



**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS *MARKETPLACES* – IMPACTOS E
DIÁLOGOS ENTRE A LEGISLAÇÃO DO ICMS E A REFORMA TRIBUTÁRIA ***
*THE TAX LIABILITY OF MARKETPLACES – IMPACTS AND DIALOGUES BETWEEN THE
ICMS LEGISLATION AND THE TAX REFORM*

Gabriel Javoski Baltasar de Oliveira**

RESUMO

O presente trabalho pretende analisar o cenário atual das legislações estaduais que atribuem aos *marketplaces* a responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS. A partir da comparação dessa realidade com a nova sistemática do IBS e CBS, o artigo busca examinar os impactos e diálogos entre os dois modelos. Nesse passo, é possível que a decisão do STF no tema 1413 terá consequências importantes para ambos.

Palavra-chave: ICMS, *marketplace*, IBS.

ABSTRACT

This study aims to analyze the current scenario of state legislation that assigns to marketplaces the tax liability for the collection of ICMS. By comparing this reality with the new system of the IBS and CBS, the article seeks to examine the impacts and dialogues between the two models. In this regard, it's possible that the STF's decision on the theme 1413 will have significant consequences for both.

Keywords: ICMS, *markeplace*, IBS.

*Publicado em 22 abr. 2026.

**Procurador do Estado do Rio de Janeiro. Ex-Procurador do Estado de São Paulo. Graduado em Direito pela PUC-Rio. LLM em Direito Societário e Mercado de Capitais pela FGV-RJ. Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. E-mail: gabriel_javoski@hotmail.com



I. Introdução

A economia digital é um fenômeno que vem crescendo há anos. A pandemia da COVID-19 acelerou ainda mais sua expansão devido à necessidade de efetuar compras online por razões de saúde. Nesse cenário, a difusão do comércio online aumentou a relevância e protagonismo dos *marketplaces*.

Tais fatores levantaram questionamentos importantes sobre a tributação na origem e no destino.

A tributação na origem favorece os países em que estão localizadas as sedes das empresas detentoras dos *marketplaces*, gerando concentração de renda, sobretudo nos países desenvolvidos. Ao passo que a tributação no destino desloca a arrecadação para os países consumidores, permitindo a participação dos países subdesenvolvidos na tributação.

Além do conflito entre origem e destino (relacionado à erosão das bases tributáveis), outros fenômenos surgem a partir da economia digital, como por exemplo: (i) conflitos internos de competências tributárias, como ocorre com ICMS e o ISS; (ii) responsabilização tributária dos *marketplaces* pelos entes federados.

No Brasil, é possível citar alguns marcos legislativos sobre o assunto no campo tributário: (i) EC 87/2015 - alteração do art. 155, §2º, VII e VIII, da CF para atribuir a arrecadação do DIFAL-ICMS ao Estado de destino, mesmo em operações interestaduais de venda de mercadorias a consumidores finais não contribuintes do imposto; (ii) LC 157/2016 - alteração da LC 116/2003 para incluir itens e subitens relacionados à tributação da economia digital¹; (iii) EC 132/2023 - descolamento da tributação da origem para o destino, bem como previsões sobre específicas sobre a possibilidade da LC atribuir responsabilidade à pessoa que, mesmo domiciliada no exterior, concorra para a realização, execução ou pagamento da operação; (iv) LC 214/2025 - conceito de plataforma digital e atribuição de responsabilidade tributária pelo pagamento do IBS e da CBS.

II. Orientações da OCDE para a responsabilização tributária das plataformas digitais pelo pagamento do IVA

¹ Como por exemplo: (i) alteração da redação dos subitens 1.03 e 1.04; (ii) alteração do subitem 11.02 (ii) inclusão dos subitens 1.09 e 17.25



Em 2019 a OCDE publicou o relatório “*The Role of Digital Platforms in the Collection of value Added Tax – VAT/Goods and Services Tax – GST on Online Sales*”², que apresenta, dentre as diretrizes consideradas como melhores práticas, algumas medidas para responsabilização de plataformas digitais pelos tributos devidos pelos vendedores que as utilizam e para o compartilhamento de informações da plataforma com as Administrações Tributárias.

Dois modelos se destacam: (i) *Full VAT liability regime* – responsabilidade exclusiva e integral da plataforma digital, com exclusão do vendedor do polo passivo da obrigação; (ii) *Joint and several liability* - responsabilidade solidária da plataforma digital, que, por sua vez, se divide em duas variações: (ii.1) atribuição de responsabilidade tributária pelo IVA futuro não declarado, quando a Administração Pública informa a inadimplência do fornecedor e a plataforma não adota medidas para garantir a conformidade ou exclusão do mesmo de seu sistema; (ii.2) responsabilidade solidária da plataforma pelo IVA não declarado no passado, se identificado que o *marketplace* deveria ter tido uma expectativa razoável, em função do histórico de atividades do fornecedor na plataforma, de que este deveria estar inserido nos cadastros de contribuintes do IVA, embora não esteja registrado.

No que concerne ao primeiro modelo, o Anexo A da diretriz da OCDE traz alguns requisitos para a responsabilização: (i) controle das transações; (ii) envolvimento direto ou indireto no processamento dos pagamentos; (iii) envolvimento direto ou indireto na entrega; (iv) fornecimento de serviços de suporte ao cliente.

Mais à frente, será possível verificar que essas condicionantes guardam relação com a própria definição de plataforma digital transacional trazida pelo art. 22, §1º, da LC 214/2025.

III. A experiência dos EUA e sua importância para os modelos de responsabilização tributária das plataformas digitais

² OECD (2019), *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en>.



O modelo adotado pelos EUA é muito importante porque influenciou a adoção do regime de responsabilização em diversos países, além de apresentar precedentes que se tornaram verdadeiros marcos jurídicos no tratamento da matéria.

Inicialmente é preciso destacar o precedente da Suprema Corte dos EUA - SCOTUS de 1992, relacionado, ainda, à economia tradicional.

Trata-se de *Quill Corporation vs. North Dakota* (1992), no qual a Suprema Corte negou a possibilidade de tributação pela Dakota do Norte (estado de destino). A hipótese envolvia a venda de revistas físicas, pelo correio, para consumidores localizados na Dakota do Norte, que pretendia exigir o *sales tax*. Porém, segundo a Constituição, o ente federativo somente poderia exigir o imposto sobre o consumo se a empresa tivesse um estabelecimento físico no estado de destino. Dessa forma, considerando que a fornecedora não tinha instalações na Dakota do Norte, a Suprema Corte negou a possibilidade de cobrar o *sales tax* dessa operação³.

Posteriormente, em momento de maior presença da economia digital, é preciso destacar o caso *Amazon.com, LLC v. New York State Department of Taxation and Finance*, julgado pela Suprema Corte de Nova Iorque em 2010⁴.

No caso, o Estado de Nova Iorque alterou sua legislação para permitir a cobrança do *Sales Tax* do varejista online - que não tem sede ou empregados sob sua jurisdição - quando suas mercadorias são vendidas para consumidores residentes no Estado.

A Amazon desenvolveu um programa com empresas “associadas” para promoverem o site “*Amazon.com*” em seus próprios endereços eletrônicos. Ao clicar no link o visitante seria redirecionado para o site da “*Amazon.com*” e, se realizasse uma compra, a associada ganharia uma comissão.

A lei analisada, presume que o fato gerador do *Sales Tax* ocorre no momento em que o representante, dentro do Estado de Nova Iorque, recebe uma comissão por uma venda realizada a um comprador localizado no Estado.

³ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de e; LÍVIO, Marcos. *O impacto do Coronavírus nos negócios e tributação da economia digital*, CALC – UERJ. Disponível em: < <https://www.youtube.com/watch?v=xv1mpmms3Ow> > Acesso em: 02 de abril de 2025.

⁴ ZILVETI, Fernando Aurelio. A tributação sobre o comércio eletrônico – o caso amazon. *Revista Direito Tributário Atual*. No. 26, 2011.



No julgamento argumentou-se que a lei teria violado o devido processo legal por criar presunções irrefutáveis. Além disso, foi alegada a violação ao livre comércio, existência de vagueza e injusta tributação de empresas situadas fora de Nova Iorque.

O aspecto central do caso é a existência de conexão (nexo) entre a riqueza tributável e o estado tributante. A Corte considerou que o devido processo legal (substancial) garante uma conexão mínima entre o estado e a pessoa, propriedade ou operação tributada.

Ao final, considerou que a presença física do vendedor no Estado de Nova Iorque não era uma condição essencial para a cobrança do *Sales Tax*. Porém, era preciso que a presença no Estado tributante se manifeste pela propriedade do vendedor ou na condução de suas atividades econômicas no destino, ainda que por um representante.

Já em 2018 a Suprema Corte revisitou o entendimento de *Quill Corporation vs. North Dakota* (1992), no caso *South Dakota vs Wayfair*. A situação era semelhante, mas a empresa realizava vendas de forma eletrônica para todos os estados americanos. O estado da Dakota do Sul pretendia cobrar o *sales tax*, pois ainda que a empresa não tivesse estabelecimento no local de destino o comércio era feito eletronicamente com os consumidores situados em seu território. A Suprema Corte considerou que a Dakota do Sul poderia tributar a operação, pois o cenário é diverso de 1992, devendo ser observada a mudança de contexto realizada pelas vendas online.

Portanto, decidiu pela desnecessidade da presença física em um estado para a atribuição de responsabilidade tributária pelo recolhimento do *sales tax*, superando o precedente de 1992.

Nos EUA as leis de responsabilização tributária dos *marketplaces* (*Marketplace Collection Laws*⁵) tiveram como ponto de partida a decisão de 2018 da Suprema Corte no caso *South Dakota v. Wayfair*, sendo certo que esse é um dos precedentes mais importantes na matéria.

Diante da forte autonomia federativa que caracteriza o modelo americano, cada estado editou suas próprias leis sobre o assunto, submetendo os *marketplaces* a um regime com pouca uniformidade.

⁵ LOPES, Rodrigo Manfro. *A responsabilidade tributária das plataformas de marketplace e o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS)*. Dissertação (mestrado) – Universidade Católica de Brasília, Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito, 2024. Páginas 66/67.



IV. Análise do cenário da responsabilidade tributária dos *marketplaces* pelos ICMS devido aos Estados

Diversos estados brasileiros legislaram sobre a matéria⁶, diante do crescimento do comércio eletrônico e da preocupação com a erosão da base tributável sobre o consumo, que resulta na diminuição da arrecadação do ICMS.

A análise das legislações estaduais⁷ demonstra que a responsabilidade tributária dos *marketplaces* é atribuída em três hipóteses: (i) não prestação de informações à Administração Pública; (ii) mera intermediação da operação; (iii) não emissão de nota fiscal pelo vendedor ou quando este se encontra em situação cadastral irregular.

Destaca-se aqui quatro leis estaduais.

A Lei 13918/2009 do Estado de São Paulo inseriu os incisos XIII e XV ao art. 9º da lei 6374/89, adotando o modelo de responsabilidade solidária dos *marketplaces* em duas hipóteses: (i) operações nas quais tenham deixado de prestar informações à Administração Pública; (ii) operações que envolvam vendedores em situação cadastral irregular perante a SEFAZ-SP.

A matéria foi regulamentada pela Portaria CAT nº 156/10, da qual se destaca o artigo 5º, que prevê a possibilidade de afastamento da responsabilização quando as intermediadoras apresentam as informações referentes à operação ou prestação.

O Estado de São Paulo criou o SISCO, sistema por meio do qual a plataforma digital encaminha trimestralmente informações específicas sobre as operações por ela intermediadas.

As Leis 10978/2019 e Lei 11081/2020, ambas do Estado do Mato Grosso, demonstram que o estado adotou os dois modelos. A primeira inseriu o inciso X no art. 18 da lei 7098/98, para prever a responsabilidade exclusiva do *marketplace* pelo ICMS devido pelo vendedor, quando este não apresentar o documento fiscal necessário para acobertar a operação. Ao passo que a lei 11081/2020 inseriu, no art. 18-D, III e V, da lei 7098/2020, a responsabilidade solidária da intermediadora nas hipóteses de: (i) não prestação das informações requeridas pelo

⁶ São eles: São Paulo, Rio de Janeiro, Mato grosso, Bahia, Ceará, Paraná, Paraíba, Maranhão, Rio Grande do Sul, Sergipe, Piauí e Minas Gerais.

⁷ LOPES, op. cit. P. 69.



fisco; (ii) operações realizadas por vendedores em situação cadastral irregular perante a SEFAZ-MT.

Por outro lado, a Lei 11615/2019, do Estado da Paraíba, adotou o modelo de mera intermediação. O diploma incluiu o art. 32, X, da lei 6379/96, para prever a responsabilidade tributária solidária do *marketplace* quando a intermediadora é responsável pelo recebimento e repasse dos pagamentos decorrentes da operação.

Verifica-se, porém, que a legislação da Paraíba não requer a constatação de irregularidade pelo alienante ou pelo intermediador, sendo necessária, apenas, a identificação do vínculo financeiro da plataforma com a operacionalização dos pagamentos advindos da venda.

Por fim, a lei rj 8795/2020 do Estado do Rio de Janeiro inseriu o IX no art. 18 e o §8º no art. 17 da lei rj 2657/96, estabelecendo uma modalidade de responsabilidade solidária, com condicionantes. No entanto, sua análise será dada de forma apartada em razão de ter sido considerada constitucional em sede de Representação de Inconstitucionalidade, dando origem ao RE 1.554.371 no qual o Supremo reconheceu a existência de repercussão geral da matéria (tema 1413).

V. Controvérsias sobre a previsão da responsabilidade tributária dos *marketplaces* pelo ICMS em leis estaduais

As críticas a previsão de responsabilidade pelo pagamento do ICMS se iniciam pelo confronto com o art. 146, III, b) e art. 155, §2º, XII, a), ambos da CF, que a demandam a edição de lei complementar para tratar de responsabilidade.

O art. 128 do CTN prevê que a lei pode atribuir a responsabilidade tributária a terceira pessoa, desde que exista vinculação com o fato gerador; enquanto o art. 5º da LC 87/96 autoriza a atribuição de responsabilidade à terceiros, quando seus atos e omissões concorrerem para o inadimplemento do imposto.



Em que pese as disposições dos dois dispositivos do CTN e da Lei Kandir, autores renomados como Gustavo da Gama Vital de Oliveira⁸ e Paulo Ayres Barreto⁹ entendem que tais previsões não são suficientes, uma vez que a responsabilidade tributária dos *marketplaces* não se enquadra nas hipóteses existentes e seria necessário editar uma nova Lei Complementar para disciplinar a matéria.

Para o Professor Paulo Ayres¹⁰, a Constituição exige, ainda, os seguintes condicionantes para a responsabilidade tributária de terceiros pelo ICMS: (i) possuir relação com a operação de circulação de mercadoria; (ii) possibilidade de acessar a riqueza do terceiro manifestada na operação, através da retenção do valor do tributo devido, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva; (iii) possibilidade de determinar previamente a satisfação dos pressupostos de sua responsabilidade.

O Art. 121 do CTN prevê que o responsável é a pessoa que possui vinculação indireta com o fato gerador.

Assim, a responsabilidade tributária originária é aquela que nasce juntamente com o fato gerador, nos termos do art. 124 do CTN. Por outro lado, a responsabilidade tributária por transferência encontra previsão no art. 128 do CTN e requer: (i) previsão em lei formal; (ii) vinculação ao fato gerador.

Especificamente quanto ao ICMS, o art. 5º da LC 87/96 admite que os Estados atribuam responsabilidade tributária a terceiro vinculado ao fato gerador da obrigação, quando os atos ou omissões deste concorrerem para o inadimplemento do tributo.

Com relação à responsabilidade solidária por interesse comum, a jurisprudência do STJ¹¹ é no sentido de que os sujeitos devem ocupar o mesmo polo da relação negocial que representa o fato gerador do ICMS.

Assim, essa hipótese se restringiria aos casos em que duas ou mais pessoas ocupem a condição de vendedor da mercadoria (pluralidade de vendedores), o que não ocorreria na

⁸ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *ICMS no Estado do Rio de Janeiro: teoria e prática* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021. Páginas 206/218.

⁹ BARRETO, Paulo Ayres. *Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace*. Revista Direito Tributário Atual, n. 45, 2020.

¹⁰ Ibid. p. 628-629.

¹¹ AREsp n. 1.198.146/SP, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 04.12.2018, DJe 18.12.2018.



operação de *marketplace*, em que a operadora é mera intermediária. Além disso, a responsabilidade requer um interesse jurídico e não meramente econômico.

Por outro lado, os entes públicos sustentam que o interesse estaria comprovado pela cobrança de taxa de remuneração/comissão pelo serviço de intermediação, incidente sobre o preço da operação.

Quanto à responsabilidade do art. 124, II, do CTN, as críticas são no sentido de que a hipótese não é um cheque em branco, pois demanda que o terceiro tenha vínculo com o fato gerador, conforme preconiza o art. 128 do CTN. Também é defendida a necessidade de existirem condições de acessar a riqueza gerada na operação, por exemplo, por meio da retenção na fonte.

Assim, a atribuição de responsabilidade a terceiros pelo ICMS devido na operação poderia ocorrer em duas situações, conforme as regras do CTN e da LC 87/96: (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.

A análise¹² abrange, ainda, as hipóteses de responsabilidade tributária apresentadas pelas leis estaduais.

Com relação às situações em que o alienante não emite a nota fiscal e encontra-se em situação irregular perante os cadastros estaduais, a objeção é a de que haveria o afastamento do art. 124, I, do CTN diante da ausência de pluralidade de vendedores.

Com relação aos artigos 124, II e 128 do CTN c/c art. 5º da LC 87/96, não há permissão de retenção do valor do tributo pelo *marketplace*, assim como existem plataformas digitais que não participam da intermediação do pagamento das operações.

Quanto a violação do dever legal de verificação da emissão de nota fiscal, essa corrente aponta que este não poderia ser cumprido, porque a emissão do documento fiscal ocorre na saída da mercadoria, que é posterior à atuação do *marketplace*, restrita à intermediação da venda.

¹² BARRETO, op. cit. P. 636-646.



Já, na hipótese da irregularidade cadastral, essa corrente destaca duas hipóteses previstas nas legislações estaduais¹³.

A primeira prevê a responsabilidade pela mera constatação da irregularidade cadastral do fornecedor. Essa previsão violaria o princípio da proporcionalidade, uma vez que a obrigação de fiscalizar as empresas é da Administração Pública.

Por outro lado, há previsões que responsabilizam a intermediadora nos caso em que, constatada pelo fisco a irregularidade cadastral e intimado o *marketplace*, este se omite e não exclui o fornecedor da plataforma. Nesse caso, a legislação atende aos limites da legislação complementar de regência, pois a omissão concorre para o inadimplemento do ICMS e vai de encontro à previsão do art. 5º da LC 87/96.

No que concerne a falta de envio das informações solicitadas pelo Fisco, parte da doutrina¹⁴ sustenta que a responsabilização pelo descumprimento desse dever instrumento é, no mais das vezes, justificada à luz da Constituição e da legislação complementar de regência.

A previsão se enquadra nos artigos 124, II e 128 do CTN c/c art. 5º da LC 87/96, já que há um infração à obrigação acessória que vincula o terceiro ao fato gerador.

As informações são necessárias para a fiscalização tributária e não haveria violação do dever de sigilo que é meramente transferido à Administração pública, à luz da decisão proferida na ADI 2859.

Apesar de existirem maneiras menos restritivas para sancionar a falta de informações prestadas, a ausência desses dados torna impossível a cobrança do ICMS. Assim, a alternativa eficaz é a atribuição de responsabilidade aos *marketplaces*.

Por fim, a imposição de responsabilidade tributária plataformas por mera intermediação da operação de venda está em desacordo com a legislação de regência.¹⁵

A hipótese não se enquadra no art. 124, I, do CTN, pois não há pluralidade de vendedores; assim como não se encaixa no art. 128 do CTN e art. 5º da LC 87/96, pois não está

¹³ LOPES, Rodrigo Manfroí. *A responsabilidade tributária das plataformas de marketplace e o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS)*. Dissertação (mestrado) – Universidade Católica de Brasília, Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito, 2024. Páginas 95/96.

¹⁴ BARRETO, Paulo Ayres. *Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace*. Revista Direito Tributário Atual, n. 45, 2020.

¹⁵ LUNA, Leonardo Jerônimo Maciel de. *A (in)constitucionalidade da responsabilidade tributária dos marketplaces pelo recolhimento de ICMS dos sellers*. Dissertação (mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito, 2023. Página 103.



presente o vínculo com o fato gerador, assim como não há violação de deveres instrumentais na mera intermediação da operação.

VI. Decisões administrativas sobre a responsabilidade tributária dos *marketplaces* pelo ICMS

No cenário das decisões administrativas sobre a matéria ora examinada, é possível encontrar diferentes pronunciamentos de Conselhos de Contribuintes de diferentes Estados, motivo pelo qual a análise será dividida em subtópicos.

VI.1. Atribuição de Responsabilidade solidária por interesse comum, art. 124, I, do CTN

No Acórdão nº 23.531/20/1^a do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais - CCMG, os Conselheiros decidiram pela correta imputação da responsabilidade solidária do marketplace, com fundamento no art. 124, I, do CTN.

A autuação dizia respeito a vendas efetuadas por comerciante situado no Estado de São Paulo à consumidores localizados no Estado de Minas Gerais, por meio da plataforma de marketplace. No entanto, as mercadorias foram alienadas sem a emissão das respectivas notas fiscais de venda.

Em âmbito administrativo, um dos argumentos suscitados pela plataforma digital foi no sentido de que não haveria legislação tributária específica sobre a responsabilidade solidária dos *marketplaces*, violando o art. 124, II e o art. 128, ambos do CTN.

O CCMG considerou que seria desnecessário que a lei tributária especificasse a quem seria imputada a responsabilidade solidária, pois o art. 124, I, do CTN, seria suficiente para a hipótese.

A existência da plataforma digital foi considerada indispensável para a venda, independentemente da localização física da empresa de *marketplace*. No próprio termo de serviço – que funciona como contrato de adesão - consta a obrigação do repasse, pela plataforma, das informações e dados necessários sobre o consumidor para emissão da nota



fiscal, fixando-se, inclusive, sanção contratual pelo descumprimento da obrigação fiscal, qual seja o descredenciamento do vendedor.

Considerou que o *marketplace* teria domínio efetivo e absoluto controle sobre as etapas das operações de circulação de mercadorias ocorridas por meio da plataforma digital. Assim, o Conselho entendeu que haveria uma efetiva comunhão de interesses.

Por outro lado, no Processo Administrativo Tributário - PAT nº 004.000.035.499 / 2021 – 60¹⁶, o Tribunal Administrativo de Recurso Fiscais do DF – TARF-DF afastou a responsabilidade solidária da plataforma de marketplace pelo pagamento do ICMS devido por adquirentes de mercadorias destinadas à venda sem emissão de nota fiscal,

A situação analisada pelo TARF-DF decorre de operação de venda de celulares, através de plataforma de *marketplace*, à pessoa física e em grande volume, caracterizando intuito comercial. Constatou-se que o adquirente se beneficiava dos preços reduzidos para vender os celulares sem nota fiscal, além de não estar inscrita nos cadastros fiscais do DF.

Apesar da legislação do DF não prever a responsabilidade da plataforma digital, esta foi autuada com base na solidariedade do art. 124, I, do CTN.

Todavia, o Acórdão do TARF-DF afastou a responsabilidade solidária, por entender que estava ausente o interesse comum – seja econômico ou jurídico - na situação que deu origem ao fato gerador.

Os julgadores consideraram que as vendas realizadas por meio da plataforma digital foram acompanhadas por notas fiscais e, por terem sido destinadas – em tese – à não contribuinte do ICMS, tiveram o regular recolhimento do imposto na saída da mercadoria.

O imposto, inclusive, foi recolhido em valor superior ao que seria devido se considerada uma operação entre dois contribuintes do tributo estadual, denotando a ausência de benefícios na venda para consumidor final. Logo, não foi verificada vantagem econômica, seja comercial ou tributária, capaz de indicar a existência de conluio entre a alienante e a adquirente, com o fim de lesar a Fazenda Pública.

¹⁶ LOPES, Rodrigo Manfroi. *A responsabilidade tributária das plataformas de marketplace e o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS)*. Dissertação (mestrado) – Universidade Católica de Brasília, Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito, 2024. Páginas 99/100.



Por fim, em levantamento feito pelo NEF-FGV-SP¹⁷ não foram encontradas Acórdãos da Câmara Superior do TIT-SP que discutissem a aplicação do art. 9º, XIII e XV, da lei sp 6374, sobre atribuição de responsabilidade aos *marketplaces*. Porém, existem decisões das Câmaras Baixas e nas DRTs.

No Acórdão TIT-SP nº 5012011-6, no qual a fiscalização tributária atribuiu responsabilidade solidária ao *marketplace* por interesse comum na situação que deu origem ao fato gerador. Foi imputada conduta dolosa e fraudulenta à plataforma, por não ter prestado as informações requeridas.

A Câmara Julgadora sustentou que a responsabilidade solidária do art. 124, I, do CTN, poderia ser caracterizada quando os sujeitos passivos estão no mesmo polo da relação jurídica tributária ou quando há prática de fraude por uma das partes.

Todavia, verificou-se que a decisão: (i) utilizou o art. 124, I, do CTN, quando há legislação específica sobre o assunto, utilizando o dispositivo do CTN como carta em branco; (ii) considerou que a solidariedade originária estaria ligada ao interesse econômico, contrariando a jurisprudência do STJ sobre a necessidade de interesse jurídico; (iii) a jurisprudência pacífica do TIT-SP é no sentido de que, na relação jurídica tributária, o vendedor e o comprador ocupam o mesmo polo subjetivo passivo, identificando a existência de interesse comum no fato gerador.

Por outro lado, nos Acórdãos TIT-SP nº 4093997-2 e nº 4120559-5 a responsabilidade tributária não foi atribuída ao *marketplace*, uma vez que a autuação derivou de informações encaminhadas à fiscalização pela própria intermediadora, na forma da Portaria CAT nº 156/2010, que regulamentou o art. 9º, XIII e XV, da lei sp 6374/89.

VI.2. Decisões administrativas de afastamento da Responsabilidade dos marketplaces em razão de ausência de lei estadual

No Acórdão do Tribunal Administrativo Tributário- SC nº 2070000030836 (PAT nº 1970000028213), o *marketplace* foi responsabilizado solidariamente por: “*Deixar de submeter*

¹⁷ AUN, Maria Aline Buratto. *Responsabilidade tributária das plataformas digitais – perspectivas sobre a análise do tema pelo TIT*. JOTA, São Paulo, 07 de nov. de 2024. Disponível em: <<https://www.jota.info/artigos/responsabilidade-tributaria-das-plataformas-digitais-2>>



operações de vendas de mercadorias, que são tributáveis à incidência do ICMS, sem emissão de documentos fiscais e escrituração nos livros próprios...”

Restou consignado que o Estado de SC ainda não tem lei específica responsabilizando os marketplaces pelo ICMS devido pelos vendedores, sendo certo que a não incidência do imposto estadual no serviço de intermediação já foi afirmada na Solução de Consulta COPAT nº 033.020 da SEFAZ-SC.

Na resposta à consulta COPAT nº 033.020, a SEFAZ-SC considerou que a intermediação realizada pelo *marketplace* não está sujeita ao ICMS devido ao Estado de Santa Catarina, salvo nos casos de: (i) venda à ordem – nesse caso a plataforma irá figurar como a própria vendedora da mercadoria; (ii) regime especial – regramento de regime especial que, de acordo com as peculiaridade da organização do contribuinte, possa suprir exigências fiscais e nas modalidades em que as operações realizadas impossibilitem o cumprimento de obrigações acessórias.

Nesse sentido, verifica-se que, o Estado de Santa Catarina considerou necessária a existência de lei estadual específica para atribuir responsabilidade tributária ao marketplace pelo recolhimento do ICMS, afastando a possibilidade de sujeição passiva por interesse comum prevista no art. 124, I, do CTN.

VII. Decisões judiciais

A decisão judicial mais importante sobre o tema é o Acórdão proferido pelo órgão especial do TJRJ na representação de inconstitucionalidade nº 0040214-33.2020.8.19.0000, que analisou a lei rj 8795/2020.

Mas antes de adentrar sua análise, é preciso destacar outra decisão sobre a matéria.

Trata-se da Sentença proferida pela 1ª Vara de Feitos Tributários do Estado, da Comarca de Belo Horizonte, na ação anulatória nº 5011365-22.2021.8.13.0024.

Naqueles autos, a plataforma digital pleiteou a anulação do processo administrativo tributário em que foi incluída como responsável solidária pelo ICMS-DIFAL não recolhido pelo vendedor localizado em São Paulo, sobre vendas realizadas para consumidores finais domiciliados em MG.



O Estado argumentou que: (i) foi verificada a falta de emissão de nota fiscal, ocorrendo infração à legislação tributária; (ii) haveria relação direta com o fato gerador e a sujeição seria legítima.

O *marketplace* alegou que somente teria se obrigado a disponibilizar a plataforma digital para a venda da mercadoria, recebendo uma comissão como contrapartida. Dessa forma, a responsabilidade pela emissão da nota fiscal seria apenas do vendedor.

O D. Juízo entendeu que existiria interesse comum no fato gerador, o que atrai a aplicação da responsabilidade tributária do art. 124, I, do CTN. Ademais, a legislação mineira possui hipótese específica de responsabilidade solidária nas hipóteses em que as ações e omissões de terceiros concorrem para o inadimplemento do ICMS (art. 21, XII, da lei mg 6763/75).

Considerou, ainda, que, mesmo atuando como intermediadora, a plataforma digital auferir lucro através das vendas realizadas, concorrendo para a realização do fato gerador.

Assim julgou improcedentes os pedidos.

A sentença foi mantida pela C. 3ª Câmara Cível do TJMG, que considerou aplicável o art. 124, I, do CTN, diante do argumento de que a plataforma digital auferir lucros advindos da intermediação virtual das vendas.

Feita essa exposição, passa-se ao exame da lei do Estado do Rio de Janeiro e da representação de inconstitucionalidade, que resultou no reconhecimento da repercussão geral através do tema 1413 do STF.

VIII. Análise da Lei rj 8795/2020

A lei 8795/2020 inseriu o IX no art. 18 e o §8º no art. 17 da lei rj 2657/96, estabelecendo uma modalidade de responsabilidade solidária, embora condicionada.

Esse diploma legislativo traz uma peculiaridade, qual seja a previsão de que, além da ausência de nota fiscal obrigatória, o *marketplace* tenha intermediado a transação financeira do pagamento e feito o acompanhamento do pedido, de modo que a plataforma tenha condições de calcular o ICMS e reter o tributo quando exigido pelo Estado.

Nesse sentido, destaca-se a redação do art. 17, §8º, da lei rj 2657/96, que traz outras duas condicionantes para a atribuição da responsabilidade: (i) não apresentar informações na



forma e no prazo previstos na legislação; (ii) a venda por contribuinte em situação cadastral irregular e a informação do fisco ao marketplace sobre essa inconsistência no registro estadual do alienante.

Aqui, é importante destacar as considerações apresentadas nas audiências públicas realizadas pela Administração Pública do Estado do Rio de Janeiro, a fim de discutir com os *players* do mercado a regulamentação da nova previsão legal, diminuindo o ônus da aplicação da norma¹⁸.

Na 1ª Audiência, foi enfatizado que o regulamento pretende que as plataformas digitais sejam parceiros do Estado na fiscalização do comércio eletrônico, a fim de combater os maus pagadores.

Outra questão levantada pelos auditores fiscais estaduais foi a dupla lesão causada pelo inadimplemento do ICMS devido pelos *Seller*, isto é, tanto a Administração Pública, quanto o consumidor final são prejudicados pelo não pagamento do imposto, este último porque é quem suporta o ônus financeiro do imposto e vê o valor pago ser destinado ao vendedor e não ao Estado.

Na 2ª Audiência, o destaque foi a implementação do novo regramento em etapas.

A primeira destinada aos contribuintes com inscrição estadual, prevendo o envio de informações comerciais por meio da DIMP -Declaração de Informações sobre Meios de Pagamento.

A segunda se dirige os *marketplaces*, com o objetivo de definir quem é considerado *marketplace* e quais suas espécies. Destinou-se, também, a prever a forma como se dará a comunicação entre o Fisco e essas Plataformas digitais.

Destaca-se, ainda, os seguintes pontos: (i) o *marketplace* não precisará saber da contabilidade do *Seller*, pois o Fisco passará as informações à plataforma digital sobre eventual irregularidade; (ii) a responsabilidade do *marketplace* somente ocorre se, após o envio de informações sobre a irregularidade do *Seller*, a plataforma ficar inerte. Dessa forma, exercendo o dever de colaboração mediante a exigência da nota fiscal, por exemplo, sua responsabilidade está afastada; (iii) fiscalização sobre a emissão ou não das notas fiscais e não sobre seu

¹⁸ LUNA, Leonardo Jerônimo Maciel de. *A (in)constitucionalidade da responsabilidade tributária dos marketplaces pelo recolhimento de ICMS dos sellers*. Dissertação (mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito, 2023. Páginas 62/65.



conteúdo; (iv) se a informação solicitada ao *marketplace* não puder ser encaminhada, o caso será examinado individualmente.

Esse ponto é importante, porque, tratando-se a responsabilização de uma medida de praticabilidade, é preciso que o sujeito passivo tenha a possibilidade de se desonerar dessa sujeição demonstrando que tomou as medidas que estavam ao seu alcance para evitar o inadimplemento. Assim, a presunção de que o *marketplace* possui informações sobre a operação é relativa e não absoluta, podendo ser ilidida.

Nesse ponto a legislação do Estado do Rio de Janeiro se aproxima da previsão do art. 5º da Portaria CAT nº 156/2010, do Estado de São Paulo.

Isto posto, foi editado o Decreto RJ nº 48.964/2024, do qual é possível destacar: (i) art. 2º - obrigação da plataforma digital entregar a DIMP, com informações, inclusive, de pessoas não inscritas no CAD-ICMS; (ii) art. 5º - informação do contribuinte para prestar esclarecimentos sobre as situações que configuram a presunção de saída de mercadoria sem nota fiscal; (iii) arts. 3º e 4º - previsão de abertura de processo administrativo para solicitação de informações complementares e apresentação ao contribuinte das informações constantes na DIMP, com possibilidade de contestação (iii) art. 7º, §4º - deixa claro que as demais disposições não abarcadas no Decreto serão abordadas em ato regulamentador específico.

Por fim, é preciso destacar que, segundo a Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro – SEFAZ/RJ¹⁹, as etapas de aplicação da reponsabilidade tributária dos *marketplaces* seguirão os seguintes passos: (i) 1º Passo - constatação de que o contribuinte não cumpre suas obrigações tributárias; (ii) 2º Passo - SEFAZ-RJ notifica administrativamente o contribuinte para que regularize suas obrigações tributárias; (iii) 3º Passo - verificando a ausência de regularização, a SEFAZ-RJ comunica o *marketplace* de que, se continuar intermediando as vendas do contribuinte irregular, deverá conferir a emissão de nota fiscal nas operações de venda virtual; (iv) 4º Passo - caso o *marketplace* continue intermediando as vendas do contribuinte irregular, poderá ser responsabilizado pelo ICMS não recolhido quando constatada a ausência de nota fiscal e as demais condicionantes do art. 18, IX c/c art. 17, §8º, da lei rj 2657/96.

¹⁹ Esse passo a passo consta de estudo conduzido pela SEFAZ-RJ, que utiliza um exemplo para explicar a aplicação da regra de responsabilidade. Essa demonstração encontra-se nas Contrarrazões do Estado do Rio de Janeiro ao Recurso Extraordinário (ids. 1232/1233) interposto nos autos da RI nº 0040214-33.2020.8.19.0000.



IX. O julgamento da arguição de inconstitucionalidade da lei rj 8795/2020 perante o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro

A lei rj 8795/2020 foi objeto da Representação de Inconstitucionalidade nº 0040214-33.2020.8.19.0000 perante o TJRJ. No julgamento, diversos dispositivos foram considerados inconstitucionais, mas a nova regra do art. 18, IX, incluído pela lei de 2020 que prevê a imputação da responsabilidade tributária aos *marketplaces* foi considerada constitucional perante a Constituição do Estado do Rio de Janeiro.

O Órgão Especial analisou a existência de vínculo entre a prestação de serviço de intermediação pela plataforma e o fato gerador da obrigação, à luz do art. 128 do CTN. Naquela oportunidade, considerou que a vinculação decorre da existência de um contrato de compra e venda, que só foi celebrado em razão da intermediação pela plataforma,. Esta, por sua vez, obtém remuneração pela exposição das mercadorias no espaço virtual ou pela venda dos mesmos.

Além dessas hipóteses serem previstas na lei rj 8795/2020, o diploma impõe um limite para sua ocorrência, qual seja a necessidade do *marketplace* operacionalizar a transação financeira e acompanhar o pedido, sem que o fornecedor emita a nota fiscal obrigatória.

Importante destacar que a manifestação do Ministério Público, na ocasião, entendeu que se tratava de reponsabilidade decorrente de violação do dever de colaboração com a fiscalização, a fim de evitar o inadimplemento do tributo. Esse dever teria sido reconhecido pelo STF no julgamento do tema 13 de sua repercussão geral (*leading case*: RE 562.276), no qual foi declara a inconstitucionalidade da lei 8620/93 que previa a responsabilidade solidária dos sócios de sociedades limitadas por tributos referentes à seguridade social.

Assim, descumprido o dever de colaboração, o Fisco não conseguirá cobrar o ICMS do contribuinte, de modo que não há violação ao princípio da proporcionalidade.

A Procuradoria de Justiça também asseverou que há um elevado grau de vinculação ao fato gerador, na medida em que a lei prevê a responsabilidade quando as plataformas digitais operacionalizem a transação e acompanhem todo o percurso do pedido, da confirmação online até a entrega da mercadoria ao adquirente.

No entanto, a controvérsia não para por aí, uma vez que foram interpostos Recursos Especial e Extraordinário, sendo certo que, recentemente, a Corte Constitucional reconheceu a



repercussão geral no RE 1.554.371 (tema 1413) interposto nos autos da arguição de inconstitucionalidade ora analisada.

A fim de sistematizar o debate, serão expostos os principais argumentos a favor e contra a constitucionalidade da lei rj 8795/2020 trazidos pelas partes e que representam bem os pontos levantados nos capítulos anteriores.

IX.1. Argumentos pela inconstitucionalidade da previsão contida na lei rj 8795/2020

O primeiro argumento pela inconstitucionalidade da responsabilidade tributária dos *marketplaces* é a ausência de Lei Complementar sobre a matéria, de modo que a previsão por meio de lei estadual violaria o art. 146, III, b), da CF²⁰.

Para essa corrente de pensamento, no modelo atual, os *marketplaces* são prestadores de serviço de intermediação, já que fornecem a estrutura tecnológica (*sites*) para que as empresas possam ofertar serviços e mercadorias. A contraprestação é o pagamento de uma comissão por aqueles que ofertam as mercadorias e serviços pela plataforma.

Logo, os *marketplaces* seriam contribuintes do ISS (item 11.02 da LC 116/2003) e não do ICMS²¹, uma vez que prestam serviços de intermediação e não de venda de mercadorias. Os contribuintes do imposto estadual são os usuários da plataforma que utilizam a estrutura para realizar as vendas.

O *marketplace* não seria vinculado ao fato gerador do ICMS nos termos do art. 128 do CTN. Da mesma forma, sua posição não permite que suas ações ou omissões concorram para o recolhimento do imposto estadual, conforme art. 5º da LC 87/96.

O contrato de compra e venda celebrado entre o vendedor e comprador teria natureza consumerista. Porém, o *marketplace* sequer pode ser considerado fornecedor nos termos do art. 3º do CDC.

No mesmo sentido, o art. 19 da lei 12965/2014 prevê que o provedor de aplicações da internet não responde, em regra, pelos conteúdos gerador por terceiros.

²⁰ OLIVEIRA, op. cit. P. 207.

²¹ Ibid. p. 207.



Diante da atividade de mera intermediação para celebração de negócios jurídicos independentes, a responsabilidade da plataforma seria apenas em relação à operacionalidade e segurança do ambiente virtual, de modo que se restringe a falhas na concretização das transações.

No âmbito do Direito Civil, o STJ afastou a responsabilidade dos marketplaces pela fiscalização prévia de ofertas e danos decorrentes de fraude ao veículo de comunicação que não participou da elaboração do anúncio e ilegitimidade da plataforma para figurar em ação por fraude cometida em anúncios postados no site²².

Nesse passo, da mesma forma que não seria possível responsabilizar a pessoa jurídica proprietária do *shopping center* pelo ICMS não pago na venda realizada em loja física dentro de seu espaço, não seria possível responsabilizar o marketplace (*shopping center* virtual).

Assim, para essa visão, os artigos. 18, IX e 17, §8º, da lei rj 2657/96, incluídos pela lei rj 8795/2020, são inconstitucionais, pois o *marketplace* atua como intermediador da operação, inexistindo vínculo com o fato gerador capaz de atrair sua responsabilidade tributária. Além disso, os atos e omissões da plataforma não concorrem para o inadimplemento do imposto estadual, já que o *marketplace* não participa da compra e venda.

O argumento de que haveria responsabilidade pelo descumprimento do dever de emissão da nota fiscal também não se justificaria porque a atuação do *marketplace*, em regra, é anterior ao momento da saída da mercadoria, quando o documento fiscal é emitido.

A intermediadora não teria controle sobre as informações contábeis e ingerência sobre o regime de recolhimento do ICMS dos *Sellers*. Além disso, o dever de informação pelas plataformas digitais referente às operações em seus *sites* já foi previsto na CL. 3ª do Convênio CONFAZ nº 139/2016 – redação dada pelo Convênio CONFAZ nº 71/2020.

A previsão normativa de responsabilização do *marketplace* pelo ICMS geraria um ônus excessivo para as empresas, que precisarão manter registro de documentos fiscais de todos os comerciantes que utilizam sua plataforma, sob pena de serem responsabilizadas pelo pagamento do tributo.

Logo, para essa corrente, a lei do Estado do Rio de Janeiro se afasta da simplicidade que deve permear a tributação do comércio eletrônico.

²² Id. p. 211-212.



Por fim, a doutrina aponta para a necessidade do cumprimento das obrigações acessórias não serem excessivas, a ponto de comprometer a capacidade de colaboração com a Administração Pública Tributária. É dizer, é preciso saber se o sujeito passivo eleito como devedor da obrigação acessória tem condições de cumprir o que lhe foi imposto sem prejuízo de suas atividades.

Apesar de ser inevitável que os *marketplaces* sejam cada vez mais demandados para fornecerem informações sobre as operações realizadas por meio de suas plataformas (essa é uma tendência mundial), a atribuição de responsabilidade à essas intermediadoras violaria a LC 87/96, o CTN e a própria CF.

IX.2. Argumentos favoráveis à constitucionalidade da responsabilização dos *marketplaces* trazida pela lei rj 8795/2020

No que concerna à defesa da constitucionalidade da lei rj 8795/2020, verifica-se que o diploma legal tem por base o art. 128 do CTN e o art. 5º da LC 87/96, de modo que não haveria violação à exigência de Lei Complementar para tratar sobre a matéria.

O argumento pela inconstitucionalidade da norma pressupõe que a responsabilidade seria atribuída ao *marketplace* pelo mero inadimplemento do ICMS devido pelo contribuinte, independentemente da violação do dever de colaboração pela intermediadora. Porém, não é o que se encontra previsto na nova redação dos artigos 17 e 18 da lei rj 2657/96.

Ambos os dispositivos delimitam as hipóteses em que há a violação ao dever de colaboração. Assim a responsabilidade tributária do *marketplace* somente terá lugar se a intermediadora descumprir seu dever de colaboração, previsto nos três incisos do §8º do art. 17 da lei rj 2657/96.

Portanto, a responsabilidade somente nascerá se, ocorrida a operação tributária os contribuintes não pagarem o ICMS e os *marketplaces*: (i) não tiverem prestado as informações cabíveis na forma e no prazo previstos na legislação; ou (ii) tiverem participado da operação tributável, a despeito de estarem cientes, por informação prévia do Fisco, de que o contribuinte se encontrava em situação cadastral irregular (tal como definida no § 9º do mesmo artigo); ou (iii) houverem comprovadamente descumprido outras obrigações previstas na legislação que concorram para o não recolhimento do tributo.



Esses deveres visam facilitar a fiscalização ou impedir o não pagamento do ICMS. Dessa forma, sua violação, concorre para o inadimplemento da obrigação tributária, na forma do art. 5º da LC 87/96.

A situação de vinculação ao fato gerador decorre imediatamente das situações descritas no art. 17, §8º e art. 18, IX, ambos da lei 2657/96. Ademais, conforme demonstrado no Acórdão do TJRJ, a vinculação também decorre do fato de que a operação de venda somente foi possível diante da intermediação do *marketplace*, que é remunerado por comissão incidente sobre o preço da venda realizada.

É por isso que o art. 18, IX, da lei rj 2657/96, limita sua aplicação às plataformas que operacionalizam a transação financeira e o acompanhamento do pedido, sem que exista a emissão da nota fiscal correspondente.

Em suas contrarrazões, o Estado do Rio de Janeiro aponta um exemplo didático elaborado em estudo realizado pela SEFAZ/RJ sobre o funcionamento da responsabilização dos *marketplaces* com base na lei rj 8795/2020:

Nesse exemplo são comparadas duas empresas que atuam no mesmo mercado com vendas intermediadas por um aplicativo: a pizzaria 1 e a pizzaria 2, a primeira cumpre suas obrigações tributárias e a segunda opera na ilegalidade, sem pagar tributos ou emitir notas fiscais.

Ao tomar ciência da situação, a SEFAZ/RJ notifica a pizzaria 2 por três vezes para regularizar sua situação fiscal, mas a empresa ignora. Nesse cenário, a Secretaria comunica o aplicativo que, a partir daquele momento, se ele optar por continuar a intermediar vendas da pizzaria 2, o marketplace deverá verificar se foi emitida a nota fiscal correspondente.

Somente no caso do *marketplace* continuar a intermediação da pizzaria 2 deverá conferir o cumprimento da obrigação acessória. Caso opte por não o fazer ou se a pizzaria 2 regularizar sua situação fiscal, a conferência da nota fiscal não se impõe.

Essa corrente conclui que a medida contribui para a igualdade de concorrência no âmbito do mercado, para a conformidade tributária, combate à sonegação e para a sociedade como um todo, uma vez que os recursos da arrecadação podem ser destinados aos serviços públicos essenciais.



X. O reconhecimento da repercussão geral pelo STF no RE 1.554.371 (tema 1413) – apontamentos e comentários

O recurso extraordinário interposto em face do Acórdão do TJRJ que julgou constitucional a previsão dos artigos. 18, IX e 17, §§7º, 8º e 9º, introduzidos pela lei rj 8795/2020, teve sua repercussão geral reconhecida no âmbito do tema 1413 do STF.

A questão constitucional foi assim delimitada pela Corte: *"Constitucionalidade da atribuição ao intermediador de pagamento e/ou ao site ou plataforma de marketplace, ou seu responsável, por lei ordinária estadual, da responsabilidade tributária quanto ao ICMS incidente sobre operações com mercadorias ofertadas ou vendidas por terceiros em tal meio eletrônico, nas hipóteses de ausência de emissão de nota fiscal obrigatória e/ou descumprimento de obrigações tributárias acessórias."*

Em seu voto, o Min. Luiz Fux (relator), aponta, inicialmente, para a natureza constitucional da controvérsia, tendo em vista a conexão existente com a amplitude da reserva de lei complementar para definição das hipóteses de responsabilidade tributária no âmbito do ICMS, à luz dos critérios estabelecidos pelo CTN, pela LC 87/96 e, sobretudo, a exigência dessa espécie legislativa pelo art. 146, III, a) e b), c/c art. 155, II, §2º, XII, a) e b), ambos da CF.

Observou – à semelhança do parecer da PGJ nos autos da RI – que o Supremo já teve a oportunidade de analisar a constitucionalidade da previsão de hipóteses de responsabilização tributária por meio de leis ordinárias, como por exemplo no precitado julgamento do RE 562.276 que deu origem ao tema 13 da repercussão geral.

O voto menciona, ainda, a decisão do STF no julgamento da ADI 6284, na qual considerou inconstitucional a previsão, em lei estadual, de hipótese de responsabilidade tributária por infrações diversa das regras gerais contidas no CTN.

A Corte entendeu que estão presentes a relevância econômica e social da controvérsia, tendo em vista o papel relevante e atual desempenhado pelos marketplaces na economia digital, os interesses sociais viabilizados por essas plataformas, sobretudo o acesso de pequenos empreendedores ao mercado eletrônico e a importância dos marketplaces para a cidadania fiscal, viabilizando a concorrência no mercado e o cumprimento da finalidade da tributação relacionada à arrecadação de recursos para o financiamento de políticas públicas fundamentais.



Quanto à relevância jurídica, apontou que o requisitos está presente não só nos precedentes do STF já citados sobre a matéria correlata, mas também na existência de previsões semelhantes em outras legislações estaduais.

Ao final, foi assentada a importância do tema demanda a fixação de critérios pelo STF para a delimitação da atuação legislativa dos entes federados quanto a matéria. A diversidade de leis estaduais requer um pronunciamento da Corte Suprema para conferir estabilidade, previsibilidade e assegurar a aplicação da constituição em todo o país.

No entanto, em que pese o brilhantismo do Acórdão que reconheceu a repercussão geral do tema, entende-se que é necessário ao menos um apontamento quanto a delimitação da controvérsia e um comentário sobre os precedentes citados.

No que concerne aos julgados citados no Acórdão, estes são – sem dúvidas – de elevada importância e relevância para a solução da controvérsia. Porém, entende-se que há um elemento adicional que a Corte Constitucional deverá enfrentar para examinar a constitucionalidade da lei estadual.

Explica-se.

No tema 13 do STF, o art. 13 da lei 8620/93 foi declarado inconstitucional porque estabeleceu hipótese de responsabilidade tributária diversa da prevista no art. 135, III, do CTN. Assim, a ausência de Lei Complementar que fundamentasse a regra responsabilizadora conduziu à violação ao art. 146, III, da CF.

Em sentido semelhante, na ADI 6284, o STF julgou inconstitucional a lei 11651/91 do Estado de Goiás porque esta teria ampliado as hipóteses de responsabilidade tributária de terceiros para além dos artigos 134 e 135 do CTN, violando, portanto, a reserva de Lei Complementar exigida pelo art. 146, III, da CF, para tratar da matéria.

A diferença desses precedentes para o caso concreto reside no fato de que, em ambos, as leis foram declaradas inconstitucionais porque não estavam de acordo com as hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN, norma geral em matéria tributária. Portanto, o Supremo entendeu que não haveria Lei Complementar que sustentasse as hipóteses.

Por outro lado, a controvérsia objeto do tema 1413 possui uma camada adicional, qual seja a existência de LC específica em matéria de ICMS (art. 5º da LC 87/96), que autoriza a previsão, em lei, de responsabilidade a terceiros que concorram para o não recolhimento do imposto estadual.



É dizer, a solução da controvérsia passa por investigar, não somente as normas gerais de responsabilidade tributária previstas no CTN, mas também se o requisito do art. 146, III, da CF, foi atendido pela lei estadual ao buscar fundamento na previsão contida na LC 87/96, que traz normas específicas para o ICMS.

Ao analisar o requisito da relevância jurídica da controvérsia, a Corte Constitucional citou a existência de legislações estaduais semelhantes à lei rj 8795/2020, são elas: Ceará (Lei Estadual nº 16.904/2019), Bahia (Lei Estadual nº 14.183/2019), Mato Grosso (Lei Estadual nº 11.081/2020), Paraíba (Lei Estadual nº 11.615/2019) e São Paulo (Lei Estadual nº 13.918/2009).

Porém, o modelo de responsabilidade tributária dos *marketplaces* eleito por algumas dessas leis estaduais é diferente, de modo que – afora a questão da matéria de fundo – não guarda estrita semelhança com a previsão legal do Estado do Rio de Janeiro.

Como visto, a OCDE identificou a existência de diferentes modelos de responsabilização que foram utilizados pelos Estados brasileiros para elaborar suas legislações.

O primeiro deles é a responsabilidade exclusiva e integral do marketplace (*full VAT liability regime*), com a exclusão do alienante da condição de sujeito passivo. O segundo é o sistema de responsabilidade solidária da plataforma digital (*joint and several liability*), seja quando permanece inerte frente as informações do Fisco sobre as irregularidades do vendedor, seja quando a Administração Tributária solicita dados sobre a operação de venda e o marketplace permanece silente.

Além do modelo de intensidade da responsabilização, as legislações estaduais apresentam três situações diferentes que deflagram a sujeição passiva do marketplace: (i) não prestação de informações à Administração Pública; (ii) mera intermediação da operação; (iii) não emissão de nota fiscal pelo vendedor ou quando este se encontra em situação cadastral irregular.

A lei rj 8795/2020 trouxe uma previsão de responsabilidade solidária do marketplace, mas desde que cumpridos os requisitos de seu art. 18, IX, e, principalmente, o procedimento descrito no art. 17, §§8º e 9º e no Decreto rj 48.694/2024.

É portanto, uma modalidade mais restrita, associada ao sistema *joint and several liability* e que se assemelha mais à legislação do Estado de São Paulo, que possui condicionantes



e procedimentalização semelhantes, prevista na Portaria CAT nº 156/2010 e operacionalizada por meio do SISCOM.

As demais legislações ou apresentam modelos diversos ou não contém critérios restritos como a legislação examinada no âmbito do Recurso Extraordinário, o que conduz à distinção e possíveis litígios posteriores dela decorrentes.

Assim, o art. 16, XI, da lei cearense nº 12.670/96, incluído pela lei 16.904/2019, traz um modelo de responsabilidade direta dos *marketplaces* e não solidária, de modo que se assemelha mais ao sistema *full VAT liability regime*.

No Estado do Mato Grosso a lei 11081/2020 adotou um modelo misto, prevendo a responsabilidade direta do marketplace quando o alienante não apresenta o documento fiscal e a responsabilidade solidária quando não há a prestação das informações requeridas pelo Fisco ou quando as vendas são feitas por fornecedor com situação cadastra irregular.

Ao que parece, somente a hipótese do art. 18-D, III e V, da lei 11081/2020 tratou da responsabilidade solidária, pelo que apenas essa disposição se assemelha ao objeto do tema 1413 do STF.

Já a lei 11615/2019 da Paraíba adotou um modelo de reponsabilidade solidária por mera intermediação, uma vez que não estabelece nenhuma ocorrência de irregularidade para deflagrar a sujeição passiva, requerendo apenas que a plataforma seja participe do recebimento e repasse dos pagamentos para concretizar a operação.

Essa modalidade é diametralmente oposta à lei rj 8795/2020 objeto da análise do Supremo, pois estabelece um sistema sem os condicionantes e o procedimento delineados pelo legislador do Estado do Rio de Janeiro, de modo que trata de situação diversa que – entende-se – deve ser objeto de análise em outra demanda de controle de constitucionalidade, pois não guarda relação com o objeto do RE 1.554.371.

Por fim, a lei da Bahia nº 14.183/2019, apesar de trazer o sistema de responsabilidade solidária, estabelece como condicionantes apenas a não emissão de documento fiscal para acobertar a operação. Em que pese a aparente identidade parcial, esse diploma legislativo parece conter apenas esse condicionante, inexistindo previsão de atribuição de responsabilidade por vício na situação cadastral ou de notificação prévia sobre a irregularidade na emissão do documento fiscal, o que denota a ausência de procedimentalização mínima para deflagrar a sujeição passiva do *marketplace*.



Dessa forma, entende-se que apenas a lei do Estado de São Paulo e parte da lei do Estado do Mato Grosso guardam pertinência com a lei rj 8795/2020, que é objeto do tema 1413 do STF.

As demais disposições legislativas citadas no v.Acórdão seriam melhor analisadas no âmbito de processos apartados de controle de constitucionalidade difuso ou concentrado, pelo que os modelos de responsabilização nelas adotados não possuem identidade com a lei objeto da citada repercussão geral do STF, podendo, inclusive, trazer riscos futuros de nova judicialização motivada por distinção.

Todavia, em que pese as citadas diferenciações entre os modelos, é certo que a tese que será fixada pelo Supremo no tema 1413 causará grande impacto em todas as leis estaduais que tratam da responsabilidade tributária dos marketplaces, bem como irá pautar a aplicação e interpretação dos dispositivos da LC 214/2025 que tratam do assunto para o IBS/CBS, sobretudo no que tange a definição de marketplace e a necessidade de controle das plataformas sobre o pagamento das operações por elas intermediadas.

Feitas as considerações sobre o cenário da responsabilidade dos *marketplaces* pelo pagamento do ICMS, passa-se ao exame do assunto no âmbito da EC 132/2023 e da LC 214/2025 que tratam do IBS/CBS.

XI. A responsabilidade tributária dos *marketplaces* na reforma tributária

XI.1. Previsão constitucional específica

A reforma da tributação sobre o consumo empreendida pela EC 132/2023 trouxe um novo sistema de regras e princípios aplicáveis aos tributos incidentes sobre essa base impositiva. Foram criados o IBS, a CBS e o IS, bem como prevista a extinção do ICMS e do ISS a partir de 2033, conforme art. 129 do ADCT.

Também é preciso destacar a previsão expressa de princípios que orientam o Sistema Tributário Nacional como um todo, como simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente, bem como a positivação, na Constituição, da busca pela redução dos efeitos regressivos.



Ao tratar do IBS, a EC 132/2023 traz a estrutura de um imposto de competência compartilhada entre Estados e Municípios, informado pelo princípio da neutralidade e que deve atender à não-cumulatividade plena.

Para o escopo da presente análise, é preciso destacar a alteração trazida pelo art. 156-A, §3º, da CF, que possui a seguinte redação: “*Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior.*”

Em primeiro lugar, deve-se deixar claro que essa regra vale apenas para os novos tributos incidentes sobre o consumo (IBS e CBS²³). Além do dispositivo encontrar-se na seção e no artigo que dispõe sobre o IBS, faz menção expressa ao imposto em seu texto.

Trata-se de previsão específica da Constituição que autoriza a Lei Complementar a prever responsabilização tributária das plataformas digitais, o que inclui os *marketplaces*.

Esse dispositivo fundamenta os artigos 22 e 23 da LC 214/2025, que trouxeram as regras para a eleição das plataformas digitais como sujeitos passivos da relação jurídica tributária relativa ao IBS e CBS.

Sob o ponto de vista da capacidade contributiva, a responsabilização das plataformas digitais é considerada adequada, tendo em vista a relação de ascendência entre as intermediadoras e os fornecedores que delas se utilizam²⁴.

Porém, para alguns a regra é considerada pragmática²⁵, porque apenas delegou à LC a tarefa de estruturar a responsabilidade tributária das plataformas digitais e não estabeleceu diretamente essas regras de sujeição passiva.

O dispositivo traz um requisito formal, qual seja a previsão da sujeição passiva em LC; e um requisito material, representado pela eleição de um sujeito que concorra para a

²³ Com relação a CBS, há previsão específica no art. 195, §16º, da CF, sobre e aplicação do art. 156-A, §3º, da CF, ao seu regime de tributação.

²⁴ GUIMARÃES, Ariane Costa. *As novas hipóteses de responsabilidade tributária na reforma tributária à luz da Constituição Federal*. In: HOFFMANN, Susy Gomes (Coord.). *Reforma tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar 214/2025*. São Paulo: MP Editora, 2025.

²⁵ PEROBA, Luiz Roberto; MARINHO, Alice; FRANÇA, Alexandre Moretto. *Plataformas Digitais e a Reforma Tributária: novos paradigmas de responsabilidade*. IN: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. P. 487-494.



realização, execução ou pagamento da operação, mesmo quanto residente ou domiciliado no exterior.

No entanto, é importante destacar que o requisito material previsto no dispositivo não exige apenas a vinculação da plataforma digital com o pagamento, de modo a responsabilização pode ocorrer nas situações em que esse sujeito concorra para a realização ou a execução da operação.

Assim, o debate existente para o ICMS, acerca da necessidade de controle da plataforma sobre o pagamento e retenção do valor do imposto, foi endereçado no sentido de que esse é apenas um dos fatores eleitos pelo art. 156-A, §3º, da CF, para a responsabilização das plataformas digitais pelo IBS e CBS devidos na operação. No entanto, esse ponto ainda levanta discussões, que serão examinadas nos capítulos seguintes.

Esse é um dos pontos pelos quais a própria constitucionalidade do dispositivo trazido pela EC 132/2023 é questionada por parte da doutrina²⁶, que enxerga nele uma previsão de sujeição passiva a partir de participação genérica de terceiros, que podem atuar como meros auxiliares (como instituições financeiras, intermediários ou corretores) e, por isso, não integram a relação jurídica entre fornecedor e tomador de bens e serviços.

Outros afirmam²⁷ que a EC 132/2023 alterou substancialmente o sistema de responsabilização tributária vigente há mais de 50 anos, pois o art. 156-A, §3º, da CF, impõe requisitos que acabam por dispensar a vinculação com a ocorrência do fato gerador. Para estes, a EC 132/2023 seria, nesse ponto, inconstitucional, por violar as cláusulas pétreas do art. 60, §4º, IV, e os artigos 5º, XII, LIV e 150, todos da CF.

Por fim, é preciso trazer à baila um comentário pertinente do Professor José Eduardo Soares de Mello²⁸.

Trata-se do alerta para o fato de que o dispositivo constitucional qualifica apenas aquele que pratica operações, sem se referir às pessoas que promovem o exercício de direitos, o fornecimento de bens e a prestação de serviços.

²⁶ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 12. ed. rev. ampl. (Reforma Tributária – EC 132/23). Belo Horizonte: Fórum, 2025. Página 596.

²⁷ BERTOLUCCI, João Emílio Galinari. *A Reforma Tributária quanto à responsabilidade tributária – um ensaio sobre a constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 132/2023, ao inserir na Carta Federal o art. 156-A, §3º*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 23, n. 135, p. 97-154, maio/jun. 2025.

²⁸ MELO. Op. cit. 597.



A questão gira em torno da diferença entre os termos *operação* e *prestação*, que na Constituição possuem significados diferentes²⁹, seja para distinguir os fatores geradores do ICMS, seja para examinar os conflitos entre esse imposto e o ISS.

A definição abrangente de operações no art. 3º, I, da LC 214/2025, e a previsão sobre a hipótese de incidência do IBS e da CBS no art. 4º do mesmo diploma podem fornecer um norte para estabelecer a interpretação mais adequada.

XI.2. Diferenças entre a redação original do PLP 68/2024 e o texto da LC 214/2025 – impacto das emendas rejeitas

A fim de regular o novo sistema de tributação sobre o consumo trazido pela EC 132/2023 foi proposto o PLP nº 68/2024 que, após tramitação no Congresso Nacional, deu origem à LC 214/2025.

A redação original do projeto de lei já continha disposição acerca da responsabilidade tributária das plataformas digitais em seu art. 23. No entanto, esse dispositivo foi objeto de emendas no Senado Federal, que alteraram seu conteúdo. Ao final da tramitação a responsabilidade tributária das plataformas digitais foi prevista nos já citados artigos 22 e 23 da LC 214/2025.

O texto original do projeto de lei previa, em seu art. 23, um modelo com duas sistemáticas de responsabilidade tributária das plataformas: (i) responsabilidade por substituição do fornecedor residente ou domiciliado no exterior; (ii) responsabilidade solidária com o contribuinte residente ou domiciliado no Brasil, desde que este não tenha se inscrito nos cadastros do IBS/CBS e e não registre a operação em documento fiscal eletrônico.

A análise do art. 59 da exposição de motivos do PL 68/2024 demonstra que a redação do art. 23 foi inspirada nas diretrizes da OCDE, sobretudo na sugestão dos dois modelos de responsabilização dos *marketplaces*.

Contudo, observa-se que a redação do art. 22, I e II, da LC 214 é diversa e prevê: (i) a responsabilidade solidária da intermediadora com o destinatário/adquirente e em substituição ao fornecedor localizado no Exterior; (ii) responsabilidade solidária com o

²⁹ BALEEIRO, Aliomar. 2001, apud MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 4. Ed., rev. e atual – São Paulo: Noeses, 2020. P. 149.



fornecedor residente no País, que seja contribuinte – ainda que não inscrito no cadastro do IBS/CBS – e não registre a operação em documento fiscal eletrônico.

Ao estabelecer um modelo de responsabilidade solidária junto com o adquirente e em substituição ao fornecedor situado no exterior, bem como a solidariedade com fornecedor situado no Brasil, seja ou não inscrito nos cadastros de contribuintes do IBS/CBS, a LC 214 aumentou as garantias do crédito tributário em comparação à redação que lhe era conferida pela redação original do PLP 68/2024, no qual a responsabilidade da intermediadora era por substituição ao fornecedor externo, mas sem previsão de solidariedade com o adquirente ou destinatário; além de prever, apenas, a solidariedade no caso de contribuinte doméstico não cadastrado.

XI.3. O art. 22 da LC 214/2025 e a sistemática da responsabilidade tributária dos *marketplaces* – análise e possíveis controvérsias

Como dito linhas acima, o art. 22, I e II, da LC 214/2025 trouxe um modelo de responsabilidade tributária das plataformas digitais que diferencia o fornecedor externo do doméstico.

Assim, atribui a responsabilidade solidária da plataforma digital juntamente com destinatário/adquirente e em substituição ao fornecedor localizado no Exterior; ao passo que estabelece a responsabilidade solidária com o fornecedor doméstico, desde que se trate de contribuinte, ainda que não inscrito no cadastro do IBS/CBS, e que não registre a operação em documento fiscal eletrônico.

Dentre as orientações da OCDE para a responsabilização das plataformas digitais, o dispositivo da LC 214/2025 adota tanto o modelo *Full Liability* para as operações realizadas por fornecedor externo em que há substituição (inciso I), quanto o sistema *Joint and Several Liability* nos casos de vendas efetuadas por fornecedores domésticos³⁰ (inciso II).

Porém, a redação do dispositivo contém outros pontos importantes para o tema, motivo pelo qual serão tratados nos seguintes subtópicos.

³⁰ PEIXOTO, Daniel Monteiro; MENON, André; BRAGA, Mércia Cristina de Paiva. *Responsabilidade tributária e as plataformas digitais (ênfase sobre as operações domésticas no PLP 68/2024)*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (org.). *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024.



XI.3.1. Conceito de plataformas digitais

O art. 22, §1º, I e II, da LC 214/2025, traz os requisitos para identificação de uma plataforma digital. Trata-se de empresa que atua como intermediária entre fornecedores e adquirentes em operações e importações não presenciais ou realizadas por meio eletrônico.

Além disso, é preciso que a plataforma controle um ou mais dos seguintes elementos essenciais à operação: cobrança, pagamento, definição dos termos e condições ou a entrega.

A leitura do dispositivo permite concluir que o foco foram as plataformas transacionais, das quais os *marketplaces* são espécie (Amazon, Shopee, Alibaba, Mercado Livre etc)³¹, uma vez que intermedeiam operações de compra e venda em ambiente virtual ou não presencial, controlando elementos como cobrança, pagamento, definição de termos e condições ou entrega.

Ao mesmo tempo, o art. 22, §2º, da LC 214/2025 definiu as plataforma consideradas não transacionais, que não estão submetidas à regra de responsabilização tributária. São aqueles que realizam apenas uma das seguintes atividades: acesso à internet, processamento de pagamentos, publicidade, busca ou comparação de fornecedores, sem cobrança baseada no preço de vendas realizadas.

Essas disposições permitem separar os *marketplaces* das demais plataformas digitais, contribuindo para uma análise melhor da natureza jurídica de suas atividades.

A divisão em comento também foi estabelecida pelo STF no julgamento dos temas 987 e 533, que analisaram a constitucionalidade do art. 19 do Marco Civil da Internet. Nas teses fixadas pelo Supremo, os *marketplaces* foram expressamente excluídos do sistema de responsabilidade civil subjetiva por veiculação de conteúdos ilícitos na internet, tendo sido afirmado que deve-se aplicar o regime do CDC para essas espécies de plataforma digital.

No que concerne ao §2º, as discussões giram em torno da natureza exaustiva ou não do rol, isto é, a LC 214/2015 admite ou não outros casos em que a plataforma digital é considerada não transacional.

³¹ PEROBA, MARINHO e FRANÇA, op. cit. P. 491.



Aqui é preciso destacar que os §§1º e 2º são inspirados no Anexo A do já citado relatório da OCDE³². Naquele estudo o organismo internacional aponta, de forma não exaustiva, alguns exemplos de funções consideradas relevantes por diversos sistemas de responsabilidade tributária das plataformas digitais.

No mesmo sentido, ao comentar o art. 22 da LC 214/2025, Hugo de Brito Machado Segundo³³ posiciona-se pelo caráter não exaustivo do dispositivo, apontando para o fato de que existem diversos tipos de plataformas digitais, que atuam de maneiras diferentes.

O autor lembra que a responsabilidade tributária de terceiros depende da vinculação indireta com o fato gerador, conforme art. 128 do CTN. Para ela, nas situações em que não há a comprovação da vinculação da plataforma com a operação de fornecimento de bens ou serviços, com impossibilidade retenção da parcela do tributo incidente sobre o pagamento, não haveria que se falar em responsabilidade tributária.

Para outros³⁴, seria mais adequado permitir à plataforma comprovar que sua atuação não influenciou de forma substancial para a realização da operação de venda, eximindo-a da responsabilização ainda que seu modelo de negócios não esteja expressamente identificado no art. 22, §2º, da LC 214/2025.

No que concerne ao §1º e seus requisitos caracterizadores das plataformas digitais transacionais, das quais o *marketplace* é uma espécie, também existem controvérsias.

As críticas feitas a essa previsão³⁵ giram em torno da ausência de vinculação da plataforma com o fato gerador do IBS/CBS diante da inexistência de ingerência sobre o pagamento efetuado e conseqüente impossibilidade de retenção do valor do tributo que grava a operação. Essa ausência causa tensões com o princípio da capacidade contributiva.

Todavia, é preciso destacar que, durante o trâmite legislativo do PLP 68/2024, foram propostas e rejeitadas duas emendas que tratam sobre o assunto, quais sejam a emenda nº 1332 do Sen. Mecias de Jesus e a de nº 1466 do Sen. Esperidião Amin.

³² OECD (2019), *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en>. Anexo A, páginas 71-72.

³³ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS e IS*. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025. P. 38

³⁴ GUIMARÃES, op. cit. P. 137.

³⁵ SEGUNDO, op. cit. P. 38.



A primeira delas pretendia incluir um requisito adicional no inciso II do art. 23, a fim de que a responsabilidade das plataformas digitais também dependesse da pessoa jurídica não possuir gerência na definição dos valores das operações tributáveis. Propunha, ainda, a supressão do §1º, II, c), que incluía no conceito de plataformas digitais aquelas que controlam a definição dos termos e condições.

A justificação da emenda narra que a inclusão do controle sobre a definição de termos e condições torna a definição de plataformas digitais muito ampla, já que a grande maioria dos serviços prestados na *internet* define termos e condições para garantir a segurança dos usuários.

Destaca, ainda, que alguns serviços não possuem ingerência sobre os valores tributados na prática de suas atividades, de modo que o controle do cumprimento das obrigações tributárias pelos usuários de sua plataforma se tornaria inviável.

A segunda emenda propunha uma alteração na redação do art. 23, II, a fim de consignar que a responsabilidade tributária das plataformas digitais, no caso de contribuinte doméstico, seria subsidiária, ocorrendo apenas quando não informassem à Administração tributária sobre as transações realizadas no período de apuração, conforme regulamento.

Segundo sua justificativa, o PLP 68/2024 adotou um modelo intermediário entre os dois propostos pela OCDE. Esse sistema de responsabilidade solidária teria previsto, na prática, uma hipótese de responsabilidade objetiva decorrente da não emissão de documento fiscal pelo contribuinte.

O modelo pressuporia que a plataforma teria condições de enquadrar os fornecedores como contribuintes, embora essa supervisão dependesse de um exame de atividades externas àqueles desenvolvidas por meio da própria plataforma. Além disso, as intermediárias não teriam competência para enquadrar fornecedores como contribuintes.

Contudo, conforme exposto, as emendas foram rejeitadas pelo Congresso Nacional, de modo que a redação do art. 22 da LC 214/2025 requer o controle sobre apenas um dos elementos considerados essenciais à operação, de modo que não é necessário que a plataforma digital exerça influência específica sobre o pagamento e, conseqüentemente, sobre a retenção da parcela do tributo.



A redação do dispositivo está em consonância com o art. 156-A, §3º, da CF, que prevê que a LC poderá eleger como sujeito passivo a pessoa que **concorra** para a realização, execução **ou** pagamento da operação.

Logo, tanto aquele que controle o pagamento e a cobrança, quanto aquele que controla apenas os termos e condições ou a entrega, são considerados plataformas digitais para fins de responsabilização tributária. O intermediário pode ser considerado plataforma digital sem controlar dos elementos ligados à retenção.

Veja-se que os argumentos referentes ao controle sobre o preço das operações e identificação do fornecedor como contribuinte também estão presentes nos debates sobre o ICMS, mas foram rejeitados durante a tramitação do projeto de lei que regula o IBS e a CBS.

XI.3.2. A sistemática de aplicação da regra de responsabilidade – análise da irregularidade cadastral do fornecedor contribuinte e seus impactos

Em seu estudo a OCDE ressalta a necessidade de observar as peculiaridades da legislação de cada um dos países e também os princípios gerais tributários, como por exemplo: neutralidade, eficiência, previsibilidade, simplicidade, efetividade, justiça e flexibilidade.

Recomenda, também, a imposição de limites e condicionantes para responsabilizar as plataformas digitais.

Atendendo a essas diretrizes, o art. 22 da LC 214/2025 traz regras para sistematizar a responsabilização tributária das plataformas digitais. Assim passa-se a análise dos demais parágrafos do citado dispositivo.

Nesse âmbito, o §4º traz importante previsão para a eleição do *marketplace* como sujeito passivo da relação jurídico tributária envolvendo fornecedor doméstico. Trata-se do dever imposto ao CGIBS e da RFB informarem à plataforma que o fornecedor é contribuinte do IBS e da CBS, mas não está inscrito no cadastro do art. 21 da LC 214/2025.

De forma correlata, o §5º também impõe um dever a ser cumprido pelas plataformas. O texto determina que as empresas deverão informar o CGIB e a RFB sobre as operações domésticas e importações por elas intermediadas, identificando o fornecedor dos bens ou serviços, ainda que não seja contribuinte.



O §6º determina que, nas situações em que o pagamento seja iniciado pela plataforma digital, esta deverá apresentar informações necessárias para a segregação e o recolhimento do IBS e CBS devidos pelo fornecedor quando aplicável o *split payment*.

Cumpridos os deveres previstos nos §§5º e 6º, a plataforma é exonerada da responsabilidade pelo pagamento de eventuais diferenças apuradas entre o valor do IBS e da CBS recolhidos e os efetivamente devidos pelo fornecedor doméstico (§7º).

Caso o processo de pagamento não seja iniciado pela plataforma (§8º) ou apesar de ter início na intermediadora, não adotar o *split payment*, o marketplace não será responsabilizado pelos tributos devidos se cumprir o dever de informação previsto no §5º.

Por fim, o §12º confere à plataforma digital a opção, com a anuência do fornecedor doméstico e atendidos os critérios do regulamento, de emitir os documentos fiscais eletrônicos em nome do alienante/prestador e pagar o IBS e CBS, mantida a obrigação do alienante por eventuais diferenças devidas.

Os deveres de informação estabelecidos no art. 22, §§4º e 5º, da LC 214/2025 são de elevada importância, mas suscitam dúvidas sobre a possibilidade do *marketplace* ser responsabilizado por fatos geradores de IBS e CBS anteriores ou somente pelos posteriores à ciência da condição de contribuinte não inscrito no cadastro³⁶.

A partir da leitura do art. 22, §4º, da LC 214/2025, verifica-se que o dever de informação por parte da Administração Tributária é um marco importante para identificar a ciência da plataforma acerca da condição do fornecedor que é qualificado como contribuinte mas não está inscrito nos cadastros do art. 21, §1º, da LC 214/2025.

O dever imposto pelo §4º está em consonância com o dever atribuído à plataforma pelo §5º, que incumbe à plataforma o envio de informações à Administração Tributária sobre as operações intermediadas, identificando o fornecedor mesmo que não seja contribuinte. É dizer, o dispositivo impõe à plataforma a identificação do fornecedor, mas não a distinção entre contribuinte e não contribuinte.

A relação da plataforma com a operação faz com que seja possível identificar o fornecedor de bens e serviços, mas esse acesso tem um limite, pelo que não permite o enquadramento desse fornecedor como contribuinte. O exame dessa condição também dependerá da análise de atividades externas ao ambiente da plataforma. Além disso, a

³⁶ PEIXOTO, MENON, BRAGA, op. cit. P. 537.



competência para estabelecer a correlação entre fornecedor e contribuinte é da Administração tributária.

Nesse sentido, uma interpretação razoável é a de que a responsabilidade tributária das plataformas digitais se dará com relação aos fatos geradores posteriores a informação, repassada pelo CGIBS e pela RFB, sobre a condição de contribuinte do fornecedor doméstico que não está inscrito nos cadastros do IBS e da CBS.

Contudo, o *marketplace* pode ser responsabilizado pelos fatos geradores pretéritos de IBS e CBS caso seja demonstrado que já tinha ciência prévia, e por outros meios, da condição de contribuinte do fornecedor não inscrito nos cadastros tributários. Essa responsabilidade se dará com relação ao período posterior à data da ciência.

No entanto, a questão é complexa, pois o art. 22, II, c), da LC 214/2025, impõe como requisito apenas a condição de contribuinte, independentemente deste encontrar-se inscrito ou não nos cadastros do IBS e da CBS.

Outra interpretação razoável do dispositivo é no sentido de que o §4º determina que o CGIBS e a RFB enviem informações à plataforma apenas dos casos em que o fornecedor doméstico é contribuinte e não esteja inscrito no cadastro. Essa comunicação se restringiria às situações de irregularidade por ausência de cadastro, mas não significaria um dever de informar à plataforma a qualidade de contribuinte de cada um de seus fornecedores listados no relatório do §5º.

Por meio dessa visão, a notificação do §4º seria relevante apenas para os casos em que o fornecedor contribuinte não esteja registrado nos cadastros do IBS e da CBS, de modo que a controvérsia sobre a responsabilidade por fatos geradores anteriores e posteriores à informação não se colocaria nas demais hipóteses.

Nesse cenário, o *marketplace* pode ter acesso a qualificação do fornecedor como contribuinte mediante a consulta ao cadastro do art. 21, §1º, da LC 214/2025. Todavia, nas situações em que o fornecedor descumpra essa obrigação acessória, a responsabilidade da plataforma dependeria da comunicação feita pela Administração Tributária sobre o enquadramento do usuário da plataforma como contribuinte do IBS e da CBS.

Um argumento que favorece essa corrente é o fato de que a emenda nº 1466 ao PLP 68/2024, proposta pelo Sen. Esperidião Amin, foi rejeitada pelo Senado.



Essa proposição buscava tornar alterar o art. 23, II, do projeto para tornar subsidiária a responsabilidade tributárias das plataformas nas operações domésticas, ocorrendo apenas quando não informassem à Administração tributária sobre as transações realizadas no período de apuração, conforme regulamento.

Uma de suas justificativa para afastar o modelo de responsabilidade solidária para subsidiária foi a impossibilidade das plataformas enquadrarem o fornecedor como contribuinte.

Porém, conforme exposto, essa proposta foi rejeitada.

XI.3.3. Ausência de registro da operação em documento fiscal eletrônico – Possíveis controvérsias envolvendo a emissão de documentos não fiscais e documentos considerados inidôneos

A emissão de documento fiscal eletrônico para acobertar as operações envolvendo bens e serviços é uma obrigação acessória atribuída ao sujeito passivo do IBS e da CBS pelo art. 60 da LC 214/2025. Trata-se de mecanismo importante para a fiscalização tributária ter acesso às informações sobre a transação realizada.

No campo da responsabilidade tributária dos *marketplaces*, o registro da operação em documento fiscal eletrônico é requisito essencial previsto no art. 22, II, c), da LC 214/2025, para atribuir a condição de sujeito passivo à plataforma digital.

Sua relevância pode ser constatada pelo fato de que esta parece ser a única irregularidade que precisa estar presente para deflagrar essa responsabilidade, uma vez que a ausência de inscrição no cadastro do IBS e da CBS pode ou não estar presente, mas não é uma condição obrigatória.

A controvérsia que pode surgir diz respeito à responsabilidade tributária do *marketplace* em razão de documentos emitidos pelo fornecedor contribuinte, mas considerados inidôneos³⁷.

De acordo com o art. 60, §3º, da LC 214/2025, o CGIBS e as Administrações Tributárias devem observar a forma, o conteúdo e os prazos previstos em ato conjunto do CGIBS e da RFB para fins de autorização e recepção dos documentos fiscais eletrônicos.

³⁷ PEIXOTO, MENON, BRAGA, op. cit. P. 538.



Ao mesmo tempo, o §6º do citado dispositivo legal diz que será considerado idôneo o documento fiscal que contiver registro de informações que atenda aos requisitos estabelecidos no regulamento, observado o disposto na LC 214/2025.

Todavia, a análise acerca da idoneidade de um documento fiscal se dá posteriormente à sua emissão, momento em que a Administração Tributária realizará o controle de conformidade da operação com a legislação de regência, verificando o regular cumprimento das obrigações acessórias e da obrigação principal.

Nesse passo, a leitura do art. 22, II,c), da LC 214/2025, parece impor a responsabilidade à plataforma digital apenas nos casos em que não ocorre a emissão de documento fiscal eletrônico para acobertar a operação doméstica.

Como a declaração de inidoneidade do documento é posterior e pressupõe a sua emissão, pode-se entender que o dever imposto à plataforma digital se limita a verificar a emissão do documento, mas não adentra a sua regularidade, pelo que o controle de conformidade à lei e o respectivo cumprimento da obrigação acessória pelo fornecedor contribuinte são competências da Administração tributária.

Os poderes de gestão dos *marketplaces* se limitam a verificar se os documentos foram realmente emitidos. Nesse cenário a plataforma digital não poderia ser responsabilizada pela emissão de documento inidôneo pelo fornecedor contribuinte, de modo que não estaria presente o requisito do art. 22, II, c), da LC 214/2025.

Por outro lado, o exame de algumas hipóteses de documentos considerados inidôneos pela legislação vigente do ICMS aponta para situações que geram controvérsias.

Dentre elas, é possível citar o art. 24, V, do Livro VI, do RICMS-RJ, que considera documento inidôneo aquele que “*não seja documento fiscal, a exemplo de "Nota de Conferência", "Orçamento", "Pedido" e outros do gênero, quando indevidamente utilizado como documento fiscal*”.

Traçando um paralelo com o IBS e a CBS, essa situação seria capaz de cumprir o requisito do art. 22, II, c), da LC 214/2025, pois, apesar de ter emitido um documento, o fornecedor não apresentou um documento fiscal capaz de registrar a operação realizada.

Caso os documentos emitidos não sejam qualificados como documentos fiscais, segundo os critérios previstos no regulamento do IBS e da CBS, tal hipótese seria, em tese, passível de atribuir a responsabilidade tributária ao *marketplace*.



Outra hipótese que também pode suscitar conflitos é a emissão de um documento fiscal diferente do previsto para a operação praticada pelo fornecedor. Nessa hipótese, entende-se que é preciso verificar se o documento fiscal emitido é capaz de registrar adequadamente a operação realizada e apresentar à Administração Tributária os elementos necessários para o lançamento do IBS e da CBS.

É preciso alertar para a necessidade do regulamento do IBS e da CBS esclarecer esses pontos, a fim de conferir segurança jurídica ao contribuinte, evitar possíveis litígios e acolher as recomendações da OCDE de que devem ser tomadas providências para estimular o *compliance* das plataformas digitais por meio de incentivos à conformidade, dando preferência ao modelo de cooperação com as autoridades fiscais.

XII. Conclusão

O presente estudo apresenta uma breve contextualização sobre o fenômeno da economia digital, seu crescimento e efeitos sobre a tributação do consumo em um cenário de um mercado de vendas e prestação de serviços cada vez mais intermediado pelos *marketplaces*.

Foram explorados os modelos sugeridos pela OCDE em estudo específico sobre o tema, bem como a relevante experiência dos EUA e sua influência sobre a responsabilidade tributária das plataformas digitais.

Buscou-se examinar o panorama atual das legislações estaduais sobre o tema e suas diferentes hipóteses de responsabilização, sem perder de vista as críticas feitas pela doutrina à previsão dessa modalidade de sujeição passiva dos *marketplaces* por meio de lei estadual.

A experiência jurisprudencial brasileira foi demonstrada por decisões proferidas tanto no âmbito administrativo quanto judicial, com destaque para a representação de inconstitucionalidade proposta em face da lei do Estado do Rio de Janeiro e para o Recurso Extraordinário dela originário, que teve a repercussão geral reconhecida pela Corte Constitucional.

Também foram trazidas considerações importantes sobre a responsabilidade tributária dos *marketplaces* na reforma tributária, examinando desde as disposições constitucionais até as previsões contidas nos dispositivos da LC 214/2025, passando pelas controvérsias que podem surgir na tributação pelo IBS e CBS.



O objetivo do estudo é apresentar a experiência brasileira com a atribuição de responsabilidade tributária aos *marketplaces* pelo recolhimento do ICMS e também os impactos que a interpretação da legislação referente a esse imposto terá na reforma tributária do IBS e CBS e vice-versa.

A introdução na Constituição, via EC 132/2023, de uma norma específica sobre o assunto e a regulação por meio da LC 214/2025 pode conferir segurança jurídica com relação a responsabilidade tributária dos *marketplaces* pelo pagamento do IBS e da CBS.

Porém, não soluciona o conflito relativo à exigência do ICMS dessas plataformas. As regras do art. 156-A, §3º da CF e os artigos 22 e 23 da LC 214/2025 podem trazer dois pontos de vista para a complexa controvérsia envolvendo o ICMS, quais sejam: (i) foi preciso incluir previsões específicas sobre a matéria na Constituição e em LC, porque a atribuição de responsabilidade às plataformas digitais não poderia ser estabelecida sem essa espécie legislativa, já que a experiência com o ICMS demonstrara que arcabouço existente no CTN e na LC 87/96 era insuficiente; ou (ii) os dispositivos da Constituição e da LC 214/2025 somente confirmaram e afirmaram a responsabilidade das plataformas digitais pelos tributos incidentes sobre o consumo, uma vez que esse cenário já era reconhecido anteriormente pela incidência do ICMS sobre as operações por elas intermediadas.

O julgamento do tema 1413 do STF poderá solucionar a controvérsia envolvendo o ICMS, mas também impactará a reforma tributária, fornecendo orientações importantes para analisar a responsabilidade tributária dos *marketplaces* pelo IBS e CBS.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AUN, Maria Aline Buratto. *Responsabilidade tributária das plataformas digitais – perspectivas sobre a análise do tema pelo TIT*. JOTA, São Paulo, 07 de nov. de 2024. Disponível em: <<https://www.jota.info/artigos/responsabilidade-tributaria-das-plataformas-digitais-2>>. Acesso em: 30 de mar. de 2025.

BARRETO, Paulo Ayres. *Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace*. Revista Direito Tributário Atual, n. 45, 2020.

BERTOLUCCI, João Emílio Galinari. *A Reforma Tributária quanto à responsabilidade tributária – um ensaio sobre a constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 132/2023, ao inserir na Carta Federal o art. 156-A, §3º*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 23, n. 135, p. 97-154, maio/jun. 2025.

GUIMARÃES, Ariane Costa. *As novas hipóteses de responsabilidade tributária na reforma tributária à luz da Constituição Federal*. In: HOFFMANN, Susy Gomes (Coord.). *Reforma tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar 214/2025*. São Paulo: MP Editora, 2025.

LOPES, Rodrigo Manfroi. *A responsabilidade tributária das plataformas de marketplace e o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS)*. Dissertação (mestrado) – Universidade Católica de Brasília, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito, 2024.

LUNA, Leonardo Jerônimo Maciel de. *A (in)constitucionalidade da responsabilidade tributária dos marketplaces pelo recolhimento de ICMS dos sellers*. Dissertação (mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito, 2023.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 12. ed. rev. ampl. (Reforma Tributária – EC 132/23). Belo Horizonte: Fórum, 2025.



MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 4. Ed., ver. e atual – São Paulo: Noeses, 2020.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *ICMS no Estado do Rio de Janeiro: teoria e prática* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. e; LÍVIO, Marcos. *O impacto do Coronavírus nos negócios e tributação da economia digital, CALC – UERJ*. Disponível em:<
<https://www.youtube.com/watch?v=xv1mpmms3Ow>> Acesso em: 02 de abril de 2025.

PEIXOTO, Daniel Monteiro; MENON, André; BRAGA, Mércia Cristina de Paiva. *Responsabilidade tributária e as plataformas digitais (ênfase sobre as operações domésticas no PLP 68/2024)*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (org.). *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024.

PEROBA, Luiz Roberto; MARINHO, Alice; FRANÇA, Alexandre Moretto. *Plataformas Digitais e a Reforma Tributária: novos paradigmas de responsabilidade*. IN: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS e IS*. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025.

WALSH, Mark. *Argument preview: Justices to reconsider sales-tax collection in internet-era*. SCOTUSblog, 16 abr. 2018. Disponível em: <https://www.scotusblog.com/2018/04/argument-preview-justices-to-reconsider-sales-tax-collection-in-internet-era/> . Acesso em: 29 de março de 2025.



WALSH, Mark, *Opinion analysis: Court expands states' ability to require internet retailers to collect sales tax*, SCOTUS blog, 21 de jun. 2018. Disponível em: <https://www.scotusblog.com/2018/06/opinion-analysis-court-expands-states-ability-to-require-internet-retailers-to-collect-sales-tax/>. Acesso em: 29 de mar. de 2025.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *A tributação sobre o comércio eletrônico: o caso Amazon*. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 26, p. 231-245, 2011.