

LIMITES NORMATIVOS À RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS OPERADORAS DE MARKETPLACE

NORMATIVE LIMITATIONS TO TAX RESPONSIBILITY OF MARKETPLACE OPERATORS

Paulo Ayres Barreto

Professor Associado de Direito Tributário da Universidade de São Paulo – USP.

E-mail: paulo@airesbarreto.adv.br

DOI: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-45-28>

RESUMO

O presente artigo visa analisar os limites normativos à instituição de responsabilidade tributária aos operadores de marketplace, relativamente ao Imposto Estadual sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) devido pelos vendedores de bens que se utilizam das plataformas intermediadoras. Para tanto, inicia-se pela análise dos limites constitucionais para a instituição de hipóteses de responsabilidade tributária, decorrentes da competência tributária, dos princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade e da segurança jurídica. Ademais, são analisados os limites para a instituição de responsabilidade tributária decorrentes da lei complementar. Em face desses requisitos, são examinadas três hipóteses de responsabilidade de operadoras de marketplace previstos na legislação de determinados Estados, quais sejam: (i) responsabilidade pela mera intermediação (Estado da Paraíba); (ii) responsabilidade pela não emissão de documento fiscal pelo vendedor (Estados do Ceará, Mato Grosso e Bahia); e (iii) responsabilidade pela não prestação de informações pela própria plataforma (Estados do Mato Grosso e São Paulo). Por fim, também serão analisados os limites à cumulação dessas hipóteses de responsabilidade.

PALAVRAS-CHAVE: RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, ICMS, MARKETPLACE

ABSTRACT

The present article aims at analysing the normative limits to the institution of tax responsibility to marketplace operators, in regard to the state tax ICMS, which is owed by the sellers that use intermediating platforms. In order to do so, the article begins with the analysis of the constitutional limits to the institution

of tax responsibility, which stem from taxing competence and from the principles of ability to pay, reasonableness and juridical certainty. Additionally, the article analyses the limits to the institution of tax responsibility which stem from complementary laws. Considering these requirements, three stances of tax responsibility engendered by state laws are analysed: (i) responsibility for mere intermediation (State of Paraíba); (ii) responsibility for the seller's failure to issue fiscal documentation (States of Ceará, Mato Grosso and Bahia); and (iii) responsibility for the failure to provide of information by the marketplace operator (States of Mato Grosso and São Paulo). Finally, the article also analyses the possibility of cumulating these provisions of responsibility.

KEYWORDS: TAX RESPONSIBILITY, ICMS, MARKETPLACE

INTRODUÇÃO

Dentre as principais inovações atreladas à chamada “economia digital”, está a relevância crescente dos chamados *marketplaces* digitais no comércio de bens e serviços no mercado nacional. Trata-se de plataformas digitais que conectam vendedores de mercadorias e prestadores de serviços àqueles desejem comprar os produtos ou tomar tais serviços. Elas não vendem diretamente os produtos, nem prestam os serviços, mas apenas facilitam o negócio jurídico entre os vendedores e os consumidores.

De um lado, as operadoras de *marketplace* criam verdadeiros centros comerciais digitais, que possibilitam aos consumidores acesso a uma vasta rede de produtos e serviços. De outro lado, tais operadoras exercem um papel democratizante do mercado, possibilitando que uma série de comerciantes e prestadores de serviço de menor porte acesse consumidores que ordinariamente não teriam conhecimento da sua existência.

Em face desse contexto, alguns Estados vêm editando leis que preveem a responsabilidade tributária das operadoras de *marketplace* em relação ao Imposto Estadual sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) devido pelos vendedores de bens que se utilizam das plataformas intermediadoras. Mais precisamente, três tipos de leis podem ser vislumbrados: (i) atribuição de responsabilidade tributária às plataformas pela mera intermediação (Estado da Paraíba); (ii) atribuição de responsabilidade tributária às plataformas na hipótese de não emissão de documento fiscal por parte do vendedor (Estados do Ceará, Mato Grosso e Bahia); e (iii) atribuição de responsabilidade tributária às plataformas pela não prestação de informações pela própria plataforma (Estados do Mato Grosso e São Paulo).

Este artigo visa analisar a constitucionalidade e a legalidade dessas leis estaduais. Para tanto, inicia-se pela análise dos limites constitucionais para a instituição de hipóteses de responsabilidade tributária, decorrentes da competência tributária, dos princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade e da segurança jurídica. Em seguida, são analisados os limites para a instituição de responsabilidade tributária decorrentes da lei

complementar, enfrentando-se cada uma das hipóteses de responsabilidade acima referidas.

1. DAS CONDICIONANTES NORMATIVAS PARA O ESTABELECIMENTO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DO ICMS

O sistema tributário insculpido pela Constituição Federal de 1988 limita a sujeição passiva relativamente aos impostos de competência dos entes federados de três formas. Em primeiro lugar, a eleição dos sujeitos passivos da obrigação tributária encontra limites nas materialidades constitucionalmente demarcadas (CF/1988, art. 155, II) e nos princípios da capacidade contributiva (CF/1988, art. 145, § 1º) e da segurança jurídica (art. 5º, *caput*). Em segundo lugar, de maneira particularmente relevante para o ICMS, a Constituição instituiu a possibilidade de substituição tributária em relação a operações futuras (art. 150, § 7º). Em terceiro lugar, a Constituição atribuiu à Lei Complementar a definição do polo passivo possível da obrigação tributária, visando à harmonização entre a legislação dos diferentes entes tributantes (art. 146, III, “a” e art. 155, § 2º, XII, “a”). Passa-se à análise de cada uma dessas limitações.

1.1. Condicionantes constitucionais: competência tributária, capacidade contributiva, razoabilidade e segurança jurídica

Em relação ao primeiro aspecto, conforme bem elucida Ângela Maria da Motta Pacheco¹, o legislador infraconstitucional não pode deslocar a sujeição passiva tributária para terceiros estranhos à realização do fato gerador. No caso do ICMS, a Constituição limita a competência para a sua instituição às “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” (art. 155, II). Ao assim prescrever, a Constituição diretamente circunscreve a hipótese de incidência possível do ICMS (operações de circulação de mercadoria), bem como, indiretamente, o seu contribuinte por excelência, o comerciante. Trata-se, nas palavras de Geraldo Ataliba, do “destinatário constitucional tributário”² do imposto em questão.

O efeito dessas prescrições consiste em limitar o polo passivo possível do ICMS ao comerciante, ou a sujeitos que possuam ligação próxima com o fato gerador, conforme a regulamentação no nível da legislação complementar.

Ademais, a definição do destinatário constitucional tributário encontra relação próxima ao princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, § 1º, da Constituição Federal. Conforme essa norma, a base de cálculo do ICMS constitucionalmente admitida deve

1 PACHECO, Ângela Maria da Motta. O destinatário legal tributário da obrigação tributária substancial. Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 348.

2 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1990, p. 84.

expressar riqueza do contribuinte relativa à operação mercantil e sua consequente aptidão para contribuir com o custeio do Estado. Embora não seja possível, em relação a cada imposto isoladamente considerado, medir a riqueza total do contribuinte, de modo a expressar exatamente a sua capacidade de contribuir com o custeio do Estado, o tributo deve incidir sobre um “fato-signo presuntivo de riqueza”, na terminologia de Alfredo Becker³.

Relativamente à sujeição passiva tributária, a capacidade contributiva exige que o sujeito passivo da obrigação tributária exprima riqueza própria na realização do fato gerador, hipótese em que será o contribuinte, ou, pelo menos, tenha condições de acessar a riqueza do terceiro expressa na operação, por meio do exercício do direito de retenção, por exemplo. Fora dessas hipóteses, haverá violação à capacidade contributiva, pois o imposto estará sendo cobrado sobre patrimônio que não consubstancia manifestação de riqueza apta à incidência tributária, na forma da Constituição. Destaque-se que o acesso do responsável à riqueza expressa na operação tributada deve ser aferido em conformidade com a realidade da operação em questão. Trata-se de exigência do postulado da razoabilidade, que demanda a congruência das normas com a realidade fática, não se podendo ignorar as condições externas de realização do direito⁴.

Além disso, especificamente em relação à atribuição de responsabilidade tributária a terceiro, deve-se destacar que o princípio da segurança jurídica, incorporado pela Constituição de maneira implícita em diversos dispositivos e de forma explícita em seu preâmbulo e no *caput* do art. 5º, exige a previsibilidade dos efeitos jurídicos que serão aplicados à conduta do particular. Conforme Humberto Ávila, trata-se da necessidade de assegurar-se uma “elevada capacidade de prever o espectro das consequências jurídicas atribuíveis abstratamente a fatos ou atos, próprios ou alheios”⁵. Isso significa que qualquer hipótese de atribuição de responsabilidade tributária a terceiro não pode deixá-lo em uma condição de imprevisibilidade sobre a possibilidade ou não de o seu patrimônio vir a ser chamado a responder por obrigação tributária de terceiro. Em outras palavras, a atribuição de responsabilidade tributária, além de respeitar o destinatário constitucional tributário e a capacidade contributiva, deve garantir que o responsável tenha meios de determinar, previamente e com elevado nível de certeza, a sua responsabilidade ou não sobre tributos devidos na operação.

Desse modo, pode-se afirmar que a Constituição limita a responsabilidade tributária relativa ao ICMS ao terceiro que: (a) possuir estrita ligação com a operação de circulação de mercadoria (art. 155, II); (b) tenha condições de acessar a riqueza do terceiro expressa na

3 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 532.

4 ÁVILA, Humberto. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. Revista Brasileira de Direito Público – RBDP ano 1, n. 1. Belo Horizonte, abr./jun. 2003.

5 ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 270.

operação, por meio do exercício do direito de retenção, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º); e (c) tenha meios de determinar previamente e com elevado nível de certeza, a satisfação dos pressupostos de sua responsabilidade sobre tributos devidos na operação.

1.2. Exceção (parcial) à substituição tributária para frente

Em segundo lugar, merece destaque a previsão do § 7º do art. 150 da Constituição Federal, inserido pela EC n. 3/1993, que trata da hipótese de substituição tributária relativa a fato gerador futuro, comumente denominada substituição tributária “para frente”. O dispositivo assim prevê:

“§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

Para os fins da presente análise, basta destacar que o dispositivo em questão inseriu uma exceção parcial às condicionantes enumeradas supra, unicamente no que respeita à substituição tributária para frente. Conforme a dicção expressa da Constituição, essa exceção (parcial) aplica-se unicamente: (a) na atribuição de responsabilidade a sujeito que já seja contribuinte do imposto; e (b) que a responsabilidade seja referente a fato gerador ainda não ocorrido, assegurando-se a restituição na hipótese de sua não ocorrência. Logo, o § 7º do art. 150 da CF/1988 não syndica a responsabilidade tributária de terceiros estranhos ou meramente intervenientes em cadeias de produção e circulação de mercadorias, mas resume-se à atribuição de responsabilidade pelo imposto futuro de terceiro a um sujeito que já seja contribuinte do ICMS, motivo pelo qual a sua responsabilidade se divide entre “ICMS-próprio” e “ICMS-ST”.

Essas considerações são suficientes para demonstrar que o dispositivo em questão de forma alguma pode ser interpretado para legitimar a atribuição de responsabilidade tributária a operadoras de *marketplace*, pois: (a) estas não configuram contribuintes do ICMS, mas unicamente do ISS, quando satisfeitos os seus pressupostos; e (b) o imposto que se visa cobrar nesse caso não diz respeito a operações futuras.

1.3. Limites decorrentes da legislação complementar

Em terceiro lugar, as prescrições de leis complementares limitam as hipóteses de atribuição de responsabilidade tributária a terceiros, conforme a competência outorgada pelos arts. 146, III, “a” e 155, § 2º, XII, “a”, da CF/1988. Ao atribuir à lei complementar a fixação das hipóteses de sujeição passiva em relação aos tributos em geral (art. 146, III, “a”) e ao ICMS em particular (art. 155, § 2º, XII, “a”), a Constituição visou à harmonização das legislações dos diferentes entes federados. Assim como a autonomia é parte integrante do federalismo

fiscal brasileiro, também o é determinado grau de uniformidade entre as legislações estaduais, garantido por meio da obediência às prescrições das leis complementares.

Nesse sentido, vale destacar o recente julgamento do Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI n. 4.845/DF (DJ 04.03.2020), no qual o tribunal, por unanimidade, julgou inconstitucional dispositivo de Lei do Estado do Mato Grosso que atribuía aos advogados e outros agentes a responsabilidade tributária pelo ICMS relativo a operações nas quais estes tivessem intervindo “ativa ou passivamente, no cumprimento da referida obrigação” (parágrafo único do art. 18-C da Lei Estadual n. 7.098/1998, inserido pela Lei n. 9.226/2009)⁶. Conforme os votos proferidos na sessão de julgamento, esse dispositivo violou a Constituição, dentre outros motivos, por instituir hipótese de responsabilidade tributária em desacordo com as prescrições da legislação complementar, a evidenciar o caráter exaustivo e vinculante dessas normas. Veja-se a ementa do julgado:

“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 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

6 “Art. 18-C. Responde solidariamente com o sujeito passivo pelas infrações praticadas, em relação às disposições desta lei e demais obrigações contidas na legislação tributária, o profissional de Contabilidade, responsável pela escrituração fiscal e/ou contábil do contribuinte, no que pertine a prestação de informações com omissão ou falsidade. (Acrescentado pela Lei 7.867/02)
Parágrafo único. Respondem, também, solidariamente com o sujeito passivo pelas infrações praticadas, em relação às disposições desta lei e demais obrigações contidas na legislação tributária, no que se refere à prestação de informações com omissão ou falsidade, o administrador, o advogado, o economista, o correspondente fiscal, o preposto, bem como toda pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, no cumprimento da referida obrigação. (Acrescentado pela Lei 9.226/09)”

Nacional.” (ADI n. 4.845, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 13.02.2020, processo eletrônico, *DJe-044*, divulg. 03.03.2020, public. 04.03.2020)

Em face da tese fixada no sentido de que “é inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional”, cumpre destacar que, no tocante ao ICMS, tanto o Código Tributário Nacional como a Lei Complementar n. 87/1996 instituem limitações à responsabilidade tributária.

Ao tratar, genericamente, sobre o polo passivo da obrigação tributária, o art. 121 do CTN discerne entre as figuras do contribuinte, que possui relação pessoal e direta com o fato gerador, e do responsável, cuja vinculação ao fato gerador é indireta⁷. Ainda no tocante à responsabilidade tributária originária, aquela que nasce juntamente com o fato gerador, conforme a categorização clássica de Rubens Gomes de Sousa, o Código Tributário Nacional trata da figura do responsável solidário, definido no art. 124 da seguinte forma:

“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.”

Por sua vez, ao dispor sobre a responsabilidade tributária por transferência, o art. 128 do CTN determina que a atribuição de responsabilidade tributária a sujeito distinto do contribuinte (aquele que pratica o fato gerador) demanda: (i) previsão em lei em sentido formal; e (ii) vinculação do terceiro ao fato gerador da obrigação. Prevê o dispositivo:

“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.”

Ademais, os arts. 134 e 135 do CTN disciplinam pormenorizadamente as circunstâncias que autorizam a transferência de responsabilidade tributária a terceiros. Conforme Paulo de Barros Carvalho, as hipóteses de responsabilidade de terceiros, por sucessão e por

7 “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

infrações, rigorosamente, não revelam vínculos tributários, mas relações de cunho administrativo sancionador⁸⁻⁹.

Ao seu turno, tratando especificamente do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias (ICMS), a Lei Complementar Nacional n. 87/1996, em seu art. 5º, admite que os Estados atribuam responsabilidade tributária para terceiro vinculado ao fato gerador da obrigação, nos seguintes termos:

“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.”

Para fins da presente análise, são relevantes as possibilidades de composição do polo passivo da obrigação tributária: (i) atribuição de responsabilidade originária ao contribuinte solidário por interesse comum (CTN, art. 124, I); (ii) atribuição de responsabilidade solidária a terceiro vinculado ao fato gerador por previsão de lei estadual (CTN, art. 124, II); e (iii) atribuição de responsabilidade derivada ao responsável tributário por previsão de lei estadual (art. 128 do CTN e art. 5º da LC n. 87/1996).

No tocante à responsabilidade solidária, hipótese em que o CTN faz referência ao interesse comum na situação que configure o fato gerador (art. 124, I), a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou-se no sentido de que a atribuição de responsabilidade solidária restringe-se aos sujeitos que estejam no mesmo polo da operação comercial que representa o fato gerador do ICMS. Veja-se:

“Tributário. ICMS. Empresa vendedora. Não recolhimento. Adquirente de boa-fé. Responsabilidade solidária. Inaplicabilidade.

[...]

3. ‘Art. 124. São solidariamente obrigadas: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal’ (CTN).

8 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário. Linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 646.

9 “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.”

4. Hipótese em que o acórdão recorrido, com base nesse dispositivo legal, reconheceu a responsabilidade objetiva da empresa adquirente pelo pagamento de ICMS não recolhido pela empresa vendedora que realizou a operação mediante indevida emissão de nota fiscal pela sistemática do Simples Nacional, a qual não contém o destaque do imposto.

5. *O 'interesse comum' de que trata o preceito em destaque 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.*

6. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 1.148.444/MG, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, decidiu que 'o comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação'.

7. *In casu*, essa razão de decidir, *mutatis mutandis*, pode ser aplicada ao presente caso, pois, se o adquirente de boa-fé tem o direito de creditar o imposto oriundo de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, com maior razão não pode ser responsabilizado pelo tributo que deixou de ser oportunamente recolhido pelo vendedor infrator.

8. Agravo conhecido para dar provimento ao recurso especial." (AREsp n. 1.198.146/SP, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 04.12.2018, DJe 18.12.2018)

Conforme a orientação do STJ, que está em consonância com a Constituição Federal e com o CTN, a responsabilidade solidária consiste na circunstância de haver mais de um sujeito na posição de contribuinte, com relação pessoal e direta com o fato gerador. É o caso, por exemplo, dos condôminos em relação ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) ou de consorciados em relação ao ICMS devido pela alienação de mercadorias pelo consórcio.

No que respeita ao inciso II do art. 124 do Código Tributário, deve-se descartar qualquer leitura do dispositivo como uma autorização em branco para a legislação estadual instituir a responsabilidade solidária em qualquer hipótese. Com efeito, não obstante o dispositivo faça referência a "pessoas expressamente designadas por lei", a sua interpretação sistemática deve restringir a possibilidade de leis estaduais atribuírem responsabilidade solidária àqueles vinculados ao fato gerador da obrigação tributária, que tenham condições de acessar a riqueza manifestada pelo fato gerador, por meio de retenção na fonte, por exemplo. Nesse sentido é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, fortemente alicerçada nas lições de Hugo de Brito Machado:

“Na definição do art. 121, II do CTN (já citado) responsável tributário é aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, seja *ex vi legis* obrigado a satisfazer o dever jurídico de pagar o tributo; a reflexão sobre o fundamento da emergência da responsabilidade tributária – de quem não reveste a condição de contribuinte – pelo pagamento de tributos, mostra que essa responsabilidade pode decorrer de duas causas diferentes: (I) a primeira causa da responsabilidade tributária é a solidariedade, que deriva, por sua vez, de duas vertentes, a saber: (a) a presença de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I do CTN), e (b) a designação legal expressa (dessa responsabilidade), ainda que, por acaso, não ocorra o tal interesse comum (art. 124, II do CTN); (II) a segunda causa de responsabilidade tributária, imputável a quem não é contribuinte, será, sem dúvida alguma, o cometimento de infrações, apuradas em processo administrativo fiscal regular (art. 135 do CTN), em cuja seara não vigora a atribuição apenas objetiva, exigindo-se, ao contrário, o elemento moral ou subjetivo.

Comentando a primeira hipótese de solidariedade tributária (art. 124, I do CTN), diz o eminente Professor Hugo de Brito Machado que ela decorre de norma geral tributária, aplicável a todos os tributos, mas o seu alcance, todavia, tem sido posto em dúvida (Comentários ao CTN, vol. II, São Paulo, Atlas, p. 460); e observa o respeitado mestre tributarista cearense que a existência de interesse comum é situação que somente em cada caso pode ser examinada, alertando, porém, que nem pode a lei dizer que há interesse comum neste ou naquela situação, criando presunções (op. cit., p. 464).

Quanto à segunda hipótese de solidariedade tributária (art. 124, II do CTN), adverte o mesmo notável doutrinador que à primeira vista, parece que o legislador tem a liberdade de designar quaisquer pessoas como solidariamente obrigadas ao pagamento do tributo, mas anota com destaque que não é assim, porém, porque a interpretação dessa norma, como de qualquer norma jurídica, há de ser feita sem desconsideração do sistema em que encarta e especialmente das normas hierarquicamente superiores (op. cit., p. 464). Concluindo a sua lição, observa o notável jurista do Ceará que não é permitido ao legislador atribuir responsabilidade tributária a quem não esteja, ainda que indiretamente, relacionado ao fato gerador da obrigação respectiva, mesmo que essa atribuição seja fundada no não cumprimento do dever jurídico por aquele a quem é feita (op. cit., p. 466).” (REsp n. 1.574.489/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes, *DJe* 03.10.2017)¹⁰

¹⁰ No mesmo sentido: “Registra-se também que a responsabilidade tributária de quem não reveste a condição legal de contribuinte, tal como previsto no art. 121, I, do CTN, depende da expressa previsão normativa, como previsto no art. 121, II, do mesmo diploma legal, porém não pode ser aleatória ou arbitrária, mas deve calcar-se na solidariedade obrigacional (art. 124, I e II, do CTN) ou na ocorrência da infração, como preconiza o art. 135 do CTN. Situação essa pelo menos não comprovada pelo Fisco estadual.” (REsp n. 1.305.856/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, *DJe* 26.06.2013)

A análise atenta da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça permite concluir que a Corte tem unificado os requisitos para a responsabilidade tributária decorrente de expressa previsão na legislação estadual, seja ela solidária ou por transferência. Em ambas as hipóteses, o Tribunal exige que a atribuição de responsabilidade tributária a terceiro, nos termos do CTN e da LC n. 87/1996, paute-se na ocorrência de infração dolosa. É dizer, o Superior Tribunal de Justiça, ao analisar situações em que terceiro que não se reveste da condição de contribuinte é chamado a compor o polo passivo da obrigação tributária, exige, indiscriminadamente, que se configure a relação com o fato gerador e que a não satisfação da obrigação tributária decorra de infração dolosa por parte desse terceiro.

Com base nessa fundamentação, o STJ tem veiculado o entendimento de que a responsabilidade tributária não pode ser atribuída ao vendedor de boa-fé, que não possui controle sobre o não recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS devido pelo adquirente¹¹.

Nesse contexto, pode-se concluir que o CTN e a Lei Complementar n. 87/1996 admitem a atribuição de responsabilidade a terceiros relativamente ao ICMS nas seguintes hipóteses: (i) como responsável solidário por configuração de interesse comum, quando mais de um sujeito ocupar a posição de vendedor da mercadoria; (ii) como responsável solidário ou subsidiário por previsão de lei estadual, quando o terceiro tiver relação com a operação de circulação de mercadoria e a não satisfação da obrigação tributária for atribuível a ato doloso de seu cometimento.

Conforme os requisitos constitucionais analisados nos tópicos anteriores, essa última hipótese pode ocorrer em pelo menos duas circunstâncias, quais sejam: (ii.a) quando a lei atribuir ao terceiro o dever (e os meios necessários) para a retenção do tributo e este não o fizer, ou reter o tributo e não efetuar o respectivo repasse; ou (ii.b) quando o terceiro incorrer em alguma infração à legislação tributária, como as de que tratam os arts. 134 e 135 do CTN, relacionadas ao fato gerador da obrigação tributária em questão. Nessas duas hipóteses, são satisfeitos os requisitos da lei complementar, bem como as exigências constitucionais decorrentes da forma de atribuição de competência tributária aos Estados e dos princípios da capacidade contributiva, segurança jurídica e razoabilidade.

11 "Tributário. ICMS. Operação interestadual. Diferencial de alíquota. Tredestinação da mercadoria. Responsabilização do vendedor. Boa-fé. Verificação. Necessidade. 1. A empresa vendedora de boa-fé que, mediante a apresentação da documentação fiscal pertinente e a demonstração de ter adotado as cautelas de praxe, evidencie a regularidade da operação interestadual realizada com o adquirente, afastando, assim, a caracterização de conduta culposa, não pode ser objetivamente responsabilizada pelo pagamento do diferencial de alíquota de ICMS em razão de a mercadoria não ter chegado ao destino declarado na nota fiscal, não sendo dela exigível a fiscalização de seu itinerário. 2. A despeito da regularidade da documentação, se o fisco comprovar que a empresa vendedora intencionalmente participou de eventual ato infracional (fraude) para burlar a fiscalização, concorrendo para a tredestinação da mercadoria (mediante simulação da operação, por exemplo), poderá ela, naturalmente, ser responsabilizada pelo pagamento dos tributos que deixaram de ser oportunamente recolhidos. 3. Hipótese em que o acórdão estadual, por entender que a responsabilização da empresa vendedora independia de sua boa-fé, deve ser cassado, para que, em novo julgamento da apelação, decida a questão à luz da existência ou não desse elemento subjetivo. 4. Embargos de divergência providos." (REsp n. 1.657.359, Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, DJ 19.03.2018)

Expostos, de maneira abstrata, os limites normativos à instituição de hipóteses de responsabilidade tributária por parte da legislação estadual de ICMS, passa-se ao exame de cada uma das hipóteses de responsabilidade tributária das plataformas de *marketplace* engendradas pelas legislações estaduais.

2. DA RESPONSABILIDADE PELA MERA INTERMEDIÇÃO

Primeiramente, cabe analisar a atribuição de responsabilidade sobre o ICMS à plataforma operadora de *marketplace*, na hipótese de o pagamento ocorrer por intermédio da plataforma, independentemente de o contribuinte ter ou não deixado de emitir documentos fiscais ou de a plataforma ter ou não deixado de prestar informações ao Fisco estadual. Nesse sentido, veja-se a redação do art. 32, X, da Lei estadual da Paraíba n. 6.379/1996, adicionado pela Lei n. 11.615/2019:

“Art. 32. Respondem solidariamente pelo pagamento do imposto e respectivos acréscimos legais:

X – as empresas que, por meio de aplicativos, *softwares* e/ou plataformas de informática, realizem intermediação, entre dois ou mais contribuintes ou entre contribuintes e consumidores finais, de operações e/ou prestações de serviços sujeitas à incidência do ICMS, quando forem responsáveis pelo recebimento e repasse dos pagamentos realizados para a concretização de tais operações e/ou prestações.

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

O dispositivo em questão visa atribuir às empresas que operam aplicativos de *marketplace* a obrigação solidária, sem benefício de ordem, relativa ao ICMS referente aos produtos intermediados quando estas forem incumbidas de intermediar também o pagamento das operações.

Primeiramente, deve-se descartar qualquer hipótese de o dispositivo em questão ter fundamento no art. 124, I, do CTN, que trata da responsabilidade solidária na hipótese de interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Conforme amplamente demonstrado, essa hipótese se restringe aos casos em que duas ou mais pessoas ocupem a condição de vendedor da mercadoria, o que não ocorre na operação de *marketplace*, em que a operadora é mera intermediária.

À primeira vista, poder-se-ia imaginar que a responsabilidade em questão poderia ser enquadrada no art. 124, II, do CTN, pois a hipótese da Lei Paraibana restringe-se aos casos em que a gestora do *marketplace* for responsável pela intermediação também do pagamento da operação. Contudo, qualquer possibilidade de enquadramento nessa hipótese deve ser sumariamente rejeitada, ante a constatação de que a Lei do Estado da Paraíba não institui os meios necessários para o aplicativo realizar retenção do ICMS. Com

efeito, a lei não confere ao contribuinte qualquer possibilidade de ressarcir-se do valor do tributo a ser pago ao Estado, por meio do acesso à riqueza relacionada à operação mercantil.

Com efeito, leis que atribuem responsabilidade tributária a agentes pagadores devem disciplinar como se dará a retenção e como será realizada a cobrança do contribuinte. Veja-se, a título de exemplo, as disposições da Lei federal n. 8.668/1993, que tratam da retenção na fonte do Imposto sobre a Renda relativo a alienações e resgates de cotas de Fundos de Investimento Imobiliário, por parte de instituições financeiras, e disciplinam como os respectivos valores devem ser tratados pelo contribuinte:

“Art. 18. Os ganhos de capital e rendimentos auferidos na alienação ou no resgate de quotas dos fundos de investimento imobiliário, por qualquer beneficiário, inclusive por pessoa jurídica isenta, sujeitam-se à incidência do imposto de renda à alíquota de vinte por cento: (Redação dada pela Lei nº 9.779, de 19.1.1999)

I – na fonte, no caso de resgate; (Incluído pela Lei nº 9.779, de 19.1.1999)

II – às mesmas normas aplicáveis aos ganhos de capital ou ganhos líquidos auferidos em operações de renda variável, nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 9.779, de 19.1.1999)

Art. 19. O imposto de que tratam os arts. 17 e 18 será considerado: (Redação dada pela Lei nº 9.779, de 19.1.1999)

I – antecipação do devido na declaração, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado; (Incluído pela Lei nº 9.779, de 19.1.1999)

II – tributação exclusiva, nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 9.779, de 19.1.1999)”

De maneira totalmente distinta, a Lei do Estado da Paraíba não autoriza a plataforma a realizar qualquer retenção, não indica a maneira como o tributo seria calculado e não dispõe sobre como o vendedor trataria o valor retido. Grande parte dos alienantes de mercadorias em *marketplace* de alimentos é composta de pessoas jurídicas sujeitas ao regime do SIMPLES Nacional (Lei Complementar n. 123/2006), o que significa que o seu ICMS não poderia ser objeto de responsabilidade tributária de terceiro, pois incluído no regime simplificado, que apenas exclui os regimes de substituição tributária, tributação monofásica e antecipação do pagamento do imposto relativo a determinadas mercadorias (LC n. 123/2006, art. 13, VII c/c § 1º, XIII, “a”¹²).

12 “Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: [...]

VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS; [...]

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas: [...]

XIII – ICMS devido:

a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, envolvendo combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; cigarros e outros produtos derivados do fumo; bebidas; óleos e azeites vegetais comestíveis; farinha de trigo e misturas de farinha de trigo; massas alimentícias; açúcares; produtos lácteos; carnes e suas preparações; preparações à base de cereais; chocolates;

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

Da mesma forma, grande parte dos produtos vendidos em *marketplace* de produtos é alienada por pessoas físicas que não exercem com “com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria” (art. 4º da LC n. 87/1996). A Lei estadual não dispõe sobre como deveriam as operadoras de *marketplace* lidar com essas situações, que jamais podem ser alcançadas pela incidência do ICMS e em relação às quais as operadoras não têm conhecimento.

Essas circunstâncias, por si sós, demonstram que não pode haver atribuição de responsabilidade na forma do art. 124, II ou do art. 128 do CTN, pois não há possibilidade de a operadora de *marketplace* acessar a riqueza manifestada pela operação mercantil, dado que não se lhe garante qualquer possibilidade de retenção. Além disso, não se conferem meios à operadora para discernir entre as diferentes situações que dão ensejo a diversas incidências do ICMS.

Essas circunstâncias violam, também, a capacidade contributiva (CF/1988, art. 145, § 1º) e a competência constitucional para a instituição do ICMS sobre “operações de circulação de mercadoria” (CF/1988, art. 155, II), pois a aplicação da regra da Lei Estadual n. 11.615/2019 conduziria à exigência do ICMS de uma pessoa jurídica que sequer é contribuinte do imposto, não realiza operações de circulação de mercadorias e não possui condições fáticas ou normativas de efetuar a retenção do tributo.

Ademais, salta aos olhos a falta de clareza da legislação em questão, que deixa o contribuinte em situação de total insegurança jurídica sobre como proceder. De um lado, o operador de *marketplace* não possui condições fáticas nem a obrigação ou mesmo a permissão jurídica para realizar retenção de tributo. De outro lado, a norma em questão ameaça a constrição de seu patrimônio para satisfazer o ICMS, independentemente do inadimplemento do próprio contribuinte.

Nesse contexto, em face da total ausência de densidade legal do preceito em exame, reforça-se a violação ao Princípio da Segurança Jurídica, pois as operadoras das plataformas de *marketplace* não possuem meios para conhecer, com a necessária determinação, o conteúdo da obrigação que lhes é imposta. Nessa linha, cabe ressaltar que o Ministro Alexandre de Moraes, do Supremo Tribunal Federal, deferiu a medida liminar na ADI n.

produtos de padaria e da indústria de bolachas e biscoitos; sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas; cafés e mates, seus extratos, essências e concentrados; preparações para molhos e molhos preparados; preparações de produtos vegetais; rações para animais domésticos; veículos automotivos e automotores, suas peças, componentes e acessórios; pneumáticos; câmaras de ar e protetores de borracha; medicamentos e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário; cosméticos; produtos de perfumaria e de higiene pessoal; papéis; plásticos; canetas e malas; cimentos; cal e argamassas; produtos cerâmicos; vidros; obras de metal e plástico para construção; telhas e caixas d'água; tintas e vernizes; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; fios; cabos e outros condutores; transformadores elétricos e reatores; disjuntores; interruptores e tomadas; isoladores; para-raios e lâmpadas; máquinas e aparelhos de ar-condicionado; centrifugadores de uso doméstico; aparelhos e instrumentos de pesagem de uso doméstico; extintores; aparelhos ou máquinas de barbear; máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiá; aparelhos de depilar, com motor elétrico incorporado; aquecedores elétricos de água para uso doméstico e termômetros; ferramentas; álcool etílico; sabões em pó e líquidos para roupas; detergentes; alvejantes; esponjas; palhas de aço e amaciantes de roupas; venda de mercadorias pelo sistema porta a porta; nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores; e nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)”

5.835/DF, ajuizada em face de dispositivos da Lei Complementar n. 157/2016 que previam a incidência do Imposto sobre Serviços no local do “tomador do serviço” sem, contudo, delimitar esse conceito, causando inequívoca insegurança jurídica ao contribuinte. A fundamentação dessa decisão repousou, justamente, na insegurança jurídica que derivaria da indefinição do conceito legal¹³.

Em síntese, a atribuição de responsabilidade às operadoras de *marketplace* por todas as operações em que o pagamento também for por elas intermediado, independentemente de qualquer infração, conforme veiculada pela Lei n. 11.615/2019, do Estado da Paraíba, não encontra fundamento na legislação complementar e viola diversos preceitos constitucionais. De um lado, a obrigação não decorre do interesse comum na situação que configura o fato gerador (art. 124, I, do CTN), pois não há pluralidade de vendedores. De outro, a obrigação também não pode ser enquadrada no art. 124, II, no art. 128 do CTN, nem no art. 5º da LC n. 87/1996, uma vez que não há possibilidade de a operadora de *marketplace* acessar a riqueza manifestada pela operação mercantil e não se lhe confere meios para discernir entre as diferentes situações que dão ensejo a diversas incidências do ICMS.

Ademais, a obrigação viola a competência constitucional para a instituição do ICMS (art. 155, II) e a capacidade contributiva (art. 145, § 1º), ao conduzir a exigência do tributo de parte que não realiza a operação mercantil e não tem condições de acessar a correspondente riqueza manifestada. Viola-se, também, o princípio da segurança jurídica, pois a norma de excessiva abstração não permite às operadoras de *marketplace* discernir entre diversas situações, exemplificadas nas situações em que as partes estão sujeitas ao Simples Nacional e não configuram mercados habituais, que não podem dar ensejo à incidência do ICMS da maneira prescrita pela Lei Estadual.

3. DA RESPONSABILIDADE PELA NÃO EMISSÃO DE NOTA FISCAL PELO VENDEDOR

Em segundo lugar, cabe analisar as leis que atribuem às operadoras de *marketplace* a responsabilidade solidária pelo ICMS devido em relação às operações por si intermediadas, na hipótese de o contribuinte (vendedor) não emitir o correspondente documento fiscal. Veja-se o conteúdo de alguns diplomas normativos nesse sentido:

Lei n. 16.904/2019 (Estado do Ceará)

“Art. 17. Respondem solidariamente pelo pagamento do ICMS: XI – o intermediador das operações relativas à circulação de mercadorias que promova arranjos de

13 “Essa alteração exigiria que a nova disciplina normativa apontasse com clareza o conceito de ‘tomador de serviços’, sob pena de grave insegurança jurídica e eventual possibilidade de dupla tributação, ou mesmo inoportunidade de correta incidência tributária. A ausência dessa definição e a existência de diversas leis, decretos e atos normativos municipais antagônicos já vigentes ou prestes a entrar em vigência acabarão por gerar dificuldade na aplicação da Lei Complementar Federal, ampliando os conflitos de competência entre unidades federadas e gerando forte abalo no princípio constitucional da segurança jurídica, comprometendo, inclusive, a regularidade da atividade econômica, com conseqüente desrespeito à própria razão de existência do artigo 146 da Constituição Federal.”

pagamento ou que desenvolva atividades de *marketplace*, desde que o contribuinte do ICMS não tenha emitido documento fiscal para acobertar a operação de circulação;”

Lei n. 10.978/2019 (Estado do Mato Grosso)

“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;”

Lei n. 14.183/2019 (Estado da Bahia)

“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. § 3º A responsabilidade prevista neste artigo não exclui a do contribuinte, facultando-se ao fisco exigir o crédito tributário de qualquer um ou de ambos os sujeitos passivos.”

Iniciando-se a análise por meio das disposições de lei complementar, resta claro que essas hipóteses de responsabilidade não podem ser enquadradas no art. 124, I, do CTN, pois as operadoras de *marketplace* não compõem o polo ativo da operação negocial de alienação de mercadoria, de modo que não se pode falar em interesse comum na operação que constitui o fato gerador.

Não obstante, deve-se analisar a pertinência dessas obrigações em face dos arts. 124, II e 128 do CTN, bem como do art. 5º da LC n. 87/1996. Conforme exposto supra, para que a responsabilidade possa ser adequadamente atribuída em conformidade com esses dispositivos, é necessário que o terceiro tenha relação com a operação de circulação de mercadoria e a não satisfação da obrigação tributária seja atribuível a ato doloso de seu cometimento. Adicionalmente, essas circunstâncias somente serão satisfeitas quando a lei atribuir ao terceiro o dever (e os meios necessários) para a retenção do tributo e este não o fizer, ou reter o tributo e não efetuar o respectivo repasse, ou quando o terceiro incorrer em alguma infração à legislação tributária, como as de que tratam os arts. 134 e 135 do CTN, relacionadas ao fato gerador da obrigação tributária em questão.

No caso em tela, não se cogita de qualquer possibilidade de retenção do tributo pelas operadoras de *marketplace*, pois não há permissão ou dever legal para tanto, não há especificação dos meios adotados para discernir situações diversas (como o Simples Nacional e os vendedores eventuais) e várias das operações intermediadas sequer têm o

seu pagamento intermediado pela operadora de *marketplace* (como é o caso das vendas de restaurantes pagas em dinheiro).

Poder-se-ia cogitar de a responsabilidade das operadoras de *marketplace* decorrer da violação a um suposto dever legal de verificação da emissão de documentação fiscal, que estaria implícito nas leis estaduais em exame. Contudo, deve-se ter em consideração que esse dever seria de impossível cumprimento por parte das operadoras de *marketplace*, pois a sua atuação precede o momento da saída da mercadoria do estabelecimento do comerciante, quando a nota fiscal deve ser emitida.

Nesse particular, a sua atuação é muito distinta daquela do transportador, que é alçado à condição de responsável subsidiário pelo ICMS em algumas hipóteses nas quais se possa atribuir alguma infração dolosa à sua conduta. Veja-se, a título de exemplo, a Lei do Estado de São Paulo n. 6.374/1989, com atualizações posteriores, cujo art. 9º, II, prevê hipóteses de responsabilização do transportador pelo ICMS referente à mercadoria transportada:

“Artigo 9º – São responsáveis pelo pagamento do imposto devido:

[...]

II – o transportador:

- a) em relação à mercadoria proveniente de outro Estado ou do Distrito Federal para entrega a destinatário incerto em território paulista;
- b) solidariamente, em relação à mercadoria negociada durante o transporte;
- c) solidariamente, em relação à mercadoria aceita para despacho ou transporte sem documentação fiscal;
- d) solidariamente, em relação à mercadoria entregue a destinatário diverso do indicado na documentação fiscal;”

As alíneas “a”, “c” e “d” tratam de hipóteses de responsabilidade que podem ser evitadas pelo transportador, exigindo a nota fiscal dos produtos transportados e não realizando entregas senão ao adquirente constante da nota. De sua parte, a alínea “b” cobre a possibilidade em que o próprio transportador age como vendedor da mercadoria.

A situação da operadora de *marketplace*, contudo, é totalmente diversa, uma vez que esta não tem condições de controlar a emissão de notas fiscais. Com efeito, a atividade de intermediação do produto em si é anterior ao momento da emissão de nota fiscal. Ademais, mesmo nos casos em que também há intermediação do transporte (hipótese do *marketplace* de alimentos), o transportador, que efetivamente entra em contato com a mercadoria e teria condição de perquirir a emissão de nota fiscal, não é funcionário da plataforma, mas um autônomo, normalmente sujeito ao recolhimento do ISS nessa condição, relativamente aos serviços de transporte.

Da perspectiva factual das efetivas possibilidades de evitar a suposta infração, as operadoras de plataformas de *marketplace* estão em situação mais parecida com os

corretores de imóveis em relação ao Imposto sobre a Renda devido em função do ganho de capital realizado na alienação do imóvel. Nessa hipótese, não se cogitaria atribuir responsabilidade tributária ao corretor, pois, embora esse tenha alguma ligação com o fato gerador do tributo (obtenção de rendimento com a alienação do imóvel), este não possui qualquer capacidade de controle sobre a operação, mesmo porque o momento da entrega da declaração de ganho de capital (até o último dia do mês subsequente à venda) é muito posterior ao momento da atuação do corretor, que finda com a alienação do imóvel.

Logo, as obrigações em questão não podem ser enquadradas nos arts. 124, II ou 128 do CTN ou no art. 5º da LC n. 87/1996, pois a eventual realização de uma operação mercantil sem emissão de nota fiscal é posterior à atuação das operadoras de *marketplace*, que não têm condições fáticas nem normativas de controlar a regularidade da emissão da documentação fiscal por parte de seus clientes, muitos dos quais sequer são obrigados a tanto.

De forma idêntica ao quanto examinado supra, a atribuição de responsabilidade nessas hipóteses representa violação à regra constitucional que atribui competência aos Estados para a cobrança do ICMS sobre operações de circulação de mercadoria (art. 155, II), ao determinar a cobrança do tributo de terceiro que não realiza o fato gerador, nem qualquer infração. Ademais, há violação à capacidade contributiva (art. 145, § 1º), pois institui-se cobrança do ICMS a parte que não possui acesso à riqueza gerada pela operação, acesso esse que a legislação não busca oferecer quaisquer meios de possibilitar.

Nessa hipótese, há grande insegurança gerada pela lei que não confere quaisquer meios de efetivamente determinar a existência ou não de responsabilidade, seja pela efetiva emissão de nota fiscal, seja pelo conhecimento de ser o vendedor obrigado ou não a tanto. Adicionalmente, há violação ao princípio da razoabilidade que, conforme exposto, demanda vinculação das normas à realidade. No caso em tela, contudo, a responsabilidade tributária é atribuída ao operador de *marketplace* sem qualquer atenção à realidade fática. As operadoras de *marketplace* não controlam o procedimento de emissão de notas fiscais e nem teriam condição de fazê-lo.

Desse modo, pode-se concluir que as leis dos Estados do Ceará (Lei n. 16.904/2019), Mato Grosso (Lei n. 10.978/2019) e Bahia (Lei n. 14.183/2019), que atribuem às operadoras de *marketplace* a responsabilidade solidária pelo ICMS devido em relação às operações por si intermediadas, na hipótese de o contribuinte (vendedor) não emitir o correspondente documento fiscal, não encontram fundamento na legislação complementar, além de violarem preceitos constitucionais.

No tocante à legislação complementar, essas leis não abarcam situação de interesse comum (art. 124, I, do CTN), pois não há falar em pluralidade de vendedores. Outrossim, não é possível enquadrar a sua hipótese nos arts. 124, II ou 128 do CTN ou no art. 5º da LC n.

87/1996, pois não há descumprimento de dever legal atribuível às operadoras de *marketplace*, uma vez que a eventual realização de uma operação mercantil sem emissão de nota fiscal é posterior à atuação das operadoras de *marketplace*, que não têm condições fáticas nem normativas de controlar a regularidade da emissão da documentação fiscal por parte de seus clientes, muitos dos quais sequer são obrigados a tanto.

Essas circunstâncias importam, também, violação à regra constitucional que circunscreve a incidência do ICMS às operações de circulação de mercadorias (art. 155, II) e ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), pois importam cobrança do tributo de terceiro que não realiza a operação mercantil, não tem acesso à riqueza gerada e não incorre em qualquer infração. Ademais, há violação aos princípios da segurança jurídica e da razoabilidade, pois a hipótese de responsabilização é desconectada da realidade e resulta em grande incerteza, ao não discernir situações em que o vendedor é ou não obrigado à emissão de nota fiscal.

4. DA RESPONSABILIDADE PELA NÃO PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES PELA PRÓPRIA PLATAFORMA

Em terceiro, cumpre analisar as leis que atribuem às operadoras de plataforma de *marketplace* a obrigação de prestação de informações a respeito das operações por si intermediadas, sob pena de responsabilidade solidária relativamente ao ICMS devido nessas operações. Vejam-se os dispositivos em questão:

Lei n. 11.081/2020 (Estado do Mato Grosso)

“Art. 17-E. São obrigados a exibir os impressos, os documentos, os livros, os programas e os arquivos magnéticos relacionados com o imposto, a prestar informações: [...]”

XII – o intermediador das operações relativas à circulação de mercadorias que promova arranjos de pagamento ou que desenvolva atividades de *marketplace*, atendidas as disposições definidas em regulamento e em normas complementares editadas pela Secretaria de Estado de Fazenda.

Art. 18-D. São, ainda, responsáveis solidários, respondendo solidariamente com o usuário: [...]”

III – as pessoas prestadoras de serviços de intermediação comercial em ambiente virtual, com utilização de tecnologias de informação, inclusive por meio de leilões eletrônicos, em relação às operações ou prestações sobre as quais tenham deixado de prestar informações solicitadas pelo fisco;”

Lei n. 13.918/2009 (Estado de São Paulo)

“Artigo 10 – São também responsáveis:

XIII – solidariamente, as pessoas prestadoras de serviços de intermediação comercial em ambiente virtual, com utilização de tecnologias de informação,

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

Percebe-se que a hipótese de responsabilidade em questão vincula-se ao descumprimento de uma obrigação que é acometida às operadoras de *marketplace*, consistente em prestar informações sobre as operações por si intermediadas. Em princípio, essa atribuição de responsabilidade poderia enquadrar-se nos arts. 124, II ou 128 do CTN, bem como no art. 5º da LC n. 87/1996, pois, conforme exposto, determinados tipos de infrações por parte de terceiro relacionado com o fato gerador *in concreto* da obrigação tributária são considerados suficientes para a atribuição de responsabilidade. Nessa hipótese, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, a responsabilidade de terceiros por infrações não revela obrigação de natureza tributária, mas vínculo cuja natureza é de sanção administrativa¹⁴.

Não obstante, para que a hipótese de responsabilização possa subsistir, deve-se analisar, primeiramente, se a obrigação acessória ou dever instrumental de prestação de informações instituído pela lei em questão é válido e, em seguida, se há proporcionalidade entre a finalidade pretendida pela legislação e o meio eleito (responsabilidade subsidiária da operadora de plataformas de *marketplace*).

Em relação ao primeiro aspecto, a instituição de deveres instrumentais por parte da legislação tributária encontra fundamento no art. 113, § 2º, do CTN, que vincula essas obrigações ao interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos¹⁵.

No caso em exame, a obrigação das operadoras de *marketplace* de fornecer ao Fisco informações sobre as operações por si intermediadas inequivocamente se enquadra no interesse da fiscalização do ICMS, por permitir às autoridades tributárias ter conhecimento das operações realizadas por terceiros em seu território. Com efeito, as Administrações Tributárias podem arguir que essa seria a maneira mais eficiente de satisfação do mister da fiscalização, uma vez que as operações são realizadas de forma esparsa, por muitos pequenos contribuintes.

Em sentido contrário, poder-se-ia cogitar de as informações em questão estarem sujeitas a alguma espécie de sigilo, especialmente na forma do art. 5º, XII, da Constituição Federal,

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário. Linguagem e método. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 646.

¹⁵ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

[...]

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”

conforme o qual “é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal”. Em relação a esse aspecto, cabe a analogia com o art. 5º da Lei Complementar nacional n. 105/2001, que instituiu a obrigação das instituições financeiras de informar “à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços”, posteriormente regulamentada no âmbito federal pelo Decreto n. 4.489/2002. A constitucionalidade dessa prescrição foi levada ao exame do Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI n. 2.859, em que o Tribunal decidiu não haver violação ao direito ao sigilo, uma vez que as autoridades fiscais que recebem a informação devem manter o mesmo sigilo que as instituições financeiras¹⁶.

Segundo nos parece, as mesmas considerações caberiam no caso em tela. Com efeito, as autoridades fiscais poderiam invocar as razões de decidir do STF no caso em questão para justificar que as leis que determinam às operadoras de *marketplace* a prestação de informações sobre as operações por si intermediadas não violam o direito ao sigilo, mas apenas o transferem às autoridades estaduais.

Por fim, deve-se analisar a proporcionalidade da atribuição de responsabilidade solidária (meio) como sanção pelo descumprimento da obrigação de prestação de informações por parte das operadoras de *marketplace* (fim). Como é sabido, o dever de proporcionalidade consiste nos subtestes de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito¹⁷. Primeiramente, deve-se analisar se o meio eleito é adequado para a promoção do fim. Em segundo lugar, deve-se perquirir se haveria meios menos gravosos para atingir a mesma finalidade e, finalmente, deve-se perquirir se a finalidade perseguida, de fato, justifica a restrição de outros direitos.

Desse modo, em relação a determinados casos concretos, pode-se questionar se a atribuição de responsabilidade solidária pelo mero inadimplemento da obrigação acessória passaria no teste de necessidade. Com efeito, é possível cogitar de maneiras muito menos restritivas para sancionar a não prestação de informações, como a imposição de penalidades em valores fixos, por exemplo. Contudo, em sentido contrário, a Administração Tributária poderá afirmar que a falta de entrega das informações sobre as operações intermediadas torna impossível ao Fisco estadual cobrar o ICMS dos efetivos contribuintes, de modo que a única alternativa que lhe resta é atribuir a responsabilidade tributária à administradora da plataforma de *marketplace*, argumentação essa que parece ser consistente.

Em síntese, no mais das vezes, será justificada em face da Constituição e da legislação complementar a atribuição de responsabilidade solidária das operadoras de *marketplace*

16 ADI n. 2.859, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24.02.2016, DJ 21.10.2016.

17 ALEXY, Robert. On the structure of legal principles. *Ratio Juris* vol. 13, n. 3, 2000, p. 294-304.

na hipótese de descumprimento de obrigação de prestação de informações a respeito das operações por si intermediadas, conforme as Leis do Estado do Mato Grosso (Lei n. 11.081/2020) e São Paulo (Lei n. 13.918/2009). Com efeito, essa responsabilidade decorrerá de descumprimento de dever instrumental próprio, que se enquadra no art. 113, § 2º, do CTN e não viola o dever de sigilo constante no art. 5º, XII, da CF/1988, conforme a jurisprudência do STF. Logo, a responsabilidade em decorrência de infração poderá ser enquadrada nos arts. 124, II e 128 do CTN, bem como no art. 5º da LC n. 87/1996. Outrossim, na maior parte dos casos, não haverá violação ao princípio da proporcionalidade, uma vez que a Administração Tributária poderá argumentar que, sem a entrega das informações, esta não teria como cobrar o ICMS dos contribuintes, não lhes restando alternativa senão cobrá-lo das plataformas.

5. DA CUMULAÇÃO DE HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE

Por fim, deve-se analisar a circunstância particular do Estado do Mato Grosso, consistente na existência de previsão de responsabilidade tributária para as operadoras de *marketplace* tanto na hipótese de não entrega das informações sobre as operações intermediadas (Lei n. 11.081/2020), como nas hipóteses de não emissão de nota fiscal por parte do vendedor (Lei n. 10.978/2019).

De início, cabe ressaltar não haver um conflito propriamente dito entre as leis em questão. De fato, trata-se de duas diferentes hipóteses (não prestação de informação por parte da plataforma e não emissão de nota fiscal por parte do vendedor) que conduzem ao mesmo resultado (responsabilidade tributária da plataforma). Logo, não há que se falar em conflito entre normas – o que poderia ser resolvido pelos critérios de hierarquia, cronologia ou especialidade –, pois as duas normas podem ser aplicadas de maneira simultânea, sem nenhum problema da perspectiva formal.

Não obstante, conforme exposto supra, a responsabilização das plataformas operadoras de *marketplace* pelo ICMS relativo às operações por si intermediadas, na hipótese de o vendedor não emitir nota fiscal, nas condições em que empreendida pela Lei do Mato Grosso, viola os arts. 124, II e 128 do CTN, o art. 5º da LC n. 87/1996 e os arts. 5º, *caput*, 145, § 1º, 155, II, da Constituição. Logo, essa norma padece de invalidade e não poderia ser aplicada, por esses motivos.

Ademais, a concorrência das duas normas em análise demonstra um fundamento adicional para a inconstitucionalidade da Lei estadual n. 10.978/2019, que atribui às plataformas operadoras de *marketplace* a responsabilidade tributária pelo ICMS relativo às operações por si intermediadas em qualquer hipótese na qual o vendedor deixar de emitir documento fiscal.

Com efeito, a existência do dever de prestação de informação, pelas operadoras de *marketplace*, a respeito das operações por si intermediadas, demonstra de forma cabal a

desnecessidade da atribuição de responsabilidade tributária a essas pessoas. É que a entrega das informações confere ao Fisco todos os meios necessários para a cobrança do tributo dos efetivos contribuintes, de modo que a responsabilização de terceiro é completamente desnecessária, violando, portanto, o princípio da proporcionalidade, que decorre do devido processo legal (CF/1988, art. 5º, LV). Conforme exposto supra, a proporcionalidade demanda que, dentre as alternativas existentes para se alcançar um mesmo fim (pagamento do ICMS), eleja-se aquela que for menos gravosa a outros direitos envolvidos, desde que igualmente adequada à promoção do fim. No caso de o Fisco estadual possuir as informações sobre as operações intermediadas pelas operadoras de *marketplace*, não há dúvidas de que a responsabilização dessas últimas pelo ICMS é medida mais gravosa e injustificada, ante a possibilidade de cobrança do tributo dos efetivos contribuintes, cujas informações são de posse do Fisco por conta das prescrições da Lei n. 11.081/2020.

Em resumo, em que pese não haja efetivamente um conflito entre a Lei n. 10.978/2019 e a Lei n. 11.081/2020, pois ambas apenas prescrevem a mesma consequência normativa para diferentes hipóteses, a existência do dever de entrega de informações por parte das operadoras de *marketplace* confere um fundamento adicional para a inconstitucionalidade da previsão de responsabilidade tributária dessas intermediárias na hipótese de não emissão de documento fiscal pelo vendedor. A circunstância de o Fisco possuir as informações sobre as operações realizadas demonstra que existe um meio menos gravoso de garantir o recolhimento do ICMS, consistente em cobrá-lo dos próprios contribuintes, o que demonstra a desproporcionalidade da cobrança efetuada de terceiros que, conforme exposto, sequer possuem a possibilidade de acessar a manifestação de riqueza demonstrada pela operação de circulação de mercadoria.

6. DA SÍNTESE FINAL

Em face de todo o exposto, destacam-se as seguintes conclusões:

1. A Constituição limita a responsabilidade tributária relativa ao ICMS ao terceiro que: (a) possuir estrita ligação com a operação de circulação de mercadoria (art. 155, II); (b) tenha condições de acessar a riqueza do terceiro exprimida na operação, por meio do exercício do direito de retenção, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º); e (c) tenha meios de determinar previamente, e com elevado nível de certeza, a satisfação dos pressupostos de sua responsabilidade sobre tributos devidos na operação.
2. O art. 150, § 7º, da CF/1988 institui exceção parcial às condicionantes supra, que se aplica unicamente: (a) na atribuição de responsabilidade a sujeito que já seja contribuinte do imposto; e (b) quando a responsabilidade for referente a fato gerador ainda não ocorrido, assegurando-se a restituição na hipótese de sua não ocorrência. O dispositivo em questão, de forma alguma, pode ser interpretado para legitimar a atribuição de responsabilidade

tributária a operadoras de *marketplace*, pois: (a) estas não configuram contribuintes do ICMS, mas unicamente do ISS, quando satisfeitos os seus pressupostos; e (b) o imposto que se visa cobrar nesse caso não diz respeito a operações futuras.

3. As prescrições de leis complementares limitam as hipóteses de atribuição de responsabilidade tributária a terceiros, na forma dos arts. 146, III, “a” e 155, § 2º, XII, “a”, da CF/1988. Desse modo, o CTN e a Lei Complementar n. 87/1996 admitem a atribuição de responsabilidade a terceiros relativamente ao ICMS nas seguintes hipóteses: (i) como responsável solidário por configuração de interesse comum, quando mais de um sujeito ocupar a posição de vendedor da mercadoria; (ii) como responsável solidário ou subsidiário por previsão de lei estadual, quando o terceiro tiver relação com a operação de circulação de mercadoria e a não satisfação da obrigação tributária for atribuível a ato doloso de seu cometimento.

3.1. Conforme os requisitos constitucionais analisados nos tópicos anteriores, essa última hipótese pode ocorrer em pelo menos duas circunstâncias, quais sejam: (ii.a) quando a lei atribuir ao terceiro o dever (e os meios necessários) para a retenção do tributo e este não o fizer, ou reter o tributo e não efetuar o respectivo repasse; ou (ii.b) quando o terceiro incorrer em alguma infração à legislação tributária, como as dos arts. 134 e 135 do CTN, relacionadas ao fato gerador da obrigação tributária em questão. Nessas duas hipóteses, são satisfeitos os requisitos da lei complementar, bem como as exigências constitucionais decorrentes da forma de atribuição de competência tributária aos Estados e dos princípios da capacidade contributiva, segurança jurídica e razoabilidade.

4. A atribuição de responsabilidade às operadoras de *marketplace* por todas as operações em que o pagamento também for por elas intermediado, independentemente de qualquer infração, conforme veiculada pela Lei n. 11.615/2019, do Estado da Paraíba, não encontra fundamento na legislação complementar e viola diversos preceitos constitucionais.

4.1. No tocante aos requisitos de Lei Complementar, a obrigação não decorre do interesse comum na situação que configura o fato gerador (art. 124, I, do CTN), pois não há pluralidade de vendedores. De outro lado, a obrigação também não pode ser enquadrada no art. 124, II ou no art. 128 do CTN ou no art. 5º da LC n. 87/1996, uma vez que não há possibilidade de a operadora de *marketplace* acessar a riqueza manifestada pela operação mercantil e não se lhe conferem meios para discernir entre as diferentes situações que dão ensejo a diversas incidências do ICMS.

4.2. Ademais, a obrigação viola a competência constitucional para a instituição do ICMS (art. 155, II) e a capacidade contributiva (art. 145, § 1º), ao conduzir a exigência do tributo para parte que não realiza a operação mercantil e não tem condições de acessar a correspondente riqueza manifestada. Viola-se, também, o princípio da segurança jurídica, pois a norma de excessiva abstração não permite às operadoras de *marketplace* discernir

entre diversas situações, exemplificadas com situações em que as partes estão sujeitas ao Simples Nacional e não configuram mercados habituais, que não podem dar ensejo à incidência do ICMS da maneira prescrita pela Lei Estadual.

5. As leis dos Estados do Ceará (Lei n. 16.904/2019), Mato Grosso (Lei n. 10.978/2019) e Bahia (Lei n. 14.183/2019), que atribuem às operadoras de *marketplace* a responsabilidade solidária pelo ICMS devido em relação às operações por si intermediadas, na hipótese de o contribuinte (vendedor) não emitir o correspondente documento fiscal, não encontram fundamento na legislação complementar, além de violarem preceitos constitucionais.

5.1. No tocante à legislação complementar, essas leis não abarcam situação de interesse comum (art. 124, I, do CTN), pois não há falar em pluralidade de vendedores. Outrossim, não é possível enquadrar a sua hipótese nos arts. 124, II ou 128 do CTN ou no art. 5º da LC n. 87/1996, pois não há descumprimento de dever legal atribuível às operadoras de *marketplace*, uma vez que a eventual realização de uma operação mercantil sem emissão de nota fiscal é posterior à atuação das operadoras de *marketplace*, que não têm condições fáticas nem normativas de controlar a regularidade da emissão da documentação fiscal por parte de seus clientes, muitos dos quais sequer são obrigados a tanto.

5.2. Essas circunstâncias importam, também, violação à regra constitucional que circunscreve a incidência do ICMS às operações de circulação de mercadorias (art. 155, II) e ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), pois importam cobrança do tributo de terceiro que não realiza a operação mercantil, não tem acesso à riqueza gerada e não incorre em qualquer infração. Ademais, há violação aos princípios da segurança jurídica e da razoabilidade, pois a hipótese de responsabilização é desconectada da realidade e resulta em grande incerteza, ao não discernir situações em que o vendedor é ou não obrigado à emissão de nota fiscal.

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

7. Por fim, no tocante ao Estado do Mato Grosso, em que pese não haja efetivamente um conflito entre a Lei n. 10.978/2019 e a Lei n. 11.081/2020, pois ambas apenas prescrevem a mesma consequência normativa para diferentes hipóteses, a existência do dever de entrega de informações por parte das operadoras de *marketplace* confere um fundamento adicional para a inconstitucionalidade da previsão de responsabilidade tributária dessas intermediárias na hipótese de não emissão de documento fiscal pelo vendedor. A circunstância de o Fisco possuir as informações sobre as operações realizadas demonstra que existe meio menos gravoso de garantir o recolhimento do ICMS, consistente em cobrá-lo dos próprios contribuintes, o que demonstra a desproporcionalidade da cobrança efetuada de terceiros que, conforme exposto, sequer possuem a possibilidade de acessar a manifestação de riqueza demonstrada pela operação de circulação de mercadoria.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. On the structure of legal principles. *Ratio Juris* vol. 13, n. 3, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1990
- ÁVILA, Humberto. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. *Revista Brasileira de Direito Público – RBDP* ano 1, n. 1. Belo Horizonte, abr./jun. 2003.
- . *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário. Linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- PACHECO, Ângela Maria da Motta. O destinatário legal tributário da obrigação tributária substancial. *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.