

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.097/22/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001466818-92
Impugnação: 40.010149970-70 (Coob.)
Impugnante: Americanas S.A. (Coob.)
CNPJ: 00.776574/0006-60
Autuado: Claudemir Devair de Oliveira
IE: 002452143.00-90
Coobrigado: Claudemir Devair de Oliveira
CPF: 675.961.859-91
Proc. S. Passivo: Alessandra Bittencourt de Gomensoro/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – TITULAR DA EMPRESA INDIVIDUAL - CORRETA A ELEIÇÃO. O titular da empresa individual responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO - CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição da Coobrigada para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do inciso I do art. 124 do CTN, uma vez que restou demonstrado a existência de interesse comum entre a Coobrigada e a Autuada na realização do fato gerador da obrigação tributária ao empreender em conjunto várias atividades de gestão negocial com o propósito único e específico de promover a circulação de mercadorias.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL. Constatada a falta de emissão de documento fiscal relativo às operações efetivadas pelo sistema de marketplace. Infração caracterizada nos termos do art. 26, inciso I da Lei Complementar nº 123/06. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 56, inciso II da lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre vendas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, realizadas pela Autuada, sem o recolhimento de ICMS, em sistema de marketplace, no período de 01/02/17 a 30/06/19.

Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Foi incluído no polo passivo da autuação o titular da Autuada, o Sr. Claudemir Devair de Oliveira, em razão de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Foi também incluída no polo passivo da autuação a titular do referido sistema, a empresa B2W COMPANHIA DIGITAL, nos termos do art. 124, inciso I do Código tributário Nacional - CTN.

Inconformada, a Coobrigada B2W apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 89/129.

Da instrução processual

Às fls. 615 o crédito tributário é reformulado (Termo de Reformulação do Lançamento), com a exclusão integral das exigências relativas às operações lançadas em duplicidade e as notas fiscais regularmente emitidas pela empresa Max Ferramentas Eireli, localizada no Estado de Santa Catarina.

Também foram acatadas e excluídas as notas fiscais regulares e corretamente emitidas informadas na impugnação.

Regularmente intimada, a Impugnante apresenta o primeiro aditamento à Impugnação (fls. 646), reiterando toda a sua argumentação e os pedidos constantes em sua Impugnação original.

Aponta que esta reformulação implicou em uma redução de aproximadamente 63% (sessenta e três por cento) das operações originalmente glosadas o que demonstra a precariedade do trabalho fiscal evidenciando sua nulidade.

Apresenta novas notas fiscais emitidas por empresas pertencentes ao grupo econômico de Claudemir Devair de Oliveira que comprovariam a regularidade das respectivas operações (a partir das fls. 693).

Diante da apresentação de novas notas fiscais, o crédito tributário é novamente reformulado (fls. 1602/1605) para acatar e excluir notas fiscais regulares e corretamente emitidas.

Intimada da reformulação, a Impugnante apresenta novos aditamentos à Impugnação, juntando novas notas fiscais para análise fiscal.

Considerando que a Impugnante vinha apresentando, de forma parcelada e amíuade, documentos fiscais relacionados ao Auto de Infração 01.001466818.92, contrariando o disposto no art. 119, caput e parágrafo primeiro do RPTA, procedimento que protela o normal andamento processual e posterga o seu julgamento final pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, o Fisco enviou, a todos os envolvidos, os Termos de Intimação nºs 006/2021, 007/2021, 008/2021 e 009/2021 em 04/05/21 (fls. 2.925/2.938), intimando-os a apresentar, de uma só vez, “**TODOS OS DOCUMENTOS FISCAIS** que entender pertinentes, relacionados ao PTA 01.001466818.92”.

Em atendimento à intimação, a Impugnante apresenta novos documentos fiscais, os quais foram considerados pelo Fisco, implicando em nova redução do crédito tributário, conforme 3º Termo de Reformulação do Lançamento apresentado às fls. 4536/4537.

Posteriormente, a Impugnante apresenta o novo Aditamento à Impugnação (fls. 4557/4601), no qual junta novas notas fiscais.

O Fisco se manifesta às fls. 4978/4996.

Da manifestação fiscal

Em sua Manifestação inicial, o Fisco vem aos autos, para afirmar, em síntese, que a ação fiscal desenvolvida encontra-se revestida e amparada por todos os requisitos legais a elas pertinentes, conforme dispunha a legislação em vigor à época.

Argumenta que o lançamento não é nulo e discorre sobre a pertinência da responsabilização da Impugnante. Fundamenta sua afirmação nas premissas que expõe acerca do modelo de negócios da Impugnante, discorrendo longamente sobre o marketplace e seus termos de serviço.

Aborda também a sua responsabilidade solidária no presente caso, apontando as cláusulas dos termos de serviço e cotejando-as com os dispositivos legais que entende cabíveis para justificar a inclusão da Impugnante no polo passivo da autuação.

Discorre ainda sobre a existência de interesse comum entre a Impugnante e o Autuado, de modo a fundamentar a sua responsabilização solidária.

Conclui a manifestação pleiteando a procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas.

Após novo aditamento à impugnação apresentado pela Impugnante, o Fisco comparece aos autos e informa ter desconsiderado os documentos apresentados. Justifica que *“Pela quarta vez, em cumprimento ao Termo de Intimação 009/2021, a Impugnante apresenta inéditos documentos fiscais. Como sempre foi feito nas etapas anteriores, todos foram analisados tendo sido acatadas todas as notas fiscais corretamente emitidas e vinculadas as operações. Considerando que a apresentação destes documentos decorre do atendimento aos Termos de Intimação 006 a 009/2021, presumimos corresponderem à totalidade e serem definitivos. Mesmo após a resposta ao Termo de Intimação 009/2021, a Impugnante adita novamente a Impugnação (Terceiro Aditamento à Impugnação, folhas 4.557 e seguintes), retomando a inserção de outros documentos fiscais. Desta feita, deixamos de analisá-los por entender que a etapa de apresentação de novos documentos se esgotou com o atendimento ao referido Termo de Intimação.”*

Da conversão do julgamento em diligência

Em 24 de novembro de 2021, a 3ª Câmara deliberou, em preliminar, à unanimidade em converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização analisasse os documentos fiscais mencionados pela Impugnante às fls. 4.557 e seguintes. Em seguida vista à Impugnante.

Da reformulação do lançamento

Na sequência, analisando os documentos juntados pela Impugnante, o Fisco acatou parcialmente seus argumentos, o que levou a nova reformulação do crédito tributário – Termo de Reformulação 04, às fls. 5003/5006. Este foi reduzido em R\$ 90.058,07, remanescendo o valor de R\$ 15.029,52, composto de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75. Permaneceram inalterados os demais itens do lançamento.

Do novo aditamento à Impugnação

Diante da reformulação do lançamento, a Impugnante mais uma vez adita a Impugnação reiterando os termos de suas defesas anteriores e pedindo a declaração da nulidade do Auto de Infração, uma vez que restou violado o art. 142 do CTN, fato que seria corroborado pela reformulação do lançamento; a ausência da hipótese prevista no art. 124, inciso I do CTN em relação à responsabilização solidária; e a inexistência de legislação estadual determinando a responsabilização solidária de plataforma de marketplace.

Em relação ao mérito, pede seja cancelado o Auto de Infração, uma vez que houve a emissão de todas as notas fiscais por parte da Autuada Claudemir de Oliveira; o relatório fiscal aponta a cobrança de diversas notas fiscais em duplicidade; o relatório inclui notas emitidas por empresa com endereço em Santa Catarina destinadas a outros estados que não Minas Gerais; que diversas notas fiscais foram emitidas por contribuinte situado em Minas, mas com destino a outras unidades da Federação, sem contudo considerar as alterações promovidas pela EC nº 87/15; e que três das cinco empresas de Claudemir de Oliveira são optantes pelo Simples Nacional, razão pela qual jamais poderiam estar sujeitas ao recolhimento de ICMS mesmo nas operações interestaduais anteriores à alteração promovida pela EC nº 87/15. Reitera então os pedidos formulados na Impugnação.

Da Nova Manifestação Fiscal

Diante da nova peça de defesa apresentada pela Impugnante, o Fisco volta aos autos para afirmar que ela não apresentou nenhum documento, fato novo ou alegação que já não tivesse apresentado anteriormente. Deste modo, reitera integralmente os termos da manifestação fiscal datada de 30 de setembro de 2021.

DECISÃO

Da Preliminar

A Coobrigada B2W apresenta defesa onde alega a nulidade do Auto de Infração por não estar caracterizada a hipótese do art. 124, inciso I do CTN e nem existir dispositivo na legislação mineira que atribua responsabilidade solidária as plataformas de Marketplace

A alegação confunde-se com o mérito do lançamento e assim será tratada, mas, no entanto, cumpre registrar que constam nos autos todos os elementos exigidos pela legislação tributária capazes de proporcionar a adequada motivação do lançamento e o pleno direito de defesa à Impugnante, notadamente, os requisitos reivindicados pelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 142 do CTN e pelo art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

(...)

RPTA

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - em se tratando de crédito tributário contencioso em PTA em meio físico, a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação.

Parágrafo único. Portaria da Subsecretaria da Receita Estadual estabelecerá as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia.

(...)

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre vendas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, realizadas pela Autuada, sem o recolhimento de ICMS, em sistema de marketplace, no período de 01/02/17 a 30/06/19.

Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Foi incluído no polo passivo da autuação o titular da Autuada, o Sr. Claudemir Devair de Oliveira, em razão de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Foi também incluída no polo passivo da autuação a titular do referido sistema, a empresa B2W COMPANHIA DIGITAL, nos termos do art. 124, inciso I do Código tributário Nacional - CTN.

A Autuada Claudemir Devair de Oliveira não apresenta Impugnação, assim como o seu titular de mesmo nome.

A Coobrigada B2W COMPANHIA DIGITAL apresenta defesa onde alega a nulidade do Auto de Infração por não estar caracterizada a hipótese do art. 124, inciso I do CTN e nem existir dispositivo na legislação mineira que atribua responsabilidade solidária as plataformas de Marketplace.

Da Venda de Mercadorias Desacobertas de Documentação Fiscal

A infração apontada no lançamento é a promoção de operações de saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal.

Segundo relato do Fisco, a apuração da infração se deu mediante o confronto das informações prestadas pela B2W COMPANHIA DIGITAL, com a documentação fiscal emitida pela Autuada, a Contribuinte Claudemir Devair de Oliveira.

Constatou-se a divergência entre as vendas efetuadas pela Autuada através do sistema de Marketplace – informadas pela Coobrigada B2W – em relação às vendas declaradas nas notas fiscais emitidas por ela, destinadas a consumidores finais.

A infração inicialmente apontada no Auto de Infração foi reduzida até aquela constante do 4º Termo de Reformulação do Lançamento aposto nas fls. 5003/5009.

A infração remanescente contida naquele Termo foi novamente Impugnada pela Coobrigada B2W, a qual pugnou pela inexistência de qualquer infração.

Não assiste razão à Defesa.

Em que pese a considerável redução do crédito tributário inicialmente lançado e a comprovação da regularidade da grande maioria das operações objeto de autuação pelo Fisco, restou comprovado a prática da venda de mercadorias sem

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

emissão de documentação fiscal em relação às operações remanescentes após a 4ª Reformulação do Lançamento efetuada pelo Fisco.

Apesar de alegar a regularidade dessas operações, a Autuada não apresentou documentos que assim a comprovasse e desta feita, restou comprovado o descumprimento das obrigações previstas no art. 16, incisos VI, IX e XIII, art. 39, § 1º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 96, inciso X e art. 89, inciso I, todos do RICMS/02:

Lei nº 6.763/75

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

VI - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar;

(...)

IX - pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária;

(...)

Art. 39 - Os livros e documentos fiscais relativos ao imposto serão definidos em regulamento, que também disporá sobre todas as exigências formais e operacionais a eles relacionadas.

§ 1º - A movimentação de bens ou mercadorias e a prestação de serviços de transporte e comunicação serão obrigatoriamente acobertadas por documento fiscal, na forma definida em regulamento.

(...)

RICMS/02

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

(...)

Art. 96. São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

X - emitir e entregar ao destinatário da mercadoria ou do serviço que prestar, e exigir do remetente ou do prestador, o documento fiscal correspondente à operação ou à prestação realizada;

(...)

A Coobrigada B2W alegou, ainda, o erro na cobrança do ICMS à alíquota de 18% em razão de três das filiais da Autuada Claudemir Devair de Souza serem contribuintes enquadrados no regime do Simples Nacional, mas no entanto, o fato dessas filiais estarem enquadradas no regime simplificado de tributação não lhe socorre, tendo em visto o disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar nº 123/06 (Simples Nacional).

Independentemente de estar ou não a empresa cadastrada no Simples Nacional, na hipótese de saída de mercadoria sem emissão de documentos fiscais, a apuração do imposto se faz fora do regime especial de tributação, nos termos da Lei Complementar nº 123/06, que assim prescreve:

Das Obrigações Fiscais Acessórias

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I - emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

(...)

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

(...)

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

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;

(...)

E diante da comprovada ausência de emissão de documentação fiscal devida pelas saídas de mercadorias, impõem-se as exigências do imposto e das penalidades aplicadas, quais sejam:

Lei nº 6.763/75

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

Correta, portanto, a exigência do ICMS (18% da Base de Cálculo), Multa de Revalidação (MR) de 50% sobre o valor do imposto não recolhido, conforme previsto no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada (MI) de 40% do valor da operação, conforme art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Da Responsabilidade Solidária

O Coobrigado Claudemir Devair de Oliveira não apresenta defesa, contudo, tendo em vista o anteriormente exposto, resta patente a sua responsabilidade solidária pelo crédito tributário constituído.

Induvidoso que o Coobrigado tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as irregularidades constatadas caracterizam a intenção de subtrair ao Erário mineiro o imposto pelo qual a empresa que administra era responsável por recolher.

Assim, verifica-se correta a eleição do Coobrigado em questão para o polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

Código Tributário Nacional

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

(...)

A Coobrigada B2W pugna pela nulidade e pelo cancelamento do Auto de Infração tendo em vista não estar caracterizada a hipótese do art. 124, inciso I do CTN e nem existir dispositivo na legislação mineira que atribua responsabilidade solidária as plataformas de Marketplace.

Em sua defesa, afirma que as vendas abordadas no lançamento foram efetuadas pela empresa Claudemir Devair de Oliveira utilizando a plataforma eletrônica de Marketplace disponibilizada pela Impugnante.

Alega que o fato de disponibilizar seu canal de vendas, receber o valor das vendas, “retirar sua comissão antes de efetuar o repasse ao vendedor”, monitorar a logística e a entrega dos produtos, não concorrem para o descumprimento da obrigação tributária do parceiro.

Assevera que a Fiscalização conclui erroneamente que a Impugnante teria conhecimento da suposta falta de emissão de documentos fiscais por Claudemir Devair de Oliveira;

Diz que é mera “prestadora de serviço contratada pela empresa Claudemir Devair de Oliveira”, não participando da concretização do negócio jurídico e não tem participação efetiva na concretização do negócio jurídico, limitando-se a disponibilizar a plataforma eletrônica e na intermediação de informações entre as partes, conforme “Termo de Serviço Marketplace” (DOC. 03 – fls. 149) firmado com o Parceiro Claudemir Devair de Oliveira.

Mostra uma simulação de busca por produtos em um de seus websites (Americanas.com) afirmando que repassa ao Parceiro todas as informações necessárias a emissão da Nota Fiscal. Entende que cabe ao Parceiro sua emissão e entrega ao consumidor.

Argumenta que não pode a Fiscalização se valer de um contrato particular (Termo de Serviço – Marketplace) para alterar a responsabilidade pelo pagamento dos tributos.

Aduz que a Fiscalização não comprovou o interesse comum da B2W nas operações e nem que benefícios traria para a Impugnante a não emissão de nota fiscal.

Afirma que o fato da Fiscalização apontar que a Impugnante estava ciente de todas as etapas do processo, inclusive da falta de emissão de nota fiscal, não é suficiente para comprovar o interesse comum.

Sustenta que a Fiscalização não comprovou os benefícios auferidos pela Impugnante pela suposta falta de emissão de notas fiscais e questiona que atos teria praticado que colaborassem com o ilícito tributário.

Define que não cabe a atribuição de Responsabilidade Solidária conforme dispõe o art. 124 c/c 128 do CTN uma vez que não existe “pluralidade de sujeitos passivos na materialização da hipótese de incidência”;

Alega que não existe, na legislação tributária mineira, qualquer previsão “que determine que as empresas que exercem a atividade de Marketplace sejam solidariamente responsáveis pelas obrigações tributárias dos vendedores”.

Expõe seu entendimento sobre a criação e majoração de tributos e infere que o Estado de Minas Gerais somente poderia atribuir responsabilidade tributária às empresas de Marketplace através de lei específica.

Em sua Manifestação, o Fisco assim aborda o tema:

1 – DO MARKETPLACE:

O Marketplace consiste num modelo de negócio em que a empresa disponibiliza uma plataforma virtual em que vários fornecedores (parceiros ou SELLERS) se inscrevem e comercializam seus produtos em troca de um aluguel e/ou comissão. No presente caso, a empresa B2W Companhia Digital, por intermédio dos seus Websites Americanas.com, Submarino, Shoptime e Sou Barato, viabiliza as operações de venda de mercadorias pela empresa Parceira, Claudemir Devair de Oliveira (também chamado de SELLER) a consumidores.

De forma simplificada e até mesmo simplória, a Impugnante limita sua atuação a mero intermediário entre empresas vendedoras, parceiros, e compradores, além de oferecer serviços de tecnologia através da disponibilização de sua plataforma virtual.

Concentraremos nossa avaliação no documento **Termo de Serviço - Marketplace** (fls. 75), também adicionado pela Impugnante (DOC. 03, fls. 149), contrato firmado entre o vendedor independente e a plataforma virtual, de forma a comprovar que esta relação é muito mais complexa e envolve inúmeros condicionantes que fazem da Impugnante a verdadeira gestora das transações comerciais.

Os itens do Termo de Serviço – Marketplace serão agrupados em 3 (três) tópicos, conforme as etapas do processo de comercialização, sendo mutuamente vinculante às partes: (i) Venda e Condições de Pagamento; (ii) Gerenciamento Operacional; e (iii) Remuneração.

1. Venda e Condições de Pagamento:

- Item 3.2. “O **Parceiro** será o único responsável por determinar o preço dos produtos por ele ofertados nos

Websites B2W, sendo que o parcelamento das vendas seguirá as regras praticadas pela **B2W** em seus **Websites**” (fls. 78).

- Item 4.1. “A **B2W** será responsável por administrar as vendas online, levando em conta análises de crédito dos consumidores” (fls. 78).

- Item 4.2. “A **B2W** será responsável por estabelecer as condições de pagamento, bem como realizar a cobrança dos consumidores” (fls. 78).

- Item 7.1.3. “A Remuneração paga pelo **Parceiro** contempla as vendas efetuadas nas condições padrão de parcelamento sem juros, praticadas pela **B2W** em seus **Websites**. Caso a venda seja efetuada em quantidade de parcelas superior ao máximo previsto no parcelamento sem juros padrão, a **B2W** fará jus a uma tarifa adicional (“Tarifas de Serviço”)” (fls. 80).

Dos itens acima fica claro que a B2W é quem administra as vendas. Faz análise de crédito dos clientes, estipula as condições de pagamento, regula o parcelamento (quantidade de parcelas, percentual de juros incidentes, quando houver...), inclusive cobrando uma “tarifa adicional” do parceiro se este extrapolar a quantidade prevista de parcelas. A B2W fica responsável até mesmo pela cobrança dos consumidores.

Inequívoco que a B2W detém o controle absoluto das operações. Não só gere as vendas como dirige cada etapa deste processo.

2. Gerenciamento Operacional:

- Item 4.3. “A **B2W** disponibilizará ao **Parceiro** as informações referentes aos pedidos efetuados, sempre que alguma compra do produto por ele ofertado for confirmada, inclusive os dados necessários para emissão de Nota Fiscal ao consumidor, a qual deverá ser obrigatoriamente emitida pelo **Parceiro**, em conformidade com a legislação vigente, em momento anterior ao envio do produto, e entregue ao consumidor, sob pena de descredenciamento do **Parceiro** e/ou bloqueio dos valores que este tenha a receber no âmbito deste Termo de Serviço, até que a emissão da Nota Fiscal seja regularizada, sem prejuízo de eventuais sanções legais aplicáveis” (fls. 78).

- Item 4.5. “O **Parceiro** deverá informar à **B2W** todas as atualizações que estejam sob sua responsabilidade referentes ao status dos pedidos, tais como, mas não se limitando a **emissão de nota fiscal**, produto entregue à transportadora, código de rastreio da entrega, pedido em trânsito entre centros de distribuição, extravio, insucesso de entrega, pedido em rota de entrega, pedido entregue ao cliente, sob pena de cancelamento do respectivo pedido ou a tomada de qualquer outra providência razoável pela B2W, a fim de corrigir eventuais problemas e/ou reclamações relativos aos pedidos em questão, nos termos da cláusula 9.1. deste Termo de Serviço” (fls. 78).

- Item 5.2. “Para o envio dos produtos, o **Parceiro** deverá imprimir a etiqueta gerada para cada pedido na aba “**B2W Entrega**” do Portal Parceiro, exceto orientação diversa da **B2W**, cabendo exclusivamente ao **Parceiro** a responsabilidade de verificar as condições específicas aplicáveis ao **B2W Entrega**” (fls. 79).

- Item 6.4. “A **B2W** disponibilizará sua plataforma de atendimento ao consumidor, através de telefone, e-mail ou chat (“**SAC B2W**”), para recepção e transferência dos contatos relativos às compras efetuadas nos **Websites B2W**, devendo o **Parceiro** utilizá-la para os contatos relacionados às operações realizadas nos **Websites B2W**, vedada a utilização de outros canais estranhos ao **SAC B2W** para essa finalidade. Sendo a **B2W** demandada através do **SAC B2W**, ou através de reclamação proposta administrativa ou judicialmente, por ou perante órgãos de proteção do consumidor, em razão de vícios de produto e/ou falhas da prestação de serviços atribuíveis ao **Parceiro**, a **B2W** contatará o **Parceiro** para que solucione a reclamação, seguindo as obrigações do **ANS**, devendo o **Parceiro** manter a **B2W** isenta de qualquer responsabilidade pelos ônus decorrentes das reclamações ou da demora na solução” (fls. 79).

- Item 7.1.4. “O **Parceiro** declara-se ciente de que as ferramentas de gestão de pagamentos da **B2W** contidas em seu website/plataforma não são e nem se destinam a ser comparáveis aos serviços financeiros oferecidos por instituições bancárias ou administradoras de cartão de crédito, consistindo apenas em uma forma de facilitação e acompanhamento da realização de transações para pagamentos e recebimentos entre as partes” (fls. 80).

Sempre que uma compra de um produto é confirmada, a **B2W** informa ao **Parceiro** os dados referentes ao pedido, inclusive os necessários para a emissão da Nota Fiscal.

O Parceiro informa à B2W todas as atualizações no status do pedido, como a emissão da Nota Fiscal correspondente (Item 4.5.). No caso de não emissão do documento fiscal, a **B2W** poderá, inclusive, estabelecer sanções como descredenciar o **Parceiro** e/ou reter valores que este tenha a receber.

A **B2W** gera a etiqueta de entrega para cada pedido e disponibiliza seu Serviço de Atendimento ao Consumidor (**SAC B2W**) que deverá ser, obrigatoriamente, utilizado pelo parceiro como canal de atendimento ao consumidor.

No último item, a **B2W** enfatiza que sua operação é de Gestão operacional, não se comparando a “serviços financeiros oferecidos por instituições bancárias ou administradoras de cartão de crédito”.

Portanto, como no tópico anterior, Venda e Condições de Pagamento, toda a Gestão Operacional é administrada pela **B2W**. Ao **Parceiro** resta, passivamente, manter a **B2W** informada sobre as sucessivas etapas do processo.

3. Remuneração:

- Item 7.1. “O **Parceiro** remunerará a **B2W** pelos Serviços com o pagamento de comissão incidente sobre o valor total da venda (valor do produto + frete), conforme a tabela de tarifas vigente” (fls. 80).
- Item 7.1.1. “A **B2W** repassará ao **Parceiro** o valor correspondente à venda do produto por ele anunciado, conforme condições especificadas no **Anexo de Remuneração** vigente. Caberá ao **Parceiro** disponibilizar à **B2W** a comprovação de que os pedidos foram devidamente enviados e entregues” (fls. 80).
- Item 7.2. “O **Parceiro** deverá informar a conta bancária para depósito do repasse, deduzidos os valores referentes à remuneração e outros descontos aplicáveis, conforme disposto nos Termos e, em hipótese de alteração, deverá informar os novos dados bancários à **B2W** com, no mínimo, 30 (trinta) dias de antecedência” (fls. 80).
- Item 7.3. “O crédito poderá demorar até 3 (três) dias úteis para ser visualizado na conta do **Parceiro**, e implicará na quitação automática do repasse devido pela **B2W** ao **Parceiro**” (fls. 81).
- Item 8.3. “A **B2W**, na qualidade de prestadora do serviço e recebedora do montante global da operação adimplido pelo consumidor final, deverá repassar ao **Parceiro** o valor relativo à venda, acrescido do valor correspondente ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF” (fls. 81).
- Item 9.1. “Caso os SLAs vigentes e disponibilizados no Portal **Parceiro** não sejam cumpridos para determinado pedido, e o **Parceiro** não retorne as solicitações do usuário Marketplace e/ou da **B2W** no prazo estabelecido no Portal **Parceiro**, a **B2W** tem a prerrogativa de cancelar ou tomar qualquer providência razoável para sanar o problema relacionado ao respectivo pedido, às expensas do **Parceiro**, mediante retenção do respectivo valor no próximo repasse previsto ao **Parceiro**, e sem prejuízo do pagamento da remuneração correspondente, na forma da cláusula 7 – Remuneração” (fls. 82).

Concluindo o ciclo de comando sobre as transações comerciais realizadas, é a **B2W** quem recebe “o montante global da operação adimplido pelo consumidor”, ou seja, **o consumidor efetua o pagamento diretamente à B2W por intermédio dos meios de pagamento admitidos (boleto, cartões de crédito e débito, AME DIGITAL etc.)**. Este valor é composto pelo valor do produto mais o frete.

Mediante comprovação da entrega do produto, a **B2W** repassa ao **Parceiro** o valor do produto vendido, descontada a sua comissão que incide sobre este valor, acrescido do frete. Conforme contrato, o repasse poderá demorar até 3 (três) dias úteis.

A **B2W** poderá, até mesmo, reter valores de repasse do valor da venda do produto, caso o **Parceiro** deixe de cumprir alguma etapa prevista no Termo de Serviço.

Resta evidente que nas operações de Marketplace, a B2W Companhia Digital responde por muito mais do que a simples intermediação de negócios e serviços de tecnologia. Ao contrário do que afirma a Impugnante, sua atuação vai muito além de disponibilizar o funcionamento técnico e a segurança da plataforma digital. Participa de todas as etapas do processo de forma determinante, ditando as regras nas relações de venda e pagamento e estipulando todos os processos de gerenciamento operacional.

Controla com rigor todos os procedimentos, exigindo que o Parceiro informe a emissão de nota fiscal, a entrega do produto à transportadora, código de rastreio da entrega, pedido em trânsito entre centros de distribuição, extravio, insucesso de entrega, pedido em rota de entrega, pedido entregue ao cliente.

Outrossim, a própria B2W recebe diretamente os valores pagos pelo consumidor, repassando aos Parceiros o valor da venda, descontada sua remuneração. Tem poder de mando, até mesmo, para reter valores pertencentes ao Parceiro se o este descumprir cláusulas contratuais.

O Termo de Serviço - Marketplace se assemelha, na verdade, a um contrato de adesão. Cabe ao Parceiro vendedor aceitar as condições aplicáveis ao negócio.

As operações de Marketplace como descritas, revelam uma efetiva comunhão de interesses no evento “venda de mercadorias” orientados para a realização da operação de circulação de mercadorias, sob o controle absoluto da plataforma virtual. É da plataforma virtual o domínio pleno das transações comerciais, o controle absoluto das atividades operacionais e financeiras no âmbito do Marketplace.

(...)

Exposta os detalhes da relação entre Autuada e Coobrigada, examina-se os fundamentos que sustentam a solidariedade passiva desta em face do crédito tributário.

Sabe-se que a solidariedade encontra-se regulada no art. 264 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que instituiu o Código Civil, nos seguintes termos:

Lei nº 10.406/02 Código Civil

Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

(...)

Em matéria tributária, no entanto, restou contemplada no CTN apenas a solidariedade passiva como instrumento jurídico mediante o qual ao Fisco é garantido exigir o adimplemento do crédito tributário, integralmente, de qualquer dos responsáveis pela obrigação tributária, não se permitindo sequer a invocação do benefício de ordem

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A norma presente no art. 124 do CTN estabelece dois tipos de solidariedade em sede de obrigação tributária, a saber: das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador e das pessoas expressamente designadas por lei, cuja hipótese não comporta maiores dúvidas, cabendo ao legislador indicar as pessoas que suportariam o ônus de responder pelo pagamento da dívida.

CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

(...)

O interesse comum no qual se funda o preceito estabelecido no inciso I do art. 124 do CTN está diretamente relacionado ao vínculo existente entre as pessoas que se encontram em posição equivalente a do contribuinte do imposto em relação à situação fático-jurídica ensejadora da exação, qual seja, a operação relativa à circulação da mercadoria.

A teor do que dispõe o inciso I do art. 124 acima referido, é incontroversa a desnecessidade de que a lei tributária tenha que explicitar a quem seria imputada a responsabilidade solidária nas hipóteses em que a responsabilidade decorra de um interesse comum na realização do fato gerador.

Diferentemente ocorre nas hipóteses do inciso II do art. 124 do CTN, cuja imputação de responsabilidade tributária a terceiros decorre da situação em que fique demonstrado a existência de algum outro interesse em razão do qual sujeito estranho à relação factual com a hipótese de incidência possa ser eleito pelo legislador como responsável solidário, o que não se trata da hipótese dos autos.

Assim, o interesse comum coloca os partícipes no mesmo polo da relação obrigacional na medida em que revela a satisfação da pretensão comum existente entre os envolvidos na realização do fato gerador da obrigação tributária.

Com tais balizas, parece irrelevante especular qual seria o local desses websites, se o local seria público, privado ou edificado, se a pessoa jurídica exerceria atividades nesse local ou se armazenaria mercadorias no local.

Contrário sensu, relevante se apresenta investigar se estão presentes nos autos os elementos capazes de demonstrar o grau de interesse da Impugnante na situação fática que, em conformidade com a legislação tributária, fez nascer a obrigação tributária para o contribuinte.

Primeiramente, há que se demarcar que não se está a imputar à Coobrigada a condição de contribuinte, mas de responsável, cuja imputação decorre de suposta existência de interesse comum na realização da situação ensejadora da exigência tributária. Até porque, se houvesse coincidência exata entre esses papéis, não estaria se tratando nos autos de responsabilidade solidária, enquanto uma espécie de garantia aferida em decorrência da existência de interesse comum, mas sim, da sujeição passiva

em decorrência da existência de comprovada relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária, nos exatos termos do que dispõe o inciso I do parágrafo único do art. 121 do CTN.

Os argumentos da Impugnante não convencem. Ainda que se trate de cenário de consumo relativamente novo para o ordenamento jurídico brasileiro, as operações de circulação de mercadorias promovidas a partir de transações comerciais operadas no ambiente da internet já fazem parte do cotidiano dos consumidores brasileiros com aptidão para produzir repercussões concretas de natureza obrigacional inclusive em matéria tributária.

Contrariamente ao que sugere a Impugnante, nesse modelo de negócio de lojas virtuais, a existência da plataforma virtual é indispensável para a consecução das operações de venda, independentemente da localização física, formal, do estabelecimento da empresa que disponibiliza o marketplace para seus parceiros.

Verifica-se que o contrato denominado Termo de Serviço/Marketplace, revela uma relação obrigacional privada complexa que apresenta a Impugnante como uma verdadeira gestora das transações comerciais promovidas pelo parceiro vendedor, tal como bem exposto pelo Fisco em sua Manifestação.

As cláusulas livremente pactuadas entre o parceiro vendedor e a plataforma virtual podem ser organizadas em três grupos de interesses expressamente estabelecidos e mutuamente vinculante às partes, quais sejam: venda e condições de pagamento, gerenciamento operacional e remuneração.

Examine-se:

I) Venda e Condições de Pagamento: - Item 3.2. “O Parceiro será o único responsável por determinar o preço dos produtos por ele ofertados nos Websites B2W, sendo que o parcelamento das vendas seguirá as regras praticadas pela B2W em seus Websites”. - Item 4.1. “A B2W será responsável por administrar as vendas online, levando em conta análises de crédito dos consumidores”. - Item 4.2. “A B2W será responsável por estabelecer as condições de pagamento, bem como realizar a cobrança dos consumidores; Item 7.1.3 “A Remuneração paga pelo Parceiro contempla as vendas efetuadas nas condições padrão de parcelamento sem juros, praticadas pela B2W em seus Websites. Caso a venda seja efetuada em quantidade de parcelas superior ao máximo previsto no parcelamento sem juros padrão, a B2W fará *jus* a uma tarifa adicional (“Tarifas de Serviço”)”.

É incontroverso que a incumbência de determinar as regras e condições operacionais da venda dos produtos ficou atribuída à plataforma virtual, no caso dos autos, a B2W Companhia Digital, segundo a sua própria conveniência. Segundo as cláusulas do Termo de Serviço/Marketplace, a plataforma virtual não somente faz a análise de crédito dos clientes, mas estipula as condições de pagamento, regula a forma do parcelamento (quantidade de parcelas, percentual de juros incidentes, quando houver), impondo, ainda, uma “tarifa adicional”, como se fosse uma sanção (não é objeto dessa análise identificar a natureza da parcela), ao encargo do parceiro caso venha a extrapolar o limite de parcelas sem juros previamente avençado.

II) Gerenciamento Operacional: - Item 4.3. “A B2W disponibilizará ao Parceiro as informações referentes aos pedidos efetuados, sempre que alguma compra do produto por ele ofertado for confirmada, inclusive os dados necessários para emissão de Nota Fiscal ao consumidor, a qual deverá ser obrigatoriamente emitida pelo Parceiro, em conformidade com a legislação vigente, em momento anterior ao envio do produto, e entregue ao consumidor, sob pena de descredenciamento do Parceiro e/ou bloqueio dos valores que este tenha a receber no âmbito deste Termo de Serviço, até que a emissão da Nota Fiscal seja regularizada, sem prejuízo de eventuais sanções legais aplicáveis”. - Item 4.5. “O Parceiro deverá informar à B2W todas as atualizações que estejam sob sua responsabilidade referentes ao status dos pedidos, tais como, mas não se limitando a emissão de nota fiscal, produto entregue à transportadora, código de rastreio da entrega, pedido em trânsito entre centros de distribuição, extravio, insucesso de entrega, pedido em rota de entrega, pedido entregue ao cliente, sob pena de cancelamento do respectivo pedido ou a tomada de qualquer outra providência razoável pela B2W, a fim de corrigir eventuais problemas e/ou reclamações relativos aos pedidos em questão, nos termos da cláusula 9.1. deste Termo de Serviço”. - Item 5.2. “Para o envio dos produtos, o Parceiro deverá imprimir a etiqueta gerada para cada pedido na aba “B2W Entrega” do Portal Parceiro, exceto orientação diversa da B2W, cabendo exclusivamente ao Parceiro a responsabilidade de verificar as condições específicas aplicáveis ao B2W Entrega”. - Item 6.4. “A B2W disponibilizará sua plataforma de atendimento ao consumidor, através de telefone, email ou chat (“SAC B2W”), para recepção e transferência dos contatos relativos às compras efetuadas nos Websites B2W, devendo o Parceiro utilizá-la para os contatos relacionados às operações realizadas nos Websites B2W, vedada a utilização de outros canais estranhos ao SAC B2W para essa finalidade. Sendo a B2W demandada através do SAC B2W, ou através de reclamação proposta administrativa ou judicialmente, por ou perante órgãos de proteção do consumidor, em razão de vícios de produto e/ou falhas da prestação de serviços atribuíveis ao Parceiro, a B2W contatará o Parceiro para que solucione a reclamação, seguindo as obrigações do ANS, devendo – o Parceiro manter a B2W isenta de qualquer responsabilidade pelos ônus decorrentes das reclamações ou da demora na solução”. - Item 7.1.4. “O Parceiro declara-se ciente de que as ferramentas de gestão de pagamentos da B2W contidas em seu website/plataforma não são e nem se destinam a ser comparáveis aos serviços financeiros oferecidos por instituições bancárias ou administradoras de cartão de crédito, consistindo apenas em uma forma de facilitação e acompanhamento da realização de transações para pagamentos e recebimentos entre as partes”.

Curiosamente, até mesmo em relação às informações e dados necessários para a emissão da nota fiscal ao consumidor, ficou estabelecido que deveriam ser repassadas e disponibilizadas ao parceiro pela plataforma virtual os dados, fixando-se, inclusive, uma sanção específica pelo eventual descumprimento da obrigação fiscal, a qual importaria no descredenciamento do parceiro e/ou bloqueio dos valores que este tenha a receber no âmbito deste termo de serviço, enquanto a emissão da nota fiscal não fosse regularizada, sem prejuízo de eventuais sanções legais aplicáveis, muito embora a preocupação possa estar relacionada exclusivamente às implicações sob a ótica da defesa do consumidor. Incumbe à B2W gerar a etiqueta de entrega para cada pedido e disponibilizar seu Serviço de Atendimento ao Consumidor (SAC B2W), o

qual deverá ser, obrigatoriamente, utilizado pelo parceiro como canal de atendimento ao consumidor.

Destaque importante encontra-se presente no Item 7.1.4., segundo o qual o parceiro reconhece e se declara ciente de que as ferramentas de gestão de pagamentos implementadas e operadas pela B2W contidas em seu website/plataforma não são e nem se destinam a ser comparáveis aos serviços financeiros oferecidos por instituições bancárias ou administradoras de cartão de crédito, consistindo apenas em uma forma de facilitação e acompanhamento da realização de transações para pagamentos e recebimentos entre as partes. Vê-se, portanto, que a própria Impugnante nega a exploração de atividade econômica similar àquelas exploradas pelas instituições bancárias ou administradoras de cartão de crédito, como pretende sugerir nas suas razões de Impugnação.

Vê-se à toda evidência que venda e condições de pagamento, bem como toda a gestão operacional, são administrados e controlados pela B2W, restando ao parceiro passivamente manter a B2W informada acerca das sucessivas etapas do processo de venda e a logística de entrega das mercadorias.

III) Remuneração: - Item 7.1. “O Parceiro remunerará a B2W pelos Serviços com o pagamento de comissão incidente sobre o valor total da venda (valor do produto + frete), conforme a tabela de tarifas vigente”. - Item 7.1.1. “A B2W repassará ao Parceiro o valor correspondente à venda do produto por ele anunciado, conforme condições especificadas no Anexo de Remuneração vigente. Caberá ao Parceiro disponibilizar à B2W a comprovação de que os pedidos foram devidamente enviados e entregues”. - Item 7.2. “O Parceiro deverá informar a conta bancária para depósito do repasse, deduzidos os valores referentes à remuneração e outros descontos aplicáveis, conforme disposto nos Termos e, em hipótese de alteração, deverá informar os novos dados bancários à B2W com, no mínimo, 30 (trinta) dias de antecedência”. - Item 7.3. “O crédito poderá demorar até 3 (três) dias úteis para ser visualizado na conta do Parceiro, e implicará na quitação automática do repasse devido pela B2W ao Parceiro”. - Item 8.3. “A B2W, na qualidade de prestadora do serviço e recebedora do montante global da operação adimplido pelo consumidor final, deverá repassar ao Parceiro o valor relativo à venda, acrescido do valor correspondente ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF” (fls. 54). - Item 9.1. “Caso os SLAs vigentes e disponibilizados no Portal Parceiro não sejam cumpridos para determinado pedido, e o Parceiro não retorne as solicitações do usuário Marketplace e/ou da B2W no prazo estabelecido no Portal Parceiro, a B2W tem a prerrogativa de cancelar ou tomar qualquer providência razoável para sanar o problema relacionado ao respectivo pedido, às expensas do Parceiro, mediante retenção do respectivo valor no próximo repasse previsto ao Parceiro, e sem prejuízo do pagamento da remuneração correspondente, na forma da cláusula 7 – Remuneração”.

À toda evidência, encontram-se nos autos elementos suficientes para concluir pela existência de um domínio efetivo e absoluto da Impugnante sobre o controle das operações de circulação de mercadorias promovidas sob as condições estabelecidas no Termo de Serviço/Marketplace, conforme acima demonstrado.

A Impugnante não somente tem o domínio de todas as etapas das operações de venda dos produtos, como exerce a direção e o controle sobre todas as etapas desse processo, incumbindo-lhe, inclusive, a cobrança e o recebimento do preço praticado nas operações de venda e devidos pelos consumidores, independentemente do meio utilizado pelo consumidor para efetuar o pagamento do produto.

É evidente que não se trata, na hipótese, de simples intermediação negocial de serviços de tecnologia, exclusivamente alcançado pela incidência do ISSQN de competência privativa dos Municípios, e, menos, ainda, de suposto serviço similar à administração de shopping center virtual, no qual se ofertaria aos parceiros vendedores independentes simplesmente a oportunidade de anunciar e vender suas mercadorias, como pretende fazer crer a Impugnante.

A operação de marketplace, como a que envolve a B2W Companhia Digital, revela uma efetiva comunhão de interesses no evento “venda de mercadorias”, orientados para realização da operação relativa à circulação das mercadorias sob o controle absoluto da plataforma virtual. Destarte, não interessa aos partícipes, principalmente, à Impugnante, a independência de qualquer das partes em relação às condições estabelecidas, especialmente, a independência do parceiro vendedor. Iniciada a transação com a confirmação do pedido pelo consumidor no canal de vendas da B2W Companhia Digital, todas as etapas posteriores estarão sob o domínio absoluto de sua condução, segundo as regras e condições negociais estabelecidas no termo de serviço.

De fato, o Termo de Serviço/Marketplace se assemelha e funciona, em verdade, como se fosse um contrato de adesão: se o Parceiro vendedor quiser, as condições aplicáveis ao negócio já estão colocadas. Não há liberdade ao parceiro vendedor. Ao contrário, há controle rigoroso sobre todos os procedimentos inerentes ao processo de venda, desde a confirmação do pedido, o recebimento do preço, até a conduta empregada na realização da entrega efetiva das mercadorias vendidas, alcançando, inclusive, a obrigação de natureza tributária inerente.

Não se trata, portanto, de inclusão de terceiro no polo passivo da relação tributária, mas, ao contrário, de identificar, segundo os elementos carreados nos autos, quem são as pessoas que compõem o polo passivo da obrigação desde o seu nascimento, segundo a relação pessoal e direta ou interesse comum que tenha com a realização do fato gerador da obrigação tributária.

Evidenciado, portanto, o "interesse comum" de que trata o preceito estabelecido no inciso I do art. 124 do CTN, posto que entre as pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação, no caso, a venda da mercadoria, se identificou a B2W Companhia Digital, correta a imputação que lhe foi atribuída nos termos do Auto de Infração sob análise, razão pela qual impõe-se a responsabilidade tributária da Impugnante pelo pagamento do crédito tributário constituído nos autos, independentemente de ter ou não agido de boa-fé.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 5003/5006. Vencidos, em parte, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich, que o julgavam parcialmente procedente para, ainda, excluir a Coobrigada Americanas S/A. Designado relator o Conselheiro Dimitri Ricas Pettersen (Revisor). Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 23 de março de 2022.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator designado

Ivana Maria de Almeida
Presidente

P

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	24.097/22/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001466818-92	
Impugnação:	40.010149970-70 (Coob.)	
Impugnante:	Americanas S.A. (Coob.) CNPJ: 00.776574/0006-60	
Autuado:	Claudemir Devair de Oliveira IE: 002452143.00-90	
Coobrigado:	Claudemir Devair de Oliveira CPF: 675.961.859-91	
Proc. S. Passivo:	Alessandra Bittencourt de Gomensoro/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora - 1	

Voto proferido pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Nos termos da autuação, a responsabilidade da Impugnante pelo inadimplemento do crédito ora exigido decorre da aplicação do artigo 124, I do Código Tributário Nacional. Segundo o Fisco, há “interesse comum” entre a Impugnante e o atuado Claudemir de Oliveira, o qual estaria ancorado na relação negocial que se estabelece entre eles. Isto justificaria a responsabilização tributária da Impugnante. *Data vênia*, este entendimento não merece prosperar.

Como se sabe, os fundamentos teóricos da responsabilidade remetem ao direito civil. É na literatura civilista que encontramos a maior elaboração teórica da responsabilidade, fonte da qual os demais ramos do direito beberam, sobremaneira o direito tributário, conquanto este disponha de regras específicas a esse respeito. No direito civil, a doutrina clássica atrela a responsabilidade ao inadimplemento: é porque uma obrigação deixou de ser cumprida que, atendidos os requisitos legais, uma pessoa se tornará responsável pelo seu adimplemento. Ainda que a obrigação civil seja estruturalmente idêntica à obrigação tributária, esta deve ser interpretada à luz da disciplina específica da sujeição passiva no Código Tributário Nacional.

No Código Civil, a solidariedade encontra-se definida no art. 264, que estabelece a existência de “[...] solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”. No âmbito do direito privado, a solidariedade pode decorrer da lei ou da vontade das partes, o que não se verifica no direito tributário. Por influxo do princípio da legalidade, a solidariedade tributária jamais decorrerá simplesmente de um arranjo

negocial celebrado pelas partes. A definição do sujeito passivo é, como se sabe, matéria sujeita à legalidade estrita, por força do art. 97, III do CTN.

A literatura tributária brasileira é pródiga em classificações sobre responsabilidade e sujeição passiva. Na literalidade do art. 121, parágrafo único, II, do Código Tributário Nacional, responsável é aquele que, sem ser contribuinte — isto é, sem ter relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador — ocupa o polo passivo da obrigação tributária por expressa determinação de lei. Pode-se falar, então, em duas formas de responsabilidade tributária (i) a responsabilidade em sentido amplo — qual seja, aquela do contribuinte; e (ii) a responsabilidade em sentido estrito — aquela dos responsáveis na acepção que o termo adquire no direito tributário. Neste último caso (responsabilidade em sentido estrito), temos no direito brasileiro duas grandes modalidades, segundo a classificação mais ventilada e tradicional, (1) a responsabilidade por substituição e (2) a responsabilidade por transferência. Esta última pode derivar (2.i) do fenômeno da sucessão; (2.ii) de circunstâncias relativas à atuação, regular ou irregular, de terceiros; ou (2.iii) da existência de solidariedade entre duas pessoas colocadas na posição de sujeito passivo na relação obrigacional-tributária.

A solidariedade tributária, prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional, comporta duas espécies. Em qualquer dos casos, trata-se, como pontua Paulo de Barros Carvalho, de um “[...] expediente jurídico eficaz para atender à boa organização administrativa do Estado, na procura da satisfação dos seus direitos” (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2013). A primeira espécie, denominada de solidariedade natural, decorre da existência de “interesse comum” entre duas ou mais pessoas acerca da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. A segunda espécie, chamada de solidariedade legal, abarca as hipóteses em que a configuração da solidariedade não decorre da estrutura da relação tributária (que é composta por duas ou mais pessoas com interesses comuns), mas da vontade do ente competente para arrecadar o tributo, que assim estabelece, por meio de lei, hipótese de coobrigação.

Ao contrário do que se dá, por exemplo, nos estados de São Paulo, Rio de Janeiro, Bahia, Mato Grosso, Ceará e Paraíba, onde alterações recentes inseriram nova hipótese de solidariedade legal na legislação de cada um destes entes, no presente caso, não existe dispositivo específico na legislação mineira a atribuir responsabilidade a marketplaces pelo descumprimento de obrigação tributária de seus clientes. A eventual responsabilização da Recorrente, portanto, só poderia se dar na forma da solidariedade natural acima esquematizada. Contudo, com a devida vênia ao entendimento contrário, no presente caso, não se materializaram os requisitos necessários para inclusão da Impugnante no polo passivo da obrigação tributária.

Como visto, o dispositivo legal que prevê a solidariedade natural sujeita a sua aplicação à existência de “interesse comum” entre os coobrigados. A literatura apresenta como exemplos clássicos situações de copropriedade em relação aos impostos sobre o patrimônio. É o caso de um imóvel que possui dois proprietários, situação em que ambos estão obrigados a adimplir a obrigação tributária, podendo o Fisco, na hipótese de inadimplemento cobrar a dívida integral de qualquer um deles,

posto que a solidariedade tributária, ao contrário da civil, não admite benefício de ordem. Neste sentido, Sacha Calmon:

Em Direito Tributário, tem-se dois tipos de solidariedade. O inciso I noticia a solidariedade natural. É o caso dos dois irmãos que são co-proprietários pro-indiviso de um trato de terra. Todos são, naturalmente, co-devedores solidários do imposto territorial rural (ITR). O inciso II diz respeito à solidariedade legal, instituída por lei, muita vez implicando pessoa que não realizou o fato gerador da obrigação. O objetivo [no inciso II] é garantir o pagamento do tributo, unindo, pela solidariedade legalmente imposta, diversas pessoas. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 595)

A expressão “interesse comum” é excessivamente vaga e admite mais de uma interpretação, como bem exemplifica o processo ora julgado. Não obstante, a vagueza da expressão não pode servir de expediente para ampliar à revelia da legalidade o âmbito de aplicação da solidariedade. Além disso, a sua indeterminação tem sido reduzida pelo Judiciário. Neste sentido, são relevantes para este egrégio Conselho as decisões do Superior Tribunal de Justiça a respeito do tema, as quais têm sido estritamente seguidas pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais. O STJ tem decidido que o interesse comum a que se refere o Código Tributário deve ser interpretado no sentido de privilegiar a segurança jurídica e a certeza do direito.

Neste sentido o STJ já afirmou que:

CONQUANTO A EXPRESSÃO ‘INTERESSE COMUM’ — ENCARTE UM CONCEITO INDETERMINADO, É MISTER PROCEDER-SE A UMA INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS, DE MODO A ALCANÇAR A *RATIO ESSENDI* DO REFERIDO DISPOSITIVO LEGAL. NESSE DIAPASÃO, TEM-SE QUE O INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL IMPLICA QUE AS PESSOAS SOLIDARIAMENTE OBRIGADAS SEJAM SUJEITOS DA RELAÇÃO JURÍDICA QUE DEU AZO À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL. ISTO PORQUE FERIRIA A LÓGICA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA A INTEGRAÇÃO, NO PÓLO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA, DE ALGUÉM QUE NÃO TENHA TIDO QUALQUER PARTICIPAÇÃO NA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO. (RESP 884.845/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 05/02/2009, DJE 18/02/2009)

Veja-se que para o STJ, nem mesmo a existência de grupo econômico autoriza a atribuição de responsabilidade solidária, caso as empresas em questão não tenham *conjuntamente* praticado o fato gerador, pois, segundo o próprio Tribunal:

A JURISPRUDÊNCIA DO STJ ENTENDE QUE EXISTE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA ENTRE EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO ECONÔMICO, APENAS QUANDO AMBAS REALIZEM CONJUNTAMENTE A SITUAÇÃO CONFIGURADORA DO FATO GERADOR, NÃO BASTANDO O MERO INTERESSE ECONÔMICO NA CONSECUÇÃO DE REFERIDA SITUAÇÃO. (AGRG NO ARES 21.073/RS, REL. MINISTRO HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 18/10/2011, DJE 26/10/2011)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação ao ISS, tributo que possui estrutura bastante próxima a do ICMS, a mesma Corte consignou que:

[...] A SITUAÇÃO QUE EVIDENCIA A SOLIDARIEDADE, QUANTO AO ISS, É A EXISTÊNCIA DE DUAS OU MAIS PESSOAS NA CONDIÇÃO DE PRESTADORAS DE APENAS UM ÚNICO SERVIÇO PARA O MESMO TOMADOR, INTEGRANDO, DESSE MODO, O PÓLO PASSIVO DA RELAÇÃO. FORÇOSO CONCLUIR, PORTANTO, QUE O INTERESSE QUALIFICADO PELA LEI NÃO HÁ DE SER O INTERESSE ECONÔMICO NO RESULTADO OU NO PROVEITO DA SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, MAS O INTERESSE JURÍDICO, VINCULADO À ATUAÇÃO COMUM OU CONJUNTA DA SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO IMPONÍVEL. (RESP 834044/RS, REL. MINISTRA DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 11/11/2008, DJE 15/12/2008)

Não escapa a este conselheiro o fato de que este ilustre Conselho já manifestou orientação diversa, como se pode discernir da leitura de diversos precedentes — a exemplo dos Acórdãos nºs 23.526/20/1^a, 22.353/20/2^a, 23.240/19/3^a, 23.163/18/1^a, 23.159/18/1^a — nos quais a indeterminação do conceito de “interesse comum” foi utilizada para justificar a atribuição de solidariedade em situações as mais variadas (recebimento de mercadoria com diferimento incorretamente aplicado em face de regime especial, a existência de conluio entre comprador e vendedor para lesar o Fisco, aquisição por uma empresa de mercadoria não tributada pelo vendedor dentre outros). Curiosamente, algumas destas situações sequer deveriam atrair a aplicação da regra prevista no art. 124, I pois correspondem a hipóteses de responsabilidade reguladas alhures no Código Tributário Nacional ou por dispositivo específico da legislação mineira.

Como esclarece Luís Eduardo Schoueri:

Mesmo que duas partes em um contrato fruem vantagens por conta do não recolhimento de um tributo, isso não será, por si, suficiente para que se aponte um “interesse comum”. Eles podem ter “interesse comum” em lesar o Fisco. Pode o comprador, até mesmo, ser conivente com o fato de o vendedor não ter recolhido o imposto que devia. Pode, ainda, ter tido um ganho financeiro por isso, já que a inadimplência do vendedor poderá ter sido refletida no preço. Ainda assim, comprador e vendedor não têm “interesse comum” no fato jurídico tributário. (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.)

É que o “interesse comum” requerido pelo art. 124, I do Código Tributário é, como visto, jurídico e não econômico. Por esta razão, sumariza Andréa Darzé que:

[...] mero interesse social, moral ou econômico no pressuposto fático do tributo não autoriza a aplicação do artigo 124, I, do CTN. Deve haver interesse jurídico comum, que surge a partir da existência de direitos e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo, ou mais de uma pessoa realizando o verbo eleito como critério material do tributo, quando esta representar uma situação jurídica. (DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária*:

solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010. p. 231)

Portanto, as obrigações atinentes à intermediação de negócios, no contexto do contrato celebrado entre a Impugnante e a Autuada Claudemir de Oliveira não são o suficiente para caracterizar o interesse comum exigido pela lei. É inegável que a Impugnante possui interesse econômico nas operações de circulação de mercadoria que seus parceiros realizam. Obviamente é esta a razão de ser do seu empreendimento. Isto, porém, não é o bastante para lhe atribuir qualquer responsabilidade pelo recolhimento de tributos devidos por terceiros, como pretende o Fisco neste caso. Neste contexto, não é descabida a comparação entre as atividades da Impugnante e as de um shopping center, vez que em ambos os casos, tem-se a cessão de espaços (físicos, no caso dos shoppings, e virtuais, no caso da Recorrente) para a prática de atos de mercancia por parte de terceiros.

Sobre o fato da Impugnante tomar conhecimento da falta de emissão de nota fiscal, deve-se ponderar que há uma distinção empírica entre a obrigação dos parceiros da Impugnante apresentarem nota fiscal, sob pena de rescisão contratual, e a efetiva possibilidade de verificação destas notas caso a caso. Uma exigência desta natureza — que, salvo melhor juízo, não encontra respaldo na legislação mineira, diga-se de passagem — ofenderia o princípio da razoabilidade tendo em vista a quantidade de parceiros e o volume de operações praticadas diariamente em sites desta natureza. Também feriria o princípio da razoabilidade tendo em vista a impossibilidade da Impugnante controlar o estoque dos parceiros para verificar se as mercadorias, no momento em que saíram de seu estabelecimento, estavam acobertadas por nota fiscal corretamente emitida. Como argumenta Paulo Ayres Barreto, é isto o que diferencia o marketplace dos prestadores de serviço de transporte. A distinção é relevante, pois em Minas Gerais, os transportadores são solidariamente responsáveis pela obrigação tributária em uma série de casos, dentre eles o transporte de mercadoria sem documento fiscal, com nota fiscal com prazo de validade vencido ou com nota fiscal falsa, ideologicamente falsa ou inidônea, nos termos do art. 21, II da Lei n.º 6.763/75. Contudo, como esclarece Barreto, a situação do marketplace é diferente, vez que este “[...] não tem condições de controlar a emissão de notas fiscais. Com efeito, a atividade de intermediação do produto em si é anterior ao momento da emissão de nota fiscal” (BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. Revista Direito Tributário Atual, n. 45, p. 625-650. São Paulo: IBDT, 2020. p. 641).

Ademais, a solidariedade do art. 124, I do Código Tributário, como visto, não se presta ao expediente de transferir a responsabilidade para terceiros. Trata-se, simplesmente, como afirma Misabel Derzi, de “[...] uma maneira de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo” (DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização ao artigo 124. In: BALEEIRO, Aliomar (ed.). Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1119, grifamos)

Deve-se ponderar ainda que ao contrário da Autuada Claudemir de Oliveira, a Impugnante compareceu aos autos. É contraditório que o Fisco mineiro requeira a colaboração de terceiros para perseguir o ilícito tributário e evitar lesão ao Erário, ao

mesmo tempo em que pune aquele que de boa-fé colabora. Veja-se que, no caso ora analisado, se estaria premiando a desídia daquele que não impugnou a autuação.

Em relação ao crédito tributário, verifica-se dos autos que, após a apresentação de documentos pela Impugnante, o crédito foi reformulado, tendo sido reduzido expressivamente. Apesar de se insurgir contra a exigência mesmo após a reformulação, a Impugnante não foi capaz de apresentar pontualmente outros elementos de prova que deveriam ter sido considerados pelo Fisco. Limitou-se a arguir de forma genérica, reiterando termos de suas manifestações anteriores, que o crédito apurado estaria eivado de erros, sem apontar quais notas fiscais teriam sido erroneamente incluídas na autuação, quais operações específicas não seriam tributáveis por Minas Gerais e assim por diante.

Deste modo, rejeito a arguição de nulidade e voto pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação de fls. 5.003/5.006 (demonstrativo dos valores excluídos fls. 5.007/5.009), e, ainda, para excluir a Impugnante do polo passivo da autuação.

Sala das Sessões, 23 de março de 2022.

**Thiago Álvares Feital
Conselheiro**