

Acórdão: 23.531/20/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001398399-31
Impugnação: 40.010149197-70 (Coob.)
Impugnante: B2W Companhia Digital (Coob.)
IE: 001991801.00-10
Autuado: Playworld Foto e Vídeo Eireli
CNPJ: 26.219462/0001-98
Proc. S. Passivo: Gerson Stocco de Siqueira/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

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.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - FALTA DE RECOLHIMENTO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações efetivadas pelo sistema de *marketplace* e destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais. Infração caracterizada nos termos do art. 5º, § 1º, item 11 da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da mencionada lei.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS/DIFAL, no período de 01/01/19 a 25/03/19, em decorrência da falta de emissão de notas fiscais nas vendas realizadas pela Autuada, Playworld Foto e Vídeo Eireli (antiga Q.I. Áudio e Vídeo Eireli), parceira da Impugnante, B2W Companhia Digital, efetivadas pelo sistema de *marketplace*.

Exige-se o ICMS/DIFAL devido, bem como a Multa de Revalidação (MR) de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto não recolhido, conforme previsto no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 67/81, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 121/134.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento, sob o argumento de que teria havido erro na identificação do Sujeito Passivo.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém todos os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações, bem como o grau de relacionamento das pessoas envolvidas no polo passivo da obrigação tributária com a sua hipótese de incidência. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Impugnante compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos às Autuadas todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito, onde devem ser analisadas.

Do Mérito

Conforme o relatório fiscal, constatou-se que a Autuada, estabelecida no Estado de São Paulo, não teria emitido as notas fiscais nas vendas realizadas para consumidores finais, não contribuintes do imposto, localizados no estado de Minas Gerais, deixando, portanto, de recolher o ICMS devido no período entre 01/01/19 a 25/03/19, referente à diferença de alíquota entre a operação interna e a interestadual

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(DIFAL), em desconformidade com a exigência estabelecida na Emenda Constitucional nº 87/15.

Em atenção à requisição de informações relativas às operações de circulação de mercadorias realizadas para consumidores mineiros, a empresa B2W Companhia Digital, por intermédio de sua filial sediada no Município de Uberlândia/MG, teria informado todas as vendas promovidas pela sua parceira no sistema de *marketplace*, a empresa Playworld Foto e Vídeo Eireli, cujos destinatários seriam consumidores localizados no território do estado de Minas Gerais.

As operações realizadas sem a emissão de documentos fiscais teriam sido identificadas a partir do confronto entre as vendas efetuadas por sua parceira Playworld Foto e Vídeo Eireli efetivamente documentadas em notas fiscais por ela emitidas e as informações fornecidas pela própria B2W Companhia Digital, tendo como base de informação os CPF dos destinatários envolvidos nas transações comerciais.

Há nos autos comprovação de que foi realizada uma requisição de informações em face da Impugnante em 29/03/19 (Intimação 002/2019), cuja resposta teria sido atendida pela sua filial estabelecida no município de Uberlândia/MG – CNPJ 00.776574/0014-70, em 12/04/19, em planilha encaminhada via e-mail.

O conteúdo das informações demonstra a realização de operações comerciais promovidas pelas empresas do comércio eletrônico Americanas.com, Submarino, Shoptime e Sou Barato, por intermédio do sistema de *marketplace*, cuja fatura e entrega dos produtos teriam sido realizadas pela empresa parceira Playworld Foto e Vídeo Eireli, CNPJ 26.219462/0001-98, referentes ao período de 01/02/17 a 25/03/19, destinadas a consumidores localizados no território do estado de Minas Gerais.

De fato, os dados constantes da planilha referida relacionam todas as operações promovidas pelo parceiro Playworld Foto e Vídeo Eireli, CNPJ 26.219462/0001-98, informando nome do comprador/destinatário, CNPJ/CPF do comprador/destinatário, data do pedido de compra, número do pedido, valor do pedido, data da nota fiscal emitida pelo parceiro, número da nota fiscal emitida pelo parceiro, valor da nota fiscal emitida pelo parceiro, data de entrega do pedido e CNPJ do estabelecimento vendedor/remetente.

Constata-se que a empresa B2W Companhia Digital, como um todo, independente de se tratar de estabelecimento matriz ou filial, é detentora de amplo controle das informações acerca de todas as operações promovidas pelos parceiros.

As conclusões a que chegou a Auditoria Fiscal encontram-se registradas no Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração nº 01.001398399-31, às fls. 12/18 dos autos, cuja acusação fiscal pode ser resumida na seguinte conduta:

- o Sujeito Passivo da obrigação tributária autuado teria realizado vendas, na condição de parceiro (SELLER) da B2W Companhia Digital, pelo sistema de *marketplace*, por intermédio dos *sites* de comércio eletrônico da Americanas.com, Submarino, Shoptime e Sou Barato;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- conforme Termo de Serviço/*Marketplace*, firmado entre a B2W e o parceiro (SELLER), a B2W Companhia Digital teria constituído um canal de vendas que disponibilizou sua plataforma digital através dos *sites* de comércio eletrônico acima referidos, permitindo ao parceiro (SELLER) ofertar e vender seus produtos, mediante pagamento de uma comissão sobre as vendas efetuadas;

- a B2W teria recebido e repassado ao parceiro (SELLER), de acordo com as condições avençadas, o valor correspondente à venda do produto por ele anunciado, descontada a comissão a que teria direito segundo as condições pactuadas;

- nos termos das cláusulas estabelecidas no Termo de Serviço/*Marketplace*, a emissão da nota fiscal de venda dos produtos teria ficado sob a responsabilidade do parceiro (SELLER), a quem teria sido incumbida a obrigação de informar à B2W Companhia Digital acerca da sua emissão.

Ocorre que, após as diligências para verificação do cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias inerentes às operações referidas, constatou-se a falta de emissão das notas fiscais de venda dos produtos, incorrendo os Sujeitos Passivos, via de consequência, em infrações à legislação tributária do estado de Minas Gerais, em especial, ao disposto no item 11 do § 1º do art. 5º da Lei nº 6.763/75, segundo o qual:

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

11) a operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

(...)

Com efeito, a obrigação tributária referida tem sua gênese nas disposições expressas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CR/88, cujo § 2º do art. 155 assim dispõe sobre a matéria:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

(...)

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

(...)

Vê-se, portanto, como incontroversa a legitimidade da exigência tributária estabelecida nos termos do disposto no item 11 do § 1º do art. 5º da Lei nº 6.763/75 retrotranscrito, impondo-se aos obrigados a conduta de recolher ao estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual, quando promovidas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro estado.

Nota-se que a sujeição passiva já se encontra literalmente estabelecida na norma constitucional veiculada nos termos do inciso VIII do § 2º do art. 155 da CR/88.

Na hipótese dos autos, verifica-se correta e em conformidade com as disposições do inciso I do art. 121 do CTN a identificação da sociedade empresária Playworld Foto e Vídeo Eireli, CNPJ 26.219462/0001-98, como contribuinte do imposto devido, posto que demonstrado a sua relação pessoal e direta com o fato gerador do imposto, conforme estabelecido no inciso II do § 3º do art. 14 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 14. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado neste Estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, são contribuintes do imposto:

(...)

II - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a não contribuinte do imposto, o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador do serviço.

Materialmente comprovadas nos autos, as operações relativas às circulações de mercadorias promovidas sem a devida emissão das notas fiscais não foram sequer impugnadas pelos Autuados, ressalvada a irresignação do Coobrigado, cuja imputação de sua responsabilidade, atribuída nos termos do I do art. 124 do Código Tributário Nacional – CTN, por esta via, é combatida.

Em suas razões de Impugnação, a Impugnante se vale da definição de estabelecimento, nos termos do disposto no § 3º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, para alegar um suposto erro cometido pela autoridade tributária quando o identificou como responsável solidário na relação tributária em discussão.

Segundo o argumento da Impugnante, não se observou o critério de investigar, segundo a autonomia de cada estabelecimento do mesmo titular, qual seria a relação de cada estabelecimento com o fato gerador para fins da exigência do imposto.

Segundo entende, o Auto de Infração deveria ter sido lavrado em face da filial da sociedade empresária, B2W Companhia Digital sediada no estado de São Paulo, a efetiva signatária do Termo de Serviço/Marketplace celebrado com a sociedade empresária Playworld Foto e Vídeo Eireli, contrariamente à sua Filial, cuja sede se encontra localizada em território mineiro. Razão pela qual entende como incorreta a eleição do Sujeito Passivo na forma apresentada nos autos, impondo-se a decretação de sua nulidade e a extinção do crédito tributário.

Todavia, razão não assiste à Impugnante.

Inicialmente, à guisa de esclarecer um ponto importante arguido pela Impugnante com o propósito de requerer a nulidade do Auto de Infração em discussão, faz-se necessário algumas considerações acerca do assunto, qual seja: o argumento de que haveria erro na identificação do responsável solidário, em razão de que a Autoridade Fiscal teria negligenciado a incidência do disposto no § 3º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, que dispõe acerca da autonomia do estabelecimento filial em relação à matriz e demais unidades que compõem a sociedade empresária.

Com efeito, o § 3º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96 estabelece como critério de definição de local da operação ou da prestação, para efeito da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, entre outros, o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiros, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como

onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, que cada estabelecimento do mesmo titular deve ser considerado como autônomo.

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - **é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;**

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

(Destacou-se).

A norma acima referida, no entanto, deve ser considerada nos exatos limites de sua aplicação. O âmbito de aplicação da norma referida está relacionado à categorização de um local que, definido como o estabelecimento, seja identificado como origem espacial da obrigação tributária, segundo o princípio da territorialidade, para fins de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional - CTN.

O preceito normativo tributário da autonomia dos estabelecimentos, a ser assim considerado nas relações jurídico-tributárias entre o Fisco e o contribuinte, está relacionado, portanto ao nascimento da obrigação tributária de cada imposto especificamente considerado e não tem relação com a responsabilidade patrimonial dos envolvidos na ocorrência da hipótese de incidência em sede de responsabilidade solidária.

De fato, a atribuição de responsabilidade solidária com fundamento nas disposições do art. 124 do CTN tem como objetivo a garantia de recebimento do crédito tributário constituído pela Fazenda Pública, segundo o critério da participação e o grau de interesse comum dos envolvidos em relação aos fatos que ensejaram a incidência do imposto devido.

Nesse diapasão, um dos atributos mais significativos da personalização da pessoa jurídica é a responsabilidade patrimonial que deve ser suportada em decorrência

das obrigações sociais contraídas no ambiente negocial, resultado da independência patrimonial que lhe é reconhecida em relação ao patrimônio de seus sócios.

Por conseguinte, a sociedade constitui-se como sujeito de direitos e deveres no ordenamento jurídico, podendo se fazer representar judicial e extrajudicialmente, assim como contrair obrigações de natureza patrimonial em nome próprio de forma autônoma em relação aos seus sócios.

Conforme entendimento firmado em sede de decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.540.107 – PR, é cediço que a filial é espécie de estabelecimento empresarial, que compreende parte do acervo patrimonial da pessoa jurídica.

Contudo, embora compartilhe os mesmos sócios, o contrato social e a firma ou denominação social da matriz, não ostenta personalidade jurídica própria, posto que tem natureza jurídica de uma universalidade de fato.

Assim, em sede de interpretação do que se entende por autonomia do estabelecimento estritamente considerada, nos exatos termos do que preceitua a norma presente no § 3º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, não há que se falar em sujeito de direitos, quando se refere ao estabelecimento dito filial. Tão pouco pode a filial se apresentar como se fosse uma pessoa distinta da sociedade empresária.

Em verdade, a filial, como estabelecimento vinculado à matriz, em identidade de propósito e organização, consiste em apenas mais um instrumento de que se utiliza o empresário para o exercício de suas atividades.

Embora relevante para fins de identificação espacial do nascimento da obrigação tributária, bem como para determinação dos procedimentos a serem observados para apuração do imposto devido por cada estabelecimento empresarial e, portanto, indispensável para o exercício da atividade de controle fiscal da administração tributária, o preceito da autonomia do estabelecimento não tem o condão de afastar a unidade patrimonial da empresa.

Sobre o tema, eis o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.540.107 - PR (2015/0151996-0)
RELATOR: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE: PORTICO COMBUSTIVEIS E SERVICOS
AUTOMOTIVOS LTDA
ADVOGADO: MONIQUE DE SOUZA PEREIRA
RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL
PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DA
EMPRESA MATRIZ NA CDA. POSSIBILIDADE.
ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL COMO OBJETO DE
DIREITOS E NÃO COMO SUJEITO DE DIREITOS. CNPJ
PRÓPRIO DAS FILIAIS. IRRELEVÂNCIA NO QUE DIZ RESPEITO
À UNIDADE PATRIMONIAL DA DEVEDORA. TEMA JÁ JULGADO
EM SEDE DE RECURSO REPRESENTATIVO DA
CONTROVÉRSIA NA FORMA DO ART. 543-C, DO CPC.
RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA SEGUIMENTO.

DECISÃO TRATA-SE DE RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO EM FACE DE
ACÓRDÃO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO CUJA EMENTA É
A SEGUINTE:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MATRIZ. FILIAL. UNIDADE PATRIMONIAL. A DISCRIMINAÇÃO DO PATRIMÔNIO DA EMPRESA, MEDIANTE A CRIAÇÃO DE FILIAIS, NÃO AFASTA A UNIDADE PATRIMONIAL DA PESSOA JURÍDICA, QUE, NA CONDIÇÃO DE DEVEDORA, DEVE RESPONDER COM TODO O ATIVO DO PATRIMÔNIO SOCIAL POR SUAS DÍVIDAS, À LUZ DE REGRA DE DIREITO PROCESSUAL PREVISTA NO ART. 591 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, SEGUNDO A QUAL 'O DEVEDOR RESPONDE, PARA O CUMPRIMENTO DE SUAS OBRIGAÇÕES, COM TODOS OS SEUS BENS PRESENTES E FUTUROS, SALVO AS RESTRIÇÕES ESTABELECIDAS EM LEI'. A OBRIGAÇÃO DE QUE CADA ESTABELECIMENTO SE INSCREVA COM NÚMERO PRÓPRIO NO CNPJ TEM ESPECIAL RELEVÂNCIA PARA A ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, NÃO AFASTANDO A UNIDADE PATRIMONIAL DA EMPRESA, CABENDO RESSALTAR QUE A INSCRIÇÃO DA FILIAL NO CNPJ É DERIVADA DO CNPJ DA MATRIZ. OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO FORAM REJEITADOS. ALEGA A RECORRENTE QUE HOUVE VIOLAÇÃO AOS 113, 142, 202 E 203 DO CTN. AFIRMA QUE O DEVEDOR NÃO RESPONDE, PARA O CUMPRIMENTO DE SUAS OBRIGAÇÕES, COM TODOS OS SEUS BENS, SENDO QUE, NO CASO DAS PESSOAS JURÍDICAS, OS BENS A SEREM CONSIDERADOS, NO ÂMBITO DA RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL DEVEM TÃO SOMENTE ABARCAR SUA PESSOA JURÍDICA, SEM ALCANÇAR OUTRAS FILIAIS. O PRAZO PARA CONTRARRAÇÕES TRANSCORREU IN ALBIS. RECURSO REGULARMENTE ADMITIDO NA ORIGEM (E-STJ FLS. 238). É O RELATÓRIO. PASSO A DECIDIR. O RECURSO ESPECIAL NÃO MERECE PROSPERAR. ESTA CORTE JÁ DECIDIU EM SEDE DE RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA, NA FORMA DO ART. 543-C, DO CPC, QUE A FILIAL É UMA ESPÉCIE DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL, FAZENDO PARTE DO ACERVO PATRIMONIAL DE UMA ÚNICA PESSOA JURÍDICA, NÃO OSTENTANDO PERSONALIDADE JURÍDICA PRÓPRIA, NÃO SENDO UMA PESSOA DISTINTA DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. NESSA CONDIÇÃO, O PATRIMÔNIO DA EMPRESA MATRIZ RESPONDE PELOS DÉBITOS DA FILIAL E VICE-VERSA, SENDO POSSÍVEL A PENHORA DOS BENS DE UMA POR OUTRA NO SISTEMA BACEN-JUD:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA MATRIZ. PENHORA, PELO SISTEMA BACEN-JUD, DE VALORES DEPOSITADOS EM NOME DAS FILIAIS. POSSIBILIDADE. ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL COMO OBJETO DE DIREITOS E NÃO COMO SUJEITO DE DIREITOS. CNPJ PRÓPRIO DAS FILIAIS. IRRELEVÂNCIA NO QUE DIZ RESPEITO À UNIDADE PATRIMONIAL DA DEVEDORA.

1. NO ÂMBITO DO DIREITO PRIVADO, CUJOS PRINCÍPIOS GERAIS, À LUZ DO ART. 109 DO CTN, SÃO INFORMADORES PARA A DEFINIÇÃO DOS INSTITUTOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO, A FILIAL É UMA ESPÉCIE DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL, FAZENDO PARTE DO ACERVO PATRIMONIAL DE UMA ÚNICA PESSOA JURÍDICA, PARTILHANDO DOS MESMOS SÓCIOS, CONTRATO SOCIAL E FIRMA OU DENOMINAÇÃO DA MATRIZ. NESSA CONDIÇÃO, CONSISTE, CONFORME DOUTRINA MAJORITÁRIA, EM UMA UNIVERSALIDADE DE FATO, NÃO OSTENTANDO PERSONALIDADE JURÍDICA PRÓPRIA, NÃO SENDO SUJEITO DE DIREITOS, TAMPOUCO UMA PESSOA DISTINTA DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. CUIDA-SE DE UM INSTRUMENTO DE QUE SE UTILIZA O EMPRESÁRIO OU SÓCIO PARA EXERCER SUAS ATIVIDADES.

2. A DISCRIMINAÇÃO DO PATRIMÔNIO DA EMPRESA, MEDIANTE A CRIAÇÃO DE FILIAIS, NÃO AFASTA A UNIDADE PATRIMONIAL DA PESSOA JURÍDICA, QUE, NA CONDIÇÃO DE DEVEDORA, DEVE RESPONDER COM

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TUDO O ATIVO DO PATRIMÔNIO SOCIAL POR SUAS DÍVIDAS, À LUZ DE REGRA DE DIREITO PROCESSUAL PREVISTA NO ART. 591 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, SEGUNDO A QUAL "O DEVEDOR RESPONDE, PARA O CUMPRIMENTO DE SUAS OBRIGAÇÕES, COM TODOS OS SEUS BENS PRESENTES E FUTUROS, SALVO AS RESTRIÇÕES ESTABELECIDAS EM LEI".

3. O PRINCÍPIO TRIBUTÁRIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS, CUJO CONTEÚDO NORMATIVO PRECEITUA QUE ESTES DEVEM SER CONSIDERADOS, NA FORMA DA LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA DE CADA TRIBUTO, UNIDADES AUTÔNOMAS E INDEPENDENTES NAS RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS TRAVADAS COM A ADMINISTRAÇÃO FISCAL, É UM INSTITUTO DE DIREITO MATERIAL, LIGADO À QUESTÃO DO NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DE CADA IMPOSTO ESPECIFICAMENTE CONSIDERADO E NÃO TEM RELAÇÃO COM A RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL DOS DEVEDORES PREVISTA EM UM REGRAMENTO DE DIREITO PROCESSUAL, OU COM OS LIMITES DA RESPONSABILIDADE DOS BENS DA EMPRESA E DOS SÓCIOS DEFINIDOS NO DIREITO EMPRESARIAL.

4. A OBRIGAÇÃO DE QUE CADA ESTABELECIMENTO SE INSCREVA COM NÚMERO PRÓPRIO NO CNPJ TEM ESPECIAL RELEVÂNCIA PARA A ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, NÃO AFASTANDO A UNIDADE PATRIMONIAL DA EMPRESA, CABENDO RESSALTAR QUE A INSCRIÇÃO DA FILIAL NO CNPJ É DERIVADA DO CNPJ DA MATRIZ.

5. NESSA TOADA, LIMITAR A SATISFAÇÃO DO CRÉDITO PÚBLICO, NOTADAMENTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, A SOMENTE O PATRIMÔNIO DO ESTABELECIMENTO QUE PARTICIPOU DA SITUAÇÃO CARACTERIZADA COMO FATO GERADOR É ADOTAR INTERPRETAÇÃO ABSURDA E ODIOSA. ABSURDA PORQUE NÃO SE CONCILIA, POR EXEMPLO, COM A COBRANÇA DOS CRÉDITOS EM UMA SITUAÇÃO DE FALÊNCIA, ONDE TODOS OS BENS DA PESSOA JURÍDICA (TODOS OS ESTABELECIMENTOS) SÃO ARRECADADOS PARA PAGAMENTO DE TODOS OS CREDORES, OU COM A POSSIBILIDADE DE RESPONSABILIDADE CONTRATUAL SUBSIDIÁRIA DOS SÓCIOS PELAS OBRIGAÇÕES DA SOCIEDADE COMO UM TODO (V.G. ARTS. 1.023, 1.024, 1.039, 1.045, 1.052, 1.088 DO CC/2002), OU COM A ADMINISTRAÇÃO DE TODOS OS ESTABELECIMENTOS DA SOCIEDADE PELOS MESMOS ÓRGÃOS DE DELIBERAÇÃO, DIREÇÃO, GERÊNCIA E FISCALIZAÇÃO. ODIOSA PORQUE, POR PRINCÍPIO, O CREDOR PRIVADO NÃO PODE TER MAIS PRIVILÉGIOS QUE O CREDOR PÚBLICO, SALVO EXCEÇÕES LEGALMENTE EXPRESSAS E JUSTIFICÁVEIS.

6. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO STJ N. 8/08 (RESP. N.º 1.355.812 - RS, PRIMEIRA SEÇÃO, REL. MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES, JULGADO EM 22.05.2013).

DIANTE DO EXPOSTO, COM BASE NO ART. 557, CAPUT, DO CPC, NEGO SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

PUBLIQUE-SE. INTIMEM-SE BRASÍLIA (DF), 03 DE AGOSTO DE 2015.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES RELATOR

Não se observa, portanto, a existência de qualquer vício de legalidade que possa comprometer a higidez do lançamento em relação aos aspectos formais e materiais do lançamento tributário em discussão, razão pela qual passa-se à análise de mérito da imputação atribuída à Impugnante por responsabilidade solidária com fundamento nos termos do disposto no inciso I do art. 124 do CTN.

Diz o inciso I do art. 124 do CTN acima referido que:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

(Destacou-se).

Segundo o que se encontra estabelecido na norma de regência da matéria acima referida, o elemento fundamental que define o aparecimento da solidariedade entre os envolvidos na realização da hipótese de incidência do imposto é o interesse comum existente entre eles.

À luz das questões levantadas pela Impugnante em face da acusação fiscal, faz-se necessário investigar se estão presentes nos autos elementos suficientes para demonstrar a existência de interesse comum com aptidão para compor uma relação jurídica obrigacional de natureza tributária.

O principal argumento utilizado pela Impugnante com o propósito de negar a acusação fiscal é a alegação de que não haveria na legislação tributária do estado de Minas Gerais norma que estabeleça a responsabilidade solidária para as operações de *marketplace*, como acredita estabelecer o CTN, nos termos do inciso II do art. 124 c/c art. 128.

Segundo o que entende, a atividade empresarial por ela explorada deveria ser equiparada àquelas exploradas pelas administradoras de cartão de crédito, cujo traço preponderante da atividade seria a intermediação de negócios, sem importar em vinculação material e técnica com as atividades desempenhadas pelos parceiros vendedores e muito menos com a regularidade das operações por eles promovidas.

Alega, ainda, que o sistema de *marketplace* que adota, ao envolver diversos parceiros do comércio eletrônico, tais como, Americanas.com, Submarino, Shoptime e Sou Barato, poderia, também, ser equiparado às atividades de administração de shopping center virtual, uma vez que, conforme sua compreensão sobre a natureza do negócio, apenas ofertaria aos parceiros vendedores independentes a oportunidade de anunciar e vender suas mercadorias.

Argumenta que o negócio de *marketplace* envolveria três contratos simultâneos, sendo um contrato de compra e venda firmado entre o comprador e o vendedor, um contrato de prestação de serviços pactuado entre o comprador e a plataforma virtual, bem como, um termo de serviço celebrado entre o vendedor independente e a plataforma virtual.

Enfatiza, no entanto, que o denominado Termo de Serviço/*Marketplace* celebrado com o vendedor conteria apenas cláusulas relativas à intermediação de negócios e aos serviços de tecnologia empregados na operacionalização, funcionamento técnico e segurança da plataforma virtual.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nega sua participação em todas as fases do negócio comercial, em especial, aquelas relacionadas aos fornecimentos de produtos por ela anunciados e negociados pelos parceiros independentes.

Nega sua participação em qualquer ação ou omissão que tenha contribuído para o inadimplemento do parceiro vendedor, acusando ser mera presunção a afirmação de que estaria ciente da falta de emissão das notas fiscais.

Alega não se aplicar ao presente caso a norma estabelecida no inciso I do art. 124 do CTN, uma vez que, segundo seu entendimento, não há interesse comum nas operações promovidas pelos parceiros vendedores, posto que não estaria na mesma posição na relação jurídica.

Cita julgado do Superior Tribunal de Justiça – STJ – datado de 27/04/11, que entende ser aplicável ao caso em discussão; cita o art. 19 da Lei nº 12.965/14 (Marco Civil da *Internet*), que, segundo entende, cuidaria da responsabilização civil por danos provocados por publicação de conteúdo de terceiros, com o intuito de assegurar a liberdade de expressão e impedir a censura.

Tece considerações acerca da legislação tributária do estado de São Paulo, especialmente a Lei Estadual nº 13.918/09, que teria instituído a responsabilidade solidária do *marketplace* pelo pagamento do ICMS incidente nas vendas por ele intermediadas, enfatizando que o estado de São Paulo teria excluído a responsabilidade solidária do *marketplace* desde que prestadas as informações exigidas nos termos da Portaria CAT nº 156/10 da SEFAZ/SP.

Faz referência à decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo e ao Termo de Compromisso e Ajustamento de Conduta patrocinado pelo Ministério Público do Estado de São Paulo que cuidam da responsabilização civil das empresas intermediadora de negócios.

Afirma que teria agido de boa-fé, que não teria se beneficiado economicamente da situação e que, portanto, não teria concorrido para a suposta infração à legislação tributária em questão.

Conclui, alegando que, como mera agente intermediadora da venda, estaria sujeita apenas à incidência do ISSQN.

Requer, ao final, seja julgada e reconhecida a ilegitimidade passiva da Impugnante como responsável solidária dos créditos tributários constituídos.

Contudo, sem razão a Impugnante.

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:

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.

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.

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.

A Impugnante alega que tanto ela quanto o vendedor (parceiro) possuem total autonomia em relação às suas atividades e posição na relação jurídica, que não participa do controle de estoque, produção e qualidade, não sendo, portanto, fornecedora de quaisquer produtos anunciados por seus parceiros nos *websites* B2W, que o parceiro é o único responsável por determinar o preço dos produtos por ele ofertados nos *websites* B2W, assim como, que ao vendedor independente caberia a inteira responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido nas operações de compra e venda.

Em princípio, todos os argumentos acima parecem óbvios, uma vez que dizem respeito à figura do contribuinte e, portanto, não se confundem com a figura do 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.

Cumprе esclarecer ainda, *que, in casu*, não se aplicam o art. 19 da Lei nº 12.965/14 (Marco Civil da *Internet*), posto que não tem pertinência temática com a matéria tributária, assim como, as disposições da Lei Estadual nº 13.918/09, que dispõe acerca da legislação tributária do estado de São Paulo, uma vez que não se reconhece sua eficácia fora do âmbito territorial daquela unidade Federativa.

Vê-se, portanto, que 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 afirma 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.

Compulsando os autos, verifica-se que o contrato denominado Termo de Serviço/*Marketplace*, juntado aos autos às fls. 109/117 pela Impugnante em atendimento à Intimação 002/2019, revela uma relação obrigacional privada complexa que apresenta a Impugnante como uma verdadeira gestora das transações comerciais promovidas pelo parceiro vendedor.

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: (i) Venda e Condições de Pagamento; (ii) Gerenciamento Operacional; e (iii) 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”)**”.

(Sem grifos no original).

Nos termos das cláusulas acima referidas, 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. Confira-se:

(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, 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”**.

- 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”**.

(Sem grifos no original)

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”.

(sem grifos no original)

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Relatora) e Marcelo Nogueira de Moraes, que o julgavam parcialmente procedente para excluir o Coobrigado. Designado relator o Conselheiro Geraldo da Silva Datas (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Samir Antônio Dahi e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 12 de março de 2020.

Geraldo da Silva Datas
Relator designado

Marco Túlio da Silva
Presidente

P

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS		
--	--	--

Acórdão:	23.531/20/1 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001398399-31	
Impugnação:	40.010149197-70 (Coob.)	
Impugnante:	B2W Companhia Digital (Coob.)	
	IE: 001991801.00-10	
Autuado:	Playworld Foto e Vídeo Eireli	
	CNPJ: 26.219462/0001-98	
Proc. S. Passivo:	Gerson Stocco de Siqueira/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora - 1	

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos do art. 53 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.

Conforme consta do Relatório, a autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS/DIFAL, no período de 01/01/19 a 25/03/19, em decorrência da falta de emissão de notas fiscais nas vendas realizadas pela empresa Playworld Foto e Vídeo Eireli, por meio do *marketplace* administrado pela B2W Companhia Digital, esta última incluída como Coobrigada no polo passivo da autuação, nos termos do art. 124, inciso I do Código Tributário Nacional.

Acolhendo os argumentos da Fiscalização, o voto vencedor sustenta que o interesse comum da B2W Companhia Digital está diretamente relacionado ao grau de sua participação no negócio jurídico realizado pelo contribuinte principal. Citando cláusulas contratuais, o Conselheiro Relator destaca que a participação do *marketplace* ocorre desde o início da celebração do contrato de venda entre o fornecedor e o consumidor final, passando pela entrega das mercadorias ao destinatário e, também, pelo recebimento dos valores pactuados. Afirma o Relator designado que a B2W Companhia Digital, segundo regras unilaterais, faz a gestão de todas as vendas realizadas por seus parceiros.

Com as vênias devidas, analisando os fatos e documentos juntados aos autos, em que pese concordar com a afirmação de que a B2W Companhia Digital exerce um serviço de intermediação e gestão para as empresas parceiras, tal função não é suficiente para caracterizar o “interesse comum” previsto no art. 124, inciso I do CTN, com a seguinte redação:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Adotando um conceito resumido pelo *site* “Wikipédia”, “o *marketplace* é uma plataforma, mediada por uma empresa, em que vários fornecedores se inscrevem e vendem seus produtos. Essa plataforma funciona de forma que o usuário entre em determinado *site* e compre em mais de uma loja, pagando todos os itens juntos. Essa plataforma pode ser vista como várias vitrines de um *shopping center*. O cliente entra no *site* e começa a procurar o produto que gostaria de comprar, durante a procura aparece para o cliente várias empresas que vendem o mesmo produto e itens semelhantes, instigando o cliente a adentrar em muitas lojas sem sair do mesmo *site*, dessa maneira, o usuário acaba comprando mais de um item, sendo de empresas diferentes ou não. Geralmente são focados em nichos e segmentos de mercado específicos, porém os modelos comerciais podem variar bastante: comissionamento sobre vendas, *pay-per-click* ou até um valor fixo por anúncio ou mensalidade”.

Temos então um novo modelo de negócios que vem alavancando a economia, proporcionando novas oportunidades de negócios em especial para as menores empresas. Diferente do modelo de *e-commerce*, no qual temos apenas as figuras do vendedor e comprador, no *marketplace* temos a atuação de um terceiro, terceiro esse que assume a postura de intermediador dos negócios e, portanto, não assume a mesma posição das demais figuras.

Sob o ponto de vista da responsabilidade – sem entrar na discussão sob a ótica do Direito do Consumidor – o *site* que oferece esse tipo de serviço às empresas parceiras atua de forma semelhante a uma corretora de imóveis: ele reúne em seu portfólio vários produtos/vendedores e por meio desta plataforma o consumidor poderá escolher a oferta que melhor lhe atender.

Vale destacar, como ocorre no caso concreto, que a empresa de *marketplace* não possui qualquer ingerência sobre a realização da venda, não controla estoque ou preço dos produtos comercializados, sua atuação se limita à intermediação e ao controle logístico da operação. Mesmo as cláusulas contratuais citadas pela Fiscalização, não são capazes de alterar essa realidade.

Ao operar por meio do *marketplace* – plataforma que reúne milhares de clientes – as empresas parceiras avaliam e concordam com as regras padrões fixadas, inclusive com a forma de remuneração pelo serviço prestado: percentual sobre a venda ou mensalidades. Afirmar que essas regras padrões, por serem impostas, colocam o vendedor e a empresa intermediadora na mesma posição da relação obrigacional tributária é ampliar, com a devida vênia, demasiadamente a expressão contida no art. 124, inciso I do CTN.

Não se pode confundir a relação firmada entre o *marketplace* e as empresas parcerias com aquelas estabelecidas entre essas e os consumidores finais. O fato de haver uma definição e controle acerca da forma de pagamento não caracteriza o interesse comum para fins da responsabilização tributária, da mesma forma como ocorre com os corretores de imóveis, representantes comerciais e, como citado pela Impugnante, operadoras de cartão de crédito.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As operadoras de cartões também, de forma unilateral, cobram comissões sobre as operações que intermedeiam e fixam as condições e critérios para recebimento dos valores e, nem por isso, cogita-se incluí-las como responsáveis em lançamentos nos quais se apura ausência de recolhimento de imposto por meio do cruzamento de dados (em razão da obrigação do art. 50 da Lei nº 6.763/75) sob a justificação de terem “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Conceituar a expressão “interesse comum” constante do art. 124, inciso I do CTN não é uma tarefa simples, mas após diversos estudos, os doutrinadores convergem para a ideia do dispositivo não estar vinculado ao mero interesse econômico de terceiro quanto ao fato gerador, é uníssono o entendimento de não se permitir a inclusão de terceiro estranho à relação que desencadeou o fato gerador no polo passivo da obrigação tributária. E este é caso dos autos.

A Receita Federal do Brasil, por meio Parecer Normativo COSIT nº 4/2018, tentou clarear as situações nas quais ocorreria o “interesse comum”, valendo citar parte da fundamentação:

16. Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluindo os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indicio da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito. Transcreve-se elucidativo trecho de julgado do CARF:

“O interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I, do CTN é sempre jurídico, não devendo ser confundido com “interesse econômico”, “sanção”, “meio de justiça” etc.

O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indicio para a caracterização de interesse comum, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida.

Pelo contrário, a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária, é requisito fundamental para fins de aplicação de responsabilidade solidária.”

Nesse cenário, considerando que no presente caso a atuação da B2W Companhia Digital é de mera interveniente do negócio jurídico desencadeador da obrigação tributária (compra e venda), e, considerando que esta não concorreu para infração imputada – venda sem documento fiscal – deve-se afastar sua responsabilização. A Fiscalização não demonstra, além da juntada dos instrumentos contratuais, onde estaria o interesse jurídico da empresa incluída como solidária na

prática apurada, ela pressupõe a existência dessa condição, haja vista os proveitos econômicos decorrentes da atividade de intermediação inerente aos modelos de *marketplace*.

Pelo exposto, julgo o lançamento parcialmente procedente, concluindo pela exclusão da Coobrigada do polo passivo do lançamento.

Sala das Sessões, 12 de março de 2020.

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Conselheira

CCMIG