

Tokenização, consumo de intangíveis e responsabilização das plataformas digitais: um novo (velho) problema?

Tokenization, consumption of intangibles, and liability of digital platforms: a new (old) problem?

Dayana de Carvalho Uhdre¹

RESUMO: Vivemos uma era de mudanças socioeconômicas, impulsionadas em grande medida pelo evoluir tecnológico. Em que pese tal realidade parecer exigir a construção de novos modelos jurídicos a esse novo cenário mais adequados, o fato é que temos de lidar com os desafios jurídicos impostos pela digitalização com as ferramentas normativas vigentes. E, mais, tendo por contexto a realidade crescentemente digital, é necessário que identifiquemos os pontos de fragilidades desse arcabouço vigente e debatamos eventuais adaptações normativas que busquem endereçá-los, ainda que temporariamente. Esse foi o objetivo do presente artigo: provocar o debate acerca da responsabilização das plataformas digitais pelo recolhimento do imposto incidente sobre o consumo de intangíveis. Adaptada nossa lente à presente era de tokenização da economia (e do consumo de bens digitais), e sua facilitação do consumo transfronteiriço, optamos por trazer a perspectiva internacional (orientações da OCDE) a

1 Doutora pela Universidade Católica de Lisboa. Membro Associada da BABEL-Blockchains and Artificial intelligence for Business, Economics and Law (Universidade de Firenze). Membro do Grupo de Estudos da Tributação do Ambiente Digital (TAD) da Fundação Getúlio Vargas (FGV). Professora convidada em inúmeros cursos de pós-graduações. Membro da Comissão de Direito Tributário e da Comissão de Direito Digital e Proteção de Dados da OAB/PR. Procuradora do Estado do Paraná.

solo brasileiro. É dizer, nosso intuito foi responder se nosso sistema jurídico poderia ou não aderir às orientações internacionais relacionadas a responsabilização tributária das plataformas digitais pelas operações que intermediam.

PALAVRAS-CHAVE: Responsabilidade; Plataformas; IVA; Consumo; Digital; Tokenização.

ABSTRACT: We live in an era of socioeconomic change, driven largely by technological developments. Although this reality seems to require the construction of new legal models better suited to this new scenario, the fact is that we have to deal with the legal challenges imposed by digitalization with the existing regulatory framework. Moreover, in the context of an increasingly digital reality, it is necessary to identify the weaknesses of the current regulatory framework and discuss possible regulatory adaptations that seek to solve them, even if temporarily. This was the purpose of this article: to provoke a debate about the liability of digital platforms for the payment of excise tax on intangible goods. Adapting our view to the current era of tokenization of the economy (and the consumption of digital goods), and its facilitation of cross-border consumption, we chose to bring the international perspective (OECD guidelines) to Brazilian soil. That is, our intention was to answer whether or not our legal system could adhere to international guidelines related to the fiscal responsibility of digital platforms for transactions intermediated by them.

KEYWORDS: Liability; Platforms; VAT; Consumption; Digital; Tokenization.

1. INTRODUÇÃO

Foi com muita alegria que recebi o honroso convite para contribuir com a presente edição da já tradicional Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Paraná. Alegria redobrada por poder compartilhar com meus colegas de carreira algumas reflexões que têm sido objeto de meus recentes estudos, a fim de colaborativamente iniciar um debate que possa levar o Estado a ser um dos expoentes na administração dos desafios que a crescente digitalização da vida tem imposto aos sistemas jurídicos e jurídico-tributários vigentes. Uma tal tomada de posição pode mesmo prevenir o surgimento de eventuais litígios entre Administração e administrados relacionados a adequada interpretação e/ou aplicação dos dispositivos normativos.

Pois bem, inegável que vivemos uma era de mudanças socioeconômicas catalisadas pelo desenvolvimento tecnológico, e de busca por novos paradigmas jurídicos a esse novo cenário mais adequados. No entanto, é fato que nesse interregno temos de fazer uso das ferramentas normativas que estão vigentes, e portanto aplicáveis, vis-à-vis identificar pontos de fragilidades e debater eventuais adaptações normativas que busquem endereçá-los, ainda que temporariamente. Nesse contexto, um dos temas que mais tem despertado a atenção e cuidado dos operadores jurídicos reside no relativo a “criptoeconomia”. Ao utilizarmos tal termo queremos nos referir a atual era de tokenização da economia que, em última análise, significa o erigimento de uma infraestrutura de troca de valores mais adequada a uma sociedade digital.

Somos cada vez mais tecnodependentes,² e tal digitalização da vida *pari passu* o avanço da economia tokenizada desafiam os sistemas jurídicos instituídos, e os atingem em suas bases. Afinal, a lógica em

2 Há estimativas de que os brasileiros passam quase 10 horas por dia na internet. Disponível em: <https://www.amper.ag/post/we-are-social-e-hootsuite-digital-2022-resumo-e-relatorio-completo>. Acesso em: 27 nov. 2022.

que são construídos os sistemas legais tem por premissa sociedades de uma era tangível em que o poder coercitivo estatal (e de exequibilidade das normas) assenta-se à ideia de soberania que, a seu turno, atrela-se a de território, população e nação geograficamente delimitados. Já a intangibilização ladeada à tokenização da economia vem acompanhada de sua globalização: somos cada vez mais seres que nos relacionamos social e economicamente de forma transfronteiriça e digital. Nesse contexto, uma das tendências que é possível apontar é a da “globalização do direito”.

Significa, essa expressão, a redefinição de estratégias regulatórias mais adaptadas a uma realidade global, que traz consigo atores adicionais produtores de normas. Referimo-nos aos organismos internacionais e aos relatórios e recomendações (*softlaws*) por eles elaborados. De se alertar que, em que pese não se tratem de diplomas que tenham força cogente, a importância política dos atores envolvidos em sua elaboração, assim como o mecanismo (dialogal) em que construídos, torna suas diretrizes altamente receptíveis pelos Estados de uma forma geral. Dado o objetivo do presente artigo, não desenvolveremos a fundo esse tópico³ aqui. No entanto, o que queremos deixar assente, por ora, é que em um ambiente crescentemente global, o jurista há de necessariamente “olhar para fora”, a fim de identificar as tendências internacionais do assunto em cena (que pretenda estudar e/ou debater). Não por outra razão utilizaremos tal *ratio*, e mais especificamente as Diretrizes da OCDE, na construção do nosso raciocínio.

Para que pensemos de forma crítica sobre tributação das operações com criptoativos, é em todo útil olharmos as tendências internacionais

3 Tivemos a oportunidade de falar um pouco mais sobre isso em outros textos: UHDRE, Dayana de Carvalho. Breves notas sobre a proposta brasileira de regulamentação dos criptoativos à luz das experiências internacionais de Japão, Suíça, Malta e Liechtenstein. In: GOMES, Daniel de Paiva *et al.* (coord). **Criptoativos, Tokenização, Blockchain, Metaverso: Aspectos Filosóficos, Tecnológicos, Jurídicos, econômicos.** São Paulo: Thompsons Reuters Brasil, 2022, p. 501-530; UHDRE, Dayana de Carvalho. Realidade Digital, Tributação Indireta e Tendências Internacionais: o que a blockchain tem (ou pode ter) com isso? In: CRAVO, Daniela Copetti *et al.* (coord.) **Direito Público e Tecnologia.** Indaiatuba: Editora Foco, 2022, p. 177-200.

vis-à-vis a nossa realidade. E aqui, poderíamos escolher caminhar pela tripla dos questionamentos afetos a quais hipóteses de incidências, e por conseguinte regimes jurídicos, estariam as operações com criptoativos sujeitos – onde reside grande parte das discussões e debates que se escoram na interpretação das normas vigentes. No entanto, é possível também enveredar para a direção de se buscar olhar o cenário macro a fim de identificar os principais pontos de fragilidades mapeados pela comunidade internacional e quais as eventuais propostas de adaptações normativas em pauta que busquem endereçá-los. Nossa opção aqui foi pelo segundo caminho.

E a primeira pergunta a ser feita é se estamos a falar de novos desafios ou apenas novas camadas de complexidade a desafios já conhecidos? É que se tomarmos em consideração, como tomamos, o comércio de bens digitais e serviços atrelados a NFT's (*non-fungible tokens*) como paradigma ao nosso raciocínio, e olharmos com mais atenção aos desafios por ele impostos aos sistemas de tributação sobre o consumo, perceberemos se tratar de “velhos problemas”. De fato, a questão de como se adaptar os sistemas nacionais de tributação sobre o consumo (IVA) à era da intangibilização da economia é discutida pela comunidade internacional há mais de 20 anos.⁴ Duas as principais preocupações que a digitalização e crescente transfronteiricidade do comércio traziam para os sistemas de IVA então instituídos: (i) qual o critério a se utilizar para fins de atribuição de competência a um país determinado; e (ii) como se garantir que os valores de IVA devidos de fato seriam vertidos ao país

4 Desde a Conferência de Ottawa, de 1998, e tendo por pano de fundo o avanço do e-commerce, os países se debruçam sobre como se adaptar e harmonizar os sistemas jurídicos de IVA a fim de se garantir a tributação do comércio transfronteiriço de intangíveis em uma única jurisdição, bem como que se observe os princípios da neutralidade e livre concorrência no mercado mundial, da eficiência, da efetividade e equidade, da certeza e simplicidade, e da flexibilidade. OECD (1998). **Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions**. A Report by the Committee on Fiscal Affairs. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2022; OECD (2001). **Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions**, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264189799-en>. Acesso em: 14 nov. 2022.

competente para recebê-los. Trata-se, a primeira questão, de se optar pela adoção, pelos sistemas nacionais, do princípio do destino ou da origem para fins de definição do Estado competente ao recolhimento do IVA das operações transnacionais. Já a segunda busca endereçar medidas que tornem o *enforcement*⁵ possível, isto é, que possibilitem que o tributo devido seja de fato recolhido e vertido ao país competente. Ora, são justamente esse os dois pontos de maior fragilidade aos sistemas jurídico-tributários de consumo impostos por essa “segunda geração” de *e-commerce*, operacionalizada por tokens. Daí a utilidade em se examinar as propostas já formuladas à luz do sistema brasileiro.

Pois bem, relativamente à primeira questão, optou-se pelo princípio do destino, em que a competência para tributar o consumo é atribuída ao país em que estabelecido, residente ou domiciliado o adquirente. Relativamente à segunda questão, o documento internacional sugere medidas de *enforcement* distintas para os casos de transações B2B e B2C. Apertada síntese, para operações B2B, desde que o compatível com os sistemas internos dos países, é sugerido diferimento do IVA: ao invés de o fornecedor ser o responsável pelo acertamento e pagamento do imposto perante o Estado competente, tal atribuição passa a ser do adquirente. Já nas operações B2C, tendo em conta que é ao fornecedor – não estabelecido no país de destino – que competirá verter os valores de IVA, é sugerido que se estruturarem regimes jurídicos simplificados a fim de estimular o *compliance* voluntário. Essa última sugestão, para além de trazer inúmeros riscos, não é, na opinião do próprio grupo de trabalho formado para auxiliar a elaboração do documento internacional (Diretrizes IVA), a melhor solução à longo prazo.⁶ Daí porque é possível se notar que o foco da estratégia mais

5 Termo em inglês que poderia aqui ser compreendido como “execução”, isto é, medidas aptas a efetividade do recolhimento dos tributos.

6 OECD (2000). **Report by the Technology Technical Advisory Group**; OECD (2001). WP9 Report.

recente tem sido colocar as plataformas digitais como centrais ao *enforcement*.⁷

Inspirados no regramento internacional, e tendo por referência em nosso raciocínio o crescente comércio de bens e serviços (intangíveis) por intermédio de tokens não fungíveis, queremos lançar mais algumas breves linhas sobre esse último ponto: a tendência de responsabilização das plataformas digitais. É que se olharmos o ecossistema de criptoativos, e sobretudo como o consumo nesse contexto é realizado, percebemos que ao fim e ao cabo são plataformas que o viabilizam. Assim é que trazer o assunto a lume se mostra útil, posto tratar a responsabilização tributária das plataformas digitais de tema que está na ordem do dia, especialmente após o julgamento da ADI 0040214-33.2020.8.19.0000 e as propostas de legislação a ele conseguintes, a serem em breve apresentadas pelo Estado do Rio de Janeiro. E é a isso que se propõe o presente artigo: refletir sobre a possibilidade e limites, no sistema normativo brasileiro, à responsabilização das plataformas digitais. Tal debate, repita-se, mostra-se necessário à adequada adaptação do sistema jurídico tributário brasileiro à era da tokenização.

2. ORIENTAÇÕES OCDE PARA RESPONSABILIZAÇÃO DAS PLATAFORMAS DIGITAIS

O número de consumidores que compram on-line foi estimado em mais de dois bilhões já em 2020.⁸ A pesquisa também inferiu que aproximadamente 57% do fornecimento internacional de bens são adquiridos por

7 OECD (2019). **The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales**. OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en>. Acesso em: 14 fev. 2023.

8 Statista (2021), E-commerce worldwide - Statistics & Facts. Disponível em: <https://www.statista.com/topics/871/online-shopping/#dossierSummary>. Apud OECD. **VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean**, 2021, p. 85.

meio de três principais plataformas digitais, além da atuação de muitas outras plataformas em nível doméstico e/ou regionais.⁹ Com isso, projeta-se que aproximadamente dois em cada três fornecimentos de produtos para o *e-commerce* sejam feitos por meio de plataformas digitais. No Brasil, relatório da Ebit/Nielsen aponta que 78% do faturamento total em *e-commerce*¹⁰ reside em varejistas de marketplace.¹¹ E, dentre eles, 80% do mercado concentram-se em 04 (quatro) plataformas principais: Mercado Livre (32%), Magazine Luiza (19%), B2W¹² (19%), e Via Varejo¹³ (11%).¹⁴ Tais dados em certa medida dimensionam a constatação de que as plataformas desempenham papel relevante no atual estado da arte do comércio on-line. É dizer, são atores que, por intermediarem a grande parte das trocas econômicas na cadeia de consumo, possuem situação privilegiada tanto para prestarem informações relevantes às autoridades fiscais, quanto para eventualmente responderem pelo recolhimento dos valores tributários devidos nas operações que medeiam.

Não foi outra a razão que inspirou a elaboração, pela OCDE, do seu relatório “The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST

9 INTERNATIONAL POST CORPORATION (2017). **IPC Online Shopper Survey 2017 reports**. Disponível em: <https://www.ipc.be/services/markets-and-regulations/cross-border-shopper-survey/2017>. Acesso em: 07 dez. 2021.

10 Consoante pesquisa sobre o perfil de e-commerce brasileiro feito pela empresa PayPal em parceria com a BigDataCorp, são mais de 1,59 milhões de lojas on-line e sites que compõe o comércio digital brasileiro. Disponível em: <https://public.flourish.studio/story/947803/>. Acesso em: 14 nov. 2022.

11 EBIT/NIELSEN. **Webshoppers** 42. ed., 2020. Disponível em: https://myagmexpress.com/downloads/Webshoppers_42.pdf. Acesso em: 14 nov. 2022.

12 Empresa resultante da fusão entre Submarino, Shoptime e Americanas.

13 Composta pelas “marcas” Casas Bahia e Ponto Frio.

14 HIX CAPITAL; ASTELLA. **Whitepaper sobre Marketplaces**. Carta aos Investidores. 1º semestre 2021, p. 22.

on Online Sales”.¹⁵ Apertada síntese, três foram os modelos de responsabilização das plataformas digitais propostos pela OCDE: (i) o de responsabilização exclusiva da plataforma de comércio eletrônico, em que o intermediário assume fictamente a posição de integrante da cadeia de consumo, sendo reputado sujeito passivo adquirente do bem ou serviço; (ii) o de instituição de deveres de colaboração da plataforma para com a fiscalização tributária, e (iii) a de responsabilização subsidiária dela. De se pontuar que a própria organização admite que o primeiro modelo configuraria uma quebra de paradigma significativa para a maioria dos sistemas tributários, e que os países podem preferir escolher uma alternativa mais conservadora, razão pela qual apresenta as outras duas alternativas de modelos, por serem menos invasivas.

O regime de responsabilidade integral das plataformas digitais pelo IVA¹⁶ das vendas que facilitam fora tratado no capítulo 2 do referido relatório da OCDE. Tal regime, que torna a plataforma digital total e exclusivamente responsável pela apuração e recolhimento do imposto sobre o consumo dessas operações de vendas, tem por principal objetivo instituir política fiscal que torne mais efetiva e eficiente (por reduzir os custos administrativos e os riscos relacionados) a fiscalização e recolhimento do IVA sobre os volumes cada vez maiores de vendas on-line. E assim o é por concentrar a atividade administrativa em um número relativamente limitado de plataformas que facilitam grande parte das operações on-line e que sejam capazes de cumprir as obrigações de IVA a elas inerentes.¹⁷

Ao abrigo desse regime de responsabilidade, as plataformas digitais são designadas por lei como sujeitos passivos, para efeitos de IVA,

15 HIX CAPITAL; ASTELLA, 2021, p. 22.

16 O IVA (ou Imposto sobre valor agregado) é o sistema de tributação sobre o consumo utilizado como paradigma no relatório da OCDE em razão de ser a sistemática presente em mais de 170 países. Informação disponível em: <https://taxfoundation.org/publications/value-added-tax-rates-vat-by-country/>. Acesso em: 22 mar. 2023.

17 Vide parágrafos iniciais ao presente tópico.

das operações que intermedeiam. É dizer, a plataforma digital seria única e integralmente responsável pela apuração, cobrança e recolhimento do IVA, relativo às vendas on-line por meio dela efetuadas, às jurisdições de tributação competentes. Erige-se uma presunção de que esses intermediários adquirem os bens e/ou serviços dos fornecedores e os revendem aos consumidores finais. Dessa forma, os fornecedores cadastrados nos *marketplaces* ficam isentos de responsabilidade pelo recolhimento do IVA. De se ressaltar porém que, nesse caso, a OCDE recomenda que tal atribuição de responsabilidade exclusiva às plataformas deva estar atrelada à verificação de que essas possuam acesso a informações suficientes e aos meios necessários para se efetuar o recolhimento.

Em relação a esse último ponto em específico, ficara assente no Relatório a necessidade de as plataformas digitais não arcarem, com patrimônio próprio, com os valores de IVA relativos às operações que facilitem. É ponderado que o cliente pode efetuar o pagamento dos bens adquiridos às plataformas digitais ou diretamente aos fornecedores. Daí que, caso o pagamento seja efetuado para a plataforma digital, a plataforma digital remeterá a parte correspondente ao IVA para a autoridade tributária da jurisdição competente. Porém, se o pagamento for feito ao fornecedor, terão de ser previstos mecanismos aptos a que a plataforma recupere a parcela do valor pago, correspondente ao IVA, do fornecedor, para remetê-lo às autoridades fiscais.¹⁸ Nesse último caso, é ponderado no relatório, ainda, ser razoável prever-se eventual “acordo de inadimplência”, ou outros mecanismos apropriados à limitação do risco potencial de inadimplência por parte dos fornecedores ao remeter o IVA para a plataforma digital, uma vez que a plataforma digital tenha envidado esforços razoáveis para garantir a conformidade.

O regime de responsabilidade solidária e subsidiária, proposto como alternativo ao de responsabilização integral, constitui mecanismo de apoio ao recolhimento de IVA sobre as vendas on-line. Destarte, restou

18 OECD (2019), p. 25 e p. 35.

salientado no capítulo 3 do Relatório da OCDE que a responsabilização solidária e subsidiária das plataformas não constitui ferramenta cujo escopo principal seja garantir a cobrança de IVA nas vendas on-line, já que a responsabilidade legal permanece com os (milhares) fornecedores. No entanto, pode ser útil como instrumento de apoio às autoridades fiscais em casos de incumprimento pelos sujeitos passivos, ao dissuadir comportamentos não conformes. Mais especificamente, trata-se de mecanismo que potencialmente oferece forte incentivo às plataformas digitais para que garantam que os fornecedores que delas se utilizam estejam em conformidade com suas obrigações de IVA. Por outro lado, é destacado pelo organismo internacional a conveniência de se evitar a imposição de encargos desproporcionais às plataformas digitais, mormente no que tange às diligências, relativamente à situação dos fornecedores, delas exigidas pelas autoridades fiscais.

A responsabilidade solidária e subsidiária pode ser imposta às plataformas digitais nos casos em que não sejam elas as responsáveis legais pelo recolhimento de IVA correspondente às operações por intermédio delas realizadas, ou seja, quando são os fornecedores usuários da plataforma quem permanecem sendo os responsáveis – principais – pelo imposto. Apenas quando tais sujeitos estejam em desconformidade com as Administrações Fiscais é que as plataformas seriam chamadas a responder pelo tributo, solidariamente a eles. No entanto, para além desse descumprimento por parte do(s) fornecedor(es), para que a responsabilização das plataformas seja legítima, é necessário a imputação de alguma atitude culposa às plataformas – seja o descumprimento de ação esperada ou mesmo omissão do dever de cuidado previamente estabelecido em regramento específico. Duas são as possibilidades de responsabilização aventadas no relatório.

Ao abrigo da primeira hipótese, a autoridade fiscal teria de notificar a(s) plataforma(s) digital(is) da inconformidade do fornecedor nela(s) cadastrado, concedendo a tais agentes um prazo para que tomassem as medidas cabíveis. As ações exigíveis das plataformas seriam no sentido de que (i) agissem em prol da regularização dessa situação e/ou

(ii) remoção do fornecedor de seu ecossistema. Acaso omissa(s), a(s) plataforma(s) passaria(m) a responder, solidariamente aos fornecedores, pelos tributos relativos às operações futuras (vendas realizadas daquele momento em diante). Um ponto de alerta às administrações fiscais, nesse caso, é quanto à possibilidade de o fornecedor inadimplente estar cadastrado em múltiplas plataformas, o que demandaria a notificação de todas elas.¹⁹

Já na segunda hipótese, a plataforma digital pode ser considerada solidariamente responsável pelo IVA não declarado e recolhido pelo fornecedor quando a plataforma digital sabia ou era razoável que soubesse, com base na atividade do fornecedor na plataforma, que o fornecedor deveria ser registrado para IVA, mas não o é. Essa hipótese de responsabilização impõe um ônus às plataformas digitais, a fim de que realizem o *due diligence* (verificações “*know your customer*”) em seus fornecedores, solicitando números de registro de IVA/GST, por exemplo, e realizando verificações para garantir que esses números sejam válidos e ativos. Isso exige, no entanto, que as plataformas tenham os meios legais (regras de confidencialidade, por exemplo) e práticos (dados eletrônicos disponíveis de forma automatizada, por exemplo) para verificar se um fornecedor está exibindo um número de IVA/GST válido associado ao seu nome comercial.

Por fim, é previsto ainda no capítulo 3 do Relatório da OCDE a possibilidade de se atribuir outros papéis às plataformas – cumulativamente, ou não, à atribuição de responsabilidade (exclusiva ou subsidiária e solidária) –, conexos à ideia de dever de cooperação para com a Administração Pública. O objetivo é identificar funções outras que as plataformas podem desempenhar e que podem auxiliar na cobrança eficiente e eficaz do IVA nas vendas on-line. O relatório enumera as seguintes possibilidades: (i) obrigação de compartilhamento de informações, (ii) educação de fornecedores, (iii) a opção de uma plataforma assumir voluntariamente a obrigação de cobrador do IVA/GST, e (iv) celebração de acordos formais

19 OECD (2019), p. 63.

entre autoridades fiscais e plataformas. Ressaltamos que esse “último papel”, atrelado à ideia de regime de *cooperative compliance*, nos parece ser antes um instrumento possível à instituição dos deveres do que uma efetiva alternativa de função a ser exercida pelas plataformas.

Feito esse breve resumo das orientações internacionais para fins de atribuir responsabilidade às plataformas digitais pelo recolhimento dos impostos incidentes sobre as operações de consumo que intermedeiam, é de se indagar sua aplicabilidade em solo brasileiro. É dizer, nos parece necessário perquirir as peculiaridades de nossa legislação e os eventuais limites jurídicos por ela impostos à responsabilização de pessoa não realizadora do evento signo-presuntivo de riqueza. E assim o é porque, em que pese a praticabilidade tributária autorizar o manejo pelas Administrações Públicas de técnicas (tais como a instituição de ficções, presunções ou mesmo de responsabilização de pessoa não realizadora do evento tributável) visando maior eficácia e eficiência na arrecadação fiscal, há princípios outros – igualmente caros – que servem de limite a tais investidas administrativas. A atribuição, a terceiro não realizador do fato gerador, de deveres afetos ao recolhimento fiscal deve, portanto, observar determinados limites jurídicos sob pena de se tornar arbitrária. Antes, porém, é preciso compreender como o instituto da sujeição passiva foi tratado por nosso sistema tributário, a fim de que façamos os raciocínios jurídicos de potencial adesão brasileira às orientações internacionais de forma crítica e adaptada à realidade brasileira.

3. ENTENDENDO AS FIGURAS DE SUJEIÇÃO PASSIVA PRESENTES NO SISTEMA BRASILEIRO

Analisando-se o sistema brasileiro no que tange à sujeição passiva, é estabelecido pelo art. 121 do CTN serem duas as espécies de possíveis devedores da relação jurídica tributária: o contribuinte e o responsável. Contribuinte é aquele que deteria “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”; responsável aquele que “sem revestir

a condição de contribuinte” estaria obrigado por decorrência “expressa de lei”. No entanto, há também menção no bojo do próprio CTN à possibilidade de fonte pagadora ser responsável pelo tributo que lhe caiba reter (art. 9º, § 1º e art. 45). Ademais, há ainda previsão na Constituição Federal – nos arts. 155, § 2º, XII, «b» e art. 23, § 9º dos ADCT, e especificamente em relação ao ICMS – do instituto da substituição tributária.

Tais dispositivos legais foram interpretados e sistematizados de inúmeras e distintas formas pelos estudiosos do tema.²⁰ E o mesmo cenário de heterogeneidade na categorização das espécies de sujeição passiva é encontrado em jurisprudência.²¹ No entanto, apesar desse cenário em grande medida confuso (em doutrina e jurisprudência) acerca do tema, ao menos dois pontos parecem não ter maiores divergências: seriam eles as ideias nucleares quanto às figuras do contribuinte e do responsável tributário. Contribuinte seria aquele que realizou a materialidade do fato previsto na hipótese de incidência e que, por essa razão, está obrigado ao adimplemento da prestação tributária. Responsável, a seu turno, seria terceiro, isto é, não realizador do ato ou negócio previsto

20 Vide dentre outros: SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária; Carvalho, 1975. CARVALHO; Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário** (26. ed.). Saraiva: São Paulo, 2015; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário** (16. ed.). Rio de Janeiro: Renovar, 2009; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro** (9. ed.). Rio de Janeiro: Forense, 2008; GRUPENMACHER, Betina Treiger. Art. 122. In: GRILLO, Fábio Artigas; RIBEIRO DA SILVA, Roque Sérgio D’Andrea. **Código Tributário Nacional Anotado**. Curitiba: Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Paraná, 2014. Disponível em: http://www2.oabpr.org.br/downloads/ctn_v2.pdf.

21 Vide: STJ, REsp n.º 1.036.375/SP, Relator: Ministro LUIZ FUX, Primeira Seção, julgado em 11/03/2009, DJ 30/03/2009; STJ, 2ª Turma, STJ.Resp 86465/RS, Relator Ministro Ari Pargendler, julgado em 05/09/1996, DJ 07/10/1996; TJ, 1ª Turma, Resp 503.406/SC, Rel. TEORI ZAVASCKI julgado em 06/11/2003, Dje 15/03/2004; STJ, 2ª Turma, Resp1229308/MG, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, julgado em 22/02/2011, DJ2 04/03/2011; STF; RE 603191, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-170 DIVULG 02-09-2011 PUBLIC 05-09-2011 EMENT VOL-02580-02 PP-00185; STF. VRE 603191, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-170 DIVULG 02-09-2011 PUBLIC 05-09-2011 EMENT VOL-02580-02 PP-00185.

no antecedente da regra-matriz, alçado à categoria de devedor da prestação jurídico-tributária.

Ocorre que tais entendimentos centrais, em que pese aparentemente serem pontos de convergência, acabam sendo a origem de muitas das incompreensões relacionadas ao tema. É que lhes é subjacente a premissa de que se estaria a tratar de apenas uma relação jurídica – cujo objeto seja o pagamento dos tributos – e que os “responsáveis” e “substitutos” seriam “terceiros” chamados a pagar por manifestação de riqueza demonstrado por outrem – o realizador da hipótese de incidência tributária. Assim, para bem compreender esses institutos defendemos ser necessário ampliar o olhar relativo ao fenômeno fiscal, compreendendo-o como uma plêiade de obrigações de natureza distintas (que é), cujo desiderato final é verter aos cofres públicos a tributação devida – ancorada nos eventos reveladores de capacidade contributiva. Ao se vislumbrar a autonomia de cada obrigação jurídica – pelas quais cada um dos responsáveis e/ou substitutos são chamados a colaborar com a tributação –, é possível identificar sua natureza e seus próprios pressupostos de fato, sujeitos e objetos. E mais, ao se analisar cada uma dessas relações jurídicas, conclui-se sequer ser correto chamar o respectivo obrigado de terceiro, posto que se trata de sujeito próprio a ela.

Trata-se de concepção explorada por Marçal Justen Filho²² e Leandro Paulsen²³ em suas teses de doutorado, que, ao se debruçarem no tema, brindaram-nos com leituras mais robustas, apontando para essa multiplicidade de normas – e suas interconexões – regentes da “sujeição passiva tributária” e identificando os limites normativos – conexos à ideia de “capacidade colaborativa” – às escolhas desses outros sujeitos passivos

22 JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

23 PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado [livro eletrônico], 2012. Ainda: PAULSEN, Leandro. **Capacidade Colaborativa**. Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

pertencentes às relações adjacentes. Assim é que ao olharmos a relação jurídica tributária como um plexo de obrigações jurídicas que, para além do dever de pagar tributo (dita principal), abarca obrigações instrumentais vocacionadas a tornar a essa tributação efetiva e eficaz, podemos melhor identificar os fundamentos de legitimidade e limites à imputação das sujeições passivas.

Em resumo, e ancorando-nos nas lições dos mencionados autores, de um lado temos a obrigação principal, fundamental no princípio da capacidade contributiva, em que é imputado ao sujeito realizador da hipótese tributária o dever principal de pagar o tributo. De outro, a atribuição de responsabilidades *latu sensu* (que abrange a responsabilidade por substituição, e a responsabilidade em sentido estrito), assentes no dever fundamental de cooperação com a Administração Pública, exigem, como condição de legitimidade, que o sujeito chamado a colaborar detenha posição fática de ascendência relativamente ao fato tributável e/ou contribuinte. Mais detidamente, seriam duas situações distintas aptas a justificar, no sistema brasileiro, a responsabilização de “terceiros” não realizadores da hipótese de incidência tributária. A primeira seria a imputação a esses “terceiros” do dever de reter e/ou cobrar os valores devidos a título de tributos, em razão deterem acesso a eles (valores), caso em que falaríamos de responsabilidade por substituição. A segunda corresponderia à hipótese de se exigir desses sujeitos o exercício de sua posição de ascendência sobre os contribuintes, a fim de influenciá-los a adimplirem com seus deveres ao pagamento de tributos, caso em que nos referiríamos à responsabilidade *stricto sensu*.

É dizer, enquanto o fundamento de legitimação, e limite, da obrigação principal – cujo objeto é o pagamento de tributo – reside no princípio da capacidade contributiva, o dos deveres instrumentais atrelam-se ao princípio da capacidade colaborativa. Tendo em conta nossa opção de ser Estado Social e Democrático, assente, entre outros, no princípio da solidariedade social, o pagamento de tributos é verdadeiro dever fundamental, por ser instrumento de implementação de políticas públicas voltadas à

garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos. Nesse contexto, é do interesse de toda a sociedade que os valores devidos sejam adequadamente recolhidos aos cofres públicos, de modo a ser justificado eventual atribuição de deveres de colaboração dos cidadãos para com a Administração.

No entanto, ainda que justificável, não significa que a imputação de deveres formais, atrelados à arrecadação fiscal, a pessoas não realizadas das hipóteses de incidência seja legítima, em qualquer circunstância. A praticabilidade fiscal – intentada com essa exigência de colaboração – deve ser sopesada a outros princípios existentes no sistema jurídico (razoabilidade, proporcionalidade). E é nesse contexto que ganha relevância a concepção de capacidade colaborativa enquanto fundamento e limite à instituição de obrigações instrumentais ou de substituição ou responsabilidade tributárias. Em suma, trata-se de atribuir deveres apenas àqueles que, pelas suas situações fáticas, deteriam condições de contribuir (seja prestando informações, exigindo o pagamento do tributo pelo contribuinte ou mesmo retendo o valor devido, por exemplo) para com a Administração Fiscal.

No que tange à instituição de obrigações de substituição e responsabilidade tributárias, casos em que os “terceiros” podem ser chamados a adimplir com o pagamento do tributo devido em razão de omissões suas no desempenho de seus deveres de colaboração que resultaram em prejuízos aos cofres públicos, é exigido proximidade desses eleitos com o fato signo presuntivo de riqueza do tributo. Trata-se de interpretação possível do quanto consubstanciado no art. 128 do CTN (diploma de normas gerais) que limita a escolha, pelos entes federados, de terceiros responsáveis ao recolhimento do imposto àqueles que detenham vinculação indireta com o fato jurídico tributário. Trata-se, aliás, de previsão que é decorrência lógica do princípio da capacidade contributiva, posto estabelecer que apenas os sujeitos detentores de posição de poder, relativamente aos contribuintes, apta à reversão, aos cofres públicos, dos valores relativos à manifestação de riqueza expressada pelo fato jurídico tributário, ou a influenciá-los que o façam, são que potencialmente assumiriam a obrigação

de pagamento do tributos – seja como “substituto” do contribuinte, ou como seu “garante” (“responsável”). Daí, defendermos que o princípio da capacidade contributiva também seria limite – ainda que indireto – à escolha dos sujeitos passivos das relações de substituição e responsabilidade tributária.

Em apertada síntese, nosso sistema jurídico exige, como condição de imputação de responsabilidade *lato sensu*, que os sujeitos a quem imputado tais deveres tenham a possibilidade de acesso aos valores representativos da manifestação de riqueza que a previsão normativa intenta alcançar, ou poder de influência significativo perante os contribuintes relativamente ao adimplemento (por eles) das obrigações tributárias. Sem tais requisitos, ilegítimo se atribuir responsabilidade tributária a qualquer terceiro, inclusive às plataformas digitais intermediadoras das operações de consumo. Tendo em conta tais limites sistêmicos, passamos ao último tópico do presente artigo, qual seja verificar se – e de que forma – seria possível instituir a responsabilização das plataformas de *marketplace* pelo recolhimento dos impostos sobre o consumo incidentes nas operações com intangíveis que intermedeiam.

4. AFINAL, QUAIS OS LIMITES E POSSIBILIDADE DE ADESÃO ÀS ORIENTAÇÕES OCDE *IN TERRA BRASILIS*?

Recordando o quanto mencionado no item 2, três seriam os regimes de responsabilização das plataformas digitais sugeridos pela OCDE: (i) o de responsabilização exclusiva, em que o intermediário assume fictamente a posição de integrante da cadeia de consumo, sendo reputado sujeito passivo adquirente do bem ou serviço; (ii) o de responsabilização subsidiária e solidária; e (iii) o de instituição de deveres de colaboração para com a fiscalização tributária. Mencionamos ainda que a OCDE salienta ser necessário eleger indicadores que autorizem a presunção de que as plataformas estariam em condições fáticas que lhes possibilitem cumprir com o regime de responsabilidade imputado, mormente o integral. Mais

especificamente, consta no relatório ser razoável supor que a plataforma estará em condições de cumprir com as obrigações de IVA, assumindo a responsabilidade exclusiva, se: (i) detiver ou tiver acesso a informações suficientes e precisas conforme necessário para cumprir com as obrigações de IVA pertinentes às operações que facilitam; e (ii) tenha meios para cobrar o IVA relativo ao fornecimento.

Contextualizando essas orientações internacionais ao sistema brasileiro, é possível perceber que tal abordagem (que denominaremos funcionalista), ao buscar limitar a responsabilização das plataformas para os casos em que se observe que elas faticamente deteriam condições de cumprir os deveres que lhes sejam imputados, está alinhada ao sistema brasileiro, que exige “capacidade colaborativa” daqueles chamados a colaborar para com a Administração Fiscal. Em outras palavras, em que pese o relatório da OCDE focar-se na identificação de critérios que autorizassem a imputação de dever exclusivo às plataformas (de ter acesso às informações necessárias ao cumprimento do dever e aos meios para cobrar o IVA do fornecedor), a observação da “capacidade colaborativa” no sistema brasileiro é subjacente a qualquer dos regimes de responsabilização propostos, por decorrência lógica dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Assim é que – repita-se – o sistema brasileiro está em consonância a essa condicionante macro de imputação de responsabilização.

No entanto, detemos aqui algumas outras condicionantes, atreladas indiretamente ao princípio da capacidade contributiva e relativamente à imputação do dever de pagar o tributo. Mais especificamente, um primeiro ponto a ser debatido e ultrapassado, em território brasileiro, quanto à possibilidade de se adotar a tendência internacional de responsabilização (exclusiva ou subsidiária) das plataformas de *marketplace* pelo imposto sobre o consumo incidente no caso,²⁴ é quanto ao posicionamento (ou não) desses

24 No caso brasileiro, seria ISS ou ICMS, a depender da conformação - ou não - do evento tributável, respectivamente, aos conceitos de prestação de serviço ou operação de circulação de mercadoria. Não adentraremos aqui na tormentosa discussão sobre os

atores na dinâmica negocial de forma tal a deterem acesso aos valores objeto da tributação, ou a influenciarem no correto adimplemento por parte dos contribuintes.

Ingressando no regime de responsabilização exclusiva, vimos que a proposta da OCDE consiste em se atribuir fictamente ao intermediário a posição de integrante da cadeia de consumo, como se fosse próprio sujeito passivo adquirente do bem ou serviço para seguinte revenda ao consumidor final. Pois bem, partindo da premissa de que a obrigação tributária é conformada, em realidade, por várias e distintas obrigações tributárias, todas vocacionadas ao correto recolhimento dos tributos, a figura do contribuinte estaria atrelada à sujeição passiva apenas da obrigação principal. Logo, a proposta da OCDE acaba por instaurar uma ficção, em prol da praticabilidade fiscal, de que seriam as plataformas de *e-commerce* os agentes “realizadores” do fato signo presuntivo de riqueza. É dizer, ao prever que esses intermediários assumem a posição de integrantes da cadeia de consumo, sendo, para esse fim, considerados fornecedores, e tendo em conta que, na atual sistemática do IVA, são justamente os fornecedores que são considerados os realizadores do fato signo presuntivo de riqueza, é natural se lhes atribuir, com base no princípio da capacidade contributiva, a sujeição passiva da obrigação principal. Ocorre que, como sujeitos passivos da obrigação principal – por serem os realizadores da hipótese –, assumiriam, no sistema brasileiro, a posição de contribuintes, e não de responsáveis, no sentido técnico do termo.

Abstraído o aspecto terminológico, e identificada a categoria de sujeição passiva a que a proposta da OCDE se voltaria no sistema brasileiro, é de se indagar se colocar as plataformas na posição de contribuinte seria

limites entre um e outro. Tivemos a oportunidade de perpassar o tema, voltados os olhos a realidade dos NFT's em: UHDRE, Dayana de Carvalho. Tributação de “NFT” em ambiente metaverso: algumas breves reflexões à luz do sistema brasileiro de tributação indireta. In: GOMES, Daniel de Paiva *et al.* (coord.). **Criptoativos, Tokenização, Blockchain e Metaverso** - Aspectos Filosóficos, Tecnológicos, Jurídicos e Econômicos. Thompsons Reuters: São Paulo, 2022, p. 1421-1446.

uma opção legítima. Pois bem, colocando-se a questão em perspectiva, é de se recordar que a tributação sobre o consumo tem em vista, em realidade, atingir a manifestação de riqueza expressada pelo consumidor ao gastar com a aquisição de bens e/ou serviços. No entanto, por uma questão de praticabilidade fiscal, a opção feita pelos sistemas IVA foi a de se atribuir aos fornecedores – e não aos consumidores – a condição de sujeito passivo da obrigação principal, atrelando-se a ele, fictamente, a realização do “fato gerador” do tributo, lógica essa amplamente aceita como adequada. Assim é que, em um primeiro exame, impor-se mais uma ficção, reputando a realização da hipótese de incidência às plataformas, por equipará-las a condição de fornecedores, não seria opção de toda estranha ao sistema, a fomentar, em tese, grandes celeumas.

Contudo, há um ponto de atenção digno de ser comentado. É que, e é preciso que se tenha isso em consideração, ao se instituir uma ficção atrelada à uma repercussão fiscal, é necessário que o sujeito considerado contribuinte detenha manifestação de capacidade contributiva relativa ao evento tributável. No caso dos fornecedores em geral, é de se perceber que a relação de negócio, cujo objeto é aquisição de um bem e/ou serviço, tem dois sujeitos conectados juridicamente ante interesses contrapostos: de um lado o prestador ou fornecedor, e do outro, o tomador ou adquirente. Assim, os valores atrelados ao evento tributável estão ora nas mãos de um dos lados, ora nas mãos do outro, de forma a ser perfeitamente possível escolher qual dos partícipes da relação jurídica de consumo, que se intenta tributar, será eleito “contribuinte” pelo sistema posto. Não é esse o caso das plataformas: nem sempre elas estarão de fato no outro lado da relação negocial subjacente ao consumo de intangíveis, ou ainda deterão em suas mãos – justamente por não estarem em nexu jurídico aos consumidores – os valores expressivos dessa manifestação de riqueza. Logo, não nos parece adequada, sob a perspectiva da simplicidade e certeza, atribuir às plataformas a posição própria de contribuinte dos tributos justamente porque, diferentemente dos fornecedores, esses atores muitas vezes não estarão conectados – negociavelmente – aos consumidores, e à manifestação de riqueza por eles expressada no gasto com bens e serviços.

Diferente seria o caso de se imputar a esses agentes o papel de substitutos tributários (responsáveis por substituição). É dizer, poder-se-ia pensar em se atribuir a esses atores o dever, *prima facie*, de verterem os valores relativos ao tributo, incidente sobre as operações de consumo, devidos pelos contribuintes, mas aos quais, por uma situação fática de ascendência, deteriam acesso. Nesse caso, teríamos a atribuição à pessoa não realizadora do evento tributável do dever instrumental de colaborar com o Fisco retendo e/ou cobrando (ressarcimento) do contribuinte o valor por ele devido a título de tributo. E, em sendo esse o caminho escolhido, questão a ser debatida e ultrapassada, em território brasileiro, é sobre o posicionamento das plataformas na dinâmica negocial de forma tal a deterem acesso às informações das transações e aos valores objeto da tributação.

Concluimos aqui que a resposta depende do modelo de negócio em causa. No que tange ao acesso às informações relativas aos negócios travados, exceto se o modelo for estruturado para apenas conectar as partes a fim de que elas diretamente acertem entre si valores, forma de pagamento, entrega etc. (caso da plataforma OLX, por exemplo), regra geral, os *marketplaces* detêm sim acesso às informações-chaves dos negócios entabulados em seus ambientes virtuais. Já no que se refere ao acesso aos valores relativos às transações com intangíveis, haveria, em suma, dois cenários possíveis. Um primeiro em que a plataforma de *marketplace* só receberia a remuneração pelos seus serviços, sem ter acesso ao dinheiro dos fornecedores, caso das plataformas que optam por contratar empresas, muitas vezes *fintechs* especializadas em *split* de pagamentos. E um segundo, no qual a plataforma de *marketplace* efetivamente recebe todo o dinheiro relativo às operações que intermedeia, repassando, após a retenção de suas comissões, o saldo devedor aos fornecedores. De se notar, aliás, que nesse último caso, tendo em conta o volume de valores por esses agentes processados, a título de pagamento pelos fornecimentos realizados, e o risco sistêmico ao sistema financeiro nacional, o Banco Central do Brasil emitiu a Circular n.º 3.886/2018, em que sujeita os *marketplaces* à sua regulação prudencial.

Apenas nessa segunda hipótese nos parece ser possível, sim, imputar às plataformas de *marketplace* a responsabilização por substituição, atribuindo a elas o dever de recolherem o imposto sobre intangíveis devidos pelas operações que intermedeiam. É que nesse caso ambas as condicionantes exigidas pelo sistema pátrio estão cumpridas: (i) acesso aos valores relativos às operações de consumo consubstanciares da capacidade contributiva que se intenta atingir; e (ii) acesso às informações relacionadas a essas transações que intermedeia. Aliás, o acesso à informação sobre as transações realizadas, nesse caso, seria mesmo pressuposto, haja vista que sem ela dificilmente seria possível às plataformas repassarem os valores devidos aos fornecedores dos produtos.

Já relativamente à primeira hipótese (plataformas detêm as informações das transações, mas não o acesso aos valores relativos às operações de consumo), em que pese não elegível ao regime de responsabilização exclusiva, duas ordens de questionamentos nos parecem dignas de comentários. Uma primeira consistente em se identificar algum outro papel passível de ser imputado a esses agentes intermediários, em prol da facilitação do recolhimento fiscal, e uma segunda relacionada à possibilidade de se imputar às processadoras de pagamentos, por deterem acesso aos valores objeto da tributação sobre o consumo, a obrigação de reterem os valores devidos e repassá-los ao Fisco, em substituição aos contribuintes.

Quanto à primeira questão, é possível se aventar a possibilidade de, desde que cumpridas as exigências impostas pelo sistema brasileiro, atribuir às plataformas de *marketplace* a responsabilidade subsidiária pelo recolhimento dos valores devidos a título de imposto sobre intangíveis, ou quiçá apenas o dever de cooperar com a Administração Pública por meio do fornecimento de informações (mas, sem responsabilização pelo pagamento do tributo). Em suma, ser-lhes imputado outros regimes de cooperação possíveis. Já no que tange à segunda questão, aventar-se a possibilidade de imputar a responsabilidade por substituição às facilitadoras de pagamento é algo

que a par de encontrar guarida em alguns regimes jurídicos pelo mundo,²⁵ e até mesmo no Brasil,²⁶ não parece ser medida que respeite seja as diretrizes internacionais, seja as condicionantes do sistema brasileiro. É que nesse caso, não há dúvidas de que deteriam (as facilitadoras de pagamento) acesso aos valores correspondentes às transações comerciais, no entanto, é o acesso automático às informações necessárias ao adequado desempenho da retenção e/ou cobrança dos valores devidos a título de IVA que não deteriam (ou dificilmente deteriam).

No regime de responsabilidade subsidiária, as plataformas de *marketplace* só seriam chamadas a responder, solidariamente aos fornecedores, usuários da interface (que continuam a ser os sujeitos passivos prioritários – como contribuintes que são), quando tais sujeitos estejam em desconformidade com as Administrações Fiscais. No entanto, para além do descumprimento por parte do(s) fornecedor(es), a responsabilização das plataformas, para ser legítima, pressupõe imputação de alguma atitude culposa às plataformas – seja o descumprimento de ação esperada ou mesmo omissão do dever de cuidado – que contribua para o não recolhimento do tributo. Afirmamos que o relatório da OCDE traz duas situações em que a imputação dessa responsabilidade seria legítima. Primeira: a autoridade fiscal deveria notificar a(s) plataforma(s) digital(is) da inconformidade do fornecedor nela(s) cadastrado(s), concedendo a tais

25 Argentina, Colômbia, Costa Rica e Paraguai. OECD/WBG/CIAT/IDB (2021). **VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean**, p. 154. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-latin-america-and-the-caribbean.htm>. Acesso em: 12 fev. 2023.

26 Trata-se de previsão que constava no Convênio n.º 106/2017, e que fora de fato legislado em alguns Estados Brasileiro, como por exemplo no Estado do Rio de Janeiro (art. 8º, VIII, b da Lei n.º 8.795/2020), *verbis*:
“Art. 18. São responsáveis pelo pagamento do imposto:
VIII - nas operações com bens e mercadorias digitais:
b) o intermediador financeiro, inclusive a administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento, caso a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica apenas realize a oferta ou entrega por meio de transferência eletrônica de dados;”.

agentes um prazo para que tomassem as medidas cabíveis – seja agindo em prol da regularização dessa situação, seja removendo o fornecedor de seu ecossistema –, sob pena de, em se omitindo, responder solidariamente com os fornecedores pelos tributos relativos às operações futuras. Segunda: a plataforma digital pode ser considerada solidariamente responsável pelo IVA não declarado e recolhido pelo fornecedor quando a plataforma digital sabia ou era razoável que soubesse, com base em suas atividades no ecossistema, que o fornecedor deveria ser registrado para IVA, mas não o é. Nota-se que, nessa segunda hipótese, é imposto um ônus às plataformas digitais, a fim de que realizem *due diligence* (verificações “*know your customer*”) em seus fornecedores.

Olhando tais orientações vis-à-vis ao sistema brasileiro, é facilmente perceptível que essas premissas elencadas pela OCDE para atribuição de responsabilidade subsidiária às plataformas são bastante similares às impostas pelo sistema brasileiro para fins de responsabilização tributária *stricto sensu*. É dizer, as condicionantes impostas no Relatório da OCDE para fins de responsabilização subsidiária e solidária das plataformas digitais – quais sejam: ausência de pagamento pelo contribuinte e atitude culposa por parte desses intermediários – também encontram guarida no sistema brasileiro, sendo com ele compatível. Porém, aqui, para além daquelas duas, é exigida uma condicionante a mais, qual seja a posição de ascendência dessas plataformas de *marketplace*, relativamente ao contribuinte, que lhes possibilite influenciar tais sujeitos passivos a cumprirem para com seus deveres tributários. O sistema brasileiro exige que: (i) as plataformas de *marketplace* tenham a possibilidade fática de influenciarem no adimplemento por parte dos contribuintes de suas obrigações tributárias (principais); (ii) em razão desse posicionamento estratégico, seja estabelecido dever de colaborar com a administração para fins de que esses devedores principais (contribuintes) efetivamente recolham os tributos devidos; (iii) descumprimento desse dever de colaboração (focado em influir no pagamento do tributo devido), a influir no (iv) inadimplemento pelo contribuinte do dever de recolher os tributos devidos.

Tendo em conta o protagonismo de poucas plataformas digitais no volume total das transações de *e-commerce*, é possível concluir que dificilmente a grande massa de fornecedores consegue escalar suas vendas à margem desses intermediários digitais (informação essa confirmada nas entrevistas feitas com representantes de alguns dos principais *marketplaces* brasileiros, bem como de análise dos termos de uso de algumas dessas plataformas). Presumível, portanto, que, regra geral, esses intermediários detêm a possibilidade fática de influenciarem os fornecedores (contribuintes) no acertamento de suas obrigações fiscais, sendo possível lhes serem imputados deveres de colaboração para com a Administração, cujo foco é o recolhimento dos tributos por parte dos contribuintes. Logo, os itens (i) e (ii) supramencionados, em tese, seriam de fácil observação. Já os itens (iii) e (iv) chamam a atenção ao fato de ser necessário umnexo causal entre os deveres de colaboração exigidos das plataformas, o seu descumprimento por parte desses intermediários e a ausência de recolhimento dos tributos por parte dos contribuintes. Apenas se verificada tal interconexão é que seria legítimo se exigir da plataforma – enquanto garante – o pagamento dos tributos. E, olhando-se as duas hipóteses de imposição de responsabilidade subsidiária propostas pela OCDE, concluiu-se que em ambas se verifica a certa correlação entre o dever de colaboração imposto à plataforma (agir em prol do acertamento e/ou remover os fornecedores inadimplentes; ou a realização de *due diligence*), o seu descumprimento e o resultado danoso ao erário (não pagamento do tributo pelo contribuinte), o que autorizaria a previsão de tal regime no sistema brasileiro.

Por fim, sobre a possibilidade de se atribuir outros papéis às plataformas – cumulativamente, ou não, à atribuição de responsabilidade exclusiva ou subsidiária –, conexos à ideia de mero dever de cooperação para com a Administração Pública, de se destacar que o objetivo do organismo internacional fora o de identificar outras funções que as plataformas poderiam desempenhar a fim de auxiliarem na cobrança eficiente e eficaz do IVA nas vendas on-line. O relatório enumera as seguintes possibilidades: (i) obrigação de compartilhamento de informações, (ii) educação de fornecedores, (iii) a opção de uma plataforma assumir voluntariamente a

obrigação de cobrador do IVA/GST, e (iv) celebração de acordos formais entre autoridades fiscais e plataformas. Como já destacamos no item antecedente, esse “último papel”, atrelado à ideia de regime de *cooperative compliance*, nos parece ser antes um instrumento possível à instituição dos deveres do que uma efetiva alternativa de função a ser exercida pelas plataformas. De toda forma, todas elas nos parecem de possível adoção no Brasil, desde que o dever de cooperação imposto aos cidadãos tenha por premissa a capacidade fática dos mesmos adimpli-lo.

Em suma, avançar no debate desse tema é em todo relevante, mormente se tivermos em consideração que a tendência de responsabilização das plataformas digitais (na realidade de comércio eletrônico de primeira geração) aqui definidas tendem a ser lá (*e-commerce* de segunda geração, uma economia tokenizada) replicadas. E mais, trazer o contexto internacional é medida indispensável quando olhamos a tendência de crescente tokenização da economia, a potencializar o comércio e consumo transacional, pela facilitação que a infraestrutura blockchain permite a trocas de valores. Eis a pretensão do presente artigo: um convite à comunidade jurídica para que possamos avançar no diálogo acerca do assunto.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário** (26. ed.). Saraiva: São Paulo, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro** (9. ed.). Rio de Janeiro: Forense, 2008.

EBIT/NIELSEN. **Webshoppers** 42. ed., 2020. Disponível em: https://myag-mexpress.com/downloads/Webshoppers_42.pdf. Acesso em: 14 nov. 2022.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Art. 122. *In*: GRILLO, Fabio Artigas; RIBEIRO DA SILVA, Roque Sérgio D’Andrea. **Código Tributário Nacional Anotado**. Curitiba: Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Paraná, 2014. Disponível em: http://www2.oabpr.org.br/downloads/ctn_v2.pdf.

INTERNATIONAL POST CORPORATION (2017). **IPC Online Shopper Survey 2017 reports**. Disponível em: <https://www.ipc.be/services/markets-and-regulations/cross-border-shopper-survey/2017>. Acesso em: 14 nov. 2022.

HIX CAPITAL; ASTELLA. **Whitepaper sobre Marketplaces**. Carta aos Investidores. 1º semestre 2021.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

OECD (1998). **Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions**. A Report by the Committee on Fiscal Affairs. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2022.

OECD (2000). **Report by the Technology Technical Advisory Group**; OECD (2001). WP9 Report.

OECD (2001). **Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions**. OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264189799-en>. Acesso em: 14 nov. 2022.

OECD (2019). **The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales**. OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en>. Acesso em: 14 fev. 2023.

OECD/WBG/CIAT/IDB (2021). **VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-latin-america-and-the-caribbean.htm>. Acesso em: 12 fev. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade Colaborativa**. Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado [livro eletrônico], 2012.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário** (16. ed.). Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

UHDRE, Dayana de Carvalho. Breves notas sobre a proposta brasileira de regulamentação dos criptoativos à luz das experiências internacionais de Japão, Suíça, Mata e Liechtenstein. *In*: GOMES, Daniel de Paiva *et al.* (coord.). **Criptoativos, Tokenização, Blockchain, Metaverso**: Aspectos Filosóficos, Tecnológicos, Jurídicos, Econômicos. São Paulo: Thompsons Reuters Brasil, 2022, p. 501-530.

UHDRE, Dayana de Carvalho. Realidade Digital, Tributação Indireta e Tendências Internacionais: o que a blockchain tem (ou pode ter) com isso? *In*: CRAVO, Daniela Copetti *et al.* (coord.) **Direito Público e Tecnologia**. Indaiatuba: Editora Foco, 2022, p. 177-200.

UHDRE, Dayana de Carvalho. Tributação de “NFT” em ambiente metaverso: algumas breves reflexões à luz do sistema brasileiro de tributação indireta. *In*: GOMES, Daniel de Paiva *et al.* (coord.). **Criptoativos, Tokenização, Blockchain e Metaverso**: Aspectos Filosóficos, Tecnológicos, Jurídicos e Econômicos. São Paulo: Thompsons Reuters Brasil, 2022, p. 1421-1446.