*, os tributos sobre a venda ICMS ou ICMS-ST quando o objeto do negócio for produto, o Imposto Sobre Serviços - ISS quando o objeto do negócio for serviço, sem prejuízo dos demais tributos pertinentes ao regime tributário, das contribuições previdenciárias e demais obrigações. (TRAYCORP, 2020, n.p.)

Diante do exposto, verifica-se a distinção das responsabilidades tributárias entre *marketplaces* e usuários vendedores, o que não impede que ocorra sonegação fiscal pelos agentes desta relação jurídica triangular, assunto que já vem sendo debatido em alguns estados brasileiros inclusive com alguns precedentes jurídicos.

4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ENVOLVIDOS

Há anos, o Brasil dispõe de um comércio eletrônico robusto, efetuando inúmeras transações financeiras, sendo que os *marketplaces* tornaram-se a melhor alternativa para pequenos e médios comerciantes, principalmente após o advento da pandemia onde o Estado se obrigou a impor medidas restritivas de isolamento social e muitos ficaram impedidos de praticar suas atividades mercantis, razão pela qual fez crescer substancialmente o número de usuários deste tipo de negócio, confirmando sua relevância no cenário atual.

Corroborando face ao exposto supracitado, temos entre o *marketplace* e seus vendedores distinção de responsabilidades também no regime de nota fiscal. O vendedor emitirá uma nota fiscal para o consumidor final, com o valor do produto vendido ou do serviço prestado. Quando for negociado produtos físicos, será expedido uma Nota Fiscal Eletrônica (NFE) e, caso ofereça serviços, expedirá uma Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFSE). (SAMPAIO, 2020, n.p.)

Impende ressaltar que, do ponto de vista técnico, o *marketplace* presta um serviço ao *seller* quando serve sua plataforma intermediária, confirmando o aspecto de sua CNAE “Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários”. Desta forma, emite nota fiscal contra o vendedor para o qual presta serviço, em relação ao valor que retém para si, expedindo NFSE já que atua neste negócio como prestador de serviços. (SAMPAIO, 2020, n.p.)

Em um caso hipotético, digamos que uma empresa utiliza-se dos serviços disponibilizados pelo *MercadoLivre*. Efetuada a venda para o consumidor, constitui Base de Cálculo o valor total da nota, atribuído de acordo com o preço das mercadorias vendidas. Não obstante, pode ocorrer sonegação fiscal dentro desta relação, onde o *seller* pode minorar o valor do produto na NFE, ou talvez, nem emitir a nota fiscal, podendo ainda emitir a nota corretamente sem efetuar o recolhimento dos impostos devidos. (VOGT, 2020, n.p.)

Letícia Vogt, tributarista renomada, expõe que sob o ponto de vista do *marketplace*, a empresa num caso como este, não recebe o valor desta operação, nem mesmo tem conhecimento de todos os dados desta operação fiscal. *Data venia*, se tivesse que conferir todos esses dados, nota a nota e item a item, constituiria um volume altíssimo de verificações, de certa forma inviabilizando este tipo de negócio.

Conforme a mesma autora, a despeito de tal fato, alguns estados brasileiros, para evitar a sonegação do ICMS, promoveram alterações em suas legislações visando a transferência da

responsabilidade do cumprimento da obrigação tributária, impondo solidariamente aos *marketplaces* os encargos tributários de seus vendedores, quando ocorrer sonegação fiscal.

Aduz a autora ainda que, dentre os instrumentos legais criados para este fim temos: a Lei Estadual n° 8.795/2020 no Rio de Janeiro; a Lei Estadual n° 11.081/2020 no Mato Grosso; a Lei Estadual n° 14.183/2019 da Bahia; e a Lei Estadual n° 16.904/2019 no Ceará.

Perante o exposto, não restam dúvidas de que a sonegação fiscal e a tentativa de responsabilização solidária de acordo com os atuais entendimentos do legislador constituem no grande problema proposto por este artigo.

5 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO MARKETPLACE: LEGISLAÇÕES ESTADUAIS RECENTES

Neste sentido, necessário se faz mencionar tais dispositivos legais, iniciando-se pela legislação do Estado do Rio de Janeiro, onde por meio das mudanças introduzidas pela Lei 8.795/2020 à Lei de ICMS estadual nº 2.657/1996, alterou o recolhimento do ICMS para *marketplaces*, responsabilizando-os solidariamente pela obrigação tributária em relação às suas operações de comércio. Segue o dispositivo:

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.

(Nota: veja Representação de Inconstitucionalidade nº 0040214332020.8.19.000 das alíneas a,b,c e d do inciso VII do art. 18)

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)

No Mato Grosso temos a alteração, aumentando a responsabilidade tributária do *marketplace*, por meio da Lei Nº 10978 de 29/10/2019, que alterou o Regulamento de ICMS Lei Estadual nº 7098 de 30/12/1998: (SAMPAIO, 2020, n.p.)

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; (Inciso acrescentado pela Lei Nº 10978 DE 29/10/2019). (Artigo acrescentado pela Lei Nº 11081 DE 14/01/2020):

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;

Na Bahia, a legislação também inclui o dispositivo que passa a responsabilizar solidariamente o *marketplace*, por meio do inciso XIX ao artigo 6º da Lei 7.014/1996: (SAMPAIO, 2020, n.p.)

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. (Inciso acrescentado pela Lei Nº 14183 DE 12/12/2019).

E finalmente temos o estado do Ceará, que passou a responsabilizar as empresas de *marketplace* pelo pagamento do ICMS devido pelo vendedor, caso não seja emitida nota fiscal, conforme edição do artigo 16, inciso XI da Lei Estadual nº 12.670/1996: (SAMPAIO, 2020, n.p.)

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; (Inciso acrescentado pela Lei Nº 16904 DE 03/06/2019).

Sendo assim, verifica-se uma tendência na responsabilização tributária das plataformas de comércio eletrônico em relação à sonegação fiscal de seus vendedores, destacando-se as *marketplaces*. No entanto, diante de tal problemática, deve-se questionar a elaboração deste tipo de tributação pelos legisladores estaduais, no que se refere a sua constitucionalidade.

6 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Em primeiro plano, faz-se mister enaltecer que o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária só pode ser tratado por meio de lei complementar, conforme se desprende do artigo 146, III, 'b', da Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988(CRFB/88), não devendo os estados preverem hipóteses de responsabilidade tributária não previstas no Código Tributário Nacional (CTN). (QUINTANILHA, 2022, *n.p.*)

Por força do princípio da recepção previsto no §5º do artigo 34 do Ato Das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), todas as normas jurídicas em vigência anterior a um ordenamento constitucional, caso não entrem em conflito com o ordenamento atual, serão recebidas pelo sistema jurídico, permanecendo em vigor, razão pela qual decorre a aplicabilidade atual do Código Tributário Nacional – CTN ou Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. (BRASIL, 1988, *n.p.*)

Nesse sentido, o CTN norteia a aplicabilidade dos tributos, além de seus limites e alcances, os direitos e deveres dos contribuintes e a forma de atuação de seus agentes fiscalizadores e demais normas tributárias, além de possuir status de lei complementar, apesar de tratar-se de lei ordinária, já que traz em seu bojo as normas gerais, os conflitos de competência e as limitações ao poder tributante. (VOGT, 2020, *n.p.*)

Segundo a mesma autora, em uma primeira análise, temos que tais regramentos estaduais ora mencionados, por força constitucional, somente poderiam ser estabelecidos na forma de Lei Complementar, já que altera definições de obrigações do contribuinte em matéria tributária. (VOGT, 2020, *n.p.*)

Portanto, em normas gerais a luz do Código Tributário Nacional, temos expressamente todas as definições do sujeito passivo da relação jurídico-tributária e, por conseguinte, a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos.

Para melhor elucidar, conforme a inteligência do artigo 121 do CTN, temos que o sujeito passivo da obrigação principal, é a pessoa obrigada ao recolhimento do tributo ou penalidade pecuniária. Ademais, poderá ser atribuído a terceiro, tal obrigação, mediante previsão legal, ou quando houver vínculo na relação jurídico-tributária que deu origem ao fato gerador. (BRASIL, 1966, *n.p.*)

Corroborando ante o exposto, temos o rol do artigo 124 deste ordenamento que dispõe: (BRASIL, 1966, *n.p.*)

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

Tal solidariedade, presume o interesse comum na relação ou existência de lei com previsão expressa. Este interesse comum passa a existir quando houver direitos e deveres iguais por pessoas que se encontram no mesmo lado da relação jurídica de direito privado, servindo de suporte ao legislador do fato que faz gerar a incidência do tributo. (MALUF, 2020, n.p.)

Sobre tal tema da Responsabilidade Solidária em matéria tributária e sobre o interesse comum, temos também o Parecer Normativo da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 04/2018 emitida pela Coordenação Geral de Tributação (COSIT), em resumo:

Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, Ctn. Interesse Comum. Ato Vinculado Ao Fato Jurídico Tributário. Ato Ilícito. Grupo Econômico Irregular. Evasão e Simulação Fiscal. Atos que Configuram Crimes. Planejamento Tributário Abusivo. Não Oposição ao Fisco de Personalidade Jurídica Apenas Formal. Possibilidade.

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 nexos causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na 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). O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica. Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes. Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica. Restando

comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva.

Dispositivos Legais: art. 145, §1º, da CF; arts. 110, 121, 123 e 124, I, do CTN; arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 167 e 421 do Código Civil. e-processo 10030.000884/0518-42. (RECEITA FEDERAL, 2018, *n.p.*)

Tal parecer, trouxe em sua síntese uma extensão a possibilidade de inclusão de terceiros, como responsáveis solidários, onde qualquer pessoa com interesse comum que tenha vínculo ao fato jurídico tributário será responsabilizada, quer seja o ato lícito que gerou a obrigação tributária, ou o ato ilícito que a desfigurou, favorecendo ao que trata os regulamentos estaduais citados no capítulo anterior. (FRIAÇA, 2018, *n.p.*)

Com farta jurisprudência e preceitos doutrinários sobre o tema do interesse comum, merece ser trazido à baila o entendimento do ilustre professor Paulo de Barros Carvalho, nestas palavras: (MALUF, 2020, *n.p.*)

“O interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para definição da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo artigo 124 do CTN. Vale sim para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se da ocorrência em que o fato constância pela presença de pessoas em posições contrapostas, como objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiverem no mesmo polo da relação, se e somente se for esse lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação”.

Em um segundo momento, insta esclarecer qual seria a situação que constituiria a ocorrência do fato gerador. Segundo a inteligência do artigo 114 do CTN, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Ou seja, uma situação de fato que ensejaria o nascimento da obrigação tributária. (BRASIL, 1966, *n.p.*)

Por sua vez, acerca disto merece destaque o entendimento da Ilustre Autora Maria Rita Ferragut, que assevera que a situação que constitui o fato gerador é a que tem ligação com a relação jurídica que deu origem ao fato tributário, ou seja, a relação jurídica privada da qual o legislador considera o fato que lhe interessa em relação ao direito tributário, ou ainda, o fato ou

relação jurídica que constitui o antecedente da regra matriz de incidência tributária (RMIT). (FERRAGUT, 2019, p. 10)

Neste diapasão, temos que o interesse comum deve ser jurídico, e não meramente econômico, devendo ser considerado o vínculo jurídico obrigacional inerente à relação jurídica tributária. Cumpre ressaltar que o fato jurídico tributário a princípio é um fato econômico lícito com relevância jurídica. Em outros termos, significa a manifestação de capacidade contributiva escolhida pelo legislador como apta a gerar o dever tributário. Em sua ocorrência, este fato econômico com relevância jurídica, que nada mais é que o fato gerador, deverá surgir o dever tributário para aquele o praticou. (PONTES, 2019, n.p.)

Ademais, em relação ao que seria o interesse comum na situação, fato gerador da obrigação principal, entende-se que a solidariedade no artigo 124, inciso I, do CTN somente pode ser considerada aos sujeitos que tenham interesse jurídico no fato descrito no antecedente da regra matriz de incidência. Neste caso, destacam-se os seguintes: obter receita, prestar serviços, auferir renda etc. (MALUF, 2020, n.p.)

Cotejando tais observâncias, no bojo da matriz geral considerada pelo Código Tributário Nacional, conforme preconiza o artigo 128, traz em sua dicção que a lei poderá atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, que deve ser vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte originário ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Portanto, diante dos esclarecimentos trazidos, inexorável a conclusão de que inexistente a vinculação direta com o Fato Gerador da Obrigação Tributária que pretende impor os legisladores estaduais aos *marketplaces*. (VOGT, 2020, n.p.)

Letícia Vogt, por sua vez descreve que, referindo-se ao benefício de ordem, trazido pelo Parágrafo Único do artigo 124 do Código Tributário Nacional, temos que o terceiro demandado pelo pagamento da obrigação tem direito de exigir que sejam primeiramente executados os bens do devedor. Sendo assim, temos uma responsabilidade subsidiária e não solidária, tal definição deste termo delineada nos artigos 827, 828 e 839 do Código Civil/2002.

Analisando do mesmo modo os dispositivos dos artigos 134 e 135 do CTN, em sua leitura sistemática, temos que enquanto o primeiro versa sobre a responsabilidade tributária de terceiros em situações lícitas, o artigo 135 versa sobre o ilícito seja ela infração ou excesso de poder: (BRASIL, 1966, n.p.)

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Diante de tal circunstância, Renato Lopes Brecho, tributarista respeitado e juiz de execuções fiscais com larga experiência, conclui que a responsabilidade tributária de terceiros seria tema de execução fiscal. Afinal, o pressuposto para a sua ocorrência é a impossibilidade econômica e esta, somente seria verificada no referido processo, não havendo daí condições para a indigitada responsabilidade tributária ser averiguada em procedimento prévio a execução fiscal, sugerindo que somente após comprovada insolvência na execução fiscal deve o feito ser sobrestado nos termos do artigo 40 da Lei de Execuções Fiscais nº 6.830/80, até que corra procedimento administrativo para a responsabilização de terceiro ou até que ocorra a prescrição intercorrente. (SCHOUERI, 2021, p. 641)

Deste modo, segue a transliteração do artigo 40 da Lei de Execuções Fiscais:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício,

reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Lei nº 11.960, de 2009). (BRASIL, 1980, *n.p.*)

Ainda nesse diapasão, impende destacar o que preconiza a Lei 12.965 de 2014, ou Marco Civil da Internet, que traz na inteligência de seu artigo 3º, inciso VI, que determina como princípios da disciplina do uso da internet no Brasil, a responsabilização dos agentes de acordo com suas atividades, nos termos da lei. (BRASIL, 2014, *n.p.*)

Consagra ainda, logo em seguida em seu artigo 19 do referido ordenamento, de que a responsabilidade por danos proveniente de conteúdo de terceiros não é de responsabilidade dos provedores de aplicações da internet, literalmente:

Art. 19. Com o intuito de assegurar a liberdade de expressão e impedir a censura, o provedor de aplicações de internet somente poderá ser responsabilizado civilmente por danos decorrentes de conteúdo gerado por terceiros se, após ordem judicial específica, não tomar as providências para, no âmbito e nos limites técnicos do seu serviço e dentro do prazo assinalado, tornar indisponível o conteúdo apontado como infringente, ressalvadas as disposições legais em contrário.

Diante dos fundamentos jurídicos expostos, percebe-se que o argumento do legislador estadual de que os *marketplaces* são interessados pois facilitam a venda, recaindo sobre eles a solidariedade tributária, interpretando ao seu bel prazer as expressões “interesse comum” e “benefício de ordem” trazidas pelo artigo 124 do CTN, traduz-se no mínimo inequívoca e desesperada. Assim como ocorre nos *shopping centers*, os operadores de *marketplaces* são prestadores de serviços com a função de aproximar comprador e vendedor. (QUINTANILHA, 2022, *n.p.*)

Conclui-se portanto, descabida a possibilidade de transferência de responsabilidade a terceiros imposta pelos estados, exigindo de meros intermediadores a emissão de nota fiscal e recolhimento dos tributos de seus parceiros econômicos, já que não são eles que praticam o fato gerador da venda.

7 ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Corroborando com o exposto até o presente, desprende-se imprescindível avaliar qual o entendimento firmado junto aos tribunais, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, no que se refere ao tema da responsabilidade solidária, interesse comum e benefício de ordem, a luz do artigo 124 do CTN.

É de todo oportuno expor o julgado proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (TJBA), estado este que também enseja responsabilizar solidariamente em matéria tributária aos operadores de *marketplace*, evidenciando a confusão sobre o tema, nos temos o Agravo de Instrumento nº n. 8020072-27.2018.8.05.0000. Eis a emenda:

PODER JUDICIÁRIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DA BAHIA
Quinta Câmara Cível Processo: AGRAVO DE INSTRUMENTO n.
802007227.2018.8.05.0000 Órgão Julgador: Quinta Câmara Cível
AGRAVANTE: DELWILSON SOUZA DOS SANTOS e outros Advogado
(s): THIAGO PHILETO PUGLIESE, JULIANA ALELUIA DE SOUZA
AGRAVADO: ESTADO DA BAHIA Advogado (s): DIREITO
TRIBUTÁRIO. AGRAVO
DE INSTRUMENTO. PRELIMINAR DE NÃO CABIMENTO DO
RECURSO. REJEITADA. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO
FISCAL. REQUISITOS PREVISTOS NO ART. 135 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO BASTA A DISSOLUÇÃO IRREGULAR
DA EMPRESA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE ELEMENTOS
SUBJETIVOS DA CONDUTA ILÍCITA DO SÓCIO E DE
CONTRADITÓRIO. MERO INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO NÃO
ENSEJA A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS.
RESPONSABILIDADE DO ART. 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL É SUB-
SIDIÁRIA. NECESSIDADE DE ATENDIMENTO À ORDEM
PREFERENCIAL DE PENHORA DOS BENS DISPOSTA NO ART. 11 DA
LEI
6.830/1980. DECISÃO REVOGADA. AGRAVO DE INSTRUMENTO CO-
NHECIDO E PROVIDO. A C Ó R D ã O Vistos, relatados e discutidos estes
autos, ACORDAM os Desembargadores integrantes da Quinta Câmara Cível
do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, à unanimidade, em CONHECER
E DAR PROVIMENTO AO AGRAVO DE INSTRUMENTO, pelos motivos
expostos no voto do Relator. PRESIDENTE DES. RAIMUNDO SERGIO
SALES CAFEZEIRO RELATOR PROCURADOR (A) DE JUSTIÇA SC05

(TJ-BA - AI: 80200722720188050000, Relator: RAIMUNDO SERGIO
SALES CAFEZEIRO, QUINTA CAMARA CÍVEL, Data de Publicação:
21/02/2019). (TJBA, 2019, *n.p.*)

Insta mencionar jurisprudência firmada sobre o tema, nos termos do venerando acórdão exarado pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial (REsp) 884845 / SC, abaixo transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. 1. (...) deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, *verbis*: "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."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 jurídicotributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. 8. Segundo doutrina abalizada, *in verbis*: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código.

(...) Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible. (STJ, 2009, *n.p.*)

Do mesmo modo, verificamos a tentativa do estado de Goiás em impor ao adquirente a responsabilidade pelo recolhimento de ICMS acrescido de multa. Diante disso, o executado não satisfeito impugnou, suscitando sobre a controvérsia hermenêutica existente diante da expressão “interesse comum”, de forma que a primeira turma do STJ decidiu pela devolução da sentença ao Tribunal originário, exigindo sua reforma decisão em desfavor ao Fisco, conforme ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INEXISTÊNCIA. QUESTÃO JURÍDICA. LEI LOCAL. EXAME PELO STJ. INVIABILIDADE.

1. O "interesse comum" de que trata o art. 124, I, do CTN refere-se às pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação, no caso, a venda da mercadoria, sendo certo que esse interesse não se confunde com a vontade oposta manifestada pelo adquirente, que não é a de vender, mas sim de comprar a coisa. Precedentes.

2. Hipótese em que o acórdão recorrido, com base no art. 124, I, do CTN, desconsiderou a orientação jurisprudencial desta Corte superior e reconheceu a responsabilidade objetiva da empresa adquirente pelo pagamento de tributo

não declarado pela vendedora sob a alegação de haver interesse comum na operação.

3. Havendo notícia na sentença e no acórdão de origem acerca da existência, na legislação local, de hipóteses outras de responsabilização de terceiro e não sendo o STJ o foro constitucional para se analisar tal tema, impõe-se o retorno dos autos ao Tribunal local para que, em novo julgamento, reaprecie a questão sob esse prisma.

4. Agravo interno desprovido.

(AgInt no AREsp n. 1.312.954/GO, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 10/5/2021, DJe de 24/5/2021.). (STJ, 2021, p. 1)

Sob o mesmo viés, o Ministro Benedito Gonçalves, da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, em agravo interno recente movido pela Fazenda Nacional, que na tentativa de redirecionamento, tentou impor a terceiros a responsabilidade solidaria sobre tributos, reiterou o Preclaro Relator pelo posicionamento firmado por esta Corte, *verbo ad verbum*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. GRUPO ECONÔMICO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 489 E 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. ACÓRDÃO CUJA CONCLUSÃO É PELA INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE. REVISÃO. EXAME DE PROVA. INADMISSIBILIDADE.

1. Não há violação dos arts. 489 e 1.022 do CPC/2015 quando o órgão julgador, de forma clara e coerente, externa fundamentação adequada e suficiente à conclusão do acórdão embargado.

2. O recurso especial não é via recursal adequada para verificação dos requisitos necessários ao reconhecimento da responsabilidade tributária para fins de redirecionamento, tratando ou não de caso de grupo econômico, porquanto, nessa via recursal, não é admitido o exame de provas. Observância da Súmula 7 do STJ. Precedentes.

3. Conforme orientação jurisprudencial deste Tribunal Superior, o fato de compor grupo econômico, por si, não revela interesse comum da empresa na situação que constitua o fato gerador do crédito tributário. Precedentes.

4. No caso dos autos, o recurso da Fazenda Nacional não foi conhecido porque o TRF da 5ª Região concluiu não haver responsabilidade do integrante do grupo econômico; situação que só poderia ser revista mediante exame de provas, providência inadequada no recurso especial, consoante enuncia a Súmula 7 do STJ.

5. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp n. 1.832.514/PE, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16/11/2021, DJe de 18/11/2021.). (STJ, 2021, p. 1)

Ratificando, vale mencionar o entendimento expendido pela Colenda Corte, transcritos no elucidativo Recurso Extraordinário nº 562.276 com Repercussão Geral, conforme se depreende da ementa abaixo:

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 contrário sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

(STF - RE: 562.276 PR, relator: ELLEN GRACIE, data de julgamento: 3/11/2010, Tribunal Pleno, data de publicação: 10/2/2011). (STF, 2011, *n.p.*)

Em julgado mais recente, temos vale destacar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4.845 do Supremo Tribunal Federal (STF), que julgou inconstitucional o Parágrafo Único do artigo 18-C da Lei Estadual nº 7.098/1998, acrescentado pelo art. 13 da Lei nº 9.226/2009, do Estado de Mato Grosso, com unanimidade (ressalta-se, um dos estados que aumentou a responsabilidade solidária dos *marketplaces*). Tal dispositivo atribuía à advogados e outros agentes a responsabilidade tributária pelo ICMS referente a operações em que estes tivessem intervindo no cumprimento da referida obrigação. Eis a emenda:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS POR INFRAÇÕES. LEI ESTADUAL EM CONFLITO COM REGRAMENTO DA NORMA GERAL FEDERAL.

INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL.

1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade que tem por objeto o parágrafo único do art. 18-C da Lei nº 7.098/1998, acrescentado pelo art. 13 da Lei nº 9.226/2009, do Estado de Mato Grosso, que atribui responsabilidade tributária solidária por infrações a toda pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, no cumprimento da obrigação tributária, especialmente a advogado, economista e correspondente fiscal.
2. Ainda que a norma impugnada trate exclusivamente de Direito Tributário (CF, art. 24, I) e não de regulamentação de profissão (CF, art. 22, XVI), há o vício de inconstitucionalidade formal. Ao ampliar as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, prevista pelos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional - CTN, a lei estadual invade competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais na matéria (art. 146, III, b, da CF).
3. A norma estadual avançou em dois pontos de forma indevida, transbordando de sua competência: (i) ampliou o rol das pessoas que podem ser pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário; (ii) dispôs diversamente do CTN sobre as circunstâncias autorizadoras da responsabilidade pessoal do terceiro.
4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. Fixação da seguinte tese: “É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional”. (STF, 2020, p.1)

Mais recentemente, verifica-se a posição firmada pela Suprema Corte na Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 6284, apresentada pelo Partido Progressista com pedido cautelar, visando a declaração de inconstitucionalidade do artigo 45, XII-A, XIII e § 2º, da Lei nº 11.651 de 13 de setembro de 1991 do Estado de Goiás; e do artigo 36, XII-A e XIII, do Decreto nº 4.852 de 29 de dezembro de 1997 também do Estado de Goiás. De acordo com essas regras, a lei deve atribuir ao contador, a responsabilidade solidária com o contribuinte ou substituto tributário, quanto ao recolhimento de impostos e penalidades pecuniárias, quando houver prática de infração tributária, quer seja por ação ou emissão. Concluindo, foram declarados inconstitucionais tais dispositivos, fixando a tese declarando inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa das regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, conforme a ementa:

EMENTA: Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Responsabilidade tributária solidária do contabilista. Ausência de ofensa reflexa à Constituição. Competência concorrente. Legislação estadual que conflita com as regras gerais do CTN. Inconstitucionalidade. 1. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Partido Progressista, com pedido de medida cautelar, em que pleiteia a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 45, XII-A, XIII e § 2º, da Lei nº

11.651/1991, do Estado de Goiás, e 36, XII-A e XIII, do Decreto nº 4.852/1997, do mesmo Estado. Em consonância com tais regras, atribui-se ao contabilista a responsabilidade solidária com o contribuinte ou com o substituto tributário, quanto ao pagamento de impostos e de penalidades pecuniárias, no caso de suas ações ou omissões concorrerem para a prática de infração à legislação tributária. 2. A presente controvérsia consiste em definir se os atos normativos estaduais foram editados em contrariedade com as regras constitucionais de competência tributária, notadamente o art. 146, III, b, da CF/1988. Eventual inobservância de tais regras de competência implica ofensa direta à Constituição. Precedentes. 3. Legislação estadual que amplia as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, invade a competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais sobre a matéria (art. 146, III, b, da CF/1988). Isso porque as linhas básicas da responsabilidade tributária devem estar contidas em lei complementar editada pela União, não sendo possível que uma lei estadual estabeleça regras conflitantes com as normas gerais (ADI 4.845, sob a minha relatoria). 4. Inconstitucionalidade formal. Legislação do Estado de Goiás aborda matéria reservada à lei complementar e dispõe diversamente sobre (i) quem pode ser responsável tributário, ao incluir hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN, (ii) em quais circunstâncias pode ser responsável tributário (“infração à legislação tributária”), sendo que, conforme as regras gerais, para haver a responsabilidade tributária pessoal do terceiro, ele deve ter praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não havendo a responsabilização pelo mero inadimplemento de obrigação tributária. 5. Ante todo o exposto, voto pelo conhecimento da presente ação direta de inconstitucionalidade e julgo procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 45, XII-A, XIII e § 2º, da Lei nº 11.651/1991, do Estado de Goiás, e 36, XII-A e XIII, do Decreto nº 4.852/1997, do mesmo Estado. 6. Fixação da seguinte tese: “É inconstitucional lei estadual que verse sobre a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa das regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.”.

(ADI 6284, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-191 DIVULG 23-09-2021 PUBLIC 24-09-2021). (STF, 2021, p. 1)

Contudo, apesar de entendimento pacificado no STJ e STF, vimos em controle abstrato de constitucionalidade julgado pelo Tribunal do Estado do Rio de Janeiro, no que se refere aos dispositivos incluídos na lei de ICMS pela Lei Ordinária estadual nº 8.795 de 17 de abril de 2020, a prolatora julgou parcialmente procedente o pedido, declarando inconstitucional a alteração promovida pela Lei nº 8.795/2020 para inclusão do artigo 15, § 1º, inciso XX, e § 2º, no que se refere a esse inciso, da Lei nº 2.657/96, que incluía os operadores de *marketplace* no rol de contribuintes de ICMS, porém julgou constitucional a responsabilização do intermediador do pagamento, seja instituição financeira ou a própria plataforma eletrônica nas hipóteses deste realizar a oferta, captação de clientes ou venda das mercadorias não digitais, por não violarem o dispositivo legal geral do Código Tributário Nacional. Eis a ementa:

DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI ESTADUAL. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. Impugnação à Lei Estadual nº 8.795/2020, que “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”. Demanda ajuizada por então Deputado Federal, cuja legitimidade permanece mesmo após renúncia superveniente ao mandato. Norma Legal que depende de Ato Regulamentador para começar a produzir T.J. – O.E. DI nº 0040214-33.2020.8.19.0000 Des. Leila Albuquerque efeitos, não havendo periculum in mora a ensejar o deferimento de Medida Cautelar. Rejeição da alegação do Estado do Rio de Janeiro de que “a maioria dos dispositivos da Constituição do Estado invocados pelo Representante são ‘simples espelhamentos de preceitos’ da Carta Republicana, o que afastaria a competência da Justiça Estadual”. O Tribunal Estadual tem competência para conhecer e julgar Demanda em que se alegue contradição entre Norma Legal e Constituição Estadual nos termos em que reproduz preceito obrigatório previsto na Constituição Federal, hipótese dos autos (Tema 484 das teses de Repercussão Geral da Corte Suprema). Entendimento do Supremo Tribunal Federal, de que incide imposto sobre serviços na hipótese de bens e mercadorias digitais e de que o Convênio ICMS 106/2017 é contrário à Constituição da República. No que diz respeito à tributação dos serviços de streaming, a solução passa pela leitura do voto do Ministro Relator Dias Toffoli na ADI 5659/MG, reproduzido em parte na ADI 1945, na qual foi designado para redação do voto vencedor. O Excelentíssimo Ministro teceu considerações no sentido de que, em regra, o simples fato de o serviço estar inserido em Lei Complementar já se mostra suficiente para atrair a incidência do ISS e afastar o tributo Estadual. Lei Complementar nº 116/2003 que teve seu rol de serviços ampliado pela Lei Complementar nº 157/2016, que, dentre outras alterações, introduziu os itens 1.03 e 1.09. Item 1.09 da lista de serviços que contempla a tributação do serviço de streaming: T.J. – O.E. DI nº 0040214-33.2020.8.19.0000 Des. Leila Albuquerque “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagens e texto por meio da internet” Ausência de irregularidade no tocante à responsabilização do intermediário pelo pagamento e da obrigatoriedade de inscrição por microempreendedor individual. Declaração de inconstitucionalidade das alterações introduzidas pela Lei nº 8.795/2020 no artigo 15, § 1º, incisos XIX e XX, e § 2º quanto à menção aos incisos XIX e XX, e artigo 18, inciso VIII, alíneas a, b, c e d, todos da Lei nº 2.657/96. PROCEDÊNCIA PARCIAL DO PEDIDO.

(DI Nº 0040214-33.2020.8.19.0000, Des. Relator(a): Leila Albuquerque, julgado em 08/08/2022, Publicação de Acórdão DOE 4901344, fls 90/91 PUBLIC 06/09/2022). (TJRJ, 2022, p.1)

Publicado tal acórdão, não satisfeito, suscitou os representantes, em embargos de declaração, sustentando pela omissão quanto à atribuição de responsabilidade tributária às instituições financeiras e às plataformas de venda, eis que a Lei impugnada violaria o artigo 5º

da Lei Kandir e os artigos 155, inciso II, §2º, XII da Constituição Federal e, agora fazendo referência ao que consta da inicial, aos artigos 192 e 199, §11º da Constituição Estadual. Durante a construção deste trabalho, o presente foi julgado novamente, com as seguintes declarações:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI ESTADUAL. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. Edição de Norma definindo a sujeição passiva de sites ou plataformas eletrônicas nas hipóteses de operações com bens e mercadorias digitais e não digitais e de prestações de serviço de comunicação. Declaração de inconstitucionalidade das regras relacionadas a bens e mercadorias digitais com base no entendimento da Corte Suprema em sede de Ações Diretas de Inconstitucionalidade 1945 e 5659. Reconhecimento da constitucionalidade da atribuição de responsabilidade tributária às intermediárias financeiras e aos denominados T.J. – O.E. ED-DI nº 0040214-33.2020.8.19.0000 Des. Leila Albuquerque marketplaces no tocante a mercadorias e bens não digitais. Invalidação do dispositivo legal que previa a incidência do tributo na hipótese de streaming por estar contemplada na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, com ampliação introduzida pela Lei Complementar nº 157/2016. Impugnação ao Aresto por todos os personagens do processo. Representante aduz omissões no tocante à responsabilização tributária das instituições financeiras e às plataformas de venda, mas seus argumentos representam mero inconformismo com a solução. Amicus Curiae invoca o mesmo defeito processual em relação à referida conclusão do Colegiado, demonstrando também seu mero inconformismo a despeito de não ser litisconsorte passivo. Representante alega necessidade de declaração de inconstitucionalidade por arrastamento de outros incisos da Norma Legal, ponto em que lhe assiste. Representados se voltam contra a declaração de inconstitucionalidade da inclusão de site ou plataforma que preste serviços de comunicação como contribuinte do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. Manifestação que merece acolhida a fim de não levar à impossibilidade de tributação de outros meios que não os que transmitem conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet. Reforma do Aresto para declarar a inconstitucionalidade das alterações introduzidas pela Lei nº 8.795/2020 no artigo 15, § 1º, incisos XIX e XX, esse último T.J. – O.E. ED-DI nº 0040214-33.2020.8.19.0000 Des. Leila Albuquerque especificamente para que seja interpretado conforme a Constituição Federal, excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS os serviços de streaming por estarem contemplados na Lei Complementar nº 116/03; declarar a inconstitucionalidade das alterações introduzidas pelo artigo 15, § 2º, quanto à menção aos incisos XIX e XX (esse último observada a interpretação conforme a Constituição, tal como do item anterior), e § 3º, artigo 18, inciso VIII, alíneas a, b, c e d, e da menção ao inciso VIII do artigo 18 no artigo 3º-A, X, e no parágrafo único do artigo 64-B, todos da Lei nº 2.657/96. PROVIMENTO PARCIAL DO PRIMEIRO RECURSO, DESPROVIMENTO DO SEGUNDO E PROVIMENTO DO TERCEIRO E QUARTO.

(ED na DI Nº 0040214-33.2020.8.19.0000, Trib. Pleno e Órgão Especial SGJUD, Des. Relator(a): Leila Albuquerque, julgado em 06/03/2023, Publicação de Acórdão 07/03/2023). (TJRJ, 2023, p.1)

Apesar de todos os argumentos supracitados, vimos que o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, a despeito de toda farta jurisprudência sobre a matéria, declarou constitucional a lei estadual supracitada, no julgamento da DI n° 0040214-33.2020.8.19.0000. Houve no caso, uma transferência clara do poder de fiscalizar do estado para as *marketplaces*, sobrecarregando ainda mais o particular. Concluindo, as plataformas de intermediação terão que fiscalizar o recolhimento de tributos de seus vendedores, exigindo mais conformidade tributária sobre as empresas parceiras, o que em algum momento poderá inviabilizar o negócio.

Diante do exposto, face aos argumentos trazidos até o presente, revela-se descabida tais tributações pretendidas pelos estados, evidenciando agressão aos artigos em comento, não havendo que se falar em tributação constitucional.

8 CONCLUSÃO

Inicialmente, a busca pelo tema proposto foi motivada pelo pesquisador tendo em vista o aumento exponencial das negociações por meio eletrônico, principalmente por conta da pandemia do SARS-COVID-19, especificamente no que se refere aos *marketplaces*, tendo em vista que essa modalidade de negócio traz aos seus vendedores, colaboradores desta relação, a expor seus produtos e serviços em um ambiente comum, administrado pelos grandes portais de comércio eletrônico, dando visibilidade mundial ao pequeno e médio empresário.

Porém, este tipo de negócio não impede que ocorra sonegação fiscal pelos agentes desta relação jurídica triangular, o que fez com que os estados, na busca de seus interesses, elaborassem leis responsabilizando solidariamente os *marketplaces* pelas obrigações tributárias dos seus vendedores inadimplentes.

Pretendeu o pesquisador distinguir qual o ramo de negócio de cada agente desta relação de acordo com o seu CNAE, onde o *marketplace*, apesar de liberdade de escolha de atuação, tem como sua atividade principal a descrição expressa de “Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários”, o que responsabiliza esta pela obrigação gerada após a conclusão da venda em definitivo, incidente somente sobre o percentual cobrado pela intermediação da venda.

Além disso, temos que o Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988, estabelece as regras matrizes da responsabilidade tributária, devendo o legislador estadual ou municipal utilizar-se deste parâmetro na elaboração de leis em tal matéria, estabelecendo novas regras específicas dentro desta discricionariedade estabelecidas por competência de cada ente.

Não restam dúvidas de que a evasão fiscal constitui num grande obstáculo face à aplicação das diretrizes sociais estabelecidas na CFRB/1988. As intenções estabelecidas em nossa Carta Magna no que se refere à erradicação da pobreza, da dignidade da pessoa humana, que objetivam uma sociedade livre, justa e solidária, ainda se encontra num horizonte longínquo, e isso se deve em boa parte pela ineficácia do Estado em receber os tributos e aplicar esses recursos de modo a redimir a desigualdade social.

Contudo, existem regras discricionárias para cada ente, delimitando seus poderes de tributar de forma expressa, tanto na CRFB/1988, quanto no CTN, que caso não houvessem tais regras, teríamos a insólita situação de permitir ao Fisco, sob o pretexto desregrado do “interesse comum” infundado, pudesse exigir de qualquer comprador ou até do consumidor final, tributo não recolhido pelo contribuinte de direito.

Deste modo, a tentativa de transferência de responsabilidade, obrigando o intermediador a arcar com a inadimplência e sonegação de seus utilizadores, constitui abuso no poder de tributar dos estados por querer impor obrigação tributária que expressamente, só pode ser elaborada pelo processo legislativo complementar constitucional, sendo vedadas tais redações efetuadas por legislação ordinária, conforme trazido neste artigo.

Vislumbra-se nesta pesquisa, a omissão expressa do legislador e verdadeira problema da pesquisa, a não delimitação das diferenças entre interesse comum econômico e jurídico. No caso dos *marketplaces*, segundo a pesquisa, é evidente haver um interesse comum econômico e não jurídico, hipótese que possibilitaria a responsabilização solidária deste.

Diante da evidente inexistência de interesse comum jurídico entre os vendedores e o intermediador, não seria cabível responsabilizar quem quer que seja somente se utilizando do interesse econômico entre as partes. Os *marketplaces* atuam somente como meros intermediários facilitadores da relação jurídica vendedor - consumidor, não existe relação direta entre o intermediador, a empresa e consumidor.

Por semelhança de atividade, os *shoppings centers* atuam como intermediadores, oferecendo vitrines para as empresas vendedoras exporem seus produtos de uma forma mais atrativa, e geralmente, recebem por essa intermediação. Porém não podem ser responsabilizados pelo inadimplemento de suas lojas credenciadas, o que acontece do mesmo modo com os *marketplaces* que atuam digitalmente anunciando e facilitando a venda de produtos e serviços de seus parceiros.

Nesse sentido, a partir de uma interpretação literal e sistêmica do CTN, é possível concluir que as atividades de *marketplace* e dos intermediadores financeiros, não são passíveis da aplicabilidade das hipóteses de responsabilidade de terceiros constantes na legislação.

Seguindo a mesma linha, entende-se de que doutrina e jurisprudência no que se refere a responsabilidade solidária na seara tributária, atuam conforme as regras basilares da Constituição e do Código Tributário, suprindo tais deficiências e omissões.

Deste modo, verifica-se que há um consenso na atualidade de que não basta uma análise literal e superficial do artigo 124 do CTN. Conforme demonstrado no artigo é necessário um estudo aprofundado no que se refere ao interesse comum e do benefício de ordem que estabelecerá a aplicabilidade. Já em uma segunda análise é preciso previsão legal expressa de incidência que se amolda ao caso concreto, somente assim permitindo a responsabilização solidária dos *marketplaces*.

Outrossim, os princípios constitucionais norteadores não compactuam com os abusos e ilegalidades do Fisco quando da busca desenfreada por receitas, acabando por atingir a terceiros que nada possuem de interesse com tal fato, ferindo os conceitos básicos do Sistema Tributário Nacional, imputando obrigação à contribuintes não inclusos na hipótese tributária.

Na essência desse estudo, tais disposições podem ser sintetizadas na ideia de que deve prevalecer o esclarecimento previsto na Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, afastando a aplicabilidade da responsabilização solidária dos *marketplaces*, devendo ser avaliado caso a caso sob o viés da ocorrência do fato gerador, do interesse comum e do benefício de ordem.

Por sua vez, a título de recomendação preventiva, propõe-se ao intermediador de que, na constituição de sua empresa verifique se em sua localidade existe previsão legal de responsabilidade solidária de modo a evitar prejuízos e aborrecimentos.

Além disso, seria prudente por parte dos *marketplaces* a implementação de *Compliance Tributário*, visando conformidade com as leis que regem as atividades da empresa, e uma seleção mais rigorosa de seus vendedores, exigindo periodicamente a Certidão Negativa de Débitos Fiscais Federal, Estadual e Municipal, inclusive a demonstração de cumprimento das obrigações acessórias, sob pena de exclusão do rol de parceiros de venda, tudo isso visando o afastamento da possibilidade de responsabilidade solidária.

REFERÊNCIAS

BADENW, Site Institucional da Agencia. **O que é Marketplace e qual a sua importância.** São Paulo, 13 de Dezembro de 2018. Disponível em: <https://badenw.com.br/o-que-e-marketplace/> . Acesso em: 18 fev 2023.

BRASIL, Código Tributário Nacional. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 18 fev 2023.

BRASIL, Constituição Federal de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 18 fev 2023

BRASIL, Lei Complementar nº 116 de 31 de Julho de 2003. **Lei do ICMS.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 18 fev 2023.

BRASIL, Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980. **Lei de Execuções Fiscais.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 28 fev 2023.

BRASIL, Lei nº 12.965 de 23 de abril de 2014. **Marco Civil da Internet.** Estabelece princípios, garantias, direitos e deveres para o uso da Internet no Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112965.htm. Acesso em 28 fev 2023.

DE SOUZA BASTOS, Guilherme Rodrigues. Comportamento do consumidor online e seus principais fatores motivacionais. **Repositório de Trabalhos de Conclusão de Curso, 2020.** Disponível em: <http://www.pensaracademico.facig.edu.br/index.php/repositoriottcc/article/view/2501/1742>. Acesso em: 18 fev 2023.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária de Grupo Econômico, Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018 e a jurisprudência do STJ.** FGV Direito SP. São Paulo, 20 de março de 2019. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/fgv_parecer_cosit_418_fmacc_a_354080v1.pdf. Acesso em: 04 mar 2023.

FREITAS, Atílio Diniz de; MAZZUCO, Antonio Carlos C. **Marketplaces e Arranjos de Pagamento – A Circular Bacen 3.842/17.** São Paulo, 2017. Disponível em: <https://www.mazzuccoemello.com/marketplaces-e-arranjos-de-pagamento-a-circular-bacen-3-842-17/>. Acesso em : 18 fev 2023.

FRIAÇA, Camila. Receita Federal Edita Parecer Normativo COSIT nº 04 de 2018 que amplia a possibilidade de responsabilização de terceiros. **Artigo. Mazzuco & Mello Advogados.** São Paulo, 2018. Disponível em: <https://www.mazzuccoemello.com/receita-federal-edita-parecer-normativocosit-n-o-4-de-2018-que-amplia-a-possibilidade-de-responsabilizacao-de-terceiros-2/>. Acesso em: 28 fev 2023.

JÚNIOR, Ricardo de Freitas. **Tabela do Simples Nacional: Tabela com CNAEs, atividades e anexos.** Rede Jornal Contábil. Araguari, Minas Gerais, 04 de janeiro de 2020. Disponível em:

<https://www.jornalcontabil.com.br/tabela-do-simples-nacional-tabela-com-cnaes-atividades-e-anexos/>. Acesso em: 28 fev 2023.

MALUF, Rafaela Rodrigues. **Responsabilidade solidária e a complexidade sobre o "interesse comum" estipulado pelo artigo 124 do Código Tributário Nacional**. Portal Migalhas, De Peso. São Paulo, 10 de fevereiro de 2020. Disponível em:

<https://www.migalhas.com.br/depeso/320132/responsabilidade-solidaria-e-a-complexidade-sobre-o-interesse-comum-estipulado-pelo-artigo-124-do-codigo-tributario-nacional>. Acesso em: 23 fev 2023.

PONTES, Helenilson Cunha. **O planejamento tributário na visão da Receita Federal (PN Cosit 4/18)**. *Revista Consultor Jurídico*, São Paulo, 1 de maio de 2019. Disponível em:

<https://www.conjur.com.br/2019-mai-01/consultor-tributario-planejamento-tributario-visao-receita-federal-pn-cosit418#author>. Acesso em: 28 fev 2023.

QUINTANILHA, Gabriel. **Absurda atribuição de responsabilidade tributária aos marketplaces no RJ. Direito Tributário**. São Paulo, 05 de outubro de 2022. Disponível em:

<https://www.gabrielquintanilha.com.br/post/absurda-atribui%C3%A7%C3%A3o-de-responsabilidade-tribut%C3%A1ria-aos-marketplaces-no-rj>. Acesso em: 12 out. 2022

RECEITA FEDERAL, Parecer COSIT nº 04/2018. **Parecer Normativo da Receita Federal do Brasil nº 04/2018 de 10 de dezembro de 2018. Coordenação Geral de Tributação – COSIT. Multivigente**. Brasília, 2018. Publicado no DOU de 12/12/2018, seção 1, p. 23. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anotado>. Acesso em: 28 fev 2023.

RODRIGUES, Francine Juliane; DE VASCONCELOS, Thamires F.; CONDE, Jorge Luiz. O crescimento do *e-commerce* em 2020 e as expectativas para o setor no cenário pós-pandemia. *Revista H-TEC Humanidades e Tecnologia*, v. 5, n. 1, p. 18-32, 2021. Disponível em:

<https://revista.fateccruzeiro.edu.br/index.php/htec/article/download/202/143/>. Acesso em: 18 fev 2023.

SAMPAIO, Marina. **Tributação de Marketplaces: de quem é a responsabilidade?** Conteúdo Sanfran Jr Consultoria. São Paulo, 08 de dezembro de 2020. Disponível em:

<https://www.sanfranjr.org/singlepost/tributa%C3%A7%C3%A3o-de-marketplaces-de-quem-%C3%A9-a-responsabilidade>. Acesso em: 20 fev 2023.

SANTOS, Graziella. **ICMS – Novas Regras de Tributação para Marketplace e Como se Adequar**. Blog Institucional Flux-It. São Bernardo do Campo, São Paulo, 14 de agosto de 2020. Disponível em: <https://flux-it.com.br/icms-tributacao-para-marketplace/> Acesso em: 20 fev 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.845. **Mato Grosso. Rel. Ministro Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Ementa**. Brasília, 13 de fevereiro de 2020. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752131711>. Acesso em: 04 mar 2023.

STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.284. **Goiás. Rel. Ministro Roberto Barroso. Julgamento: 15/09/2021. Publicação: 24/09/2021.** Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5830941>. Acesso em: 11 mar 2023

STF, Recurso Extraordinário nº 562.276. **Paraná. Rel. Ministra Ellen Gracie. Repercussão Geral - Mérito. Ementa**. Brasília, 10 de fevereiro de 2011. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur187403/false>. Acesso em: 04 mar 2023.

STJ, Recurso Especial nº 884.845. **Santa Catarina. Rel. Ministro Luiz Fux. T1-PRIMEIRA TURMA.** Data de julgamento: 05/02/2009. Data de Publicação: DJE 18/02/2009. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=884845&b=ACOR&p=false&l=10&i=7&op=erador=mesmo&tipo_visualizacao=RESUMO. Acesso em: 04 mar 2023.

STJ, Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.312.954. **Goiás. Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma.** Data do julgamento: 10/5/2021. Data de Publicação: DJe de 24/5/2021. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201801490430&dt_publicacao=24/05/2021. Acesso em: 08 mar 2023.

STJ, Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.832.514. **Pernambuco. Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma.** Data de Julgamento: 16/11/2021. Data de Publicação: DJe de 18/11/2021. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900510396&dt_publicacao=18/11/2021. Acesso em: 08 mar 2023.

TJBA, Agravo de Instrumento nº 8020072-27.2018.8.05.0000. **Salvador. Rel. Raimundo Sérgio Sales Cafezeiro. Quinta Câmara Cível. Jusbrasil.** Data de Publicação: 21/02/2019. Disponível em: <https://tj-ba.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1120374637/agravo-de-instrumento-ai80200722720188050000>. Acesso em: 04 mar 2023.

TJRJ, Embargos de Declaração na Direita de Inconstitucionalidade nº 0040214-33.2020.8.19.0000. **Lei Estadual. ICMS. Trib. Pleno e Órgão Especial SGJUD, Des. Relator(a): Leila Albuquerque.** Julgado em 06/03/2023, Publicação de Acórdão 07/03/2023. Disponível em: <https://www3.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004D3B859905630F460D091FE2748AAA2A7C514012B5D1B&USER=>. Acesso em: 11 mar 2023.

TJRJ, Direita de Inconstitucionalidade nº 0040214-33.2020.8.19.0000. **Lei Estadual. ICMS. Trib. Pleno e Órgão Especial SGJUD, Des. Relator(a): Leila Albuquerque.** Julgado em 08/08/2022, Publicação de Acórdão DOE 4901344, fls 90/91 PUBLIC 06/09/2022. Disponível em: <https://www3.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004AC6C65031C5F643D75BF3BBCF89BDC36C51234165246&USER=> Acesso em: 11 mar 2023.

TOMÉ, Luciana. **Comércio eletrônico. Caderno Setorial ETENE.** Fortaleza: Banco do Nordeste do Brasil, ano 3, n. 43, set. 2018. Disponível em: https://www.bnb.gov.br/s482dspace/bitstream/123456789/358/3/2018_CDS_43.pdf. Acesso em: 20 fev 2023

TRAYCORP, Site Institucional. **O que é preciso saber sobre a tributação dos marketplaces?** Conteúdo. São Paulo, 29 de abril de 2020. Disponível em: <https://www.traycorp.com.br/conteudo/tributacao-marketplace/>. Acesso em: 20 fev 2023.

VOGT, Letícia. **Tributação de MarketPlace. Aula ao Vivo.** Youtube. São Paulo, 08 de outubro de 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=XR51V30pMGo> Acesso em: 04 mar 2023.

RELATÓRIO DE VERIFICAÇÃO DE PLÁGIO

DISCENTE: Marco Juliano Andrade e Silva Ramos

CURSO: Direito

DATA DE ANÁLISE: 23.05.2023

RESULTADO DA ANÁLISE

Estatísticas

Suspeitas na Internet: **1,57%**

Percentual do texto com expressões localizadas na internet [▲](#)

Suspeitas confirmadas: **1,46%**

Confirmada existência dos trechos suspeitos nos endereços encontrados [▲](#)

Texto analisado: **93,97%**

Percentual do texto efetivamente analisado (frases curtas, caracteres especiais, texto quebrado não são analisados).

Sucesso da análise: **100%**

Percentual das pesquisas com sucesso, indica a qualidade da análise, quanto maior, melhor.

Analisado por Plagius - Detector de Plágio 2.8.5
terça-feira, 23 de maio de 2023 16:57

PARECER FINAL

Declaro para devidos fins, que o trabalho do discente **MARCO JULIANO ANDRADE E SILVA RAMOS**, n. de matrícula **36877**, do curso de Direito, foi aprovado na verificação de plágio, com porcentagem conferida em 1,57%. Devendo o aluno fazer as correções necessárias.

Assinado digitalmente por: Herta Maria de A?ucena do Nascimento Soeiro
Razão: Faculdade de Educação e Meio Ambiente - FAEMA

(assinado eletronicamente)
HERTA MARIA DE AÇUCENA DO N. SOEIRO
Bibliotecária CRB 1114/11
Biblioteca Central Júlio Bordignon
Centro Universitário Faema – UNIFAEMA