

**A responsabilidade dos *marketplaces* pelo recolhimento do ICMS em tempos de economia digital**

**Iris Vânia Santos Rosa**

Mestre e Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, professora do Mestrado do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, professora de Direito Tributário e Processo Tributário do Curso de Graduação do Centro Universitário, Fundação Santo André – CUFSA, Advogada

Íris.rosa@advcaciasaad.com.br

**Silvia Regina Zomer**

Mestre e doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, professora dos cursos de Especialização e Mestrado em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

s.zomer@uol.com.br

**Ísis Ariana Castro de Melo**

Mestranda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários- IBET e Advogada.

isiscastro@castroecastro.com.br

## SUMÁRIO

|  |    |
|--|----|
| Introdução .....   | 02 |
| 1 O método utilizado para o desenvolvimento do presente estudo .....         | 03 |
| 2 A virtualização das relações e o surgimento do <i>e-commerce</i> .....     | 05 |
| 3 Definição do conceito de <i>marketplace</i> e seu regime jurídico .....    | 07 |
| 4 Sujeição passiva tributária .....  | 10 |
| 5 A escolha do responsável tributário pelo recolhimento de impostos .....    | 13 |
| 6 A Responsabilidade dos <i>marketplaces</i> pelo recolhimento do ICMS ..... | 17 |
| Considerações finais .....   | 20 |
| Referências .....  | 21 |

## INTRODUÇÃO

O ser humano tem vivido, dia após dia, os reflexos da *ultravelocidade* que, de modo sinestésico e até contraditório, dilui fronteiras, encurta distâncias e corrói o tempo. Se os televisores já foram considerados “janelas para o mundo”, os aparelhos celulares, conectados à internet, colocaram-no, quase que literalmente, na “palma das mãos”. E a experiência pandêmica ocasionada pelo vírus SARS-CoV-2 terminou por acelerar o já apressado avanço tecnológico, descortinando o “mundo de compras *on-line*” dos mais variados produtos.

Atentos à novel tendência e no intuito de incrementar a arrecadação, alguns Estados têm atribuído, àqueles que se valem de plataformas virtuais para conectar fornecedores e compradores nas operações de circulação de mercadorias, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, seja em decorrência da intermediação, pura e simples, de tais negócios jurídicos, seja em virtude do descumprimento de deveres instrumentais por parte do contribuinte.

Destarte, tendo em vista as mudanças ocorridas na realidade social e a introjeção de novos enunciados prescritivos relacionados à sujeição passiva do imposto em tratamento, pretende-se investigar, no presente artigo, qual o limite do legislador ordinário na atribuição de responsabilidade tributária aos *marketplaces*, considerando-se a sua função de intermediador das compras e vendas realizadas entre fornecedores e consumidores.

A pergunta que será respondida no presente trabalho é: tendo em vista os enunciados prescritivos veiculados pela Constituição Federal, pelo Código Tributário Nacional e pela Lei Complementar nº 87/1996, qual o âmbito de competência do legislador ordinário no tocante à imputação de responsabilidade às operadoras de *marketplace* pelo recolhimento do ICMS devido em virtude das operações de circulação de mercadorias que intermedia?

A fim de responder a esse questionamento, apresenta-se, inicialmente, as premissas filosóficas adotadas na construção do raciocínio, para em seguida passar à reflexão acerca da virtualização das relações e do surgimento do *e-commerce*; realizar a definição do conceito de *marketplace*, delimitando seu regime jurídico; analisar a sujeição passiva da relação jurídica tributária, distinguindo o contribuinte do responsável e; por fim, avaliar a liberdade para a definição do responsável tributário a partir dos enunciados

prescritivos veiculados pela Constituição Federal, pelo Código Tributário Nacional e pela Lei Complementar nº 87/1996.

## 1 O MÉTODO UTILIZADO PARA O DESENVOLVIMENTO DO PRESENTE ESTUDO

Todo trabalho que se almeja científico demanda que o investigador selecione um método de estudo, o que pode ser comparado à escolha da lente a ser utilizada para examinar o objeto, bem como ao ângulo de onde provém o olhar, circunscrito, inescapavelmente, a um horizonte cultural, também denominado de sistema de referências.

Considerando-se as pretensões do presente artigo, convém esclarecer que o raciocínio a ser desenvolvido parte das premissas da Filosofia da Linguagem, situada pós Giro-Linguístico, mais especificamente a partir da obra *Investigações Filosóficas*, de Ludwig Wittgenstein<sup>1</sup>, cuja resultante foi uma (r)evolução no pensamento até então dominante, ao se perceber que a linguagem não configura mero veículo de transmissão de um conhecimento, mas sua condição constitutiva.

Nesse contexto, a interpretação, outrora compreendida enquanto a extração de sentido de um texto – como se fosse possível um conteúdo intrínseco ao objeto –, quedou-se uma atividade construtiva do ente cognoscente que, em contato com o plano de expressão, lhe atribui significado, exteriorizado mediante outro substrato material, mais uma vez passível de interpretação, e assim sucessivamente, em um atuar inesgotável.

Tomando o direito positivo como um *factum* comunicacional, ao ser e se manifestar como texto, conforme assinala Gregório Robles<sup>2</sup>, tem-se a atividade do exegeta como algo de extrema importância, uma vez que, passeando pelo percurso gerador de sentido<sup>3</sup>, constrói as normas jurídicas, entidades de natureza ideal, formuladas

---

<sup>1</sup> WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações filosóficas*. 9. ed., São Paulo: Editora Vozes, 2014.

<sup>2</sup> ROBLES, Gregório. *Direito como texto*: quatro estudos da Teoria Comunicacional do Direito; trad. Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Manole, 2005, p. 19 e 20.

<sup>3</sup> O percurso gerador de sentido, também chamado de *trajetória da interpretação*, é composto por quatro planos: S1 – plano da expressão ou dos significantes, o substrato físico textual, onde se inicia o processo interpretativo em que o exegeta se ocupa das estruturas morfológicas e sintáticas do texto; S2 – o plano do conteúdo, uma vez que, em contato com a literalidade textual, o hermeneuta automaticamente se coloca na contingência de construir o sentido, criando as significações isoladamente consideradas, ou seja, as normas jurídicas em sentido amplo; S3 – o plano das significações normativas *stricto sensu*, no qual as significações isoladamente consideradas são articuladas na forma hipotético-condicional própria das normas jurídicas *stricto sensu*; S4 – plano da sistematização das normas jurídicas, organizando-as a partir de vínculos de

mentalmente e manifestadas por meio de linguagem com o intuito de ordenar as condutas dos sujeitos que convivem numa determinada sociedade.

Dada a sua função pragmática reguladora das relações intersubjetivas, com a finalidade de implantar valores caros ao anseio social, é de se compreender a preocupação com a segurança que a mensagem jurídica deve transmitir, especialmente em razão da sensação de fluidez relativa ao ato interpretativo vislumbrado no contexto filosófico acima apresentado.

Exatamente por este motivo, Paulo de Barros Carvalho esclarece que o método do Constructivismo Lógico-Semântico, cunhado pelo jusfilósofo Lourival Vilanova, pretende “amarrar” os signos linguísticos a partir de critérios lógicos que confirmem solidez à mensagem, em virtude da atenção diferenciada dispensada à estrutura sintática da frase, e tudo isso sem perder de vista o plano semântico, ao optar pela construção de significações mais fiéis à enunciação, atentando-se à pragmática, implícita ao nome, por ser indispensável ao projeto semiótico<sup>4-5</sup>.

Reputa-se que uma das mais importantes e expressivas aplicações do método constructivista no âmbito do direito tributário é “a regra-matriz de incidência tributária”, esquema lógico sintático a ser preenchido de conteúdo pelo intérprete. A expressão padece da tão comentada ambiguidade, de sorte que, em um sentido, é compreendida como *estrutura lógica* e, em outro, como *norma jurídica* instituidora do tributo.

Vislumbrada em sua segunda acepção, trata-se da norma jurídica tributária em *sentido estrito* por excelência, isto é, a “mínima e irredutível manifestação do deontico com sentido completo”, pois descreve, na hipótese, situações ou circunstâncias determinadas no tempo e no espaço que, se ocorridas no *mundo do ser*, e vertidas em

---

coordenação e subordinação. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 112-126).

<sup>4</sup> A Semiótica, Teoria Geral dos Signos, é a ciência que tem por objeto de estudo as unidades representativas do discurso. Conforme a concepção cunhada por Charles Morris, pretende examinar o signo a partir de três planos, o sintático, o semântico e o pragmático. No plano sintático, analisa-se as relações dos signos entre si, concentrando-se na estrutura lógico-gramatical da linguagem. No plano semântico, avalia-se as relações do signo com a realidade a que ele se refere (suporte físico e significado), verificando se existe compatibilidade entre o conteúdo e o substrato material. No plano pragmático, por sua vez, examina-se a forma como os emissores e receptores lidam com o signo no contexto comunicacional, observando-se, assim, o uso das palavras. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 36 e 37).

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o constructivismo lógico-semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, v. 1, 2014, p. 4 e. 5.

linguagem competente, implicarão na instauração de uma relação jurídica em que o sujeito ativo tem o direito de exigir do sujeito passivo uma prestação.<sup>6</sup>

Tendo em vista o que se almeja com o presente artigo científico, considerando-se o método adotado como referência, convém analisar as normas de responsabilidade, distinguindo-as da regra-padrão – mais especificamente em relação a seus critérios materiais –, no intuito de verificar se e em quais circunstâncias as operadoras de *marketplace* podem ser responsabilizadas pelo recolhimento do ICMS devido em razão das compras e vendas que intermedia.

## 2 A VIRTUALIZAÇÃO DAS RELAÇÕES E O SURGIMENTO DO *E-COMMERCE*

Ao refletir sobre a evolução da comunicação humana, Vilém Flusser assinala que o começo da *história* se dá com o advento da letra escrita, a avançar, com ímpeto militar, *contra* as imagens e os mitos, próprios das culturas material e oral. Quando Johannes Gutenberg inventou o processo de impressão com tipos móveis, democratizando o alfabeto, o mistério que pairava sobre aquele “código secreto” se esvaiu, destronando a elite até então dominante. O resultado foi o surgimento de um novo “código secreto” e a formação de uma nova elite, que propaga modelos comportamentais em linguagem binária, sob a forma de 0 e 1.<sup>7</sup>

Admitindo a complementariedade entre o *real* e o *virtual*, Silvia Piva adverte que a perspectiva binária deu lugar à “distribuída pelas redes”, num contexto em que as tecnologias deixaram de ser *ferramentas* dotadas de neutralidade e se transformaram em vetores que interferem na formação do ser humano. Os algoritmos das redes sociais, por exemplo, oniscientes e onipresentes, advêm da utilização da inteligência artificial, e correspondem a um conjunto de códigos que identifica padrões e seleciona quais conteúdos ficarão disponíveis para cada usuário, por quanto tempo e em qual ordem de relevância, (des)estimulando comportamentos.<sup>8-9</sup>

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 136.

<sup>7</sup> FLUSSER, Vilém. *Comunicologia: reflexões sobre o futuro: as conferências de Bochum*. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 56, 135, 157 e 158.

<sup>8</sup> PIVA, Silvia. *Neurodireitos: como proteger a mente humana dos efeitos das novas tecnologias?* Disponível em: < <https://www.nauddes.com.br/dilemas-eticos-da-tecnologia/neurodireitos-como-protger-a-mente-humana-dos-efeitos-das-novas-tecnologias/>>. Acesso em 05 de novembro de 2022.

<sup>9</sup> FOGUEL, Débora; PERCASSI, Jade; e SANTOS, Nicole. *Precisamos falar sobre algoritmos: manipulação, discriminação e desinformação*. Disponível em: <

Fato é que o salto tecnológico vislumbrado nas últimas décadas tem transformado tão drasticamente a vida que já não se consegue imaginar a diversidade de cenários do mundo social sem sua interferência. Há pouco tempo era comum ouvir que a tecnologia afastava pessoas que compartilhavam o mesmo espaço físico, *aproximando-as*, virtualmente, das que se encontravam distantes. Recentemente, percebeu-se que tal resultante também poderia se dar em âmbito mercadológico, o que se consolidou mediante a criação de aplicativos que conectam indivíduos com objetivos complementares.

A *internet* é ingrediente indispensável à formação da conjuntura verificada nos últimos anos. Sua gênese remete à década de 1960, quando o governo dos Estados Unidos construiu a Arpanet, rede de computadores montada pela *Advanced Research Projects Agency* (ARPA), criada em 1958, pelo Departamento de Defesa estadunidense, com o objetivo de incentivar e arrecadar financiamento para pesquisas universitárias, de modo a atingir superioridade tecnológica militar em relação à União Soviética na ocasião do lançamento do primeiro Sputnik, em 1957.<sup>10</sup>

Sob uma feição muito diferente do que ocorre atualmente, o comércio eletrônico, *e-commerce* ou *eletronic commerce*, isto é, a prática de transações comerciais em ambiente virtual, surgiu nos Estados Unidos, na década de 1960, a partir de operações realizadas apenas por pessoas jurídicas, com a utilização de redes privadas de computadores. Em 1979, o inventor e empreendedor Michael Aldrich criou um sistema de televendas denominado de Videotex, o qual conectava uma linha telefônica a um televisor e um computador que processava dados, possibilitando que as operações se dessem não só em âmbito estritamente empresarial, mas também entre fornecedores e consumidores.<sup>11</sup>

Somente em 1991, a *National Science Foundation* (NSF), agência estadunidense encarregada de realizar pesquisa e educação fundamental nos âmbitos da ciência e da engenharia, autorizou que as transações comerciais se dessem por intermédio da *internet*,

---

<https://souciencia.unifesp.br/opiniao/precisamos-falar-sobre-algoritmos-manipulacao-discriminacao-e-desinformacao#:~:text=Trata%2Dse%20da%20manipula%C3%A7%C3%A3o%20de,sociais%20de%20s eus%20correspondentes%20humanos%20>.> Acesso em 05 de novembro de 2022.

<sup>10</sup> FURTADO, Gabriel Rocha. O marco civil da Internet: a construção da cidadania virtual. In: SCHREIBER, Anderson (Coord.). *Direito e Mídia*. São Paulo: Editora Atlas, 2013, p. 236.

<sup>11</sup> HACKEROTT, Guilherme Barzaghi. Breve evolução histórica do e-commerce. In: HACKEROTT, Nádia Andreotti Tüchumantel (Coord.) *Aspectos jurídicos do E-commerce*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 18 e 19.

incentivando, por conseguinte, o comércio eletrônico, fortalecido quando a *Netscape* lançou, em 1994, um certificado de criptografia denominado *Secure Socket Layers* (SSL), de forma a tornar mais protegida a transmissão de dados sigilosos, a exemplo de informações pessoais compartilhadas pelos usuários.<sup>12</sup>

Em que pese não existam registros oficiais, a livraria *Booknet*, fundada em maio de 1995 pelo economista, empreendedor e escritor carioca Jack London, é considerada uma das primeiras lojas virtuais no Brasil. Em 1998, comprada pela *GP Investments*, passou a denominar-se *Submarino*<sup>13</sup> e, unindo-se às *Americanas* e à *Shoptime*, integra o *Grupo B2W*, o qual, juntamente com o Mercado Livre, a Shopee, a Amazon, a Magazine Luíza, dentre tantos outros, tem protagonizado a “economia digital” brasileira, expressão cunhada por Dan Tapscott, há mais de 20 anos, para se referir às transações econômicas realizadas por intermédio da rede mundial de computadores.<sup>14</sup>

### 3 DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE *MARKETPLACE* E SEU REGIME JURÍDICO

Definir um conceito é cercar uma ideia por palavras, no ímpeto de, estabelecendo características distintivas, perfazer os *cortes* indispensáveis à incumbência científica, para bem delimitar o objeto que se propõe a estudar. Como diria Silvia Zomer, “definir um termo ou expressão é *interpretar* o seu sentido, revelando as suas características, delimitando a sua extensão dentro de um contexto determinado”.<sup>15</sup>

Conforme preleciona Bruno Capelli Fulginiti, o *marketplace* é um modelo de comércio eletrônico em que um agente econômico viabiliza que diversos fornecedores ofertem produtos e prestem serviços a partir de uma interface eletrônica que os conecta a consumidores que pretendem adquiri-los ou tomá-los. Trata-se, portanto, do emprego de uma “nova roupagem” às antigas feiras, mercados e *shoppings centers*, que sempre

---

<sup>12</sup> HACKEROTT, Guilherme Barzaghi. Breve evolução histórica do e-commerce. In: HACKEROTT, Nádia Andreotti Tüchumantel (Coord.) *Aspectos jurídicos do E-commerce*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 21.

<sup>13</sup> COMSCHOOL. *A história do e-commerce no Brasil*: entenda como o modelo cresceu e se transformou no país. Disponível em: < <https://news.comschool.com.br/a-historia-do-e-commerce-no-brasil/>>. Acesso em: 06 de nov. de 2022.

<sup>14</sup> ANEA, Cibelle. A atribuição de responsabilidade tributária aos *marketplaces* pelo recolhimento do ICMS. In: BARRETO, Paulo Ayres (Coord.). *Estudos tributários sobre a economia digital*. São Paulo: Noeses, 2021, p. 221.

<sup>15</sup> ZOMER, Silvia Regina. *O tempo jurídico e a homologação tácita*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 57.

funcionaram como espaços (físicos) de agregação entre indivíduos com interesses econômicos complementares.<sup>16</sup>

Assim, neste modelo de negócio, uma plataforma multilateral (*multi-sided platform*) possibilita a interação entre fornecedores e consumidores, a intermediar a realização de diversas atividades econômicas, dentre as quais, as compras e vendas assumem posição de destaque no presente artigo. No cenário apresentado, o *marketplace* não realiza, direta e *pessoalmente*, operações de circulação de mercadorias, mas tão somente aproxima potenciais vendedores e compradores.

Em relação a tal atividade, Cibelle Anea suscita a possibilidade de estar diante de um contrato de agenciamento (corretagem), previsto no artigo 710 do Código Civil<sup>17</sup>, enquanto Jacqueline Mayer Ude Braz admite se tratar de um contrato de intermediação atípico, diverso, portanto, das espécies comumente relacionadas a negócios de natureza similar, como mandato<sup>18</sup>, representação comercial autônoma<sup>19</sup>, comissão<sup>20</sup> e corretagem.<sup>21-22</sup>

De fato, a atuação das operadoras de *marketplace* não se subsume às classes acima elencadas, o que de modo algum deslegitima seu proceder, uma vez que, conforme pondera Jacqueline Mayer Ude Braz, as partes não estão sujeitas apenas às modalidades contratuais nominalmente previstas no Código Civil, de modo que estão autorizadas a

---

<sup>16</sup>FULGINITI, Bruno Capelli. O papel dos *marketplaces* na tributação do *e-commerce*: entre responsabilidade tributária e cooperação fiscal. In: BARRETO, Paulo Ayres (Coord.). *Estudos tributários sobre a economia digital*. São Paulo: Noeses, 2021, p. 186.

<sup>17</sup> Art. 710. Pelo contrato de agência, uma pessoa assume, em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada, caracterizando-se a distribuição quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada.

<sup>18</sup> Código Civil. Art. 653. Opera-se o mandato quando alguém recebe de outrem poderes para, em seu nome, praticar atos ou administrar interesses. A procuração é o instrumento do mandato.

<sup>19</sup> Lei nº 4.886/1965. Art. 1º Exerce a representação comercial autônoma a pessoa jurídica ou a pessoa física, sem relação de emprego, que desempenha, em caráter não eventual por conta de uma ou mais pessoas, a mediação para a realização de negócios mercantis, agenciando propostas ou pedidos, para, transmiti-los aos representados, praticando ou não atos relacionados com a execução dos negócios.

<sup>20</sup> Código Civil. Art. 693. O contrato de comissão tem por objeto a aquisição ou a venda de bens pelo comissário, em seu próprio nome, à conta do comitente.

<sup>21</sup> ANEA, Cibelle. A atribuição de responsabilidade tributária aos *marketplaces* pelo recolhimento do ICMS. In: BARRETO, Paulo Ayres (Coord.). *Estudos tributários sobre a economia digital*. São Paulo: Noeses, 2021, p. 223.

<sup>22</sup> BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. *Tributação na economia compartilhada*. 2021. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021. doi: 10.11606/T.2.2021.tde-13072022-072330. Acesso em: 06 de nov. de 2022, p. 107.

perfazer pactos atípicos, desde que nas raias da licitude, com observância dos princípios da boa-fé objetiva e da função social do contrato.<sup>23-24</sup>

Ademais, ao realizarem o *download* do programa em seus dispositivos eletrônicos, os usuários firmam com a plataforma, além do contrato de intermediação em comento, uma cessão de direito de uso do *software*, conforme estabelece o artigo 9º, da Lei nº 9.609/1998, a qual normalmente se dá de forma gratuita, até para estimular o tráfego gerado, maior ativo do *marketplace*.<sup>25</sup>

Consoante sinaliza Jacqueline Mayer Ude Braz, pretende-se, com tal modalidade de comércio eletrônico, provocar *efeitos de rede*, uma vez que o incremento da demanda ocasiona aumento de valor para os vendedores (*supply-side increasing returns – SSIR*), e majoração da oferta agregando valor aos compradores (*demand-side increasing returns – DSIR*), até porque, “o custo marginal de aquisição de clientes e fornecedores tende a decrescer com o aumento de escala”.<sup>26</sup>

Uma vez que se está a avaliar por mais de um ângulo a atuação dos *marketplaces*, com o intuito de, no momento oportuno, verificar seu grau de vinculação com o fato imponible do ICMS, capaz de outorgar-lhe a condição de responsável tributário, convém esclarecer que, consoante o critério do “fluxo de valores”, o *marketplace* pode ser classificado como: de *fluxo interno*, nos casos em que recebe a integralidade da quantia paga pelo comprador, abatendo a sua comissão no momento em que repassa o valor atribuído ao vendedor ou prestador do serviço, a exemplo do que ocorre com o *Uber*, *Airbnb*; e de *fluxo externo*, quando a quantia é destinada ao fornecedor do produto ou prestador do serviço diretamente, o qual se encarrega de repassar a comissão à plataforma após a operação, conforme acontece com o *BlaBlaCar*.<sup>27</sup>

A citada autora ressalta que a “cadeia de valor de pagamento” neste contexto é muito complexa, uma vez que, na modalidade de *fluxo interno* o *marketplace* necessita

---

<sup>23</sup> Código Civil. Art. 421. A liberdade contratual será exercida nos limites da função social do contrato.

<sup>24</sup> Código Civil. Art. 425. É lícito às partes estipular contratos atípicos, observadas as normas gerais fixadas neste Código.

<sup>25</sup> BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. *Tributação na economia compartilhada*. 2021. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021. doi: 10.11606/T.2.2021.tde-13072022-072330. Acesso em: 06 de nov. de 2022, p. 108.

<sup>26</sup> BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. *Tributação na economia compartilhada*. 2021. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021. doi: 10.11606/T.2.2021.tde-13072022-072330. Acesso em: 06 de nov. de 2022, p. 104.

<sup>27</sup> BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. *Tributação na economia compartilhada*. 2021. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021. doi: 10.11606/T.2.2021.tde-13072022-072330. Acesso em: 06 de nov. de 2022, p. 112 e 113.

da atuação de terceiros em ao menos uma das etapas, como as instituições financeiras, que processam os pagamentos realizados via cartão de crédito. Pontua, ainda, que no denominado “sistema aberto”, ou “esquema de pagamentos em quatro partes”, as operadoras de *marketplace* contratam intermediadores de pagamento como *Ebanx*, *Stone*, *Paypal* e *Pagseguro*, circunstância em que sequer recebe o valor.<sup>28</sup>

Segundo Paulo Ayres Barreto, as operadoras de *marketplace* permitem que os consumidores tenham acesso, à distância de um *touch*, a uma enorme quantidade de produtos e serviços; ao tempo em que democratizam o mercado e ampliam o alcance de comerciantes e prestadores de menor porte, oportunizando que se tornem conhecidos por pessoas que eventualmente sequer saberiam de sua existência, não fosse a plataforma digital.<sup>29</sup>

Além dos benefícios mencionados, há de se convir que o avanço tecnológico em referência dialoga, perfeitamente, com a praticidade e a comodidade que tanto se alinham aos ideais pós-modernos. Se desde a mitologia grega, Hermes, o deus do comércio<sup>30</sup>, é apresentado como alguém que possui sandálias aladas, indo de um lugar para outro em instantes, imagine o que se espera em tempos marcados pela *ultravelocidade*.

#### 4 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

Ser *pessoa* é diferente de figurar na condição de *sujeito*. A *pessoa* é titular de direitos e deveres em âmbito jurídico, enquanto o *sujeito* é aquele inserido no contexto de uma relação jurídica, o que se dá, invariavelmente, a partir da introjeção de uma norma individual e concreta no sistema. Paulo de Barros Carvalho sintetiza, “é-se *pessoa* em um ordenamento; *está-se* *sujeito* em uma relação”, comparando a *pessoa* aos *atores* e *atrizes*, e o *sujeito* às personagens interpretadas.<sup>31</sup>

Refletindo acerca da sujeição passiva em âmbito tributário, Maria Rita Ferragut assevera que o *sujeito* passivo é aquele que figura no polo passivo de uma relação jurídica

---

<sup>28</sup> BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. *Tributação na economia compartilhada*. 2021. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021. doi: 10.11606/T.2.2021.tde-13072022-072330. Acesso em: 06 de nov. de 2022, p. 293, 294 e 295.

<sup>29</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace*. Revista Direito Tributário Atual, n. 45. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral, p. 626.

<sup>30</sup> WILKINSON, Philip. *O livro da mitologia*. São Paulo: Globo Livros, 2018, p. 54 e 55.

<sup>31</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 652 e 653.

tributária, independentemente de ter realizado a circunstância fática descrita no critério material da regra-matriz de incidência.<sup>32</sup> Trata-se, portanto, de pessoa física ou jurídica, pública ou privada, integrante da relação jurídica tributária na condição de devedora, ora incumbida do cumprimento de uma obrigação, cuja prestação é pecuniária, ora de deveres instrumentais, não apreciáveis economicamente.<sup>33</sup>

Conforme dispõem os incisos I e II do parágrafo único do artigo 121 do Código Tributário Nacional<sup>34</sup>, os sujeitos passivos da relação jurídica tributária podem ser o contribuinte, aquele que a um só tempo realiza a circunstância fática abstratamente prevista na hipótese normativa e figura no polo passivo da relação jurídica tributária, ou o responsável, o sujeito que, sem praticar a referida circunstância fática abstratamente prevista na hipótese da norma tributária, ocupa a posição de devedor da prestação, por determinação legal. Segundo Maria Rita Ferragut:

*Contribuinte* é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente.<sup>35</sup>

Paulo de Barros Carvalho preleciona que a relação jurídica estabelecida entre o sujeito ativo e o responsável não se trata, efetivamente, de uma obrigação *tributária*, mas de vínculo jurídico cuja natureza é de sanção administrativa. Em sua perspectiva, somente se estará diante de uma *obrigação tributária*, quando o sujeito passivo tiver realizado, pessoal e diretamente, o fato aludido na hipótese, razão pela qual, o vínculo de responsabilidade, consoante disposto no Código Tributário Nacional, assume caráter sancionatório<sup>36</sup>.

Maria Rita Ferragut, por sua vez, ao ressaltar a ambiguidade semântica do termo, admite que, como *proposição prescritiva*, a responsabilidade tributária é uma norma

---

<sup>32</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4. ed., rev., atual. e ampl., São Paulo: Noeses, 2020, p. 9.

<sup>33</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed., São Paulo: Saraiva, 2016, p. 304.

<sup>34</sup> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

<sup>35</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4. ed., rev., atual. e ampl., São Paulo: Noeses, 2020, p. 10.

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 667.

jurídica *lato sensu*, não estruturada, portanto, na forma hipotético-condicional, que descreve um *fato* não tributário, implicando a inclusão daquele que o realizou, no critério pessoal de uma relação jurídica tributária, na condição de sujeito passivo. Verifica-se, em sua perspectiva, uma *alteração* na norma individual e concreta que constitui a obrigação tributária, nas circunstâncias em que o responsável não a integra, originariamente.<sup>37</sup>

Fabiana Del Padre Tomé assevera que o sujeito passivo integrante do critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária propriamente dita é o *contribuinte*, aquele que realizou a situação objetiva descrita na hipótese normativa, de tal sorte que a responsabilidade tributária advém de uma norma jurídica diversa, com hipótese e conseqüente próprios, quais sejam, respectivamente, a constituição da obrigação tributária, associada à ocorrência da circunstância que enseja a alteração do polo passivo da relação; e a instituição da relação jurídica entre o sujeito ativo e o responsável, em torno do cumprimento da obrigação.<sup>38</sup> No mesmo sentido, Lucas Galvão de Britto destaca:

Faço notar aqui que a regra-matriz de incidência tributária somente deve registrar o contribuinte como sujeito passivo, nunca o responsável. Isso porque a responsabilidade é fenômeno conexo, porém diverso da incidência tributária, como reconhece o próprio art. 121, parágrafo único do CTN. Segundo esse dispositivo, contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, ao passo que o responsável é aquele que, sem ter relação pessoal e direta, é apontado pela lei para responder pela obrigação. Ou seja, a condição que leva alguém a ser apontado como responsável é fato alheio ao fato gerador, não estando contemplado na hipótese da regra-matriz de incidência tributária, mas na hipótese de norma diversa, a norma de responsabilidade. A distinção é relevante, especialmente no que concerne à necessidade de constituição de prova de dois fatos jurídicos distintos (do fato “gerador do tributo” e o fato “gerador da responsabilidade”).<sup>39</sup>

Essa é a posição defendida no presente artigo, uma vez que se compreende a regra de responsabilidade como *norma jurídica tributária em sentido estrito*, isto é, proposição estruturada na forma hipotético-condicional, como mínima e irredutível manifestação do deôntico com sentido completo, composta por critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo, mas que não se confunde com a regra-padrão de incidência tributária, por apresentar hipótese e conseqüente próprios.

<sup>37</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4. ed., rev., atual. e ampl., São Paulo: Noeses, 2020, p. 13 e 14.

<sup>38</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Análise da responsabilidade tributária entre empresas pertencentes a um “grupo econômico”*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Grupos Econômicos*. 1. ed. Porto Alegre: Lex Magister, 2015, v. 1, p. 607-621.

<sup>39</sup> BRITTO, Lucas Galvão. *Tributar na era da técnica: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 38.

Apesar da divergência apontada, mais especificamente entre, ao menos, os critérios material e pessoal, enxerga-se um *compartilhamento* do *objeto* da obrigação tributária<sup>40</sup> – exceto quando se está diante de uma atribuição de responsabilidade decorrente da realização de um ato ilícito<sup>41</sup> –, de tal sorte que muito embora a posição de sujeito passivo da norma de responsabilidade seja ocupada pelo *responsável*, a conduta prestacional de entregar ao Estado um valor em dinheiro se adequa à definição do conceito de tributo, entabulada no artigo 3º do Código Tributário Nacional.<sup>42</sup>

## 5 A ESCOLHA DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO PELO RECOLHIMENTO DE IMPOSTOS

A atribuição de responsabilidade em âmbito civil demanda a existência de, ao menos, três requisitos, quais sejam, a ocorrência de um ilícito, omissivo ou comissivo; um resultado danoso; e um nexo de causalidade que os vincule. Excepcionadas as hipóteses previstas em lei, ou as atividades que, por sua natureza, impliquem risco aos direitos de terceiros, faz-se necessária, ainda, a análise dos elementos subjetivos, dolo e culpa.<sup>43</sup>

A responsabilidade tributária, a seu turno, não necessariamente decorre de um ilícito. Seu critério material (ou causa geradora) contempla a constituição da obrigação tributária em face do contribuinte, associada a alguma circunstância prevista em lei, lícita ou ilícita, que não configure fato jurídico tributário, a exemplo da aquisição da

---

<sup>40</sup> A obrigação tributária é composta por cinco elementos, quais sejam, o *sujeito ativo*, titular do direito subjetivo de exigir o cumprimento da prestação; o *sujeito passivo*, detentor do dever de adimplir; o *objeto*, enquanto a conduta prestacional de entregar um valor em dinheiro; o *crédito*, direito subjetivo do sujeito ativo de exigir o cumprimento da obrigação; e o *débito*, dever subjetivo do sujeito passivo de cumprir a obrigação. (FIGUEIREDO, Marina Vieira de.  *Lançamento tributário: revisão e seus efeitos*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 97).

<sup>41</sup> Neste caso, apesar de a quantia entregue ao Estado não ser objeto de uma prestação propriamente tributária – em virtude de sua natureza sancionatória –, é equiparada a tal através do §1º do art. 113 do Código Tributário Nacional, cuja redação é a seguinte: “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.

<sup>42</sup> Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

<sup>43</sup> Código Civil. Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo. Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.

propriedade de bens imóveis com débitos de IPTU, morte, fusão, incorporação empresarial e excesso de poderes<sup>44</sup>.

No tocante às características, pode ser *peçoal*, quando inicialmente constituída em face do terceiro, competindo-lhe adimplir a prestação; *subsidiária*, nas hipóteses em que somente será instado a perfazer o pagamento se o contribuinte estiver impossibilitado de realizá-lo; ou *solidária*, que se conforma nas circunstâncias em que contribuinte e responsável compõem a sujeição passiva, isto é, assumem, no mesmo átimo temporal, a condição de devedores, em razão de normas jurídicas em sentido estrito distintas, não havendo benefício de ordem.

Muito embora a Constituição Federal não individualize, expressamente, os sujeitos passivos das espécies tributárias, o legislador deverá se atentar ao desenho traçado quando da outorga de competências, selecionando-os conforme o grau de relacionamento da entidade com a circunstância prevista no critério material da regramatrix. Paulo de Barros Carvalho adverte que somente poderá figurar como sujeito passivo quem tiver relação, ainda que indireta, com o fato jurídico praticado.<sup>45</sup>

Ao observar as hipóteses de responsabilidade elencadas no Código Tributário Nacional, Maria Rita Ferragut sinaliza que, ora o responsável se vincula indiretamente ao fato imponible, ora ao sujeito que o praticou. Argumenta que o adquirente de um imóvel, a pessoa jurídica incorporadora e o pai, em relação aos tributos devidos pelo filho menor, por exemplo, não estão conectados aos fatos jurídicos que deram azo à cobrança do tributo, mas àqueles que os realizou.<sup>46</sup>

Destarte, a sujeição passiva da espécie tributária imposto não está restrita àquele que vivenciou, pessoal e diretamente, a situação fática descrita na hipótese da norma geral e abstrata, reveladora de capacidade contributiva, já que contempla, também, a figura do

---

<sup>44</sup> Código Tributário Nacional. Art. 131. São pessoalmente responsáveis: I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação; III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão. (Hipóteses de responsabilidade decorrentes de atos lícitos).

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente: I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico. (Hipóteses de responsabilidade decorrentes de atos ilícitos).

<sup>45</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 651.

<sup>46</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4. ed., rev., atual. e ampl., São Paulo: Noeses, 2020, p. 18.

responsável, envolvido apenas indiretamente com o fato (ou com aquele que o praticou), a quem a lei atribui o dever de perfazer o recolhimento do tributo, desde que assegurado o direito à retenção ou ao ressarcimento, excepcionadas as hipóteses de responsabilidade por infrações.

Pontua, ainda, Maria Rita Ferragut, que sua manifestação acerca do liame entre o responsável e o realizador do fato é vislumbrada em algumas das circunstâncias já entabuladas, contudo, em se tratando do estabelecimento de *novas* hipóteses de responsabilidade tributária, o artigo 128 do Código Tributário Nacional<sup>47</sup> demanda a vinculação do *terceiro* apenas ao *fato imponible*, não havendo qualquer menção ao elo entre sujeitos.<sup>48</sup>

Segundo Henrique Mello, tal enunciado prescritivo, além de tornar exemplificativo o rol previsto entre os artigos 129 e 138 do documento normativo em referência, atinentes à responsabilidade dos sucessores, de *terceiros* e por infrações, assume a importante função de estabelecer limites à instituição de eventual nova hipótese de responsabilidade, a qual deverá ser atribuída por lei; estar expressamente prevista nesta lei; poderá ser pessoal e exclusiva do responsável, ou mantida a subsidiariedade do contribuinte; e demandará a vinculação entre o *terceiro* e o *fato gerador*.<sup>49</sup>

Esse *vínculo* indireto ao *fato imponible*, determinado pelo artigo 128 do Código Tributário Nacional não é despropositado. Uma interpretação sistemática, que considera o texto e seu contexto, não viabiliza que o legislador infraconstitucional escolha, para realizar o pagamento de imposto, terceiro totalmente alheio ao *fato-signo presuntivo de riqueza*.<sup>50</sup> Neste particular, Alfredo Augusto Becker esclarece que a ponderação sobre se o fato lícito deve, ou não, consistir em um signo de riqueza somente tem relevância no plano jurídico quando a Constituição do país prescreve a necessidade de os tributos aferirem a capacidade contributiva<sup>51</sup>.

---

<sup>47</sup> Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

<sup>48</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4. ed., rev., atual. e ampl., São Paulo: Noeses, 2020, p. 19.

<sup>49</sup> MELLO, Henrique. *Os terceiros na sujeição passiva e o alterlançamento*. São Paulo: Noeses, 2020, p. 165.

<sup>50</sup> Expressão cunhada por Alfredo Augusto Becker, escrita em seu *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2007, p. 527.

<sup>51</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2007, p. 348.

Regina Helena Costa adverte que a *capacidade contributiva* vislumbrada em sua acepção *absoluta* ou *objetiva*, impõe que a circunstância fática eleita para compor o critério material da regra-matriz de incidência tributária configure manifestação de riqueza; enquanto a *relativa* ou *subjéctiva* se refere à aptidão que uma determinada pessoa tenha de contribuir, considerando suas possibilidades econômicas, ocasião em que configura *critério de gradação dos impostos*<sup>52</sup>. A feição que interessa ao presente artigo é a objetiva e segundo Roque Antônio Carrazza:

A capacidade contributiva à qual alude a Constituição Federal e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é *objetiva*, e não *subjéctiva*. É *objetiva* porque se refere *não* às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas *manifestações objetivas de riqueza* (...). Verificado *fato-signo presuntivo de riqueza* tem-se por incontroversa a existência de capacidade contributiva<sup>53</sup>.

O princípio da capacidade contributiva, objetivamente considerado, afere a expressão de riqueza do fato jurídico tributário, e não a condição econômica de quem suportará o ônus fiscal. Em que pese tal princípio seja aplicado ao regime jurídico do *contribuinte*, ao determinar que o *responsável* esteja indiretamente vinculado ao fato imponible, o legislador complementar o conectou, em verdade, à manifestação de riqueza, a partir de uma interpretação sistemática que não despreza o contexto em que está inserido o texto.

Na linha do que se vem defendendo, Paulo Ayres Barreto adverte que o sujeito eleito para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária deverá exprimir riqueza própria na realização do fato imponible, quando contribuinte, ou, no mínimo, ter condição de acessar a riqueza do terceiro, através do exercício do direito de retenção, em se tratando de responsável.<sup>54</sup> No mesmo sentido pondera Luciano Amaro:

Por aí já se vê que não se pode responsabilizar *qualquer terceiro*, ainda que *por norma legal expressa*. Porém, mais do que isso, deve-se dizer que também não é *qualquer tipo de vínculo* com o fato gerador que pode ensejar a responsabilidade de terceiro. Para isso ser possível, é necessário que a natureza do vínculo permita a esse terceiro, elegível como responsável, *fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso*.<sup>55</sup>

<sup>52</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*: Constituição e Código Tributário Nacional. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 93.

<sup>53</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 33. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 84 e 85.

<sup>54</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace*. Revista Direito Tributário Atual, n. 45. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral, p. 628.

<sup>55</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2016, p. 342.

Assim, a expressão “terceira pessoa, vinculada ao fato gerador”, entabulada no *caput* do artigo 128 do Código Tributário Nacional – que veicula norma geral atinente à instituição de novas hipóteses de responsabilidade –, impõe que o responsável esteja ao menos indiretamente conectado à riqueza manifestada pelo fato jurídico tributário, o qual deve, por determinação constitucional, dialogar com o princípio da capacidade contributiva objetiva, em se tratando da espécie imposto.

## **6 A RESPONSABILIDADE DOS MARKETPLACES PELO RECOLHIMENTO DO ICMS**

Existem matérias que, em razão de elevada importância e indispensabilidade à manutenção harmônica do ordenamento, foram reservadas à lei complementar, à exemplo da sujeição passiva, conforme estabelecido na alínea *b*, do inciso III, do artigo 146, da Constituição Federal<sup>56</sup>. Segundo Paulo de Barros Carvalho, se cada ente federado pudesse estabelecer, livremente, os responsáveis tributários, um verdadeiro caos instalar-se-ia, de sorte que a lei instituidora de normas gerais termina operando numa posição intercalar, calibradora do sistema.<sup>57</sup>

A situação ainda é mais complexa quando se trata do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS – que, muito embora seja de competência dos Estados e do Distrito Federal, é dotado de caráter nacional. Se qualquer dos entes tributantes não exercer sua competência impositiva, a resultante decerto impactará no incremento da “Guerra Fiscal”, na redução da arrecadação de outros Estados, em operações interestaduais, e no desajuste relativo ao creditamento por parte dos contribuintes, quando materializam a não-cumulatividade etc.<sup>58</sup>

Assim, a manutenção e subsistência do imposto em comento demandam a uniformidade de instituição em todo o território brasileiro, a partir de medidas simétricas que confirmam sistematização à cobrança. Uma interpretação sistemática, inclusive, impõe

---

<sup>56</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: b) *obrigação*, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

<sup>57</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 668.

<sup>58</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 261 e 262.

que o signo “*contribuintes*”, previsto na alínea *a*, do inciso XII, do §2º, do artigo 155 da Constituição Federal<sup>59</sup>, seja considerado de modo a conferir racionalidade ao ordenamento, cabendo à lei complementar definir a *sujeição passiva* do ICMS – a contemplar a figura do *responsável* –, o que em nada interfere na autonomia dos entes federados, restando ileso o pacto federativo.

Conforme pondera Clélio Chiesa, ora a União aparece como Estado brasileiro, enquanto ordem jurídica total, ora atua como ordem jurídica parcial, no interesse de uma das pessoas políticas integrantes da federação, ocasião em que produz enunciados prescritivos federais, não podendo invadir o âmbito de competência dos Estados e dos Municípios. Quando, por outro lado, atua nas vestes de Estado brasileiro, edita leis nacionais, veiculando interesses das “ordens jurídicas reunidas”, a exemplo das “normas gerais de direito tributário” referidas no art. 146 da Constituição Federal.<sup>60</sup>

Deste modo, além das normas gerais veiculadas pelo Código Tributário Nacional, recepcionado pela Magna Carta com amparo no §5º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias<sup>61</sup>, coube à Lei Complementar nº 87/1996 estabelecê-las no tocante ao ICMS. Seu artigo 4º<sup>62</sup> estabelece que o *contribuinte* é a pessoa física ou jurídica que, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações de circulação de mercadoria. Por sua vez, seu artigo 5º<sup>63</sup> dispõe que a lei estadual poderá atribuir a terceiro a responsabilidade pelo pagamento do ICMS, quando suas ações ou omissões concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Tem-se, portanto, a partir de uma exegese que considere o sistema em sua integralidade que, além das hipóteses elencadas nos artigos 131, 132, 133, 134, 135 e 137 do Código Tributário Nacional, atinentes à responsabilidade dos sucessores, de *terceiros*

---

<sup>59</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII - cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes.

<sup>60</sup> CHIESA, Clélio. Competência Tributária do Estado Brasileiro. Max Limonad, 2002, p. 32, 38 e 39.

<sup>61</sup> Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n.º 1, de 1969, e pelas posteriores. § 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º.

<sup>62</sup> Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

<sup>63</sup> Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

e por infrações, o legislador ordinário poderá atribuir a terceiro a obrigação pelo recolhimento do ICMS:

- a)  *pessoalmente*, quando vinculado, ainda que de forma indireta, ao fato impositivo da obrigação, apenas nas circunstâncias em que lhe seja possível perfazer a retenção ou o ressarcimento (*caput* do art. 128 do CTN);
- b) *solidariamente* ao contribuinte, quando vinculado, ainda que de forma indireta, ao fato impositivo da obrigação, apenas nas circunstâncias em que lhe seja possível perfazer a retenção ou o ressarcimento (inc. II, do art. 124 *c/c* o *caput* do art. 128, ambos do CTN);
- c) quando suas ações ou omissões concorrerem para o não cumprimento da obrigação (art. 5º da Lei Complementar nº 87/1996).

Conforme a premissa adotada de que o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária é o contribuinte, figurando o responsável como sujeito passivo da norma de responsabilidade, cujo critério material é a constituição da obrigação tributária associada a um fato não tributário, previsto em lei, compreende-se que a situação estabelecida no inciso I do artigo 124 do Código Tributário Nacional não consagra hipótese de responsabilidade.

Trata-se de uma relação jurídica tributária composta por mais de um contribuinte, uma vez que, conforme defendido por Andréa Medrado Darzé, o mencionado “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” advém da existência de direitos e deveres idênticos, compartilhados entre sujeitos apostos no mesmo polo da relação jurídica de direito privado eleita para figurar como critério material da regra-matriz de incidência tributária, ou quando mais de uma pessoa realiza a ação descrita na hipótese normativa.<sup>64</sup>

Deste modo, os *marketplaces* não podem ser considerados *responsáveis solidários* pelo recolhimento do ICMS com fundamento no inciso I do artigo 124 do Código Tributário Nacional, pois sua atuação se restringe à intermediação de operações de

---

<sup>64</sup> DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 231.

circulação de mercadoria, não havendo que se falar em “interesse comum” com os vendedores *contribuintes*.

Por outro lado, a lei estadual poderá atribuir às plataformas eletrônicas em referência a responsabilidade tributária pessoal (art. 128, *caput*, do CTN) ou *solidária* (inc. II, do art. 124 *c/c* o *caput* do art. 128, ambos do CTN) em virtude da intermediação, apenas em se tratando da modalidade de *fluxo interno*<sup>65</sup>, e desde que disponha sobre os meios necessários à retenção do ICMS ou, ao menos, possa perfazer o seu ressarcimento. Conforme ressalta Paulo Ayres Barreto, o silêncio legal implica na impossibilidade jurídica de retenção, não tendo os *marketplaces* acesso à riqueza manifestada pela operação mercantil, o que inviabiliza que sejam responsabilizados pelo recolhimento do ICMS devido pelos vendedores<sup>66</sup>.

Alguns ingredientes incrementam complexidade à matéria, a exemplo da quantidade expressiva de fornecedores optantes pelo Simples Nacional, que recolhem o ICMS mediante sistemática diferenciada, além daqueles que realizam as operações de circulação de mercadoria sem habitualidade ou volume que configure intuito comercial passível da incidência tributária em comento, conforme estabelece o artigo 4º da Lei Complementar nº 87/1996.

Tais circunstâncias, além de muitas vezes desconhecidas pelas operadoras de *marketplace*, não estão inseridas em seu âmbito de ingerência, de tal sorte que, mesmo em um mundo marcado pela praticidade, não se pode, com ânimo de facilitar a arrecadação, subverter o sistema tributário nacional.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ante o tema objeto do trabalho, fez-se necessário investigar em quais circunstância o legislador ordinário pode atribuir aos *marketplaces* a responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS. Em razão do questionamento que direcionou o presente artigo, é possível esboçar as seguintes linhas conclusivas:

---

<sup>65</sup> Modalidade em que o *marketplace* recebe a integralidade da quantia paga pelo comprador, abatendo a sua comissão no momento que repassa o valor atribuído ao vendedor ou prestador do serviço.

<sup>66</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace*. Revista Direito Tributário Atual, n. 45. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral, p. 638.

1. O sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica que integra a relação jurídica tributária na posição de devedor, assumindo a condição de contribuinte quando realiza o fato jurídico descrito na hipótese da regra-matriz de incidência tributária, e responsável nas hipóteses em que, vinculado indiretamente ao fato impositivo, a lei assim determinar.
2. A Constituição Federal reservou a definição da condição de sujeito passivo à competência da lei complementar, papel desempenhado pelo Código Tributário Nacional e, em se tratando do ICMS, pela Lei Complementar nº 87/1996.
3. O artigo 124, inc. II e o *caput* do artigo 128, ambos do Código Tributário Nacional, admitem a responsabilização dos *marketplaces* pelo recolhimento do ICMS quando a intermediação da operação se der na modalidade de *fluxo interno*, desde que legalmente autorizados a retenção ou o ressarcimento.
4. O artigo 5º da Lei Complementar nº 87/1996 viabiliza a atribuição de responsabilidade quando as ações ou omissões dos *marketplaces* concorrerem para o não cumprimento da obrigação tributária ou de dever instrumental.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

ANEA, Cibelle. A atribuição de responsabilidade tributária aos *marketplaces* pelo recolhimento do ICMS. In: BARRETO, Paulo Ayres (Coord.). *Estudos tributários sobre a economia digital*. São Paulo: Noeses, 2021, p. 219-244.

BARRETO, Paulo Ayres. *Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace*. Revista Direito Tributário Atual, n. 45. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2007.

BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. *Tributação na economia compartilhada*. 2021. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021. doi: 10.11606/T.2.2021.tde-13072022-072330. Acesso em: 06 de nov. de 2022.

BRITTO, Lucas Galvão. *Tributar na era da técnica: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Noeses, 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 33. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o constructivismo lógico-semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, v. 1, 2014, p. 03-11.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CHIESA, Clélio. *Competência Tributária do Estado Brasileiro*. Max Limonad, 2002.

COMSCHOOL. *A história do e-commerce no Brasil*: entenda como o modelo cresceu e se transformou no país. Disponível em: < <https://news.comschool.com.br/a-historia-do-e-commerce-no-brasil/>>. Acesso em: 06 de nov. de 2022.

DARZÉ, Andréa. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Noeses, 2020.

FIGUEIREDO, Marina Vieira de. *Lançamento tributário: revisão e seus efeitos*. São Paulo: Noeses, 2014.

FLUSSER, Vilém. *Comunicologia: reflexões sobre o futuro: as conferências de Bochum*. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

FOGUEL, Débora; PERCASSI, Jade; e SANTOS, Nicole. *Precisamos falar sobre algoritmos: manipulação, discriminação e desinformação*. Disponível em: < <https://souciencia.unifesp.br/opiniaio/precisamos-falar-sobre-algoritmos-manipulacao-discriminacao-e-desinformacao#:~:text=Trata%2Dse%20da%20manipula%C3%A7%C3%A3o%20de,so%20ciais%20de%20seus%20correspondentes%20humanos> >. Acesso em 05 de novembro de 2022.

FULGINITI, Bruno Capelli. O papel dos *marketplaces* na tributação do *e-commerce*: entre a responsabilidade tributária e a cooperação fiscal. In: BARRETO, Paulo Ayres. *Estudos tributários sobre a economia digital*. São Paulo: Noeses, 2020, p. 179-217.

FURTADO, Gabriel Rocha. O marco civil da Internet: a construção da cidadania virtual. In: SCHREIBER, Anderson (Coord.). *Direito e Mídia*. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

HACKEROTT, Guilherme Barzaghi. Breve evolução histórica do e-commerce. In: HACKEROTT, Nádia Andreotti Tüchumantel (Coord.) *Aspectos jurídicos do E-commerce*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, 17-30.

MELLO, Henrique. *Os terceiros na sujeição passiva e o alterlançamento*. São Paulo: Noeses, 2020.

PIVA, Silvia. *Neurodireitos: como proteger a mente humana dos efeitos das novas tecnologias?* Disponível em: < <https://www.nauddes.com.br/dilemas-eticos-da-tecnologia/neurodireitos-como-protetor-a-mente-humana-dos-efeitos-das-novas-tecnologias/>>. Acesso em 05 de novembro de 2022.

ROBLES, Gregório. *Direito como texto: quatro estudos da Teoria Comunicacional do Direito*; trad. Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Manole, 2005.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Análise da responsabilidade tributária entre empresas pertencentes a um “grupo econômico”*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Grupos Econômicos*. 1. ed. Porto Alegre: Lex Magister, 2015, v. 1, p. 607-621.

WILKINSON, Philip. *O livro da mitologia*. São Paulo: Globo Livros, 2018, p. 54 e 55.  
ZOMER, Silvia Regina. *O tempo jurídico e a homologação tácita*. São Paulo: Noeses, 2019.