

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS PLATAFORMAS DE MARKETPLACE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

TAX LIABILITY OF MARKETPLACE PLATFORMS IN THE NATIONAL TAX SYSTEM

Carlos Renato Cunha¹
Luiza França Pecis²

Como citar: CUNHA, Carlos Renato; PECIS, Luiza França. Responsabilidade tributária das plataformas de marketplace no sistema tributário nacional. **Revista do Instituto de Direito Constitucional e Cidadania – IDCC**, Londrina, v. 8, n. 2, e090, jul./dez., 2023. DOI: 10.48159/revistadoidcc.v8n2.e090

Resumo: Ao longo dos últimos anos, percebe-se um crescimento exponencial das operações comerciais e de prestação de serviços cada vez mais descentralizadas, impulsionadas pela popularização do novo modelo de negócios denominado *e-commerce*. Embora a digitalização das transações econômicas tenha trazido facilidades, as autoridades fiscais enfrentam o desafio de tributar essas operações virtuais, especialmente aquelas intermediadas pelos *marketplaces*. A atribuição de responsabilidade tributária às plataformas é uma tendência não apenas no Brasil, mas também em escala global. Desse modo, a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, marca um passo em direção à harmonização do sistema tributário nacional com as diretrizes de fiscalização do comércio digital estabelecidas na União Europeia. No entanto, é crucial garantir que as mudanças não comprometam a viabilidade das atividades dos *marketplaces*. Sendo assim, cuidados devem ser tomados para que a busca por arrecadação e eficiência na fiscalização não se sobreponha aos princípios fundamentais do sistema tributário nacional, especialmente no que diz respeito aos direitos e garantias constitucionais dos contribuintes brasileiros.

Palavras-chave: marketplaces; responsabilidade; tributação; eficiência.

Abstract: Over the past few years, there has been an exponential growth in commercial operations and increasingly decentralized service provision, driven by the popularization of the new business model known as e-commerce. Although the digitization of economic transactions has brought about conveniences, tax authorities face the challenge of taxing these virtual operations, especially those intermediated by marketplaces. The assignment of tax liability to platforms is a trend not only in Brazil but also on a global scale. The enactment of Constitutional Amendment nº 132/2023 marks a step towards harmonizing the national tax system with the digital commerce enforcement guidelines established in the European Union. However, it is crucial to ensure that the changes do not compromise the viability of marketplace activities. Therefore, care must be taken to ensure that the pursuit of revenue and efficiency in enforcement does not override the fundamental principles of the national tax system, especially regarding the constitutional rights and guarantees of Brazilian taxpayers.

Keywords: marketplaces; liability; taxation; efficiency.

1 Doutor em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná - UFPR (2019). Mestre em Direito do Estado pela UFPR (2010). Especialista em Planejamento Tributário e Operações Societárias pela Faculdade Brasileira de Tributação - FBT (2015). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET (2005). Bacharel em Direito, pela Universidade Estadual de Londrina (2002). Procurador do Município de Londrina (PR) desde 2004. Professor do Mestrado Profissional em Direito, Sociedade e Tecnologias da Escola de Direito das Faculdades Londrina. Professor da Graduação em Direito na Pontifícia Universidade Católica - PUC-PR, Campus Londrina (PR). Professor da Graduação em Direito nas Faculdades Londrina, em Londrina (PR). Professor da Pós-Graduação "lato sensu" em Direito em diversas instituições, atuando como Professor Conferencista do IBET. Coordenador do grupo de pesquisa em "Tributação, Eficiência e Direitos Fundamentais da PUC/PR Campus Londrina. Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário, Compliance e Planejamento Fiscal da PUCPR Campus Londrina.
E-mail: carlosrenato80@gmail.com.

2 Graduanda em Direito pela PUCPR. Pesquisadora em Projetos de Iniciação Científica - PIBIC - PUCPR.
E-mail: luizafpecis@gmail.com.

1. INTRODUÇÃO

A expansão do comércio digital ao longo dos últimos anos trouxe novos debates e desafios sobre a tributação de operações financeiras e mercantis cada vez mais descentralizadas, principalmente no que diz respeito à responsabilização tributária dos *marketplaces* no comércio de bens e serviços no mercado digital.

A digitalização da economia evidenciou ainda, importantes questões a serem analisadas pelos atuais operadores do direito, principalmente, no que concerne à adaptação do atual sistema tributário nacional à enfreável evolução dos novos meios tecnológicos. Um dos principais desafios diz respeito ao enfrentamento da tensão entre a busca por eficiência na tributação e as garantias fundamentais do contribuinte, em busca de uma maior operacionalidade ao sistema tributário nacional, especialmente no que diz respeito à tributação dos mais recentes avanços tecnológicos que vieram a surgir com a nova era digital, a exemplo dos *marketplaces*.

Os *marketplaces* são plataformas digitais que conectam vendedores de mercadorias e prestadores de serviços àqueles desejam comprar os produtos ou tomar tais serviços, por meio da intermediação dessas operações. Dessa forma, são criados “centros comerciais” que possibilitam aos consumidores uma análise ampla entre as diversas mercadorias e serviços oferecidos pelos fornecedores, podendo ser comparados aos *shopping centers* físicos.

Aos pequenos fornecedores, é oportunizada a oferta de seus produtos a consumidores que antes não estariam acessíveis, o que permite a redução dos investimentos empregados em propaganda e tecnologias. Ainda, a oferta de seus produtos na “vitrine virtual” dos *marketplaces*, confere credibilidade aos intermediados, o que permite que os compradores e vendedores possam se sentir seguros na realização das operações.

Por outro lado, aos compradores é possibilitada a análise comparativa entre os preços de diversos fornecedores ao mesmo tempo. Destacam-se como maiores vantagens desse modelo de negócios intermediados pelos *marketplaces*, a aproximação e conexão entre vendedores dos mais diversos ramos com potenciais consumidores, facilitando o anúncio de bens e serviços, de modo a viabilizar a respectiva transação de forma mais célere e menos onerosa.

A popularização desse modelo de operações não passou despercebida pelas autoridades fiscais, que vêm buscando meios de atribuir responsabilidade às plataformas pelos tributos não adimplidos pelos vendedores, em nome do princípio da eficiência.

Ocorre que, até então, o sistema tributário nacional não comportava referida responsabilização, seja em razão da interpretação da lei, seja em razão das garantias fundamentais dos contribuintes previstas na Constituição Federal de 1988.

Este cenário terá novos capítulos com a recente promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, que instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS e a Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS.

Tratando exclusivamente do IBS, o Governo Federal buscou evitar novas discussões entre “mercadorias” e “serviços” para fins da incidência do ICMS x ISS, instituindo um imposto único sobre o consumo, tal como ocorre no sistema europeu por meio do Imposto sobre Valor Agregado – IVA.

O objetivo do presente artigo, portanto, é a análise do tratamento fiscal conferido às plataformas de *marketplace*, tanto no atual Sistema Tributário Nacional, como dos possíveis desdobramentos decorrentes da promulgação da Reforma Tributária, com especial atenção ao princípio da eficiência frente às garantias fundamentais dos contribuintes.

2 O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA TRIBUTÁRIA FRENTE ÀS GARANTIAS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES NO ÂMBITO DA TRIBUTAÇÃO DOS MARKETPLACES

Para se analisar a possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária às plataformas de marketplace, faz-se necessário, inicialmente, esclarecer alguns dos princípios tributários que norteiam a questão.

Positivada no caput do artigo 37 da Constituição Federal, a eficiência está entre os princípios que regem a Administração Pública. Deste modo, para sua conceituação e interpretação, é indispensável iniciar a análise do princípio da eficiência, no âmbito do Direito Administrativo.

Uma das mais clássicas doutrinadoras do Direito Administrativo brasileiro, Irene Nohara (2011), conceitua eficiência como o “*emprego adequado dos meios para o alcance de resultados*”.

O princípio da eficiência determina que o Administrador Público, tanto quanto possível, escolha os melhores meios para a consecução de um determinado resultado pretendido; e este resultado pretendido não deve ser outro, senão a consecução dos objetivos previstos na Constituição Federal.

É justamente neste sentido que se verifica a relação entre o Direito Administrativo e o Direito Tributário, sobretudo no que diz respeito ao princípio da eficiência. Conforme destaca Carlos Renato Cunha (2021) *“ao falarmos de eficiência administrativa, é hora de recordar as tênues fronteiras entre as normas de Direito Tributário e de Direito Administrativo”*.

Primordialmente apresentada pelo constituinte como princípio da Administração Pública em geral, a eficiência deve ser também aplicada à Administração Tributária, sobretudo, como princípio inerente ao Sistema Tributário Nacional.

A eficiência tributária não se resume a uma tributação mínima, mas também, não pode ser confundida com a busca incessante do aumento da arrecadação. Conforme ensina Octávio Campos Fischer (2006), *“uma sociedade com as dimensões e a complexidade social, cultural e econômica como a sociedade brasileira, certamente, demanda gastos bastante consideráveis e, conseqüentemente, uma tributação na mesma medida”*. A tributação é aspecto inerente ao Estado Social brasileiro, e deve ser exercida visando proporcionar o desenvolvimento econômico, social, humano e cultural, de forma sustentável.

Em relação ao tratamento fiscal conferido aos *marketplaces*, o princípio da eficiência é muitas vezes utilizado como fundamento na tentativa de responsabilização das plataformas pelos tributos não recolhidos pelos vendedores, justamente em razão da posição privilegiada que possuem nessas operações.

Apesar disso, não se pode deixar de observar as limitações à eficiência em matéria tributária, isto pois, conforme mencionado, eficiência tributária não se resume apenas à busca pela máxima arrecadação possível. Os limites materiais da eficiência tributária, são, portanto, os próprios princípios que norteiam o Sistema Tributário Nacional, e ainda, os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

É indubitável que o Estado deve se utilizar de meios para garantir arrecadação tributária frente ao próprio princípio da eficiência. Porém, o dever imposto aos contribuintes de pagar tributos deve necessariamente observar os limites delineados pela ordem constitucional. Os direitos fundamentais, portanto, consistem na proteção dos contribuintes frente à atuação do Poder Público de modo geral.

Inicialmente, o princípio da segurança jurídica protege e preserva as justas expectativas das pessoas. Em matéria tributária, portanto, é assegurado aos contribuintes estabilidade e previsibilidade quanto às obrigações que lhe serão impostas. Trata-se da proteção à confiança da ação fiscal do Estado, permitindo aos contribuintes o planejamento de sua vida e de seus negócios conforme as leis em vigor, de modo que não sejam surpreendidos por atos arbitrários

capazes de romper com suas expectativas legítimas (Carrazza, 2013). O princípio da segurança jurídico-tributária é, portanto, protetivo dos interesses dos contribuintes. Na lição de Humberto Ávila (2011), graças ao caráter oneroso do Direito Tributário, é que os direitos fundamentais precisam ser efetivos, por meio de calculabilidade, confiabilidade e cognoscibilidade normativas, sem engano, frustração ou arbitrariedade. No âmbito da responsabilização tributária dos *marketplaces*, são necessárias medidas claras e transparentes por parte da administração, na medida em que os operadores das plataformas possam vislumbrar a possibilidade de serem tributados.

Umbilicalmente ligado à segurança jurídica está o princípio da legalidade, especialmente em matéria tributária. A tributação imposta aos contribuintes deve ser prevista em lei, por inteligência não somente do inciso II do artigo 5º da Constituição Federal, de maneira genérica, mas também, mais especificamente pelo disposto no inciso I do artigo 150 da Carta Magna: “*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”. Sendo assim, o tributo deve nascer diretamente da lei, que deverá indicar todos os elementos da norma jurídico-tributária. O princípio da legalidade, portanto, é mais uma limitação objetiva ao poder de atuação da autoridade fiscal, garantindo a segurança dos contribuintes diante da tributação.

Ainda no bojo do princípio da segurança jurídica como limitação constitucional para a criação ou aumento de tributos, merece destaque o princípio da proporcionalidade, ou razoabilidade. Trata-se da busca pela melhor maneira de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, sem onerar excessivamente os contribuintes, ou então violar seus direitos e garantias fundamentais. No âmbito da temática ora debatida, significa que a aplicação das normas tem que estar de acordo com a realidade fática, não sendo razoável, pois, exigir tributo de outrem que não participa da materialização do dever de arrecadar o tributo devido.

Isso com vistas a outro importante princípio do sistema constitucional tributário: a capacidade contributiva, estampado no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal.

Diretamente ligado ao princípio da igualdade, o princípio da capacidade contributiva determina a repartição equitativa entre os contribuintes da carga econômica decorrente da tributação, de modo que o contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, deve ser capaz de exprimir a riqueza decorrente do fato gerador, para que o tributo seja cobrado daquele que demonstra manifestação de riqueza apta à incidência tributária. Ainda, como explorado nos tópicos subsequentes, para a atribuição de responsabilidade tributária à terceiros, como no caso

dos *marketplaces*, estes devem ao menos, ter condições de acessar a riqueza demonstrada na operação, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva.

Diante do exposto, percebe-se uma linha tênue entre a busca por eficiência tributária por parte da máquina estatal, limitada, por outro lado, às importantes e indispensáveis garantias fundamentais constitucionalmente conferidas aos contribuintes brasileiros. Eis, portanto, o grande desafio enfrentado nas últimas décadas quanto à tributação das operações decorrentes do crescimento e popularização do comércio digital.

A partir de agora, passamos à análise do liame existente entre a eficiência tributária e os direitos fundamentais dos contribuintes, mais especificamente, no âmbito da tributação das atividades desempenhadas por *marketplaces*.

3 O CENÁRIO ATUAL DA TRIBUTAÇÃO DOS MARKETPLACES NO BRASIL: POSSIBILIDADES E LIMITES NO ÂMBITO DA RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

A digitalização da economia vem fazendo com que as operações comerciais sejam realizadas de forma remota, por meio de plataformas eletrônicas, denominadas *marketplaces*. Esse novo modelo de compras online (*e-commerce*) foi um dos primeiros grandes desafios enfrentados pelas autoridades tributárias no âmbito da economia digital. Isso porque, diante da posição privilegiada dessas plataformas nas operações, estas podem se tornar grandes aliados no fornecimento de informações às autoridades fiscais. Por este mesmo motivo, é que as plataformas de *marketplaces* podem se tornar alvo de eventual responsabilização pelos tributos não recolhidos ao longo das operações (Uhdre, 2023).

Isso porque, na falta de estrutura das administrações tributárias para fazer face à complexidade das relações econômicas, especialmente aquelas decorrentes da digitalização da economia, necessária se mostra a criação de novos mecanismos que confirmam praticidade e eficiência à tributação (Valadão, Araújo, 2021).

Em um cenário Pré- Reforma Tributária, alguns Estados brasileiros como Rio de Janeiro, Bahia, Ceará e Mato Grosso, instituíram normas buscando ter acesso às informações das transações, com o intuito de atribuir responsabilidade tributária aos *marketplaces* pelo recolhimento dos tributos, especialmente o ICMS, não adimplidos pelo efetivo vendedor, justamente diante da participação e da posição privilegiada dessas plataformas nas operações. Isso em razão, inclusive, do princípio da eficiência tributária.

Porém, a necessidade de arrecadação fiscal não deve se sobrepor aos direitos e garantias dos contribuintes, pois a eficiência não pode ser tomada como um fim em si mesmo. Nas palavras de Humberto Ávila (2015), “*o dever de eficiência não cria poder inexistente nem amplia poder existente; ele apenas estrutura a aplicação dos princípios tributários dentro do âmbito do poder atribuído pelas regras*”. Assim, apesar das tentativas dos Estados em buscar responsabilizar os marketplaces pelos tributos, especialmente o ICMS, não recolhidos pelo vendedor, algumas dessas normas foram consideradas inconstitucionais ou ilegais.

Digno de atenção o caso do Estado do Rio de Janeiro. Com a edição da Lei 8.795/20, que alterou legislação ordinária de ICMS local (Lei 2.657/96) para inserir os parágrafos 8º e 9º no art. 17 e o inciso IX no art. 18, a legislação estadual passou a prever a possibilidade de responsabilização das plataformas, sempre que deixarem de prestar as informações exigidas pela legislação, quando tiverem ciência da situação irregular dos contribuintes/vendedores e quando, em razão de descumprimento de outras previsões legais, concorrerem para o não recolhimento do imposto.

O dispositivo gerou controvérsia, de modo que o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (TJRJ) julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade 0040214-33.2020.8.19.0000, proposta pelo então Deputado Estadual Francisco Siemsen Bulhões Carvalho da Fonseca. Naquela oportunidade, o Órgão Especial do TJRJ declarou constitucional o art. 18, IX, da Lei Estadual 8.795/20, validando, assim, a regra que impunha responsabilidade tributária aos marketplaces, pelo pagamento do ICMS devido e não pago pelos vendedores das mercadorias.

A possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária às plataformas de marketplace parte também da análise sob o viés infraconstitucional. O artigo 128 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/96) dispõe que “*(...) a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (...)*”. O debate surge em razão da necessidade de vinculação ao fato gerador: seria possível afirmar que as plataformas de *marketplace* estão vinculadas ao fato gerador da obrigação tributária, no caso do ICMS, a atividade de mercancia?

Entendemos que não, visto que a atividade desempenhada pelos *marketplaces* consiste única e exclusivamente em facilitar o encontro entre vendedor e consumidor por intermédio de um meio digital, e, portanto, as plataformas não realizam a operação mercantil e nem sequer têm condições de acessar a correspondente riqueza manifestada. Assim, estariam as plataformas de *marketplace* arcando com um ônus tributário que não deram causa, isso porque, na definição

de Alcides Jorge Costa (2003), “*a relação direta com o fato gerador é a de quem tira proveito econômico*”.

Portanto, tendo em vista o modelo de operação das plataformas, pela mera intermediação, é de se concluir que a não vinculação ao fato gerador da obrigação tributária é suficiente para atribuição de responsabilidade nos termos do art. 128 do CTN.

Ainda, o artigo 5º da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) possibilita a atribuição a terceiros, da responsabilidade pelo pagamento do imposto quando os atos ou omissões do contribuinte ou responsável concorrerem para o não recolhimento do tributo. Mais uma vez, as plataformas de *marketplaces* que apenas intermediam as operações mercantis, acabam suscetíveis à responsabilidade pelo recolhimento do ICMS eventualmente não pago pelos efetivos vendedores.

Um novo capítulo desse enredo foi marcado pela celebração do Convênio nº 106/2017, firmado entre os Estados brasileiros visando “disciplinar os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados”. Trata-se de mais uma tentativa do Poder Público de regulamentar a tributação do comércio em ambiente digital.

Merece destaque a cláusula quarta do Convênio, que prevê casos em que o contribuinte do imposto não mais seria o comerciante (fornecedor da mercadoria), mas sim a “*pessoa jurídica detentora do site ou de plataforma eletrônica que realiza a venda ou disponibilização [da mercadoria]*”.

Por sua vez, a cláusula quinta autoriza os Estados a atribuírem responsabilidade tributária (i) àquele que realizar a oferta, venda ou entrega de bens em razão de contrato com o comercializador; (ii) ao intermediador financeiro, inclusive administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento, (iii) ao adquirente do bem ou mercadoria na hipótese de o contribuinte ou responsáveis não serem cadastrados no Estado; e (iv) à administradora do cartão de crédito ou a intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação.

Porém, diante do que foi exposto acerca das garantias fundamentais dos contribuintes como limitação à imposição tributária por parte da Administração Pública, nota-se que o Convênio ICMS nº 160/2017 não é instrumento que se preste à disciplina da sujeição passiva tributária – matéria constitucionalmente reservada à lei complementar (art. 146, III e art. 155, § 2º, XII, “a”, da Constituição Federal) – e também não deve ser utilizado como meio de dirimir conflitos tributários entre os entes da Federação (art. 146, I), implicando em grave violação ao

princípio da legalidade, ao passo que o Convênio inova na matéria cuja reserva é de lei complementar.

Restou instaurado, portanto, um cenário de insegurança jurídica para as plataformas de *marketplace*. Isso porque, ao contrário de muitos outros países, não havia no Brasil qualquer previsão concreta e uniforme que regulamentasse a possibilidade de responsabilização tributária destas plataformas, o que acaba por prejudicar o desenvolvimento econômico do país, tendo em vista que a digitalização da economia vêm tornando as operações cada vez menos nacionais, e sim, globais.

Diante desse cenário, mostrou-se necessária a observância das tendências da legislação no âmbito global a fim de se evitar um vácuo normativo, ou então, desencontros legislativos entre diferentes países, que possam implicar em tributação inadequada.

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, instituiu-se no Brasil o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS e a Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS, também chamado IVA-Dual, dadas as semelhanças com o modelo tributário europeu, especialmente aquelas que dizem respeito à responsabilização das plataformas de *marketplaces*.

3.1 PARALELO COM O MODELO EUROPEU DE RESPONSABILIZAÇÃO DAS PLATAFORMAS DE *MARKETPLACE*

O Imposto sobre Valor Agregado (IVA) é um tributo de consumo que se aplica a todos os serviços ou produtos digitais e físicos vendidos na Europa. Todavia, no modelo europeu, há diferentes regras para a responsabilização tributária dos marketplaces pelo IVA não recolhido pelo vendedor.

A partir do ano de 2015, e atendendo ao projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) estruturado pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), a União Europeia passou a entender que o IVA seria devido ao país de destino da mercadoria, onde ficasse estabelecido o consumidor final. Sendo o IVA devido pelo fornecedor, isso fez com que cada um dos vendedores ou prestadores de serviço tivesse que criar uma espécie de “estabelecimento” em cada país-membro da União Europeia que realizasse a operação, para que o tributo pudesse ser operacionalizado e efetivamente recolhido ao país de destino.

Entretanto, esta criação de novos “estabelecimentos” em cada país da União Europeia geraria um aumento nos custos suportados pelos vendedores, o que poderia diminuir a quantidade de fornecedores e das operações digitais no mercado europeu.

Isso fez com que a própria União Europeia criasse um regime opcional denominado Mini Balcão Único do IVA (*Mini One Stop Shop*, MOSS), que consiste em um regime especial que objetiva facilitar o cumprimento das obrigações, permitindo que os contribuintes realizassem seu recolhimento através de um portal eletrônico no Estado-Membro em que estivessem domiciliados. Em síntese, o MOSS é um regime introduzido pela União Europeia para simplificar o processo de cobrança e pagamento do IVA para as vendas de serviços digitais a consumidores finais em outros países europeus.

Ainda, fora estabelecido pelo “Digital VAT-Package” (conjunto de alterações legislativas acerca do IVA que entrou em vigor a partir de junho de 2021), que nos casos de operações realizadas por meio de plataformas eletrônicas, a responsabilidade pelo recolhimento do IVA passaria a ser dos operadores dessas plataformas, e não mais dos estabelecimentos prestadores. Houve, portanto, uma transferência da responsabilidade pelo recolhimento do IVA dos contribuintes originários para os operadores das plataformas (*marketplaces*). Como ressalta Uhdre (2021), a escolha do legislador europeu foi a de atribuir responsabilidade tributária *prima facie* às plataformas digitais, tornando-as verdadeiras contribuintes do IVA relativo às operações por intermédio delas processadas.

Porém, existem situações capazes de afastar tal responsabilidade, desde que preenchidas cumulativamente, as seguintes condições: (i) não estarem conectadas, direta ou indiretamente, aos termos e condições de vendas realizadas; (ii) não estarem envolvidas, direta ou indiretamente, no processo de pagamento; e (iii) não estarem envolvidas, direta ou indiretamente, no processo de entrega.

Por meio do modelo de tributação estabelecido pela União Europeia, percebe-se que a responsabilidade tributária atribuída às plataformas de *marketplace* se dá justamente diante da posição desempenhada pelos intermediadores nas operações, em razão da proximidade com as operações mercantis realizadas.

4 PERSPECTIVAS DIANTE DA PROMULGAÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023 – SERIA A REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO A SOLUÇÃO?

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, a Constituição Federal passou a prever, mais especificamente nos artigos 156-A § 3º e 195 § 16, que o IBS e a CBS poderão ter sua responsabilidade definida em Lei Complementar a qualquer pessoa que incorra

na realização, execução ou pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior.

Percebe-se, portanto, uma aproximação do sistema tributário nacional aos moldes delineados pelas mais recentes orientações internacionais voltadas à adaptação dos sistemas de tributação, especialmente no que diz respeito ao tratamento fiscal conferido às plataformas de *marketplaces*, dada a relevância de seu papel no atual cenário de consumo, caracterizado pela digitalização e descentralização das operações.

Muito embora a reforma tributária tenha se pautado nos modelos europeus de responsabilização, cuidados devem ser tomados para evitar que a regulamentação do IBS e da CBS resulte em uma complexidade para a atividade-fim das plataformas, tornando-a inviável.

Dayana Uhdre (2024) defende, com base no princípio da capacidade contributiva, que o sistema jurídico-tributário brasileiro exige que os sujeitos imputados como responsáveis tenham acesso “*aos valores representativos da manifestação de riqueza que a previsão normativa intenta alcançar, ou poder de influência significativo perante os contribuintes relativamente ao adimplemento (por eles) das obrigações tributárias*”. Em outras palavras, é ilegítimo atribuir responsabilidade tributária a terceiros que não detenham a manifestação da capacidade contributiva relativa ao evento tributável.

Paulo Ayres Barreto (2020), também destaca o princípio da capacidade contributiva como limite à responsabilização tributária das plataformas de *marketplace*. No mesmo sentido, não se pode cobrar o tributo de sujeito que não tem condições de acessar a riqueza exprimida na operação, com fundamento inclusive, no princípio da razoabilidade.

No caso dos *marketplaces*, as plataformas nem sempre participam da relação comercial entre vendedor e consumidor, e nem sequer têm acesso aos valores expressivos da manifestação de riqueza alvo de tributação pelo IBS e pela CBS. Isso porque, conforme mencionado, a atribuição de responsabilidade tributária, depende, no mínimo, de acesso aos valores devidos pelos contribuintes (vendedores). Conclui-se, portanto, que a responsabilidade tributária dos *marketplaces* se restringe aos limites de sua capacidade contributiva.

Por outro lado, tendo em vista o protagonismo das plataformas digitais (*marketplaces*) no volume total das transações de *e-commerce*, o que se busca, por meio dos dispositivos inseridos na Constituição Federal é que, esses intermediários exerçam influência sobre os fornecedores (contribuintes) no acertamento de suas obrigações fiscais, de modo com que a atribuição de responsabilidade tributária, com o consequente dever de colaboração para com a

Administração, tem por objetivo a certeza e assertividade do recolhimento dos tributos por parte dos contribuintes, em respeito ao princípio da eficiência tributária.

Assim é que é a Lei Complementar mencionada nos dispositivos inseridos no texto constitucional, deverá estabelecer de forma clara as hipóteses em que a responsabilidade tributária poderá ser atribuída a terceiros. Nos parece prudente que isso ocorra apenas naqueles casos em que haja de fato o inadimplemento da obrigação tributária por parte do contribuinte, concomitante à efetiva participação da plataforma digital na operação. Ou ainda, nas hipóteses em que se estabeleça o dever de colaborar com a administração para fins de que esses devedores principais (contribuintes) efetivamente recolham os tributos devidos, o pressuposto de atribuição de responsabilidade deverá ser o efetivo descumprimento do dever de colaboração.

5 CONCLUSÃO

Se por um lado, os novos meios tecnológicos trouxeram avanços à economia, especialmente às operações cada vez mais digitais e descentralizadas, por outro lado o crescimento do *e-commerce*, também trouxe importantes desafios, especialmente no âmbito da tributação dessas operações. Um dos principais, tratado ao longo dos parágrafos anteriores, diz respeito à atribuição de responsabilidade tributária às plataformas de *marketplaces* no comércio de bens e serviços no mercado digital.

Como visto, os *marketplaces* são plataformas digitais que possibilitam aos usuários pesquisar e comparar preços, e comprar produtos de diferentes marcas e lojas que podem ser encontradas em um único site da internet.

A partir da digitalização das relações econômicas durante os últimos anos, as plataformas de *marketplace* vêm ampliando exponencialmente sua atuação nas operações comerciais. Em decorrência disso, as autoridades fiscais vêm buscando meios de atribuir responsabilidade tributária aos marketplaces, fenômeno que pode ser observado não somente no Brasil, mas sim em escala global.

A temática já vinha sendo discutida na União Europeia, no âmbito da incidência do IVA. No Brasil, por outro lado, dada a relevância crescente dos *marketplaces* na economia, os Estados, com o fim de maximizar a arrecadação tributária nesse novo cenário, passaram a legislar sobre o tema, buscando atribuir responsabilidade tributária às plataformas pelos tributos não adimplidos pelo vendedor, diante do papel de protagonismo exercido por elas no contexto

de crescimento do *e-commerce*, pautando-se no entendimento de que as plataformas digitais possuem algum vínculo jurídico capaz de lhes atribuir a responsabilidade tributária.

Frente a esse cenário, diante da falta de uniformidade nas legislações estaduais, instaurou-se um cenário de insegurança jurídica para o exercício das atividades desempenhadas pelas plataformas de *marketplace*.

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, foram inseridas diversas novas disposições ao Sistema Tributário Nacional. Inclusive, houve alterações que podem influenciar no tratamento fiscal conferido às plataformas de *marketplace*, com base, inclusive, nas diretrizes estabelecidas pela OCDE na União Europeia.

Com a Reforma do Sistema Tributário Nacional, fica a cargo de Lei Complementar específica a disciplina da possibilidade de responsabilização das plataformas.

No entanto, a atribuição de responsabilidade às operadoras de *marketplace*, por mais que seja um meio de conferir eficiência à fiscalização das operações intermediadas pelas plataformas, cuidados devem ser tomados para que as medidas não ultrapassem os limites delineados pela ordem constitucional.

Eis a importância de se compreender os limites impostos à atribuição de responsabilidade tributária, medida que não deve somente visar a otimização da arrecadação em nome do princípio da eficiência, sob pena de ofensa a princípios e garantias constitucionais, como a segurança jurídica e a capacidade contributiva.

O grande desafio é a criação de um liame jurídico razoável, que por um lado possibilite à Administração Tributária a fiscalização e efetiva tributação das operações intermediadas pelos *marketplaces* no Brasil, de acordo com o princípio da eficiência, mas que por outro lado, não inviabilize a atividade dos *marketplaces* no Brasil.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Rafael Nóbrega de; CHIMBORSKI, Augusto; JÚNIOR, Jorge Luiz de Brito. **SEFAZ/RJ e a responsabilidade dos marketplaces**. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/376434/sefaz-rj-e-a-responsabilidade-dos-marketplaces>. Acesso em: 20 mar. 2024.

ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Responsabilidade Tributária das Plataformas de Marketplace no Comércio Exterior Eletrônico**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, n. 41, p. 35-55. Fortaleza, 2021.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto de Souza. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

BARRETO, Paulo Ayres. **Limites normativos à responsabilidade tributária das operações de marketplace**. Revista Direito Tributário Atual, n. 45. p. 625-650. São Paulo: IBDT, 2020.

CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade Tributária: Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade**. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2021.

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

FISCHER, Octavio Campos. **Princípio da eficiência e a tributação no Brasil**. In: Princípio da eficiência em matéria tributária – org. Ives Gandra da Silva Martins. Pesquisas Tributária – Nova série, n. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

FOLLONI, André; YAZBEK, Cristiano Lisboa. **Eficiência tributária do Estado e retorno de bem-estar à sociedade**. Revista Opinião Jurídica, Fortaleza, ano 11, n.15, jan./dez. 2013.

NOHARA, Irene Patrícia. **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2011.

UHDRE, Dayana de Carvalho. **Marketplaces: Possibilidades e limites à sua responsabilização no âmbito da tributação indireta**. Revista Direito Tributário Atual nº 48. ano 39. p. 134-151. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2021.

UHDRE, Dayana de Carvalho. **Sujeição passiva das plataformas no contexto da Reforma Tributária**. Disponível em: <https://www.linkedin.com/pulse/sujei%C3%A7%C3%A3o-passiva-das-plataformas-contexto-da-reforma-tribut%C3%A1ria-srghf/?originalSubdomain=pt>. Acesso em 25 mar. 2024.

UHDRE, Dayana de Carvalho. **Tokenização, consumo de intangíveis e responsabilização das plataformas digitais: um novo (velho) problema?** Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Estado do Paraná, Curitiba, n.º 14, p. 11-39, 2023.

Data de submissão: 10/08/2023

Data de aprovação: 31/08/2023

Data de publicação: 08/05/2024

Este trabalho é publicado sob uma licença
Creative Commons Attribution 4.0 International License.