

INCONSTITUCIONALIDADE DE ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE ICMS AO MARKETPLACE COMO INTERMEDIADOR NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Felipe Kertesz Renault Pinto²³ e Gustavo da Gama Vital de Oliveira²⁴

1 INTRODUÇÃO

O comércio eletrônico, que sofreu significativo incremento em 2020 por ocasião da pandemia do Covid-19, é cada vez mais viabilizado pelos *marketplaces*, que configuram verdadeiras vitrines virtuais aos consumidores.

Há uma inegável tendência mundial de convocar tais plataformas para auxiliar as administrações tributárias, alimentando os bancos de dados fiscais com informações valiosas sobre as transações que ocorrem em ambiente eletrônico.

Em 2019, a OCDE divulgou relatório sobre o papel das plataformas digitais na cobrança do IVA/GST nas vendas no comércio eletrônico.²⁵ O relatório sugeriu medidas para tornar os *marketplaces* prestadores de informações pelo compartilhamento de dados de comerciantes *online*, admitindo até mesmo em algumas circunstâncias algum nível de responsabilidade pelo recolhimento do IVA/GST.

Todavia, o próprio relatório reconhece que seu objetivo não consiste em indicar medidas detalhadas para as legislações dos países,

23 Doutor em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Mestre em Direito Constitucional pela UFF/RJ. Advogado.

24 Professor Adjunto de Direito Financeiro na Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ. Mestre e Doutor em Direito Público pela UERJ. Procurador do Município do Rio de Janeiro. Advogado.

25 The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales. Report. March 2019.

pois é reconhecida a soberania dos mesmos em relação à formatação de suas leis nacionais.²⁶

Ao examinar o tema a partir da realidade brasileira, especialmente em relação à responsabilidade tributária do ICMS, é preciso considerar que a matéria está sujeita, segundo a Constituição Federal, à reserva de lei complementar. Não obstante, nos últimos anos, alguns Estados preferiram regular o tema por meio de leis estaduais, como é o caso da Bahia (Lei 14.183/2019), Ceará (Lei 16.904/2019), Mato Grosso (Lei 11.081/2020) e Rio de Janeiro (Lei 8.795/2020).

No presente estudo, examinaremos o tema, com ênfase na legislação do Rio de Janeiro, concluindo no sentido que é inconstitucional a atribuição de responsabilidade tributária de ICMS ao *marketplace* por lei estadual.

2 MARKETPLACE COMO INTERMEDIÁRIO NO COMÉRCIO ELETRÔNICO E O ICMS

No modelo mais usual de negócios, os *marketplaces* são prestadores de serviço, que viabilizam estruturas tecnológicas (*sites*) para que empresas possam oferecer produtos e serviços para eventuais compradores. Em contrapartida, os *marketplaces* exigem uma contraprestação (um percentual da transação - comissão) das empresas que ofertam os produtos em tais ambientes, que funcionam como verdadeiros “*shopping centers virtuais*”.

Assim, a principal atividade desempenhada pelo *marketplace* consiste na intermediação entre compradores e vendedores. Como prestador de serviço, em tese é contribuinte do ISS, visto que a atividade de intermediação está expressamente prevista na LC 116/03 (subitem 10.02 da lista de serviços).²⁷

²⁶ “This report does not aim at detailed prescriptions for national legislation, as is explicitly stated in its Preface. It is recognised that jurisdictions are sovereign with respect to the design and application of their laws. The report seeks to present a range of possible approaches and the associated policy considerations, to serve as a reference point and assist policy makers in their efforts to evaluate and develop the appropriate legal and administrative measures taking into account their specific economic, legal, institutional, cultural and social circumstances.”

²⁷ “10.02 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores

Como verdadeiros intermediadores de negócios jurídicos de compra e venda (prestadores de serviços), os *marketplaces* não são contribuintes do ICMS pela singela razão de, no exercício de tal atividade, não serem vendedores de produtos. Assim, são contribuintes do ICMS as centenas de vendedores que anunciam seus produtos na plataforma tecnológica disponibilizada pelo *marketplace*, pois é contribuinte do ICMS, nos termos do art. 4º da LC 87/96, a pessoa que realiza, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria.

Não sendo contribuintes de ICMS, é preciso verificar a possibilidade de empresas que exercem a atividade de *marketplace* serem indicadas como responsáveis tributárias pelo ICMS devido pelos vendedores de mercadorias anunciadas na plataforma eletrônica/site. As perguntas que se colocam são as seguintes: 1) a pessoa jurídica detentora do *marketplace* está vinculada ao fato gerador compra e venda da mercadoria anunciada? 2) a pessoa jurídica detentora do *marketplace* pode influir por seus atos ou omissões para o não recolhimento do tributo pelo contribuinte do ICMS (vendedor da mercadoria)?

A resposta às duas indagações é negativa. O *marketplace* não está vinculado ao fato gerador circulação da mercadoria, ou seja, a compra e venda da mercadoria anunciada pelo vendedor, assim como, em sua posição, não pode influir em função de suas ações ou omissões para o não recolhimento do imposto pelo contribuinte.

Nos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional²⁸, é preciso identificar as características da relação de direito privado envolvendo as três pessoas distintas que participam do negócio jurídico compra e venda de mercadoria realizado em ambiente como o *marketplace*. Em regra, em tal situação, temos três pessoas diversas: 1) a pessoa jurídica detentora do *marketplace*, que viabiliza a estrutura tecnológica para possibilitar a aproximação entre vendedores e compradores (intermediação); 2) o vendedor da mercadoria; 3) o comprador da mercadoria.

O contrato de compra e venda realizado entre comprador e vendedor, na hipótese, é de ordinário regido pelo Código de Defesa do Consumidor e pelo Código de Processo Civil, e não pelo Código de Comércio, mobiliário e contratos quaisquer.”

²⁸ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Consumidor (Lei 8078/90). Nos termos do art. 3º do CDC,²⁹ o *marketplace* não está enquadrado na condição de “fornecedor” de produtos e serviços, pois atua apenas como agente de aproximação das partes, de modo que não é possível responsabilizar o *marketplace* de forma solidária pelas transações entre vendedores independentes e compradores:

No mesmo sentido, o art. 3º, VI, da Lei 12.965/2014 (Marco Civil da Internet) estabelece que a responsabilização dos agentes na internet ocorrerá “*de acordo com suas atividades*”. Na mesma linha, o art. 19 consagra a noção de que o provedor de aplicações da internet não responde, em regra, pelos conteúdos gerados por terceiros:

“Art.3º. A disciplina do uso da internet no Brasil tem os seguintes princípios:

VI - responsabilização dos agentes *de acordo com suas atividades*, nos termos da lei;”

“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”

Em outros termos, considerando que a “atividade” do *marketplace* consiste em fornecer estrutura tecnológica para que terceiros possam realizar negócios jurídicos independentes, a responsabilidade da plataforma é unicamente em relação à operacionalidade e segurança da página virtual, respondendo nessa condição em face de vendedores e compradores se houver falhas na concretização de transações ou na visualização de anúncios, por exemplo.

Logo, a plataforma não desenvolve atividade mencionada no art. 3º do Código de Defesa do Consumidor no que se refere ao negócio jurídico de compra e venda, de forma que não há fundamento jurídico para a atribuição de responsabilidade solidária ou subsidiária ao *marketplace* em

relação aos vícios do produto que são comercializados pelo vendedor remoto. Nesse sentido, vale destacar a precisa lição de Nelson Nery Junior:

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

O usuário vendedor e comprador, portanto, são clientes do [marketplace] por utilizarem os serviços de internet que propiciam a realização de negócios, mas não são clientes do Consultente com relação aos produtos e serviços que são comercializados entres esses usuários, (...)

Parece-nos, pois, indubitoso que a generalização indiscriminada de responsabilidades pronunciada na sentença prolatada não se ajusta ao sistema legal do CDC.

De igual sorte, não nos parece correto interpretar o regime jurídico de responsabilidade civil previsto no CDC para o fornecimento de produtos de tal forma a inserir na cadeia de fornecimento qualquer que seja o agente econômico que nela resvale ou mesmo atue secundariamente.”³⁰

O mesmo entendimento orientou o Ministério Público de São Paulo, ao firmar Termo de Ajustamento de Conduta com uma plataforma de comércio eletrônico, realizado no bojo de ação civil pública (processo 583.00.2007.179673-5), no qual foi reconhecido que a plataforma “*não se qualifica (...) como fornecedor dos produtos anunciados por usuários no site (...), não sendo, por conseguinte, objetiva ou solidariamente responsável pelos seus eventuais vícios ou defeitos (fatos), tampouco por eventual inexecução do negócio jurídico de compra e venda realizado direta e exclusivamente entre anunciantes/vendedores e compradores.*”³¹

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo possui precedente aplicando o art. 19 da Lei do Marco Civil da Internet, para afastar responsabilidade ao detentor de *marketplace* em relação a ato praticado por terceiro:

29 “Art. 3º Fornecedor é toda pessoa física ou jurídica, pública ou privada, nacional ou estrangeira, bem como os entes despersonalizados, que desenvolvem atividade de

produção, montagem, criação, construção, transformação, importação, exportação, distribuição ou comercialização de produtos ou prestação de serviços.”

30 NERY JUNIOR, Nelson. *Parceir técnico. PLATAFORMA ELETRÔNICA: atividade de natureza de prestação de serviços*. São Paulo, 2014.

31 <https://www.conjur.com.br/2015-06-18/mercado-livre-nao-responsavel-lesoes-consumidores-site>

“Comércio digital – Ação cominatória (abstenção de comercializar produto) – Improcedência – Inconformismo – Desacolhimento – Art. 132, III, da Lei 9.279/96 – Princípio do Exaurimento da Marca – *Apelada que se destina a intermediar a venda e compra de produtos – Fiscalização prévia dos anúncios que não lhe é imposta – Inteligência do art. 19, do Marco Civil da Internet – Responsabilidade configurada apenas diante de eventual inércia, ausente in casu* – Contrafação que foi retirada do ar tão logo apontada – Precedentes deste E. TJSP e do C. STJ – Improcedência acertada – Sentença mantida – Recurso desprovido.”
(TJSP, Apelação n. 1053947-08/2017.8.26.0114; Rel. Min. Grava Brazil; 2ª Câmara Reservada de Direito Empresarial; DJe 17.7.2019)

Em linha semelhante, o Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia, ao julgar o caso *L’Oreal vs. eBay* (case 324/09 – 12/07/2011), decidiu que o simples fato de o operador de mercado eletrônico armar em seu servidor ofertas de venda, determinar as condições de seu serviço, ser remunerado por tal e fornecer informações gerais aos seus clientes não poderia significar necessariamente que seria excluído das isenções de responsabilidade previstas na Diretiva 2000/31.³²

O Superior Tribunal de Justiça já decidiu que não é cabível impor aos detentores de plataformas eletrônicas o dever de realizar fiscalizações prévias das ofertas anunciadas pelos vendedores independentes:

“CIVIL E COMERCIAL. COMÉRCIO ELETRÔNICO. SITE VOLTADO PARA A INTERMEDIÇÃO DE VENDA E COMPRA DE PRODUTOS. VIOLAÇÃO DE MARCA. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DO EXAURIMENTO DA MARCA. APLICABILIDADE. NATUREZA DO SERVIÇO. PROVIDORIA DE CONTEÚDO. PRÉVIA FISCALIZAÇÃO DA ORIGEM DOS PRODUTOS ANUNCIADOS. DESNECESSIDADE. RISCO NÃO INERENTE AO NEGÓCIO. CIÊNCIA DA EXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL. REMOÇÃO IMEDIATA DO ANÚNCIO. DEVER. DISPONIBILIZAÇÃO DE MEIOS PARA IDENTIFICAÇÃO DE CADA USUÁRIO. DEVER.

1. O art. 132, III, da Lei nº 9.279/96 consagra o princípio do exaurimento da marca, com base no qual fica o titular da marca

impossibilitado de impedir a circulação (revenda) do produto, inclusive por meios virtuais, após este haver sido regularmente introduzido no mercado nacional.

2. O serviço de intermediação virtual de venda e compra de produtos caracteriza uma espécie do gênero provedoria de conteúdo, pois não há edição, organização ou qualquer outra forma de gerenciamento das informações relativas às mercadorias inseridas pelos usuários.

3. Não se pode impor aos sites de intermediação de venda e compra a prévia fiscalização sobre a origem de todos os produtos anunciados, na medida em que não constitui atividade intrínseca ao serviço prestado.

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

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

6. Ao oferecer um serviço virtual por meio do qual se possibilita o anúncio para venda dos mais variados produtos, deve o intermediador ter o cuidado de propiciar meios para que se possa identificar cada um dos usuários, a fim de que eventuais ilícitos não caiam no anonimato. Sob a ótica da diligência média que se espera desse intermediador virtual, deve este adotar as providências que, conforme as circunstâncias específicas de cada caso, estiverem ao seu alcance para a individualização dos usuários do site, sob pena de responsabilização subjetiva por culpa in omittendo. 7. Recurso especial a que se nega provimento.³

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

Em outra oportunidade, decidiu o mesmo Tribunal Superior que não se pode atribuir responsabilidade pelo dano decorrente de fraude ao veículo de comunicação que não participou da elaboração do anúncio, tampouco do contrato de compra e venda:

32

Análise do caso pode ser encontrada em Württemberg, Gert. Comentário: European Court of Justice - Decision of 12 July 2011 in Case 324/09 - L’Oreal SA and others vs. eBay International AG and others. Revista Eletrônica do IBPI – Instituto Brasileiro de Propriedade Intelectual, n. 6.

“AGRAVO REGIMENTAL. AÇÃO INDENIZATORIA. PUBLICAÇÃO DE ANÚNCIO FALSO NA INTERNET. LEGITIMIDADE PASSIVA DO PROPRIETÁRIO DO VEÍCULO DE COMUNICAÇÃO. SÚMULA STJ/7. DANO MORAL. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE. DECISÃO AGRAVADA. MANUTENÇÃO. I. A convicção a que chegou o Tribunal a quo quanto à legitimidade passiva ad causam do proprietário do site em que se publicou o anúncio falso decorreu da análise do conjunto probatório. O acolhimento da pretensão recursal demandaria o reexame do mencionado suporte. Incide nesse ponto a Súmula STJ/7. II. A responsabilidade pelo dano decorrente de fraude não pode ser imputada ao veículo de comunicação, visto que esse não participou da elaboração do anúncio, tampouco do contrato de compra e venda do veículo. Agravo Regimental improvido.” (AgRg nos EDeI no Ag 1360058/RS, Rel. Ministro SIDNEI BENETTI, TERCEIRA TURMA, julgado em 12/04/2011, DJe 27/04/2011)

Até mesmo em relação à dimensão processual da matéria, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu que a plataforma de *marketplace* não é parte legítima em ação judicial que buscava a responsabilização de usuário por fraude cometida por intermédio de anúncio na plataforma (RESP 1.639.028, Rel. Min. Moura Ribeiro, DJ 19/04/2017).

Assim, em resumo, tal como não é possível responsabilizar a pessoa jurídica proprietária do *shopping center* físico por uma venda de produto realizada por uma loja, assim também deve ser em relação ao *marketplace*. Logo, da mesma forma como seria absurdo atribuir responsabilidade tributária ao proprietário de *shopping center* físico pelo ICMS devido pelas centenas de lojas que atuam no local, atribuir responsabilidade tributária apenas pela condição de *marketplace* é descabido.

3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ICMS E A RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR: ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A Constituição Federal determina que cabe à lei complementar estabelecer regras sobre ICMS, inclusive em relação à definição de contribuintes e do local das operações para identificação do estabelecimento responsável:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
XII - cabe à lei complementar:
a) definir seus contribuintes;
b) disciplinar o regime de compensação do imposto;
c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;”

A possibilidade de atribuição da condição de responsável pelo pagamento de tributo deve observar o disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional:

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

Ademais, os contornos gerais para a atribuição de responsabilidade tributária a terceira pessoa, que não seja o contribuinte do imposto, é matéria sob reserva de lei complementar, nos termos do art. 146 da CF:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;”

O responsável tributário, é preciso anotar, integra a sujeição passiva tributária, de sorte que sua definição deve levar em consideração os limites impostos pela Constituição, como destaca Paulo de Barros Carvalho:

“O território da eleição do Sujeito Passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidaria-

mente pela dívida, está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição.”³³

Considerando que responsabilidade tributária é tema diretamente ligado à configuração da obrigação, lançamento e crédito tributário, a apontada reserva de lei complementar para cuidar da matéria é manifesta. Trata-se, ademais, de entendimento adotado pelo próprio Supremo Tribunal Federal, que já teve oportunidade de examinar, em várias oportunidades, atos normativos, inclusive estaduais, que atribuíram responsabilidade tributária a terceiros, tendo reconhecido a inconstitucionalidade dos mesmos sempre que se afastaram dos comandos do Código Tributário Nacional ou das normas gerais de regência do imposto (ex. LC 87/96), afirmando assim a sujeição do tema à reserva de lei complementar editada pela União Federal.

Nessa linha, no RE 562276 (com repercussão geral), o STF reconheceu que as normas gerais sobre atribuição de responsabilidade tributária estão dispostas no Código Tributário Nacional, considerando a reserva de lei complementar estabelecida pela Constituição Federal:

“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 matriciazes 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. (...)”

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 Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela.

O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. (...)”

(RE 562276, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011) grifado.

O acórdão do Pleno do STF estabeleceu dois padrões fundamentais para a constitucionalidade de atribuição de responsabilidade tributária:

1. O CTN estabelece “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.”;
2. “O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. (...)”

Na mesma linha, a recente decisão do Pleno do STF em 2020, na ADI 4845, que reconheceu a inconstitucionalidade de lei estadual que atribuiu responsabilidade tributária a terceiros em manifesto conflito às normas gerais delinçadas pelo Código Tributário Nacional:

“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 advogada, economista e correspondente fiscal. 2. Ainda que a norma impugnada trate exclusivamente de Direito

Tributário (CF, art. 24, I) e não de regulamentação de profissão (CF, art. 22, XVI), há o vício de inconstitucionalidade formal. Ao ampliar as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, prevista pelos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional - CTN, a lei estadual invade competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais na matéria (art. 146, III, b, da CF). 3. A norma estadual avançou em dois pontos de forma indevida, transbordando de sua competência: (i) ampliou o rol das pessoas que podem ser pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário; (ii) dispôs diversamente do CTN sobre as circunstâncias autorizadas da responsabilidade pessoal do terceiro. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. Fixação da seguinte tese: "É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional". (ADI 4845, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-044 DIVULG 03-03-2020 PUBLIC 04-03-2020) grifado.

A Lei Complementar 87/96, que dispõe sobre normas gerais do ICMS, também estabelece requisitos para a atribuição de responsabilidade pelo pagamento do imposto, ratificando os contornos da responsabilidade tributária adotados pelo CTN e pelo STF:

"Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo."

Em resumo, podemos aduzir que a atribuição válida de responsabilidade tributária pelo recolhimento de ICMS, à luz do CTN, da LC 87/96 e da jurisprudência do STF, pressupõe a existência de três requisitos cumulativos: 1) a lei estadual que atribui responsabilidade deve seguir as normas gerais contidas na lei complementar (CTN e LC 87/96); 2) o terceiro deve necessariamente ser pessoa "vinculada ao fato gerador" (art. 128 do CTN); 3) terceiros só podem ser chamados à responsabilidade quando por seus atos ou omissões concorrerem para o não recolhimento do tributo pelo contribuinte (art. 5º da LC 87/96).

Tais requisitos prestigiam o relevante papel da lei complementar em nosso sistema tributário, consagrado pelo art. 146, III, da CF. Em

relação especificamente ao ICMS, a lei complementar tributária cumpre papel fundamental de uniformização das normas gerais do imposto, ao menos no que se refere a seus elementos essenciais (como a responsabilidade tributária), de forma a evitar que cada Estado possa, por lei estadual, estabelecer critérios diversos, levando a insustentável insegurança jurídica em relação a um imposto já complexo por sua própria estrutura. A diversidade de critérios de atribuição de responsabilidade por cada Estado leva ainda à possibilidade real de geração de diversas obrigações acessórias diferentes em cada Estado da federação, dificultando a operação das empresas que atuam no setor de *marketplace*, cujo perfil do negócio indica uma atuação em âmbito nacional.

Além disso, a diversidade de critérios adotados por cada lei estadual sobre o tema leva à potencial configuração de conflitos de competência entre os Estados, indicando a necessidade de os mesmos seguirem os critérios da lei complementar, em atenção do art. 146, I, da CF.³⁴ Tal preocupação com a uniformidade na cobrança de impostos estaduais já levou o STF a decidir acerca da necessidade de prévia edição de lei complementar para regular incidências tributárias pelos Estados, especialmente nas hipóteses de conflitos potenciais de competência. Assim decidiu o STF ao declarar inconstitucionais leis estaduais que pretendiam cobrar o extinto adicional estadual de imposto de renda (art. 155, II, da CF, na redação original, anterior à EC 3/93), considerando a ausência de lei complementar federal sobre o tema:

"ADICIONAL ESTADUAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA (ART. 155, II, DA C.F.), IMPOSSIBILIDADE DE SUA COBRANÇA, SEM PREVIA LEI COMPLEMENTAR (ART. 146 DA C.F.). SENDO ELA MATERIALMENTE INDISPENSÁVEL À DIRIMENÇA DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE OS ESTADOS DA FEDERAÇÃO, NÃO BASTAM, PARA DISPENSAR SUA EDIÇÃO, OS PERMISSIVOS INSCRITOS NO ART. 24, PAR. 3, DA CONSTITUIÇÃO E NO ART. 34, E SEUS PARAGRAFOS, DO ADCT. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 1.394, DE 2-12-88, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, CONCEDENDO-SE A SEGURANÇA." (RE 136215, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Tribunal Pleno, julgado em 18/02/1993, DJ 16-04-1993) grifado

34 "Art. 146. Cabe à Lei Complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;"

A ausência de normas claras na lei complementar que possam prevenir conflitos de competência entre Estados, em relação ao ICMS, também já levou o STF a invalidar a própria exigência do imposto em algumas situações, tal como ocorreu em relação à incidência do ICMS no transporte aéreo:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI COMPLEMENTAR 87/96. ICMS E SUA INSTITUIÇÃO. ARTS. 150, II; 155, § 2º, VII A; E INCISO VIII, CF. CONCEITOS DE PASSAGEIRO E DE DESTINATÁRIO DO SERVIÇO. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. ALÍQUOTAS PARA OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E PARA AS OPERAÇÕES INTERNAS. INAPLICABILIDADE DA FÓRMULA CONSTITUCIONAL DE PARTIÇÃO DA RECEITA DO ICMS ENTRE OS ESTADOS. OMISSÃO QUANTO A ELEMENTOS NECESSÁRIOS À INSTITUIÇÃO DO ICMS SOBRE NAVEGAÇÃO AÉREA. OPERAÇÕES DE TRÁFEGO AÉREO INTERNACIONAL. TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS. TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS NACIONAIS. QUANTO ÀS EMPRESAS ESTRANGEIRAS, VALEM OS ACORDOS INTERNACIONAIS - RECIPROCIDADE. VIAGENS NACIONAL OU INTERNACIONAL - DIFERENÇA DE TRATAMENTO. AUSÊNCIA DE NORMAS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO ART. 151, CF É O DAS RELAÇÕES DAS ENTIDADES FEDERADAS ENTRE SI. NÃO TEM POR OBJETO A UNIÃO QUANDO ESTA SE APRESENTA NA ORDEM EXTERNA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO. DE PASSAGEIROS - INTERMUNICIPAL, INTERESTADUAL E INTERNACIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO ICMS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS PELAS EMPRESAS ÁREAS NACIONAIS, ENQUANTO PERSISTIREM OS CONVÊNIOS DE ISENÇÃO DE EMPRESAS ESTRANGEIRAS. AÇÃO JULGADA, PARCIALMENTE PROCEDENTE.

(ADI 1600, Relator(a): SYDNEY SANCHEZ, Relator(a) p/ Acórdão: NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 26/11/2001, DJ 20-06-2003)

O perfil nacional do ICMS, embora seja de competência dos Estados, foi bem destacado pela Ministra Carmen Lúcia, ao deferir medida cautelar na ADI 5866, suspendendo os efeitos de várias cláusulas do

Convênio 52/2017, apontando a invasão do campo normativo atribuído à lei complementar, conforme trecho a seguir:

“10. Nos autos agora examinados, revela-se pertinente o argumento central desenvolvido pela Autora de não obediência, na edição do Convênio ICMS n. 52/2017, da cláusula constitucional de reserva de lei, prevista nos arts. 146, inc. III, 150, § 7º, e 155, § 2º, inc. XII, notadamente no que concerne às cláusulas 8ª, 9ª, 10ª, 11ª, 12ª, 13ª, 14ª, 16ª, 24ª e 26ª do ato normativo impugnado.

As determinações dos arts. 146, inc. III, e 155, § 2º, inc. XII, da Constituição da República direcionam-se à lei complementar nacional, na qual devem ser estabelecidas diretrizes básicas para regulamentação geral do imposto discutido na espécie vertente, que, repita-se, a despeito de sua instituição reservada à competência estadual é de configuração nacional.”

Mais recentemente, em junho de 2020, o Pleno do STF afirmou o importante papel da lei complementar na tutela da configuração nacional do ICMS:

“(…) 1. Ao reconhecer a possibilidade de legítima explicitação do conteúdo do inc. I do § 2º do art. 155 da Constituição da República pela Lei Complementar n. 87/1996, com as alterações das Leis Complementares ns. 92/1997, 99/1999 e 102/2000, este Supremo Tribunal assentou advir da Constituição da República a necessidade de observância da equação crédito/débito referente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS. 2. As determinações do art. 146 e do inc. I do § 2º do art. 155 da Constituição da República direcionam-se à lei complementar nacional, na qual devem ser estabelecidas diretrizes básicas para regulamentação geral do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, o qual, apesar de dever ser instituído no exercício de competência estadual, tem configuração nacional. (...)”

(ADI 4623, Relator(a): CARMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 16/06/2020, PUBLIC 14-08-2020)

Ora, se nem mesmo o convênio, ato editado com a decisão unânime dos Estados, pode invadir o campo reservado à lei complementar, com muito mais razão não se pode reconhecer tal possibilidade à lei estadual ora objeto da presente representação de inconstitucionalidade.

Não obstante tais considerações, alguns Estados optaram por incluir, por lei estadual, a responsabilidade tributária do marketplace pelo ICMS eventualmente não recolhido pelos comerciantes que anunciam seus produtos nas plataformas.

No Estado da Bahia, a Lei Estadual 14.183/2019 estabeleceu a responsabilidade tributária para 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”.

O Estado do Ceará trouxe modificação semelhante em sua legislação tributária, por meio da Lei 16.904/2019, imputando a responsabilidade tributária 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 de circulação”.

No Estado do Mato Grosso, a Lei 11.081/2020 estabeleceu a responsabilidade solidária pelo recolhimento do ICMS para “as pessoas prestadoras de serviços de intermediação comercial de operações que envolvam remetentes de mercadorias em situação cadastral irregular perante a Secretaria de Estado de Fazenda”.

No próximo tópico, examinaremos com mais detalhes o caso de legislação semelhante adotada no Estado do Rio de Janeiro.

4 O CASO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO: LEI 8.795/2020

O art. 1º da Lei 8.795/2020, do Estado do Rio de Janeiro, acrescentou os incisos VIII e IX ao art. 18 da Lei 2.657/96 para criar novas hipóteses de responsabilidade tributária pelo pagamento do ICMS:

“Art. 18. São responsáveis pelo pagamento do imposto:

VIII - nas operações com bens e mercadorias digitais;

a) a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a oferta, ou entrega por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador ou prestador de serviço de comunicação, caso também operacionalize a transação financeira;

b) o intermediador financeiro, inclusive a administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento, caso a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica apenas realize a oferta ou entrega por meio de transferência eletrônica de dados;

c) o adquirente do bem ou mercadoria digital, na hipótese de o contribuinte ou os responsáveis descritos nas alíneas “a” e “b” não serem inscritos no Estado do Rio de Janeiro;

d) a administradora de cartão de crédito ou débito ou a intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação.

IX - nas operações com mercadorias não digitais o proprietário ou possuidor de site ou de plataforma eletrônica que realize a oferta, captação de clientes ou venda, em razão de contrato firmado com o comercializador, quando operacionalizar a transação financeira e o acompanhamento do pedido, sem que seja emitida nota fiscal obrigatória.” (NR)

O art. 1º da Lei 8.795/2020 também acrescentou ao art. 17 da Lei 2.657/96 três parágrafos, conforme termos a seguir:

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

§ 7º Os intermediadores de pagamentos, inclusive a credenciadora e/ou administradora de cartão de crédito/débito ou de outro meio de pagamento, são responsáveis pelo pagamento do imposto devido nas operações por elas intermediadas:

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

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

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

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

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

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

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

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

Na mensagem 06/2020, encaminhando o projeto de Lei 2023/2020, que originou o ato normativo ora impugnado, o Governador do Estado do Rio de Janeiro indicou que o objetivo da lei é adequar a legislação estadual ao Convênio 106/2017, bem como às atuais práticas de comércio eletrônico:

“A presente medida tem como objetivo adequar a legislação tributária estadual ao disposto no Convênio ICMS 106/2017, que disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, bem como às práticas atuais de comércio eletrônico e de intermediação de pagamento. Busca-se, ainda, um melhor acompanhamento pelo Fisco em relação a tais operações, inclusive quando realizadas por Microempresendedores Individuais.”

Ocorre que a inclusão das referidas hipóteses de responsabilidade padece do vício de inconstitucionalidade, pois estão em manifesto desacordo com normas estabelecidas na Lei Complementar 87/96, no Código Tributário Nacional e na Lei Complementar 116/03.

Inicialmente, em relação ao responsável “*persona jurídica detentora de site ou plataforma eletrônica*”, é evidenciada a intenção do legislador estadual na atribuição de responsabilidade aos chamados *marketplaces* em duas hipóteses: 1) nas operações com bens e mercadorias digitais, quando 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 (art. 18, VIII, “a”); e 2) nas operações com mercadorias não digitais quando 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 (art. 18, IX).

Resta evidenciado que a tentativa de imputar a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido pelos vendedores na hipótese é inconstitucional, visto que: 1) não se pode concluir que o *marketplace* estaria vinculado ao fato gerador (art. 128 do CTN); 2) os atos ou omissões da pessoa jurídica detentora do *marketplace* não tem o potencial de concorrerem para o não recolhimento do tributo pelo contribuinte (art. 5º da LC 87/96), considerando que a mesma não participa do negócio jurídico compra e venda da mercadoria.

Deve ser mencionado ainda que a atribuição de responsabilidade tributária pelo ICMS às empresas de *marketplace* certamente irá gerar um ônus excessivamente gravoso para as mesmas, que terão que manter registro de documentos fiscais das centenas (e até milhares) de comerciantes que utilizam as plataformas digitais para anúncios de seus produtos, sob pena de assumirem o risco de pagar o ICMS devido pelos comerciantes que utilizaram a plataforma.

Nesse ponto, a normativa estadual afasta-se completamente do postulado da simplicidade que deve ser observado na tributação do comércio eletrônico, como destaca André Portella:

“Outro parâmetro a ser observado com respeito ao controle tributário do comércio eletrônico é o da simplicidade. A novidade que apresentam as transações pela rede não deve ser motivo para que se promovam normas ou procedimentos que complictiquem as atividades dos agentes comerciais, assim como as tarefas das autoridades tributárias. Os procedimentos tributários relacionados com a tarefa de controle devem-se realizar da forma mais simples possível, fomentando a eficácia da arrecadação e evitando a sobrecarga de deveres instrumentais sobre os contribuintes.”³⁵

Certamente por antever que a atribuição da responsabilidade incluída no inciso IX do art. 18³⁶ da Lei 2.657/96 causaria polémica, o

³⁵ Controle tributário do comércio eletrônico. Belo Horizonte: Forum, 2007, p. 120.

³⁶ “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.”

legislador estadual procurou amenizar a aplicação da inconstitucional regra com a inclusão do parágrafo oitavo ao art. 17 da Lei 2.657/96 (também acrescentado pelo art. 1º da Lei 8.795/2020), estabelecendo que a responsabilidade nas operações intermediadas ocorreria nas seguintes hipóteses: 1) quando deixarem de prestar as informações na forma e prazo previstos na legislação; 2) quando o contribuinte esteja em situação cadastral irregular e tenha sido informado ao intermediário previamente pelo Fisco; 3) quando descumprirem demais obrigações previstas na legislação que concorrerem para o não-recolhimento do tributo.

O parágrafo nono, acrescentado ao mesmo art. 17 da Lei 2.657/96 pelo ato normativo em exame, esclarece que o contribuinte será considerado com situação cadastral irregular quando suspenso em razão de pedido de baixa, paralisado em decorrência de requerimento voluntário, impedido por situações previstas na legislação ou quando notificado pela falta de emissão de nota fiscal não realizar a sua regularização.

Ocorre que tais condições não são suficientes para apagarem o vício original da medida, que consiste na atribuição de responsabilidade a pessoa que não está vinculada ao fato gerador (art. 128 do CTN) e não possui condição de influenciar com seus atos ou omissões para o não recolhimento do tributo pelo contribuinte (art. 5º da LC 87/96), considerando que a mesma não participa do negócio jurídico compra e venda da mercadoria.

Além disso, a novidade estadual estabeleceu ainda obrigatoriedade de inscrição estadual para os Microempreendedores Individuais (MEI) optantes pelo Sistema de Recolhimento em Valores Fixos Mensais do Tributos do Simples Nacional (SIMMEI). Já o art. 1º da Lei 8.339/2019, revogado pelo ato normativo citado (Lei 8.795/2020), estabelecia que a inscrição estadual para o MEI seria facultativa.

O art. 18-A da LC 123/2006 define a qualidade do microempendedor individual (MEI):

“Art. 18-A. O Microempendedor Individual - MEI poderá optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês, na forma prevista neste artigo.

§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, considera-se MEI o empresário individual que se enquadre na definição do art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, ou o empregador que exerça as atividades de industrialização, comercialização e prestação de serviços no âmbito rural, que tenha auferido receita

bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais), que seja optante pelo Simples Nacional e que não esteja impedido de optar pela sistemática prevista neste artigo. (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

A matéria relativa ao tratamento diferenciado para microempresas e para empresas de pequeno porte, pela Constituição Federal, também é reservada à Lei complementar:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.”

A figura do MEI foi criada pela legislação tributária nacional justamente para viabilizar a regularização tributária de contribuintes que estavam na informalidade, sem nenhum tipo de proteção social. Em outros termos, a categoria MEI, integrante do sistema do Simples Nacional, representa o principal instrumento tributário que viabiliza a integração dos microempresários ao sistema formal brasileiro de proteção à empresa. Ao determinar a inscrição estadual obrigatória estadual

aos mesmos, a norma impugnada vai em sentido diametralmente oposto ao preconizado pelo Sistema do Simples Nacional.

Além disso, a doutrina tributária destaca a necessidade de que a atribuição de obrigações acessórias não pode ser excessiva ao ponto de exceder a capacidade de colaboração com o fisco em relação às atividades de fiscalização e arrecadação. Nessa linha, Leandro Paulsen destaca:

“A instituição, efetiva, de cada obrigação exige que se verifique se a pessoa colocada no polo passivo efetivamente tem a aptidão e a possibilidade de cumprir o ônus ou encargo que lhe é imposto e se esse cumprimento pode dar-se em prejuízo das suas próprias atividades e interesses, ou seja, sem que comprometa desproporcionalmente seus direitos, sua liberdade e seu patrimônio. Enfim, é preciso que tenham capacidade de colaboração.”³⁷

Considerando que, pela definição da LC 123/06, a qualidade do microempendedor individual (MEI) é atribuída ao empresário cuja renda anual é de até R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais), resta mais do que evidenciado que o referido contribuinte não dispõe da capacidade colaborativa para, além de cumprir as já complexas obrigações do Simples Nacional, ter a obrigação de providenciar de maneira obrigatória sua inscrição estadual.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Lei 8.795/2020 buscou, ao arrempio da LC 87/96, do CTN e da própria Constituição Federal, instituir a responsabilidade tributária fatos geradores do ICMS aos *marketplaces*, mesmo quando funcionam na condição de meros intermediários de negócios. O ato normativo também foi particularmente gravoso aos microempendedores individuais (MEI), estabelecendo absurda hipótese de inscrição estadual obrigatória para os mesmos, desrespeitando assim a reserva de lei complementar para matéria relativa ao tratamento diferenciado para microempresas e para empresas de pequeno porte.

A norma impugnada, em razão de suas múltiplas inconstitucionalidades, ocasiona enorme insegurança jurídica no comércio eletrônico, causando efeito perverso e devastador para centenas de microempendedores no Estado do Rio de Janeiro.

Os detentores de *marketplaces* e os intermediadores financeiros, que são contribuintes de ISS e não de ICMS, precisarão organizar suas estruturas de contabilidade para atendimento das complexas obrigações acessórias ligadas ao ICMS, inclusive pela obtenção de informações fiscais das centenas ou milhares de vendedores, inclusive, microempendedores individuais.

O pequeno comerciante de mercadorias, que utiliza das estruturas tecnológicas e de publicidade dos *marketplaces*, absolutamente impossíveis de serem custeadas por recursos próprios do microempendedor individual, certamente terão seus negócios inviabilizados, em prejuízo de milhares de empregos.

Ademais, o Estado do Rio de Janeiro editou a norma impugnada em meio a uma pandemia mundial (COVID-19), que impõe regras rigorosas de distanciamento social decretadas pelas próprias autoridades estaduais. Em tal cenário, o comércio eletrônico é uma das poucas atividades econômicas que foram mantidas e até mesmo ampliadas, sendo inconcebível a edição de normas inconstitucionais que busquem embaraçar o pleno desenvolvimento do setor.

É inevitável, seguindo a tendência mundial, que as estruturas tributárias brasileiras demandem cada vez mais a colaboração dos *marketplaces*, especialmente em relação ao fornecimento de dados sobre os participantes do comércio eletrônico. Todavia, a atribuição de responsabilidade tributária de ICMS aos *marketplaces*, tal como realizada pela Lei 8.795/2020, violou a LC 87/96, o Código Tributário Nacional e a própria Constituição Federal.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICAS

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

37 Capacidade colaborativa: princípios de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 39.

Consultor Jurídico. <https://www.conjur.com.br/2015-06-18/mercado-livre-mao-responsavel-lesoes-consumidores-site>

NERY JUNIOR, Nelson. Parecer técnico. PLATAFORMA ELETRÔNICA: atividade de natureza de prestação de serviços. São Paulo, 2014.

OECD. The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales. Report. March 2019.

PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípios de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

PORTIELLA, André. *Controle tributário do comércio eletrônico*. Belo Horizonte: Forum, 2007.

Würtenberger, Gert. Comentário: European Court of Justice - Decision of 12 July 2011 in Case 324/09 - l'Oréal SA and others vs. eBay International AG and others. *Revista Eletrônica do IBPI – Instituto Brasileiro de Propriedade Intelectual*, n. 6.