

TRIBUTAÇÃO DOS *MARKETPLACES* - ALGUMAS REFLEXÕES ACERDA DA INCIDÊNCIA DE ISS E ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES DAS PLATAFORMAS DE COMÉRCIO ELETRÔNICO

*Melissa Guimarães Castello*¹

INTRODUÇÃO

Já aconteceu comigo, e já deve ter acontecido com você: a pessoa compra um bem através de um *marketplace*, e aguarda ansiosamente por sua chegada. Quando o produto desembarca na sua casa, surpresa: não veio acompanhado de nota fiscal! Todos sabemos que “deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada” é crime contra a ordem tributária, nos exatos termos do art.

1. Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Estado do Rio Grande do Sul. Mestre em Direito pela University of Oxford (revalidado pela UFRGS). Procuradora do Estado do Rio Grande do Sul. Presidente da Fundação Escola Superior de Direito Tributário.

1º, V, da Lei nº 8.137/1990. Mas de quem é a responsabilidade pela lisura na circulação da mercadoria?

Este singelo problema é o ponto de partida para nossa análise sobre a tributação dos *marketplaces*. Em poucos anos, as plataformas de comércio eletrônico vêm assumindo o papel de principais intermediárias nas relações de consumo, atuando tanto na intermediação de vendas de mercadorias, quanto de prestação de serviços, usualmente para consumidor final. Estas novas intermediárias digitais permitem o contato direto entre fornecedor e consumidor, viabilizando vendas de forma remota. Sem o apoio dos *marketplaces*, essas vendas dificilmente aconteceriam. Mas será que a atividade de intermediação representa responsabilidades na arrecadação tributária?

É natural que os novos arranjos de consumo levem a novos desafios, e a novas sistemáticas de *compliance* tributário. Estas novas sistemáticas serão abordadas nos tópicos deste capítulo, com ênfase na tributação sobre o consumo de mercadorias, e com análise mais detida nas zonas de penumbra entre ISS e ICMS. Certo é que o fenômeno *marketplaces* gera dúvidas e dificuldades relativas aos mais diversos tributos. Contudo, o corte metodológico do capítulo se centra nos impostos sobre o consumo.

No tópico 1, o objeto de análise é a tributação do próprio *marketplace*. Como será abordado, dependendo da estratégia de negócio da plataforma, poderá incidir ISS ou ICMS. Isso porque nem sempre as plataformas operam exclusivamente como intermediárias entre vendedor e consumidor final, muitas vezes assumindo o papel de efetivas fornecedoras de mercadorias.

Já no tópico 2 será abordada a tributação da operação intermediada, analisando-se os possíveis papéis e responsabilidades das plataformas de comércio eletrônico nestes casos. Como será visto, as plataformas podem ter papel essencial para assegurar a eficácia na arrecadação tributária, evitando situações como a indicada na abertura deste capítulo, de trânsito de mercadoria desacompanhada de nota fiscal.

1. O MARKETPLACE ENQUANTO CONTRIBUINTE DOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO

O comércio eletrônico através de *marketplaces* alterou profundamente as cadeias de circulação de mercadorias, pois permite que o consumidor acesse diretamente o fabricante do produto almejado, através das plataformas de comércio eletrônico. É por isso que AHMAD e SCHREYER (2016, p. 23) sustentam que o arranjo de consumo viabilizado pelo comércio eletrônico tem grande efeito democratizador, na medida em que a rede reduz o espaço entre consumidores e produtores, levando os consumidores até o fornecedor que tem o menor preço. Nesse contexto, as fronteiras se tornam irrelevantes, e, não fossem as barreiras alfandegárias, a concorrência entre fornecedores estabelecidos em todo o planeta derrubaria os preços e as margens de lucro, em um modelo muito próximo ao de concorrência perfeita.

Contudo, as plataformas não têm somente o papel de intermediárias na relação entre fornecedor e consumidor, muitas vezes se inserindo na cadeia de circulação da mercadoria, na condição de varejistas. O modelo dos *marketplaces* inseridos na cadeia de consumo representa a origem das plataformas de comércio eletrônico, quando elas funcionavam como verdadeiras lojas, vendendo as mercadorias que dispunham em seus estoques. Em certa medida, neste modelo os *marketplaces* exercem o mesmo papel das grandes lojas, ainda que as consequências tributárias dos distintos arranjos de consumo possam ser diversas.

O serviço de intermediação veio depois. Aos poucos, as plataformas expandiram seus modelos de negócio, e passaram a operar também como um novo intermediário na cadeia de produção, conectando o fornecedor ao consumidor final (LUCIANO, 2004, p. 34 e ss.). As plataformas www.americanas.com.br e www.amazon.com são exemplos de empresas que atuam desta maneira. Iniciaram vendendo seus estoques *on-line*, mas migraram para o modelo híbrido, tanto vendendo produtos

próprios, quanto servindo de intermediárias para os produtos de terceiros. Segundo Edimara LUCIANO (2004, p. 70), essas plataformas passaram do modelo de negócio *e-shop* – quando correspondiam a uma loja, só que na web – para o *e-mail* – portais que congregam várias lojas, tal como um shopping center.

Hoje, os maiores *marketplaces* atuam nas duas frentes: tanto como *e-shop*, quanto como *e-mail*. Esta atuação dúplice, em um país que divide a tributação sobre o consumo entre estados (ICMS) e municípios (ISS), pode representar dificuldades de fiscalização e controle da incidência tributária, na medida em que se exige impostos distintos, a depender da forma de atuação, como demonstrado nos tópicos 1.1 e 1.2, a seguir.

1.1 Desafios na atuação dos *marketplaces* enquanto *e-shop*

Quando as plataformas de comércio eletrônico atuam como *e-shop*, elas se inserem na cadeia de circulação da mercadoria, adquirindo do fabricante/atacadista, e revendendo para o consumidor final. Nesta operação, a mercadoria circula física e contabilmente pelos estoques do *marketplace*. Portanto, é o caso clássico de incidência de ICMS, pois há circulação de mercadorias, da mesma forma como ocorre quando a varejista é uma loja física.

A grande diferença, nesse caso, é que a venda pode ocorrer de forma remota, configurando operação internacional ou interestadual destinada a consumidor final. Neste artigo não serão analisadas as particularidades da operação internacional, mas passa-se à análise da operação interestadual.

O critério espacial do ICMS nas operações interestaduais de circulação de mercadorias enfatizava a cobrança do imposto na origem – nas operações B2C, aliás, o tributo era integralmente devido ao estado de origem, onde estabelecido o comerciante. Na época em que delineada esta divisão de competências tributárias, a concentração de arrecadação no estado de origem não chegava a ser um problema, pois vendas

remotas a consumidor final eram muito eventuais. Com o incremento do comércio eletrônico, contudo, o critério espacial rapidamente demonstrou suas limitações.

Com efeito, o impacto econômico do comércio eletrônico foi tão grande, que teve o condão de desorganizar o equilíbrio federativo do país, fomentando a promulgação da Emenda Constitucional 87/2015 (CASTELLO, 2021, p. 213-4). Esta Emenda Constitucional limitou a competência tributária dos estados de origem, levando uma parcela maior da arrecadação do ICMS para o estado de destino (VAGETTI e SEPULCRI, 2016; GRUPENMACHER, 2015). Conforme salienta Kiyoshi HARADA (2019, tóp. 2.8), a mudança de hábitos dos consumidores, favorecidos pelo avanço tecnológico, impulsionou a alteração constitucional de 2015.

Para evitar o desequilíbrio no pacto federativo brasileiro, a Emenda Constitucional 87/2015 determinou que, nas operações que remetam bens para consumidor final, sempre cabe ao estado de destino o DIFAL (diferencial de alíquota), montante correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado de origem e a alíquota interestadual. Assim, uniformizou os critérios de incidência entre vendas B2B e B2C, já que, até então, a diferença entre a alíquota interna do estado de origem e a alíquota interestadual competia ao estado de destino somente nas operações B2B. Dessa forma, desde 2015, quando vendem mercadorias a consumidor final, as plataformas deveriam pagar o diferencial de alíquota do ICMS no estado de destino, seja ele qual for.

A alteração constitucional do critério espacial do ICMS representou maiores custos de *compliance* tributário, já que os *marketplaces* passaram da condição de contribuinte em um único estado da Federação – o estado onde está seu estabelecimento – para a condição de contribuinte em potencialmente todos os estados – os estados onde estão seus clientes. Esta complexidade sistêmica foi mitigada com o advento da Lei Complementar 190/2022, que estabeleceu os parâmetros para

a incidência do ICMS nos casos de vendas à distância, dando maior segurança jurídica aos *marketplaces*.

Com efeito, a incidência do DIFAL esteve *sub judice* até o advento da Lei Complementar 190/2022, sendo objeto de diversas ações diretas de inconstitucionalidade, dentre as quais merece destaque a ADI 5.469, relatada pelo Ministro Dias Toffi. O objeto da demanda era a constitucionalidade do Convênio CONFAZ/ICMS 93/2015, que regulamentava a Emenda Constitucional 87/2015. Em 24 fevereiro de 2021, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio, por invasão de campo próprio de lei complementar federal, fomentando a aprovação da LC 190/2022.

A nova lei complementar representa um claro avanço sistêmico, na medida em que estabelece, por lei com abrangência nacional, os parâmetros para a incidência do diferencial de alíquota, definindo:

- seus contribuintes (art. 4º, § 2º, II, da Lei Complementar 87/1996, na redação dada pela LC 190/2022);
- o local da ocorrência do fato gerador (art. 11, V, e § 7º, da Lei Complementar 87/1996, na redação dada pela LC 190/2022);
- o momento da ocorrência do fato gerador (art. 12, XVI, da Lei Complementar 87/1996, na redação dada pela LC 190/2022);
- a base de cálculo da operação (art. 13, X, da Lei Complementar 87/1996, na redação dada pela LC 190/2022); e
- o modo de definição das alíquotas incidentes nas operações (art. 13, § 7º, da Lei Complementar 87/1996, na redação dada pela LC 190/2022).

No contexto de um *marketplace* atuando como *e-shop* (vendendo as suas mercadorias ao consumidor final), o

contribuinte é o *marketplace*; o fato gerador ocorre no seu estabelecimento, onde tem início a prestação do serviço; a operação se perfectibiliza no momento da saída da mercadoria do seu estabelecimento; a base de cálculo é o valor da operação; e a alíquota do DIFAL corresponde à diferença entre a alíquota prevista para a operação interna no estado de destino e a alíquota interestadual. Todos estes parâmetros estão claramente definidos na lei complementar.

Contudo, a Lei Complementar 190/2022 vai além: no art. 20-A da LC 87/1996 (na redação dada pela LC 190/2022) determina que “o crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido apenas do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem”. Este artigo tem o claro e louvável propósito de evitar planejamentos tributários inidôneos, através dos quais empresas tentam “gerar” créditos de ICMS fictícios em um estado da Federação, para compensá-los em outro estado. Também mitiga os efeitos nefastos da guerra fiscal, ao evitar que estados se tornem artificialmente competitivos, por gerar créditos de ICMS compensáveis nos demais estados.

Não obstante, o art. 20-A pode gerar cumulatividade na incidência do ICMS, caso o *marketplace* não tenha débitos de ICMS suficientes no estado de origem, para fazer frente ao montante total de créditos acumulados nas operações anteriores. Este efeito se torna mais provável naqueles casos em que a alíquota interestadual é de 7% (alíquota aplicável quando os produtos saem do Sul e do Sudeste – exceto Espírito Santo – para estados das demais regiões). Diante da vedação ao creditamento amplo imposta pelo art. 20-A, os *marketplaces* com vendas consolidadas nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste são estimulados a manter estabelecimento nestes estados da Federação, para mitigar o risco de acúmulo de créditos decorrente das vendas diretas a consumidor final. Este estímulo legislativo, ainda que possa ter justificativas históricas no desenvolvimento regional (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2022), viola um dos princípios mais relevantes da tributação

sobre o consumo: o princípio de que tributos sobre consumo devem ser neutros (OCDE, 2020; MOREIRA, 2019, p. 45).

Outro ponto que merece análise mais detalhada na Lei Complementar 190/2022 diz respeito ao Portal Nacional da DIFAL, instituído pelo art. 24-A da LC 87/1996 (na redação dada pela LC 190/2022)². Nos termos da lei, este portal deve compilar a legislação aplicável nas operações interestaduais, servindo como fonte de informação para os contribuintes. Ademais, o portal deve conter ferramenta que permita a apuração centralizada do imposto pelo contribuinte, bem como a emissão das guias de recolhimento, para cada ente da Federação, da DIFAL, conforme o § 2º do art. 24-A.

O estabelecimento do Portal Nacional da DIFAL segue a tendência de maior integração federativa entre os diversos entes com competência para arrecadação de impostos sobre o consumo, também identificada na Lei Complementar 175/2020, que determinou a criação de um sistema eletrônico de padrão unificado em todo o território nacional, para a arrecadação de ISS devido pelos contribuintes abarcados por aquela lei (CASTELLO, 2021, p. 198-9). Assim como o Portal Nacional da DIFAL, o sistema nacional unificado do ISS pretende simplificar as obrigações dos contribuintes, ao remetê-los para um único local, a fim de calcular o montante do tributo devido aos mais diversos municípios. Ambas iniciativas reduzem os custos de conformidade por parte dos contribuintes, medidas estas que são muito bem-vindas.

Especificamente sobre o Portal Nacional da DIFAL, o Convênio CONFAZ/ICMS 235/2021 dispôs sobre seus requisitos mínimos, esclarecendo que “desde a sua disponibilização, o Portal conterà direcionamento específico para emissão das guias de recolhimento do imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna da unidade federada de destino e interestadual”, conforme § 1º da cláusula terceira. Portanto, no atual estágio de desenvolvimento, o Portal compila

2. O Portal, que ainda se encontra em desenvolvimento, está disponível em <https://dfe-portal.svrs.rs.gov.br/Difal/>, acesso em 20 out. 2022.

informações, e remete o contribuinte para o sítio eletrônico de cada estado, em que as guias de ICMS podem ser geradas. No futuro, espera-se alcançar um nível maior de integração entre os diversos estados da Federação, que permita a centralização da emissão das guias no Portal, tal como ocorre no modelo de “balcão-único” adotado na União Europeia³.

O efetivo desenvolvimento do Portal Nacional da DIFAL representará um ganho substancial, tanto para as autoridades tributárias, quanto para os contribuintes, ao congregar as informações necessárias para o cálculo dos impostos devidos aos diversos estados da Federação em um único local. Antes do Portal Nacional da DIFAL, as informações eram prestadas aos contribuintes de forma dispersa e isolada, por cada ente da Federação (CASTELLO, 2021, p. 187), o que importava em um entrave à circulação interestadual de mercadorias, especialmente por parte de empresas menores. Com o Portal, a tendência é que se reduza este custo de *compliance* tributário.

Pelo exposto neste tópico, constata-se que a atuação dos *marketplaces*, enquanto *e-shop*, é uma atuação análoga à de um comerciante varejista, de modo que o *marketplace* assume a posição de contribuinte de ICMS. Contudo a distância física entre fornecedor e consumidor altera a lógica sobre a qual o ICMS foi tradicionalmente estruturado. Como visto, em um país onde o ICMS costumava ser prioritariamente cobrado no estado de estabelecimento do fornecedor da mercadoria, esta venda à distância trouxe impactos severos no equilíbrio federativo, o que levou à reforma da Constituição, bem como à recente publicação da Lei Complementar 190/2022.

1.2 Desafios na atuação dos *marketplaces* enquanto *e-mail*

Enquanto *e-mail*, o *marketplace* atua como intermediário entre o varejista e o consumidor final. Nas operações de vendas

3. Sobre o modelo europeu, que extrapola os limites deste capítulo, vide: CASTELLO, 2021, p. 66-7.

de mercadorias, o contribuinte de ICMS é o varejista, e não o *marketplace* – ainda que este possa vir a ser responsabilizado pelo tributo, consoante abordado no tópico 2 deste capítulo.

Nessa modelagem, o *marketplace* é contribuinte de ISS, devido precisamente por sua atividade de intermediação, conforme previsto no item 10 e respectivos subitens da lista anexa à Lei Complementar 116/2003. Nesse sentido, o Município de São Paulo, em solução de consulta, enquadrou o serviço das plataformas de comércio eletrônico no item 10.05 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, correspondente ao agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis (SÃO PAULO, 2018).

Na mesma linha, Paulo Roberto Coimbra SILVA e Pedro Henrique Alves MINEIRO (2019, p. 567-8) sustentam que o *marketplace*, enquanto *e-mail*, deve ser tributado pelo ISS, não só devido ao subitem 10.05 da lista anexa à LC 116/2003, como também em virtude do conceito de prestação de serviços delimitado pelo STF no RE nº 651.703/PR. Neste acórdão, o Supremo Tribunal propõe uma interpretação dotada de mobilidade ao conceito de “serviços de qualquer natureza”, que não seria condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, e poderia assimilar considerações econômicas (CASTELLO, 2019). Segundo SILVA e MINEIRO (2019, p. 567), no Recurso Extraordinário em questão o STF conceituou “prestação de serviço” como o “oferecimento de uma utilidade para outrem”, “a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais”, motivo pelo qual as atividades dos *marketplaces* se inseririam no âmbito de incidência do ISS.

Ainda que seja relativamente simples a conclusão de que os serviços de intermediação prestados pelas plataformas de comércio eletrônico são fato gerador de ISS, esta conclusão impõe desafios interpretativos. Dois desses desafios são destacados neste tópico: o incremento da cumulatividade residual do ICMS, e a concentração de arrecadação do ISS no local de estabelecimento do *marketplace*.

Especificamente quando o *marketplace* intermedia a venda de mercadorias, a incidência de ISS na operação gera distorções na neutralidade do ICMS. Com efeito, a cisão das competências tributárias para cobrar impostos sobre a venda de bens e sobre a prestação de serviços representa uma limitação grave à não cumulatividade tributária: ao não submeter as plataformas de comércio eletrônico ao ICMS, se impede que o tomador dos serviços dessas plataformas – ou seja, a empresa ou pessoa física comerciante, que vende mercadorias *on-line* – tome créditos em relação ao serviço de plataforma que ele contrata. Por consequência, aumenta-se a cumulatividade residual da tributação incidente sobre o consumo no país, já que o ISS pago pelo serviço de *marketplace* não dá direito a créditos para o comerciante, quando do pagamento do ICMS por ele devido (CASTELLO, 2021, p. 162). E, como se sabe, a não cumulatividade é imperativo para que se alcance a neutralidade dos tributos sobre consumo, motivo pelo qual CNOSEN (1998, p. 403) é especialmente crítico aos impostos que se pretendem não cumulativos, mas que não dão créditos em relação à tributação dos serviços prestados para o contribuinte do imposto.

Essa deficiência sistêmica é inerente à cisão de competência entre estados e municípios para tributar o consumo, já que, invariavelmente, os contribuintes de ICMS têm que embutir nos seus preços o custo do ISS pago pelos prestadores de serviços que contratam, e vice-versa. Não obstante, na época em que ocorreu a divisão das competências, o conceito de “prestação de serviços” era outro, e o impacto do setor de serviços era menos significativo no todo da economia, de modo que a cisão não era tão nociva à neutralidade tributária (CASTELLO, 2021, p. 34). Hoje, com o setor de serviços em grande expansão (IBGE, 2022), o país vem sofrendo as consequências nefastas desta divisão, que se evidenciam no exemplo dado acima, em que o comerciante brasileiro arca com a carga tributária residual do ISS pago pelos *marketplaces*, embutida no preço dos serviços prestados por estas plataformas. O resultado é perda de competitividade, especialmente em relação às mercadorias similares estrangeiras, que se beneficiam da não cumulatividade ampla dos impostos sobre valor agregado.

O segundo ponto que merece atenção diz respeito à concentração de arrecadação do ISS no local de estabelecimento dos *marketplaces*. Conforme CANEN (2019), tais empresas usualmente atuam por meio de escritórios centrais, em que ocorrem as atividades de gestão dos serviços prestados. Por consequência, o ISS será devido de forma concentrada, no local desses escritórios, ainda que o *marketplace* tenha presença nacional, intermediando o fornecimento de bens e serviços para consumidores residentes nas mais remotas localidades do país. Isso porque, nos termos do art. 3º da LC 116/2003, “o serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador”.

Sobre o tema, também é elucidativo o artigo de Tathiane PISCITELLI (2018), em que a autora analisa o caso das plataformas digitais de transporte e hospedagem, sob a perspectiva do ISS. No artigo, a autora sustenta que há duas prestações de serviço que ocorrem quando um passageiro contrata serviço de transporte através de um aplicativo, e ambas são fato gerador de ISS. O serviço de intermediação insere-se no item 10.02 da lista anexa à LC 116/2003; e o serviço de transporte, no item 16.02 da mesma lista.

Por consequência, e na ausência de uma regra específica de delimitação da competência tributária, o município competente para cobrar o ISS sobre o serviço de intermediação é aquele em que a plataforma estiver estabelecida, nos termos da regra geral do art. 3º da LC 116/2003.

Evidentemente, este critério não se mostra satisfatório no contexto dos arranjos de consumo do século XXI. A regra geral, de cobrança do imposto no município em que a plataforma está estabelecida, não guarda nenhuma relação com o local de consumo do serviço. Tomando-se como exemplo as plataformas de intermediação de hospedagem, o serviço final – a hospedagem – é prestado no local onde está o imóvel locado, de modo que seria plausível sustentar a cobrança do imposto naquele local.

Foi precisamente devido às distorções decorrentes da concentração de arrecadação de ISS em um município que

não guarda relação direta com a atividade fim – com o bem ou serviço efetivamente entregue ao consumidor final – que foram aprovadas as Leis Complementares 157/2016 e 175/2020. Com o advento da LC 157/2016, a lista de exceções à regra geral de incidência do ISS no local de estabelecimento do prestador do serviço cresceu, passando a abranger diversas novas situações, tais como os serviços de planos de saúde e de administração de cartões de crédito. No caso dos planos de saúde, o imposto é devido no domicílio do contratante do serviço, nos termos do § 5º do art. 3º da LC 116/2003, na redação dada pela LC 175/2020. Já nos casos de administração de cartões de crédito, o ISS deve ser pago ao município de domicílio do titular do cartão de crédito (art. 3º, § 8º, da LC 116/2003, na redação dada pela LC 175/2020).

Uma medida semelhante deveria ser adotada para os serviços de intermediação prestados pelos *marketplaces*. Dessa forma, a arrecadação tributária seria desconcentrada, contribuindo-se para que a tributação ocorra no local do efetivo consumo dos bens ou serviços intermediados. Evitar-se-ia, também, o estímulo à guerra fiscal entre municípios, que é inerente à artificial concentração da arrecadação em um só ponto da Federação⁴. Esta medida traria maior consistência à tributação dos *marketplaces*, enquanto intermediários entre fornecedor e consumidor final de bens e serviços.

2. O MARKETPLACE ENQUANTO RESPONSÁVEL PELOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO

Como indicado no tópico 1.2, quando atua como *e-mail*, o *marketplace* se limita a intermediar uma operação entre fornecedor de bens ou serviços e consumidor final. O papel desse

4. É elucidativa da guerra fiscal entre os municípios, para atrair as plataformas de comércio eletrônico, a decisão do Município de São Paulo de reduzir de 5% para 2% a alíquota incidente sobre o serviço de intermediação de compra e venda de mercadorias, de alugueis, entregas ou transporte de passageiros e administração de imóveis, nos termos do art. 16, I, o, da Lei Municipal 13.701/2003, na redação dada pela Lei Municipal 17.719/2021.

intermediário digital pode variar sensivelmente, havendo arranjos comerciais em que a plataforma de comércio eletrônico se responsabiliza pelo serviço de transporte e logística, e arranjos em que ela fica responsável por fornecer os meios de pagamento. As maiores plataformas de vendas de mercadoria costumam oferecer ao comerciante, de modo opcional, estes dois serviços. Mas há também casos em que a plataforma é mero ponto de contato entre comerciante e consumidor, não prestando serviços de logística, nem meios de pagamento.

A diversidade dos arranjos comerciais gera perplexidade àqueles que se debruçam sobre o tema, sendo consenso que as soluções tributárias propostas devem levar em consideração as peculiaridades do caso concreto. Não se mostra possível ou isonômica uma solução uniforme para situações díspares. Portanto, e para o escopo deste tópico, se examina uma operação em que o *marketplace* fornece ao comerciante tanto os serviços de transporte e logística, quanto o serviço de meio de pagamento. Por consequência, a plataforma acaba tendo acesso aos detalhes da operação por ela intermediada, conhecendo o local do estabelecimento do comerciante, o local de destino da mercadoria, o valor da operação, e as datas da circulação da mercadoria.

Nessa operação hipotética – e que já se tornou corriqueira no país – o comerciante estaria efetuando uma venda direta a consumidor final, devendo pagar uma parcela do ICMS devido ao estado de seu estabelecimento, e o DIFAL ao estado de destino (conforme já examinado no tópico 1.1). Evidentemente, os custos de *compliance* tributário podem ser extremamente onerosos para esse comerciante, que se verá obrigado a pagar ICMS para os mais diversos estados da Federação. E foi pensando nesta dificuldade, enfrentada pelos comerciantes que se utilizam de plataformas de comércio eletrônico para viabilizar suas vendas, que a OCDE propôs um modelo de responsabilização tributária do intermediário digital.

Na visão da OCDE, imputar a responsabilidade tributária aos *marketplaces* é uma solução para reduzir as barreiras

comerciais decorrentes da complexidade de arrecadar impostos no estilo IVA para uma autoridade tributária diversa daquela à qual o comerciante está habituado, especialmente no caso de fornecimento de bens por pequenos e médios negócios (OCDE, 2019, p. 30). Com efeito, as pequenas empresas, que utilizam as plataformas de comércio eletrônico como intermediários nas suas operações, dificilmente conseguiriam cumprir corretamente com todas as obrigações tributárias, o que pode configurar uma barreira comercial à venda de seus produtos (OCDE, 2017, p. 76). No caso brasileiro, aliás, este foi um dos motivos para excluir as empresas optantes pelo Simples Nacional da obrigação de pagar DIFAL, como se depreende do voto proferido pelo Min. Dias Toffoli na ADI 5.469.

E é por isso que a OCDE propõe a atribuição de responsabilidade tributária ao intermediário digital: essa responsabilização seria uma forma de assegurar a neutralidade tributária, na medida em que o custo de conformidade para pagar o IVA no estado de destino deixaria de servir de barreira aos pequenos comerciantes. No modelo da OCDE, atribui-se a sujeição passiva pelo pagamento do imposto aos *marketplaces*, já que eles, de alguma forma, estão envolvidos na cadeia de fornecimento dos bens (OCDE, 2019, p. 25). Nesses casos, a OCDE pressupõe que as plataformas de comércio eletrônico estão inseridas na cadeia de circulação do bem, como se elas mesmas tivessem feito a venda ao consumidor final (Ibid. p. 47). De certa forma, a Organização atribui às intermediárias digitais o papel de *e-shops*, mesmo quando elas são meras intermediárias digitais (LUCIANO, 2004, p. 70), presumindo sua inserção na cadeia de consumo.

Salvo exceções muito específicas, tais como a circulação de mercadoria digital (CASTELLO, 2021, p. 238-40), a responsabilização proposta pela OCDE não pode ser transposta de forma satisfatória para o sistema tributário brasileiro, uma vez que, como visto no tópico 1.2, os *marketplaces* que atuam como *e-mail* não são contribuintes de ICMS. Atribuir ao não-contribuinte do ICMS a responsabilidade exclusiva

pelo pagamento desse imposto importaria em grandes custos de conformidade para estas plataformas.

Por outro lado, nada impede que a autoridade tributária atribua ao *marketplace* algumas obrigações acessórias, em virtude de seu dever de colaboração com o Poder Público, consoante terminologia adotada por PAULSEN (2020, p. 238). Nesse modelo, que também é proposto pela OCDE, como alternativa para os países que não conseguirem implementar a responsabilização integral (OCDE, 2019, p. 50), o *marketplace* deve prestar informações à fiscalização, mas não é o contribuinte do ICMS. Analisando a responsabilidade tributária dos *marketplaces*, BARRETO (2020, p. 644-5) considera esta obrigação acessória válida e proporcional ao objetivo que se pretende alcançar.

Com efeito, essa modalidade de responsabilização não é nova no Brasil, e já foi considerada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Em 2011, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 603.191, a Ministra Ellen Gracie decidiu que é viável chamar terceiros para que colaborem com a administração tributária, prestando informações ao fisco, desde que se lhes imponham a prática de atos que estejam ao seu alcance, em razão da sua relação com o fato gerador ou com o contribuinte do tributo.

Especificamente no setor de comércio eletrônico, já no início dos anos 2000, a ideia de responsabilizar o intermediário digital pela fiscalização das operações por ele intermediadas foi objeto de análise por GRECO (2000, p. 76). O autor questionou se os provedores de Internet poderiam ser responsabilizados pela fiscalização dos tributos decorrentes das operações celebradas com o uso de suas infraestruturas. Na ocasião, concluiu que, sob uma perspectiva estritamente tributária, poderia ocorrer esta responsabilização, desde que fosse feita por lei (Ibid. p. 102), mas que, por motivos tecnológicos, o provedor não teria condições de coletar e segregar os dados que interessam ao fisco. Por consequência, não poderia ter o dever de repassá-los à administração tributária (Ibid. p. 115). Em outras palavras, o provedor de acesso não teria “capacidade de colaboração” com o Poder Público.

A evolução tecnológica ocorrida desde então, a partir da qual se desenvolveram as plataformas de comércio eletrônico, certamente eliminou este empecilho. Hoje, a maior parte das plataformas tem os meios de coletar e segregar os dados necessários para apurar a obrigação tributária, especialmente quando também operacionalizam a transação financeira.

No Brasil, algumas leis estaduais já instituem o dever de prestar informações. Notadamente, as leis estaduais demandam que o *marketplace* informe acerca da emissão de documento fiscal idôneo (CASTELLO, 2021, p. 248-9). De acordo com essas leis, o descumprimento desta obrigação acessória importa na responsabilização pelo pagamento do ICMS, com base no art. 128 do CTN, segundo o qual “a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”. Assim, e retornando ao exemplo de que se tratou no início deste capítulo, nos estados que já instituíram a responsabilidade subsidiária dos *marketplaces* pelo pagamento do ICMS, a circulação de mercadoria, desacompanhada de nota fiscal, torna a plataforma responsável pelo pagamento do imposto, por não cumprir seu dever de colaboração para com o fisco.

Esta obrigação acessória é perfeitamente adequada e proporcional, nos casos em que a plataforma atua como meio de pagamento – pois, nesse caso, ela dispõe das informações financeiras sobre a circulação da mercadoria. Quando a plataforma não presta esse serviço acessório, contudo, sua responsabilização subsidiária se torna mais frágil, pois ela não possui os meios para colaborar com o fisco. Consoante Dayana de Carvalho UHDRE (2021, p. 149), a responsabilização dos *marketplaces* deve ocorrer somente quando estes têm ingerência nos termos em que firmados os negócios, no processamento do pagamento e na própria logística de entrega, mas afigura-se desproporcional quando não há essa ingerência.

Nesse último caso, a responsabilização do *marketplace* pode levar ao problema apresentado por BARRETO (2020, p. 640-1), que imagina a situação de uma plataforma

intermediária do fornecimento de alimentos por um restaurante, que não atua como meio de pagamento. Neste caso, a obrigação de emitir a nota fiscal, em tese, surge depois da atuação do *marketplace*, já que o documento fiscal deve ser emitido somente quando os alimentos saem para entrega, de modo que a plataforma não teria acesso ao documento.

Diante deste exemplo, constata-se que o modelo de atribuição de deveres de colaboração com a administração tributária deve ser limitado às situações em que a plataforma atua como meio de pagamento – e, por consequência, tem acesso aos dados contábeis da operação por ela intermediada. Ademais, este modelo é especialmente útil nas vendas remotas – internacionais ou interestaduais. Nas vendas internas a um mesmo estado, a autoridade tributária tem condições de fiscalizar os fornecedores de mercadorias que utilizam os serviços de plataforma, de modo que a responsabilização destas – ainda que possível – não se mostra necessária.

Não obstante, além desses problemas pontuais e específicos às particularidades de cada arranjo comercial, o maior problema enfrentado no país, quando se trata da responsabilidade tributária dos *marketplaces*, é a falta de uniformidade. Como dito, alguns estados lhes atribuem a responsabilidade subsidiária, mas a maioria não atribui. Por consequência, as plataformas de comércio eletrônico (que tendem a ter abrangência nacional) sofrem com o fato de ter obrigações distintas, de acordo com o estado para o qual devem remeter a mercadoria por elas intermediada.

A fim de assegurar consistência ao sistema tributário, seria interessante a previsão, em lei complementar, do modelo de responsabilidade que será atribuído aos *marketplaces*. Esta recomendação não decorre do fato de ser necessária, sob a perspectiva constitucional tributária, uma lei complementar. O modelo de responsabilização já adotado tem respaldo no art. 128 do Código Tributário Nacional (CASTELLO, 2021, p. 255). Contudo, a previsão em lei complementar teria o condão de assegurar tratamento uniforme, em todo o território

nacional, o que se mostra extremamente recomendável, por reduzir os custos de conformidade dos *marketplaces*.

CONCLUSÕES

Como demonstrado nos tópicos anteriores, a tributação dos *marketplaces* representa novas perplexidades e desafios, tanto quando se analisa a posição dessas plataformas de comércio eletrônico como contribuintes dos impostos sobre consumo, quanto quando se aborda sua posição enquanto responsáveis tributárias pelos impostos devidos na operação subjacente.

Quando as plataformas atuam como *e-shop*, comprando mercadorias de atacadistas, e revendendo-as em nome próprio para o consumidor final, se está diante de clássico fato gerador de ICMS. Contudo, o fato de as vendas normalmente ocorrerem de forma remota pode representar desafios à incidência do imposto. Para assegurar a adequada incidência tributária nessas vendas remotas para consumidor final, a EC 87/2015 atribuiu o DIFAL ao estado destinatário da mercadoria, e a LC 190/2022 detalhou a forma de cobrança deste diferencial de alíquota. Como visto no tópico 1.1, o Portal Nacional da DIFAL, quando plenamente implementado, pode vir a ser importante ferramenta de redução dos custos de conformidade tributária.

Sob perspectiva distinta, quando os *marketplaces* atuam como *e-mail*, eles exercem a atividade de intermediação, sendo considerados contribuintes de ISS. Nesse cenário, dois novos desafios devem ser analisados: a incidência de ISS na atividade de intermediação de venda de mercadoria gera cumulatividade residual na operação subjacente, já que o vendedor da mercadoria não se credita do ISS pago pela plataforma. Esta cumulatividade residual reduz a competitividade das empresas brasileiras. Além disso, o fato de o local da prestação do serviço de intermediação ser o do estabelecimento do *marketplace* concentra artificialmente a arrecadação do ISS neste município, afastando-se da premissa de que os impostos sobre o consumo devem incidir no local do efetivo consumo.

Por fim, quando se analisa eventual responsabilidade tributária dos *marketplaces* pelos tributos devidos na operação subjacente, contata-se que a modelagem que vem sendo adotada por alguns estados da Federação, de responsabilidade subsidiária, quando não atendido o dever de colaboração com o fisco, se mostra adequada às particularidades do sistema tributário brasileiro. Contudo, a falta de uniformidade do tratamento atribuído às plataformas pode representar incremento nos custos de conformidade, motivo pelo qual se mostra recomendável a adoção de legislação de abrangência nacional.

REFERÊNCIAS:

AHMAD, Nadim; e SCHREYER, Paul. Are GDP and Productivity Measures Up to the Challenges of the Digital Economy? *International Productivity Monitor*. Canada, n. 30, p. 4-27, spring/2016.

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.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Câmara aprova projeto que regulamenta cobrança de ICMS em operação interestadual. Disponível em <https://www.camara.leg.br/noticias/840042-camara-aprova-projeto-que-regulamenta-cobranca-de-icms-em-operacao-interestadual/#:~:text=A%20al%C3%ADquota%20interestadual%20varia%20conforme,-Sul%20e%20Sudeste%20entre%20si>. Acesso em 11 mar. 2022.

CANEN, Doris. Marketplaces: ISS e desafios. *Revista de Direito e as Novas Tecnologias* [recurso eletrônico]. SP:RT, vol. 3, abr-jun/2019.

CASTELLO, Melissa Guimarães. Conceitos Jurídicos Indeterminados em Matéria Tributária e o Dever de Fundamentação das Decisões Judiciais: Uma Análise da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que Define “Serviços de Qualquer

Natureza”. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* [recurso eletrônico]. v. 21/2019, SP: RT, p. 15 – 35, Out – Dez/2019.

_____. *Um novo IVA? – Os Tributos sobre o Consumo e a Economia Digital*. SP: Noeses, 2021.

CNOSSEN, Sijbren. Global Trends and Issues in Value Added Taxation. *International Tax and Public Finance*. Netherlands: Kluwer, n° 5, p. 399-428, 1998.

GRECO, Marco Aurelio. *Internet e Direito*. 2ª ed. SP: Dialética, 2000.

GRUPENMACHER, Betina Treiger; RODRIGUES, Matheus Schwertner Ziccarelli. A Reforma Tributária – Breves Considerações. In: SCAFF, Fernando Facury et al. *Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras*. Belo Horizonte: Letramento, 2020.

HARADA, Kiyoshi. *ICMS – Doutrina e Prática* [recurso eletrônico]. 2ª ed. SP: Atlas, 2019.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). Pesquisa Mensal de Serviços. Disponível em <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/servicos/9229-pesquisa-mensal-de-servicos.html?=&t=series-historicas>. Acesso em 15 mar. 2022.

LUCIANO, Edimara Mezzomo. *Consolidação de Componentes de Modelos de Negócios para o Comércio Eletrônico de Produtos Virtuais*. 2004. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Administração, Universidade Federal do Estado do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. 2004.

MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, Valor Acrescido e Tributação*. BH: Fórum, 2019.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OCDE). Committee on Fiscal Affairs. *OECD International VAT/GST Guidelines on Neutrality*. 28 jun. 2011. Disponível em: <https://bit.ly/2SSleVZ> Acesso em: 20 abr. 2020.

_____. *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017.

_____. *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. Paris: OECD, 2019.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 11^a ed. SP: Saraiva, 2020.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação da economia compartilhada: caso das plataformas digitais de transporte e hospedagem sob a perspectiva do ISS. In: PISCITELLI, Tathiane. *Tributação da economia digital* [recurso eletrônico]. SP: RT, 2018.

SÃO PAULO. Solução de Consulta SF/DEJUG n^o 13. 14 mai. 2018. ISS. Subitens 10.05 e 17.24 da Lista de Serviços da Lei n^o 13.701, de 24 de dezembro de 2003. Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade. Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens. Disponível em: <https://bit.ly/3hRCJy7>. Acesso em: 20 abr. 2020.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra; e MINEIRO, Pedro Henrique Alves. Tributação sobre o Consumo no Marketplace Digital e o Novo Conceito de Serviços na Jurisprudência do STF. In: MATA, Juselder Cordeiro da; BERNARDES, Flávio Couto; LOBATO, Valter de Souza. *Tributação na Sociedade Moderna*. BH: Arraes, 2019.

UHDRE, Dayana de Carvalho. Marketplaces: Possibilidades e Limites à sua Responsabilização no Âmbito da Tributação Indireta. *Revista Direito Tributário Atual* n^o 48. ano 39. p. 134-151. São Paulo: IBDT, 2^o quadrimestre 2021.

VAGETTI, Daniel Piga; e SEPULCRI, Nayara Tataren. Análise crítica da EC 87/2015 e seus reflexos na denominada guerra fiscal de ICMS. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* [recurso eletrônico]. v. 3, SP: RT, nov-dez. 2016.