

# ANÁLISE SOBRE O SUJEITO PASSIVO DO IBS E CBS: CONTRIBUINTES, RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS E A SITUAÇÃO DAS PLATAFORMAS DIGITAIS

Fernanda Bardichia Pilat Yamamoto<sup>1</sup>

---

**SUMÁRIO:** 1. Introdução; 2. Da relevância do sujeito passivo da CBS e do IBS como limitador da hipótese de incidência e seu viés determinante para o surgimento da obrigação tributária; 3. Da necessidade de observância das normas do sistema tributário nacional pela regulamentação da Reforma Tributária; 4. Da regulamentação da sujeição passiva pela LC 214/2025: contribuintes e responsáveis; 4.1. Definição de contribuintes e tributação sobre consumo; 4.2. Definição e características dos contribuintes previstos na LC 214/2025 para o IBS e CBS; 4.2.1. Contribuinte fornecedor; 4.2.1.1. A habitualidade e o enquadramento como contribuinte; 4.2.2. Contribuinte adquirente; 4.2.3. Contribuinte importador; 4.2.4. Outras hipóteses de contribuinte previstas na Lei Complementar; 4.3. Não contribuintes da CBS e IBS; 5. Responsabilidade tributária das plataformas digitais; 6. Demais casos de responsabilidade; 7. Conclusão; Referências bibliográficas.

**RESUMO:** O escopo deste trabalho é compreender a sujeição passiva do IBS e da CBS, prevista na Lei Complementar (LC) nº 214/2025, por meio do exame acerca da ampliação e alteração de alguns paradigmas desse instituto dentro da lógica e dinâmica subjacente à tributação do

---

<sup>1</sup> Procuradora do Estado de São Paulo, designada para atuação na Procuradoria da Fazenda Estadual junto ao Tribunal de Contas. Graduada pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

consumo, bem como da análise de sua compatibilidade às normas do Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional. Assim, será analisada: a relevância da sujeição passiva em sua função limitadora da própria hipótese de incidência do IBS e da CBS; a relação da LC 214/2025 com a Constituição Federal e às normas gerais do Código Tributário Nacional, inclusive no tocante às relações de hierarquia; a conceituação de contribuinte e as normas regulamentadoras desse instituto pela LC 214/2025; a responsabilização das plataformas digitais pelas operações que intermedeia; e o regramento das demais hipóteses de responsabilidade previstas na legislação complementar.

**Palavras-chave:** IBS. CBS. Sujeição Passiva. Contribuintes. Plataformas Digitais.

---

## 1. INTRODUÇÃO

A reforma tributária, introduzida pela Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023 e recém regulamentada pela Lei Complementar (LC) nº 214/2025, traz uma série de inovações e quebra de paradigmas no tocante à tributação sobre o consumo.

No que se refere à sujeição passiva, o panorama não é diferente. É necessário, então, compreender o desenho normativo do polo passivo da relação tributária delineado pela LC 214/2015 a fim de analisar as inovações da reforma nesse assunto, especialmente no que se refere à ampliação das situações de sujeição passiva até então conhecidas e hodiernamente operacionalizadas.

Propõe-se, assim, o exame da compatibilidade dessas situações com o Sistema Tributário Nacional, ou seja, às normas e princípios constitucionais e às normas gerais do Código Tributário Nacional (CTN).

Pretende-se, portanto, neste trabalho, expor e compreender o instituto da sujeição passiva regulamentada pela LC 214/2015, inclusive a situação das plataformas digitais que encontra expressa previsão na regulamentação. Nesse sentido, o trabalho perpassará, em linhas gerais, pela exposição da norma posta, bem como pela análise, fundamentos e lógica do instituto nos moldes que positivado pela LC 214/2025 inserido no contexto da inovadora tributação sobre o consumo instituída pela reforma tributária.

Desse modo, almeja-se trazer uma visão geral sobre a sujeição passiva da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto sobre Bens e serviços (IBS), pontualmente, adiantando brevemente eventuais controvérsias e conformando-as com as normas do Sistema Tributário Nacional e com a lógica subjacente à tributação do consumo, na toada da harmonização do sistema da qual não pode se dissociar a regulamentação e sua aplicação prática pelos agentes.

Essa compreensão é fundamental para prevenir a judicialização e conflitos gerados por mera insciência da norma.

## **2. DA RELEVÂNCIA DO SUJEITO PASSIVO DA CBS E DO IBS COMO LIMITADOR DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E SEU VIÉS DETERMINANTE PARA O SURGIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Primeiramente, destaca-se que a relevância da correta compreensão do sujeito passivo do CBS e IBS decorre da constatação de que a própria hipótese de incidência desses tributos é ampla, de modo que a sujeição passiva surge como um aspecto que pode inclusive limitar o próprio nascimento da obrigação tributária.

Simplificadamente, a hipótese de incidência, que tradicionalmente alocada no antecedente da norma tributária impositiva em seu aspecto material, consiste na “previsão abstrata da situação a que [a lei] atribui o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar”<sup>2</sup>. Em se tratando da CBS e do IBS, consiste nas operações, em regra onerosas, que envolvam bens e serviços, sendo considerados serviços tudo aquilo que não se enquadrar no conceito de bens (arts. 3º, I, e 4º da LC 214/2025).

Por sua vez, a sujeição passiva, aspecto pessoal da norma tributária impositiva em seu consequente, consiste na pessoa obrigada pelo adimplemento do tributo ou penalidade (art. 121 do CTN<sup>3</sup>), após ter sido aperfeiçoado o antecedente da norma tributária impositiva (aspecto material, espacial e temporal). Ou seja, a norma prevê em seu antecedente

---

2 Paulsen, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 16 ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2025, p. 245.

3 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 4 nov. 2025.

situações que, ocorridas, darão ensejo a uma consequência e, nesse sentido, o sujeito passivo é indicado para pagar a obrigação que surgiu.

Tradicionalmente, então, a doutrina leciona que a obrigação surge com a ocorrência do fato gerador. Ricardo Alexandre pondera que: “para o surgimento do vínculo obrigacional, é necessário que a lei defina certa situação (hipótese de incidência), a qual, verificada no mundo concreto (fato gerador), dará origem à obrigação tributária”<sup>4</sup>.

Ocorre que, em se tratando da CBS e do IBS, a ocorrência do fato gerador não necessariamente fará surgir a obrigação tributária que será imputada a algum sujeito, tal qual o instituto tradicionalmente é colocado. O fato gerador só irá gerar a obrigação tributária se o sujeito que o praticou for qualificado para tanto.

Nesse sentido, a figura do sujeito passivo acaba por complementar e limitar a própria hipótese de incidência, sendo determinante para o próprio nascimento da obrigação e não apenas para a indicação do obrigado<sup>5</sup>, o que traz novos contornos acerca da concepção do antecedente e consequente da norma tributária impositiva<sup>6</sup>.

---

4 Alexandre, Ricardo. *Direito Tributário*. 19. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: JusPodivm, 2025, p 397.

5 Nesse sentido, Hugo de Brito Machado Segundo afirma: “O contribuinte do IBS, e da CBS, poderia ser definido como aquele que realiza o seu fato gerador, ou seja, quem promove ou fornece operações com bens ou serviços. O problema é que se deu um elastério infinito ao conceito de operações com bens e serviços [...] impondo ao legislador tentativas de fechamento, nos artigos seguintes, quando da definição do contribuinte, sob pena de o tributo alcançar absolutamente qualquer coisa feita por qualquer pessoa”. MACHADO Segundo, Hugo de Brito. *Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS e IS*. 2. reimpr. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025, p. 43.

6 Sobre a alteração desse paradigma, Eduardo Muniz Machado Cavalcanti também analisa, partindo das lições de Paulo de Barros Carvalho, que: “O critério material dita o fato gerador, comportamento ou circunstância que dá concretude à previsão legal, o que é tributado. Os critérios temporal e especial, respectivamente, estabelecem quando e onde é considerada a ocorrência desse fato gerador. Esses são três pilares do antecedente da norma. Já o consequente é composto pelo elemento quantitativo, que mensura o quanto é devido, e pelo critério pessoal, que indica as sujeições ativa e passiva”. Por sua vez, conclui: “As normas gerais da Reforma Tributária sobre o consumo trazem luzes que, por vezes, afastam a organização sedimentadas dessas ideias. A materialidade, estampada em fato gerador que, comumente esteve atrelada a uma ação, agora está multifacetada em uma diversidade de ações ou mesmo descrições que deixam de estar necessariamente ligadas a determinada prática e ganham um amplo campo de incidência”. Cavalcanti, Eduardo Muniz Machado. *Tributação sobre o consumo: CBS, IBS e imposto seletivo*. São Paulo: Forense Jurídico, 2025, p. 91.

Por exemplo, uma pessoa física que vende um bem pessoal para um conhecido, em tese pratica uma operação onerosa envolvendo bem e se enquadraria na hipótese de incidência da CBS e IBS. Todavia, por não se enquadrar no conceito de sujeito passivo que, conforme se analisará adiante, em regra é o fornecedor que exerce atividade econômica, a ausência de sua qualificação como contribuinte afasta a exação, de modo que a obrigação tributária não surge.

A propósito, experiências internacionais da tributação sobre o consumo tratam o fato gerador e sujeição passiva em um mesmo capítulo normativo, o que, contudo, não foi opção do legislador pátrio<sup>7</sup>.

De todo modo, a constatação de que a hipótese de incidência e o sujeito passivo terem sido tratados em capítulos diferentes pela LC 214/2025 não afasta a conclusão de que a sujeição passiva, de fato, tem o condão de conduzir a uma verdadeira complementação da própria hipótese de incidência ao limitar o amplíssimo aspecto material antecedente da norma tributária impositiva, sendo elemento essencial para o surgimento da própria obrigação.

### **3. DA NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DAS NORMAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL PELA REGULAMENTAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA**

Da leitura da Lei Complementar 214/2015, extrai-se um desenho normativo que tem como escopo delinear a sujeição passiva da Contribuição Social sobre Bens e Serviços e do Imposto sobre Bens e Serviços de forma também ampla, inclusive com a introdução de novas figuras de sujeição que se inserem na lógica da tributação sobre o consumo, conforme se analisará adiante.

---

7 Nesse sentido, Melina Rocha elucida que “[...] as legislações internacionais também incluem, como um dos elementos do fato gerador, a necessidade de que a transação seja feita por pessoa inscrita. Normalmente há a obrigatoriedade de se inscrever/cadastrar para fins de IVA quando a pessoa efetua a provisão de bens e serviços no curso de atividades comerciais. Por consequência, caso a pessoa não tenha a obrigatoriedade de se inscrever (por exemplo, pessoa física que vende alguma coisa esporadicamente), a operação não é tributável pelo IVA, haja vista não cumprir um dos requisitos que é ser realizada por pessoa inscrita (ou que tenha a obrigatoriedade de se inscrever). ROCHA, Melina. Análise e proposta do fato gerador do IBS na reforma tributária do Brasil. JOTA, [s. l.], 15 maio 2020a, p. 397. Disponível em: <https://www.jota.info/columnas/politicas-tributarias/analise-e-proposta-do-fato-gerador-do-ibs-na-reforma-tributaria-do-brasil>. Acesso em: 19 maio 2025.

Insta salientar que a estruturação da sujeição passiva é determinante para o êxito da exação, de modo que sua ampliação aumenta os sujeitos com interesse na conformidade fiscal e nas chances de obter resultado arrecadatório, inclusive com a indicação de agentes que podem atuar em colaboração à Administração Tributária na arrecadação. Ademais, essa indicação pode inclusive influenciar comportamentos dos agentes envolvidos pela conformidade fiscal, de modo que se preserva a neutralidade e a própria higidez do sistema econômico em que inserida.

Por outro lado, antes de adentrar propriamente a exposição e análise da sujeição passiva prevista pela LC 214/2025, é necessário cravar a premissa de que não é livre ao legislador a atribuição da sujeição passiva, mesmo ao legislador complementar. Isso porque a regulamentação pelo legislador deve estar alinhada às demais normas e princípios do Sistema Tributário Nacional, estatuídos tanto na Constituição Federal quanto no Código Tributário Nacional.

Sobre a relação de hierarquia entre as normas constitucionais e a lei complementar, trata-se de assunto que não deverá gerar maiores controvérsias, dada a supremacia da Constituição no ordenamento jurídico brasileiro.

Dúvida que poderia surgir é se há relação de hierarquia entre a LC 214/2025 e o Código Tributário Nacional. Isso porque ambos os diplomas normativos são veiculados por lei complementar (no caso do CTN, trata-se de diploma normativo recepcionado pela Constituição da República com *status* de lei complementar).

Ora, se ambas as legislações possuem *status* de lei complementar, como poderia haver hierarquia entre essas normas? Em uma primeira análise seria possível concluir que, por não haver relação de hierarquia formal entre a lei complementar que veicula o código tributário nacional e a lei complementar que institui o IBS e CBS, a regulamentação estaria livre para criar categorias não previstas ou até mesmo conflitantes com o CTN, inclusive em relação à sujeição passiva. A ideia seria que o IBS e CBS teriam um regime próprio, inclusive de normas gerais, específico para esses tributos.

Todavia, não parece ser essa a conclusão mais adequada, pois haveria evidente quebra da harmonização, integração e coerência em relação ao

Sistema Tributário Nacional que, absolutamente, a reforma tributária não pretende abalar, embora possa se reconhecer a alteração de alguns paradigmas. O risco de judicialização e conflitos, acaso adotado esse entendimento seria alto e custoso para a integridade do sistema.

Melhor analisando a questão, a lei complementar, prevista pelo constituinte reformador (EC 132/2023) como aquela que deverá instituir a CBS e o IBS, bem como dispor e regulamentar todos os aspectos imprescindíveis da norma tributária impositiva, possui uma delimitação de seu conteúdo diferente das normas gerais sobre Direito Tributário.

Isso porque a lei complementar que deve instituir e regulamentar a CBS e IBS é aplicável especificamente para esses tributos. Todavia, o Sistema Tributário Nacional é composto, além das normas instituidoras e regulamentadoras de cada tributo, também pelas leis complementares que veiculem normas gerais sobre Direito Tributário com fundamento de validade no art. 146, III, da Constituição Federal (CF)<sup>8</sup>. Essas normas gerais devem ser observadas por todos os legisladores que forem instituir e regulamentar cada tributo especificadamente.

A lei complementar que estabelece “normas gerais em matéria de legislação tributária” veicula normas dotadas de universalidade e possui caráter estruturante e basilar direcionada ao legislador na atividade de instituir e regulamentar cada tributo, especialmente no que toca aos “respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes” (art. 146, III, da CF<sup>9</sup>), de modo a se conferir uma integridade e harmonia de todo o Sistema Tributário Nacional. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela CF com *status* de lei complementar veiculadora exatamente dessas normas gerais.

Portanto, a observância das normas gerais de Direito Tributário é comando implícito dirigido ao legislador no ato de instituir e regulamentar esses tributos. As competências são, portanto, bem delimitadas: por um lado, tem-se a edição de normas gerais; por outro, tem-se a

---

<sup>8</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 maio 2025.

<sup>9</sup> Ibid.

instituição e regulamentação de um tributo específico. O mero fato de ter sido veiculada por lei complementar nacional, não lhe confere a característica da generalidade prevista no art. 146, III, CF. Assim, embora ambas sejam veiculadas por lei complementar, cada uma delas tem suas próprias características e finalidades.

Sacha Calmon leciona sobre o tema que lei complementar de normas gerais de Direito Tributário tem conteúdo e finalidade específicos: materialmente, apresenta disposições sobre a relação jurídica tributária, do seu nascimento à extinção; finalisticamente, tem como função unificar e harmonizar a instituição dos tributos nas três esferas federativas, tratando-se, assim, de um direcionamento ao legislador na hora de elaborar outras normas<sup>10</sup>.

Conclui-se que qualquer diploma normativo, seja por lei complementar ou ordinária, que institua e regulamente tributos, deverá, assim, observar as normas gerais de Direito Tributário, por força do comando constitucional que estrutura o Sistema Tributário Nacional nesses moldes.

Ora, se a própria CF dispôs em seu art. 146, III, a integração do Sistema Tributário Nacional por essas normas gerais sobre tributação, destinadas aos legisladores ao instituírem e regulamentarem cada tributo, a lei complementar que institui e regulamenta o IBS não pode contrariar essas normas gerais, sob pena de invalidade, por contrariar a competência estabelecida pela Constituição da República.

Não se trata, assim, de uma relação propriamente de hierarquia entre uma lei complementar e outra, mas sim de delimitação material de

---

10 “Praticamente a matéria inteira da relação jurídica tributária se contém no art. 24, I e parágrafos, e no art. 146, ambos da CF.

[...] a lei complementar que dita normas gerais é lei de atuação e desdobramento do sistema tributário, fator de unificação e equalização aplicativa do Direito Tributário. [...]

As normas gerais de Direito Tributário veiculadas pelas leis complementares são eficazes em todo o território nacional, acompanhando o âmbito de validade espacial destas, e se endereçam os legisladores das três ordens de governo da Federação, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas em sede de tributação”. Coelho, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 16. ed., rev., e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 78-79.

competências e observância das normas constitucionais nesse tocante, de modo que se conclui pela invalidade por inconstitucionalidade.

Assim, se conclui que as normas dispostas na LC 214/2025, embora veiculadas por lei complementar nacional, não podem contrariar as disposições de sujeição passiva previstas no CTN, criando situações apartadas de contribuintes e responsáveis apenas para estes tributos.

Caso o legislador complementar encontre óbices no CTN para alguma regulamentação que almeja, deverá promover uma alteração nas normas gerais daquele diploma normativo (logicamente observando os demais princípios e regras constitucionais) para, então, criar as leis para a CBS e IBS. Note-se que, nessa situação, a alteração promovida na norma geral passará a valer para os demais tributos e demais entes federativos que institua e regulamente seus tributos, vedada, assim, a criação de um regime apartado e alheio apenas para a CBS e para o IBS.

A ressalva que se faz consiste na regulamentação pelo legislador complementar que encontra fundamento de validade direto na própria Constituição da República, a exemplo da expressa hipótese do previsto no art. 156-A, § 3º, da CF, introduzido pela EC 132/2023: “Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior”<sup>11</sup>, situação relevante para a compreensão da responsabilização das plataformas digitais que será analisada adiante.

Nesse sentido, Humberto Ávila<sup>12</sup> pondera:

[...] as leis complementares exigidas pela Constituição com relação ao IBS e à CBS não são instrumentos para instituir normas gerais de Direito Tributário, mas instrumentos para instituir tributos específicos e regulá-los naquilo que seja pertinente às suas peculiaridades.

11 BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 4 nov. 2025.

12 AVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, 2024, p. 710-711. DOI: 10.46801/2595-6280.56.31.2024.2542.

[...]

Todas as considerações precedentes conduzem à conclusão de que seria inconstitucional, por exemplo, a lei complementar que, a pretexto de instituir o IBS e a CBS, estabelecesse normas aplicáveis a esses tributos que derrogassem normas gerais estabelecidas indistintamente para todos os entes federados pelo Código Tributário Nacional. Seria o caso de lei complementar que, por exemplo, criasse hipóteses de sujeição passiva, de responsabilidade tributária ou de arbitramento incompatíveis com aqueles previstas no Código Tributário Nacional e que não fossem legitimadas diretamente pela própria Emenda Constitucional n. 132/2023.

A esse respeito, convém lembrar que a referida Emenda introduziu o § 3º do art. 156-A de acordo com o qual “Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que domiciliada no exterior”. Nesse caso, foi a própria Constituição que foi modificada para autorizar a lei complementar a definir como sujeito passivo sujeito que, de acordo com o Código Tributário Nacional, eventualmente sequer poderia figurar nessa posição. Porém, não sendo esse o caso, isto é, não sendo o caso de a própria Constituição autorizar a lei complementar a estabelecer norma não uniforme sobre sujeição passiva (algo que poderia eventualmente suscitar a inconstitucionalidade da própria emenda constitucional, tema certamente importante, mas não tratado no presente artigo), a lei complementar que discrepar das normas gerais estabelecidas será inconstitucional e ilegal[...].<sup>13</sup>

---

13 Em sentido contrário, Ricardo Alexandre entende que o legislador teria ampla liberdade para criar novas hipóteses de sujeição passiva por lei complementar. Confira-se: “O texto constitucional abre um grande leque de opções ao legislador complementar, possibilitando-lhe definir como sujeito passivo do IVA dual ‘a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior’ (CF, art. 156-A, § 3º). A regra é, a rigor, desnecessária, pois o efeito de conferir ampla discricionariedade ao legislador infraconstitucional teria sido obtido com o mero silêncio constitucional, do qual resultaria liberdade na definição dos contribuintes e dos responsáveis da CBS e do IBS. Tudo indica que o poder constituinte derivado optou por nominar expressamente algumas passíveis de serem legalmente designadas como sujeitos passivos dos tributos em questão por conta de decisões judiciais que, em face do atual texto do Código Tributário Nacional, entenderam que certos agentes não poderiam ser validamente responsabilizados pelo pagamento dos tributos que o IVA dual vem substituir. [...] Contudo, analisando a fundo tais decisões, fica claro que a inconstitucionalidade reconhecida pela Suprema Corte foi apenas formal, residindo na impossibilidade de a lei local estabelecer

Desse modo, a compreensão da estruturação da sujeição passiva da nova tributação sobre o consumo empreendida pela reforma tributária, especialmente no tocante às normas veiculadas pela LC 214/2025, não poderá ser apartada às disposições do CTN, ou então, deverá encontrar fundamento direto na Constituição Federal.

Essa premissa é importante para evitar que seja utilizado o argumento que poderia elevar a judicialização, no sentido de que uma aparente antinomia entre a LC 214/2025 e o CTN seria resolvida meramente pela inexistência de hierarquia entre leis complementares (CTN). Repise-se a relevância de se buscar harmonização e a interpretação dessas normas que traduzam tanto a lógica da tributação do consumo quanto a sua integração com o Sistema Tributário Nacional.

#### **4. DA REGULAMENTAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA PELA LC 214/2025: CONTRIBUINTES E RESPONSÁVEIS**

##### **4.1. Definição de contribuintes e tributação sobre consumo**

Considerando as normas gerais que a regulamentação da CBS e do IBS devem observar, destaca-se que o CTN estrutura a sujeição passiva diferenciando o contribuinte do responsável.

Contribuinte, de acordo com o art. 121 do CTN, é o sujeito que deve possuir relação pessoal e direta com o fato gerador, ou seja, o sujeito que pratica a ação ou atividade prevista na hipótese de incidência da norma.

No tocante à tributação sobre o consumo para a compreensão da sujeição passiva, primeiramente é necessário fixar o entendimento de que lhe é inerente a oneração do último elo da cadeia, ou seja, o consumidor final.

Ocorre que, em razão da necessidade de se imprimir maior controle, eficiência arrecadatória e chance de êxito na conformidade fiscal, o pagamento do tributo é previsto para ocorrer em cada etapa da cadeia

---

regras de responsabilidade que destoam das normas gerais constantes do Código Tributário Nacional, principalmente dos seus arts. 134 e 135. Isso porque o CTN tem status de lei complementar nacional, somente podendo ser alterado por tal espécie normativa. Assim, independente de qualquer autorização constitucional, já era possível a uma lei complementar editada pela União atribuir responsabilidade [...]. Alexandre, Op. cit., p. 917.

de consumo. Por sua vez, gera-se ao adquirente da próxima etapa um crédito correspondente ao valor do tributo cobrado na etapa anterior, de modo que, ao repassar o bem para o próximo elo da cadeia, pagará a tributação apenas sobre o valor que se agregou àquele bem.

Finalmente, no último elo da cadeia, o consumidor final, que não possui direito ao creditamento na aquisição, arcará com o ônus de toda a tributação sofrida ao longo da cadeia que foi repassado no preço do bem de todas as etapas.

Na atual compreensão dessa sistemática, considera-se que tributos sob essa modelagem se enquadram na categoria de tributos indiretos, justamente porque aquele que sofre o ônus da tributação não é o sujeito que paga o tributo.

Por sua vez, o sujeito que paga o tributo, por exemplo, o comerciante no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), é considerado o contribuinte de direito e, de fato, integra a relação jurídica tributária, enquanto o consumidor final é considerado como contribuinte de fato, sem integrar essa relação, mas apenas sofrendo sua repercussão econômica.

Essa noção gera consequência, por exemplo, na repetição de indébitos dos tributos indiretos. Pela interpretação do art. 166 do CTN conferida pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 903.394, apenas o contribuinte de direito poderia pleitear a restituição, pois o contribuinte de fato, embora suporte o ônus econômico da operação, não integra a relação tributária<sup>14</sup>.

Ademais, nos termos do art. 166 do CTN, mesmo o contribuinte de direito deverá comprovar que não repassou o encargo econômico ou, havendo o repasse, que está autorizado por aquele que arcou o ônus a pleitear a restituição.

---

14 “O contribuinte de fato (*in casu*, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo contribuinte de direito (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente”. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 903.394/AL. Relator: Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 24 de março de 2010. Diário da Justiça Eletrônico: Brasília, DF, 26 abr. 2010.

Esse panorama coloca evidentes entraves à repetição de indébito dos tributos indiretos, o que é alvo de pertinentes críticas.

A própria concepção de contribuinte de direito e contribuinte de fato dos tributos sobre o consumo tem sido questionada sob a perspectiva dos novos paradigmas dessa tributação que instituiu a CBS e o IBS.

Melina Rocha defende que a indicação jurídica da figura do contribuinte deve estar alinhada aos contornos econômicos das operações tributadas. Assim, deve se conferir o *status* de contribuinte ao consumidor final, pois é o que sofre a repercussão financeira. Já os fornecedores, que não são quem de fato sofre o encargo econômico, seriam intermediários entre o contribuinte e o *fisco* e recolheriam o tributo em colaboração. O que se alinha com os modelos internacionais de tributação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) que consideram esses fornecedores “pessoa inscrita” ou meramente “sujeito passivo”, sem alçá-los à condição de contribuintes<sup>15</sup>.

Caio Malpighi, Eduardo Schoueri, Leonardo Andrade e Salvador Brandão Junior, após profunda análise sobre o tema, também concluíram que o contribuinte deve ser o destinatário no elo final da cadeia de consumo. O fornecedor, por sua vez, seria agente arrecadador. Ponderam ainda que esse entendimento poderia tanto solucionar a crise na repetição de indébito pelo consumidor final, pois o destinatário passaria

---

<sup>15</sup> “Com base nestes pressupostos econômicos, os modelos internacionais de IVA não utilizam o termo contribuinte (no sentido de *taxpayer*) para denominar a pessoa obrigada a cobrar o tributo do adquirente e a recolher o tributo ao Fisco. As legislações de IVA pelo mundo trazem denominações tais como “sujeito passivo” (União Europeia) ou “pessoa inscrita” (Nova Zelândia e Canadá). Isso porque esses modelos legais seguem os pressupostos econômicos do imposto e reconhecem que, em um sistema de IVA, estas pessoas não são as que suportam o ônus econômico do tributo, mas apenas exercem a função de cobrar o IVA em nome das autoridades fiscais. ROCHA, Melina. Afinal, quem deve ser chamado de contribuinte no IBS/IVA. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 14 jul. 2020b. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-14/melina-rocha-quem-contribuinte-ibsva>. Acesso em: 21 maio 2025. No mesmo sentido Cavalcanti constata que: “Os países que adotam o modelo de Imposto sobre o Valor Adicionado ou Agregado, dos quais o Brasil ora se aproxima em termos técnico por meio das alterações promovidas pela EC 132/2023, em regra, atribuem a condição de contribuinte àquele que assume o ônus econômico desde a perspectiva financeira e, portanto, o consumidor final do produto ou serviço. Nesse tipo de sistema, normalmente, o consumidor final é considerado o contribuinte em lato sensu, haja vista a lógica da tributação indireta atribuir o ‘fato gerador’ ao indivíduo que arca com o ônus econômico, em vez de àquele que fornece bens ou serviços”. Cavalcanti, Op. cit., p. 158-159.

a integrar a relação jurídico tributária na qualidade de contribuinte. Ademais, em interessante análise, ponderam que o entendimento alteraria o paradigma também dos entes imunes, todavia, a análise foge do escopo do presente trabalho<sup>16</sup>.

A partir desses argumentos, é pertinente a indagação de que, em se tratando o IBS e a CBS como tributação sobre o consumo e dado seu caráter não cumulativo (de modo que o encargo econômico recai ao último elo da cadeira, no caso o consumidor final), a melhor técnica não seria realmente considerar o consumidor final como contribuinte, de modo que os institutos tributários incorporem a lógica econômica, afastando a tradicional categorização das figuras do contribuinte de direito e contribuinte de fato, a qual exclui o contribuinte de fato da relação tributária.

Aliás, na própria Exposição de Motivos da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019, convertida na EC 132/2023, foi adotada expressamente o entendimento de que o contribuinte seria realmente o consumidor final e que a cobrança em todas as etapas da cadeia sobre os fornecedores seria apenas para fins de praticidade fiscal<sup>17</sup>.

Ocorre que o legislador, ao instituir a CBS e o IBS, trouxe expressamente a previsão de que o contribuinte do IBS e da CBS seria tipicamente o fornecedor. O que mostra uma postura mais cautelosa e menos disruptiva, de modo a não trazer mais uma complexidade na compreensão do tema com uma inversão tão brusca do paradigma nesse ponto.

16 MALPIGHI, Caio Cesar Soares; SCHOUERI, Luís Eduardo; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. O Imposto sobre o Consumo e a Figura do Contribuinte em Uma Possível Alteração de Paradigma para a Tributação Indireta no Brasil: deslocando a Incidência da Produção para o Consumo. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 53, p. 415-451, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280.53.17.2023.2351.

17 “O contribuinte do imposto incidente sobre o consumo é consumidor final. É apenas a preponderância da eficiência na arrecadação que impõe a cobrança sobre as empresas envolvidas na cadeia de produção e circulação. Dá-se, assim, ao imposto sobre o consumo o formato de imposto sobre o valor agregado (IVA), recolhido pelos agentes econômicos”. BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências*. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostra\\_integra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostra_integra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019). Acesso em: 20 maio 2025.

Com efeito, a LC 214/2025 não superou o atual entendimento sobre as noções de contribuinte e manteve o consumidor final, em regra, alheio à relação jurídica tributária (salvo exceções que serão pontuadas nesse trabalho). Assim, manteve o fornecedor como, em regra, o contribuinte da tributação sobre o consumo. Inclusive, sobre a repetição de indébito, faz remissão à figura do contribuinte como legitimado ativo para pleiteá-lo (ou seja, via de regra o fornecedor) e manteve a referência à observância dos requisitos do art. 166 do CTN, estabelecendo ainda que a operação não poderá ter gerado crédito ao adquirente (art. 38 da LC 214/2025).

A doutrina, de todo modo, já aponta críticas à regulamentação da CBS e do IBS nesse tocante. Hugo de Brito Machado Segundo é peremptório especialmente ao destacar o entrave que a norma gera à repetição do indébito<sup>18</sup>.

Desse modo, a regulamentação não seguiu os modelos internacionais mencionados em que a relação tributária é alinhada com os pressupostos econômicos da tributação, alcancando o consumidor final na qualidade de contribuinte e o fornecedor na qualidade de sujeito passivo ou pessoa inscrita responsável pela arrecadação e repasse do imposto cobrado do contribuinte aos cofres públicos.

Essa questão tem grande potencial de debates, tendo em vista a regulamentação realizada nesses moldes, de modo que será relevante acompanhar como se consolidará a aplicação desse entendimento pelos operadores da norma e se, eventualmente, a questão será revisitada pelo legislador.

---

18 Confira-se: “O artigo em comento repete, e amplifica, restrição odiosa à restituição do indébito tributário, relativamente à CBS e ao IBS, acrescentando ao art. 166 do CTN uma exigência adicional: a prova do não creditamento do imposto recolhido a maior, por parte de pessoas situadas em posição posterior na cadeia econômica que conduz o produto ou o serviço tributado até o consumo final.

Mantém-se a incoerência, e a contradição, no trato da sujeição passiva na relação jurídica tributária, que ora considera o consumidor final como ‘o verdadeiro contribuinte’, ora se esquece disso e trata o contribuinte legalmente definido como tal como o ‘o verdadeiro contribuinte’. Se este último paga o tributo de modo indevido e pleiteia a restituição, se lhe nega esse direito ao argumento de que houve o repasse ao elo seguinte da cadeia. Se quem pleiteia a restituição é o elo seguinte da cadeia, na condição de consumidor final, se alega de modo contraditório e incoerente que se trata de mero consumidor, sem relação jurídica com o Fisco, carente, portanto, de legitimidade ativa *ad causam*”. MACHADO SEGUNDO, Op. cit., p. 57).

## 4.2. Definição e características dos contribuintes previstos na LC 214/2025 para o IBS e CBS

### 4.2.1. Contribuinte fornecedor

O art. 21 da LC 214/2025 elenca que contribuinte fornecedor são os contribuintes do IBS e da CBS em rol não taxativo.

Conforme já adiantado, o inciso I prevê a típica hipótese do fornecedor como contribuinte da CBS e o do IBS.

O art. 3º, III, do mesmo diploma normativo, conceitua fornecedor como a “pessoa física ou jurídica que, residente ou domiciliado no País ou no exterior, realiza o fornecimento”, incluindo-se entidades sem personalidade jurídica, tais quais as “sociedade em comum, sociedade em conta de participação, consórcio, condomínio e fundo de investimento” (art. 3º, § 2º, da LC 214/2025). Desse modo, o fato de uma sociedade praticar atividade econômica de modo irregular ou informal não afasta sua configuração como contribuinte da CBS e do IBS na figura de fornecedor.

Note-se que fornecedor pode ser pessoa física ou pessoa jurídica, ainda que residente ou domiciliada no exterior, o que consiste em uma inovação da tributação que pretende atingir sujeitos fora do território nacional. Aliás, o § 2º do art. 21 preconiza que tais fornecedores estrangeiros deverão inclusive se cadastrar como contribuintes ou responsáveis conforme o caso (realizar operações no país ou praticar operações de importação)<sup>19</sup>.

---

19 Sobre esse aspecto, Hugo de Brito Machado Segundo faz uma ponderação sobre a efetividade desse dispositivo em relação aos fornecedores estrangeiros, especialmente no caso das prestadoras de serviços e bens imateriais em que não haveria a etapa de desembarque aduaneiro que poderia constrangê-los a observar a legislação: “[...] o fornecedor situado no exterior, quando realizar operações para destinatários no país, precisará cadastrar-se como contribuinte do IBS e da CBS. No caso de envio de mercadorias físicas, que precisam passar por controles, a exigência pode ter algum enforcement caso o trânsito das mercadorias seja embarcado, legal ou ilegalmente, pela falta do tal cadastro, mas não há como impor, na prática, ao fornecedor o respeito a essa obrigatoriedade. Nem como controlar os consumidores, no Brasil, sobre se estão mesmo adquirindo serviços e bens imateriais de fornecedores do exterior”. MACHADO Segundo, Op. cit., p. 35-36.

Fato é, conforme se verificará na análise do art. 23 da LC 214/2025, o legislador traz consequências para a não inscrição, situação em que os tributos deverão ser recolhidos pela instituição que realiza a operação de câmbio, via *split payment*, consideradas as alíquotas de referência, sendo que eventual diferença será paga ou devolvida ao adquirente ou comprador conforme o caso.

O art. 21, I, alíneas “a”, “b” e “c” da LC 214/2025 descreve algumas das características do fornecedor. Essas características são previstas de modo alternativo, bastando uma das situações para caracterizar o fornecedor<sup>20</sup>: “a) no desenvolvimento de atividade econômica; b) de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica; ou c) de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada”<sup>21</sup>.

Da leitura desse dispositivo, fica evidente que o legislador não elegeu como contribuinte qualquer pessoa que pratica uma operação onerosa com bens e serviços, tal qual uma pessoa física que isoladamente se desfaz de um bem de uso pessoal por meio de uma venda a um conhecido. Para que se caracterize como sujeito passivo, deverá desenvolver atividade econômica, prevendo ainda a habitualidade ou em volume que caracterize a atividade econômica, ou ainda no âmbito profissional.

A alínea “c” dispõe sobre as atividades profissionais, dispensando-se que as profissões sejam regulamentadas. Trata-se, aqui, dos prestadores de serviços e profissionais autônomos em relação, aos quais, a tributação no modelo desenhado pela CBS e IBS tem se mostrado uma novidade, vez que acostumados à tributação sobre os serviços em moldes nitidamente distintos (a exemplo da cumulatividade).

A respeito das alíneas “a” e “b” (atividade econômica e habitualidade/volume que caracterize atividade econômica), vislumbra-se que o alcance da alínea “a” (que prevê a caracterização do contribuinte como aquele que exerce atividade econômica) consiste em abranger eventuais operações não habituais desses sujeitos que se insiram em uma lógica de consumo (a exemplo da previsão do § 4º do art. 4º da LC 214/2025 que será melhor

20 No mesmo sentido, Sérgio André Rocha afirma: “a utilização da conjunção ‘ou’ ao final da alínea “b” indica que se trata de situações independentes de sujeição passiva, bastando-se que o fornecedor se enquadre em uma dessas situações para que possa ser considerado contribuinte dos tributos em questão”. ROCHA, Sérgio André. IBS/CBS sobre locação de temporada por pessoas físicas. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 10 fev. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-fev-10/ibs-cbs-sobre-locacao-por-temporada-por-pessoas-fisicas/>. Acesso em: 19 maio 2025.

21 BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 jan. 2025. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp214.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm). Acesso em: 4 nov. 2025.

abordada no tópico seguinte), ao passo que o alcance da alínea “b” consiste em abranger suas operações habituais ou em volume tal que caracterize atividade econômica.

Sobre qual seria o volume que assim caracteriza a atividade econômica, para as pessoas físicas, a própria LC 214/2025 traz um critério objetivo para caracterizar ou não o sujeito como contribuinte. Trata-se da figura do nanoempreendedor prevista no art. 26 como não contribuinte, caso sua receita bruta seja inferior, via de regra, a 50% do limite para adesão ao Microempreendedor Individual (MEI). Conforme se verá adiante, o nanoempreendedor pode optar por se inscrever como contribuinte da CBS e IBS, mas caso assim não o faça, não é considerado contribuinte.

#### *4.2.1.1. A habitualidade e o enquadramento como contribuinte*

Uma questão importante sobre o conceito de fornecedor diz respeito à habitualidade, ou seja, se seria imprescindível para sua caracterização.

Humberto Ávila parte de uma interpretação do texto constitucional (art. 156-A, § 1º, I e II, da CF) para concluir que a amplitude do conceito de contribuinte para abranger sujeitos passíveis não habituais é realizada expressamente apenas para os casos de importação. Sendo assim, o legislador complementar não poderia prever como sujeito passivo aquele desprovido de habitualidade em suas operações em outras situações que não a da importação, pois essa ressalva da habitualidade não foi realizada também no inciso I (que trata das operações diferentes da importação), mas apenas no inciso II (que trata da importação)<sup>22 23</sup>.

---

22 Confira-se as ponderações do autor: “Note-se que a ressalva de que o imposto incide ainda que a pessoa física ou jurídica não seja sujeito passivo habitual do imposto e seja qual for a finalidade da operação consta somente do inciso II, referente à importação, mas não consta do inciso I, referente às operações praticadas em geral com bens ou serviços. Sendo assim, porém, os fatos geradores do IBS e da CBS não devem apenas envolver a prática de um negócio jurídico que tenha por objeto bens ou serviços, que resulte do exercício de uma atividade econômica e seja em geral inserido num ciclo econômico que vai da produção ao consumo. É igualmente preciso que o negócio jurídico seja praticado por pessoas físicas ou jurídicas que sejam sujeitos passivos habituais dos referidos tributos. Nessa toada, seria inconstitucional a lei complementar que dispusesse que a hipótese de incidência do imposto abrange operações ocasionais não inseridas numa atividade econômica exercida com habitualidade”. AVILA, Op. cit, p. 718.

23 No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado Segundo entende que a habitualidade é elemento essencial para a incidência da tributação sobre o consumo. Confira-se: “Embora

Em contraponto, uma interpretação teleológica dessa ressalva às atividades não habituais para o inciso II (que trata sobre as importações) leva a conclusão que, na verdade, o intuito do constituinte reformador em acrescer expressamente essa ressalva nas operações consiste em reproduzir regra semelhante a que foi consolidada para o ICMS pela EC 33/2001, após um deletério período em que a tributação não incidia na importação para consumidor final não contribuinte do imposto (tema que será abordado no tópico 3.3.3). Não se verifica que, peremptoriamente, o constituinte almejou excluir atividades não habituais em demais operações.

De fato, é inegável que, como regra, a tributação sobre o consumo deve recair sobre sujeito passivo que seja habitual. Realmente se mostra frágil o argumento de que o legislador teria ampla discricionariedade para alçar qualquer sujeito à categoria de contribuinte na prática de uma operação que envolva bens e serviços, a exemplo de uma pessoa física que vende isoladamente um bem pessoal usado para um conhecido. Pela leitura da LC 214/2025, o legislador realmente não indicou tal pessoa física como sujeito passivo do IBS e da CBS, conforme já adiantado nesse trabalho.

Todavia, há situações legítimas que, mesmo sem a habitualidade, é possível vislumbrar que a operação se insere na lógica econômica do consumo e, assim, poderia ser tributada sem afronta às normas constitucionais.

É o caso da situação prevista no §4º do art. 4º da LC 214/2025, que prevê casos em que basta que sujeito realize atividade econômica para configurá-lo como contribuinte no tocante às suas operações não habituais. Dispõe referido dispositivo que os tributos incidem sobre qualquer operação com bem ou serviço (hipótese de incidência ampla), mesmo “aqueelas realizadas com ativo não circulante ou no exercício de atividade econômica não habitual”.

---

diverso, mais amplo e mais ‘moderno’ que o ICMS, o IPI e o ISS, o IVA-Dual (IBS+ CBS) não deixa de ser um tributo incidente sobre o exercício de atividade empresarial, o giro ou movimento de um empreendimento econômico, aquilo que ele negocia com habitualidade. Daí a remissão a contribuinte como sendo quem desenvolve atividade econômica, conceito para o qual a regularidade formal pode não ser essencial, mas a habitualidade sim”. MACHADO Segundo, Op. cit., p. 34.

Seria o caso de uma indústria que tem a venda de vestuários como objeto econômico exercido com habitualidade, mas, ao resolver renovar a frota de seus computadores por meio da venda desses bens para compra de novos, por certo, pratica atividade não habitual na venda desses computadores. Mesmo em se tratando de operação não habitual, a legislação prevê legitimamente que suportará a tributação, tendo em vista sua condição de contribuinte.

Se pensarmos a mesma situação na atual tributação sobre o consumo, seria pacífica a conclusão pela não incidência do ICMS, por não se qualificar tais operações com a exigida habitualidade e volume que caracterize o escopo comercial da operação. Todavia, a reforma tributária, na toada da ampliação da incidência da tributação sobre o consumo, trouxe legítima previsão de tributar essa operação não habitual, uma vez identificada a atividade econômica e caracterizado o contribuinte.

Aliás, é necessário compreender a tributação do consumo em um espectro no qual as próprias relações de consumo tiveram uma alteração de paradigma promovida pela economia digital. As plataformas digitais (cuja atribuição da qualidade de sujeito passivo do IBS e da CBS será estudada no tópico 3.4) tiveram um papel importante nesse assunto.

Paulo Ayres Barreto destaca o papel democratizador dessas plataformas ao integrar na cadeia de consumo agentes de menor porte que teriam, em outras condições, dificuldades para alcançar o consumidor<sup>24</sup>.

Com efeito, as plataformas digitais possuem a força de aproximar os agentes econômicos interessados em determinadas operações de troca, na noção de economia compartilhada. Thiago Holanda González traz uma pertinente reflexão sobre a relação entre as plataformas digitais e a economia compartilhada, destacando que a noção de economia compartilhada está atrelada a uma necessidade de otimizar a utilização

---

24 “De um lado, as operadoras de *marketplace* criam verdadeiros centros comerciais digitais, que possibilitam aos consumidores acesso a uma vasta rede de produtos e serviços. De outro lado, tais operadoras exercem um papel democratizante do mercado, possibilitando que uma série de comerciantes e prestadores de serviço de menor porte acesse consumidores que ordinariamente não teriam conhecimento da sua existência”. BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 45, p. 625-650, 2020. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-45-28.

de determinado bem por meio de seu compartilhamento, sem que ocorra necessariamente a transferência e sua aquisição. Se antes essa noção de compartilhamento ficava restrita a determinada comunidade coesa, foi possível maximizar esse alcance no meio digital, exatamente por meio das plataformas digitais que conseguem aproximar os indivíduos que podem realizar essa troca e compartilhamento dos bens e serviços<sup>25</sup>.

Nítido exemplo do uso da plataforma digital na economia de compartilhamento são as prestações de serviço de transporte individual pelos motoristas de aplicativo ou aluguel de temporada de imóveis para hospedagem. Mas é possível pensar, ainda, nas plataformas que possibilitam a venda de produtos artesanais.

Por outro lado, também há plataformas inseridas na própria lógica da economia comercial, como aquele sujeito empresarial que aproxima comprador e vendedor que pode ou não controlar aspectos essenciais do negócio como logística ou pagamento.

---

<sup>25</sup> Pela pertinência, confira-se as ponderações do autor sobre o assunto: “a economia digital tem-se organizado cada vez mais em torno de princípios da economia compartilhada ou colaborativa, a qual retira valor da maximização da utilidade de bens, tornando-os acessíveis a uma comunidade sem que seja necessária a propriedade sobre eles” (STEPHANY, Alex. *The Business of Sharing: Making it in the New Sharing Economy*. London: Palgrave Macmillan, 2015). Como observa Sundararajan, a economia compartilhada contemporânea fundamenta-se em comportamentos e formas de troca que, anteriormente, eram próprios de comunidades coesas, nas quais prevalecia uma economia de dom (*gift economy*), com propósitos predominantemente colaborativos. Com a adesão de insumos digitais às atividades econômicas, esse modelo de negócios é incorporado por entidades comerciais como forma de alavancar a geração de valor (lucro) em um mercado digital amplo formado por indivíduos desconhecidos. Tem-se, assim, um modelo econômico híbrido em que a distinção entre a economia colaborativa (ancorada no dom e na troca) e a economia comercial (orientada no lucro) é cada vez menos definida (SUNDARARAJAN, Arun. *The Sharing Economy: The End of Employment and the Rise of Crowd-Based Capitalism*. Cambridge, MA: MIT Press, 2016, p. 65). [...] para que um modelo econômico com tais atributos possa ser desenvolvido em mercados amplos – em escala global –, faz-se necessário conectar empresas e indivíduos com interesses em fazer ofertas de bens e de serviços e em obter utilidades. Disso decorre alavancagem das plataformas multilaterais (*multi-sided platforms*), as quais facilitam as interações diretas entre diferentes tipos de clientes (EVANS, David S.; SCHMALENSSEE, Richard. *Matchmakers: the new economics of multisided platforms*. Boston: Harvard Business Review Press, 2016, p. 15). [...] Diversamente do valor gerado em uma cadeia tradicional de produção de bens e de prestação de serviços, as plataformas digitais obtêm valor pela capacidade de conexão de diferentes tipos de usuários, no que se convencionou chamar rede de valor. González, Thiago Holanda. *Federalismo, tributação e economia digital: desafios e perspectivas para o caso brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, p. 51-52.

Assim, na economia atual, fortemente influenciada pela digitalização, é possível constatar uma amalgama entre as noções de economia compartilhada (que adquiriu larga escala em grande parte por meio das plataformas digitais) e a economia comercial tradicional<sup>26</sup>.

Melissa Guimarães Castello pondera que a sujeição passiva ideal do IVA deve ser prevista em sua máxima extensão possível para assegurar a neutralidade do imposto. Inclusive, no cenário de economia compartilhada, não pode ser tão restrita ao ponto de, sob o argumento da habitualidade, excluir sujeitos passivos que integram a cadeia de consumo sob o prisma da economia compartilhada. Sua análise compara a sujeição passiva restrita do ICMS (muito atrelada ao escopo comercial e à habitualidade) com a sujeição passiva ideal do modelo de tributação pelo IVA, para concluir que a tributação sobre o consumo pode incidir sobre operações não habituais, sob pena de distorção à neutralidade tributária<sup>27</sup>.

Repise-se que, da leitura da LC 214/2025, o legislador foi mais contido e não previu indiscriminadamente que qualquer atividade não habitual poderia ser tributada. A regra, de fato, é a habitualidade ou o

26 Nesse sentido, Thiago Holanda González: “A constatação das múltiplas conformações de atuação das plataformas vai ao encontro, parece-nos, da forma híbrida entre a economia colaborativa e a economia comercial, apontada por Sundararajan e acima abordada, a qual vem moldando a economia digital. A expansão dos mercados digitais até atingirem uma escala global, em que as conexões são estabelecidas entre vendedores e acquirentes de mercadorias e serviços em países distintos, deve-se à rápida e abrangente digitalização dos principais ativos econômicos e, consequentemente, à superação de importantes barreiras territoriais nos negócios”. Ibid., p. 55.

27 Confira-se: “A Lei Complementar 87/96 relaciona em seu art. 4º, a sujeição passiva ao intuito comercial e à habitualidade ou ao volume das operações. Por consequência, exclui-se da sujeição passiva uma série de pessoas que realizam operação de compra e vendas de bens, mas que não têm intuito comercial ou habitualidade. [...] Percebe-se que esta definição estrita do sujeito passivo do ICMS tem o condão de excluir do rol de possíveis contribuintes do imposto todas as pessoas que vendem, de forma eventual, bens a partir da utilização das plataformas de economia compartilhada. Certo é que a maior parte destas plataformas intermedia prestação de serviços, não sendo fato gerador de ICMS, mas de ISS. Contudo, não se pode afastar a responsabilidade de desenvolvimento de plataformas que permitam a circulação de bens entre não contribuintes habituais do ICMS, gerando uma distorção na neutralidade tributária. Portanto, a delimitação do sujeito passivo da regra-matriz tributária tem impactos diretos no alcance do tributo sobre as atividades desenvolvidas através de plataformas de economia compartilhada. Caso os sujeitos passivos sejam definidos de forma muito restrita, ficarão de fora as operações decorrentes de economia compartilhada, de modo que o imposto não incidiria de forma uniforme sobre todas as operações dotadas de valor agregado”. Castello, Melissa Guimarães. Um novo IVA? Os tributos sobre o consumo e a economia digital. São Paulo: Noeses, 2021, p. 73-74.

volume que caracteriza a atividade econômica e, em relação às pessoas físicas, trouxe regra objetiva para caracterizar tal volume na previsão do nanoempreendedor não contribuinte (art. 26, IV, LC 214/2025).

De todo modo, é possível concluir que qualquer interpretação acerca do conceito e características do fornecedor (contribuinte típico da CBS e IBS) não pode perder de vista a compreensão acerca da atual dinâmica econômica acima explicitada.

Não é possível desconsiderar, então, a existência de legítimas situações não habituais que se inserem na lógica do consumo, a atrair legitimamente a sujeição passiva do IBS e da CBS em tais hipóteses, tal qual a previsão do art. 4º, § 4º, da LC 214/2025. Ou ainda, outras situações que o legislador legitimamente venha a indicar nesse tocante, dado o dinamismo da economia de consumo, de modo que, o art. 21, IV, da LC 214/2025 preconiza que outras hipóteses de contribuintes expressamente previstas na Lei Complementar.

Assim, há que se observar a alteração do paradigma da ampla tributação do consumo na qual a habitualidade, embora regra, não é conceito essencial da figura de contribuinte, sendo legítimo que haja exceções a essa qualidade.

A interpretação da legitimidade da indicação desses agentes deve estar em consonância aos fundamentos estruturantes e à finalidade da própria reforma tributária que delineia a tributação sobre o consumo na estrutura do Imposto sobre Valor Agregado, o qual pretende uma incidência ampla sobre todos os modos como o consumo se apresenta na economia, promovendo assim, a almejada neutralidade tributária (art. 156-A, § 1º, da CF).

Nesse sentido, Melissa Guimarães Castello pondera que:

Na busca por uma base imponível ampla, que assegure que a carga tributária seja arcada por largo espectro de contribuintes, de forma neutra e não cumulativa, foi desenvolvido o Imposto Sobre o Valor Agregado, um imposto que, no modelo ideal, incide sobre todas as transações e operações em que há transferência de riqueza.<sup>28</sup>

---

28 Ibid., p. 74.

Essa premissa é extraída diretamente da Exposição de Motivos da PEC 45/2019 que foi convertida na EC 132/2023:

A incidência sobre uma base ampla de bens, serviços, intangíveis e direitos é importante, porque o objetivo do imposto é tributar o consumo em todas as suas formas. Com a nova economia, a fronteira entre bens, serviços e direitos torna-se cada vez mais difusa, sendo essencial que o imposto alcance todas as formas assumidas pela atividade econômica no processo de agregação de valor até o consumo final.<sup>29</sup>

Assim, a análise sobre a validade da qualificação de determinado sujeito passivo (tal qual a exceção referente à contribuintes que exercem atividade não habitual prevista no art. 4º, § 4º, e art. 21, II, da LC 214/2025 que será analisado no tópico a seguir) não pode perder de vista essa perspectiva, pois, caso se limite o alcance da sujeição passiva em determinadas hipóteses, o sistema acabaria gerando distorção ao não alcançar de modo uniforme todas as operações de consumo.

Nesse ponto, é relevante destacar a previsão do inciso II do art. 21: trata-se do contribuinte que é adquirente de bens em leilão judicial ou apreendido ou abandonado, ainda que sem as características da figura do fornecedor (que desenvolve atividade econômica, ou de modo habitual ou em volume que assim a caracterize ou no exercício de atividade profissional).

No ato em si do leilão ou da licitação, de fato, não se vislumbra uma atividade econômica, todavia, é possível considerar uma cadeia de atividade econômica atrelada a essa situação que legitima a incidência da exação nesses casos, a exemplo de aquisições de bens apreendidos ou objeto de pena de perdimentos, que será examinada a seguir.

#### *4.2.2. Contribuinte adquirente*

O inciso II dispõe outras situações em que o adquirente será o contribuinte. São situações em que não se tem propriamente um fornecedor na relação jurídica de aquisição do bem e, por consequência, se indica o próprio adquirente como contribuinte para que a tributação

---

29 BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019. Op. cit.

seja viabilizada: no caso de leilão judicial ou aquisição de bem apreendido ou abandonado em licitação pública:

A previsão da indicação do adquirente como contribuinte nessas situações não é imune a críticas. Hugo de Brito Machado Segundo pondera que, por não haver habitualidade na operação e se assemelhar com a venda ocasional de bem usado não tributável, a operação não deveria sofrer a incidência dos tributos<sup>30</sup>.

Em que pese a respeitável crítica, nota-se, todavia, que essas situações, muitas das vezes, são diferentes de uma mera venda de bem usado de uso pessoal (por exemplo, pessoa física que se desfaz de um bem usado e o revende a um conhecido), essa sim, de fato, alheia à relação de consumo, bem como à noção de contribuinte, e que, realmente, não deve sofrer tributação (e assim não o é previsto pela LC 214/2025).

Tome-se como exemplo o caso de bens apreendidos que estavam inseridos em uma cadeia econômica de produção e foram objeto de pena de perdimento ou constrição em processo judicial, de modo que não chegarão no consumidor final pela venda direta desse fornecedor ao consumidor. De outro modo, só chegarão ao consumidor final após a operação de aquisição por meio de licitação pública ou do leilão judicial.

Nesse caso, o fornecedor, na verdade, seria o próprio sujeito que sofreu a apreensão, o perdimento ou a constrição e, muitas das vezes, se enquadra na figura do contribuinte, exercendo atividade econômica, com habitualidade ou volume que assim caracterize. O Poder Público não seria o fornecedor, mas sim, o intermediário que operacionaliza o ato de poder de polícia de apreensão e transferência para o adquirente.

A dificuldade de, após a licitação e leilão, se cobrar a exação do real fornecedor (quem sofreu a apreensão, perdimento ou constrição),

30 “Nos termos deste art. 21, contudo, quando o fornecedor é o próprio poder público, seja porque vende um bem público em processo licitatório, seja porque vende o bem de algum particular expropriado para a satisfação de algum crédito em juízo, o contribuinte passa a ser o adquirente, como forma de se exigir o tributo de uma maneira ou outra. Em tais situações, o valor do tributo deverá ser acrescido ao preço definido para o leilão. Não há contudo, qualquer habitualidade, principalmente no caso de hasta pública, por parte de quem arremata, de sorte a ser definido como contribuinte do tributo. Trata-se de operação equiparável à veda ocasional de um bem usado, a qual não deveria ser alcançada pelo tributo”. MACHADO Segundo, Op. cit., p. 35).

torna legítima a indicação do adquirente como o próprio contribuinte, ressaltando-se que, de fato, possui este relação pessoal e direta com o fato gerador, atendendo assim à concepção de contribuinte prevista no art. 121 do CTN.

Não se vislumbra, assim, mácula na disposição do inciso II do art. 21 da LC 214/2025, pois observa tanto as normas constitucionais introduzidas pela EC 132/2023 que visa uma ampla tributação sobre a cadeia de consumo (que é possível ser visualizada na hipótese), como também não viola às normas gerais do CTN sobre sujeição passiva<sup>31</sup>.

O argumento no sentido de que a tributação oneraria o adquirente também deve ser afastado. Isso porque, repise-se, a tributação sobre o consumo é indireta, ou seja, de todo modo o adquirente acaba sofrendo o encargo econômico. Ademais, esse adquirente, caso não seja o consumidor final, ainda poderá se creditar da CBS e IBS incidente sobre essa operação.

#### 4.2.3. Contribuinte importador

O inciso III dispõe acerca do contribuinte em operações de importação.

Sobre esse ponto, na Exposição de Motivos da PEC 45/2019, restou evidenciado o escopo de que a tributação “incidirá em qualquer operação de importação (para consumo final ou como insumo)”<sup>32</sup>.

---

31 Cabe anotar que, em sentido contrário, em algumas situações, o STJ tem afastado a incidência do ICMS sobre veículos usados arrematados em leilão judicial. A fundamentação diz respeito primordialmente sobre a violação ao princípio da não cumulatividade (e não sobre a qualificação do sujeito passivo), a exemplo da decisão monocrática proferida no REsp n. 2.186.988 pela Ministra Regina Helena Costa. Confira-se: “ICMS é um tributo não-cumulativo, ou seja, em cada operação deve ser compensado o valor do tributo que já foi recolhido nas operações anteriores. *In casu*, pela análise dos documentos colacionados com a inicial, está sendo exigido o recolhimento de ICMS, de veículo usado, arrematado em leilão judicial, sobre o qual já havia incidido o imposto, anteriormente. Com efeito, a exigência de novo pagamento resultaria na inobservância da regra da não-cumulatividade, o que não é admissível para esse tipo de tributo em nosso ordenamento jurídico”. Tendo em vista que a CBS e o IBS também possuem como princípio a não-cumulatividade, trata-se de questão que poderá gerar litigiosidade, todavia, a análise da questão sob esse prisma foge ao escopo desse trabalho. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Decisão monocrática proferida no REsp n. 2.186.988 pela Ministra Regina Helena Costa. Diário de Justiça Eletrônico Nacional: Brasília, DF, 15 abr. 2025.

32 BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019. Op. cit.

Ocorrendo a importação, haverá a incidência dessa tributação, a ser realizada por “pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade” (art. 156-A, § 1º, inciso II, da CF).

Na experiência do ICMS, anteriormente à edição da EC 33/2001, verificou-se uma grave distorção no regime legal que não tributava a importação de bens para uso próprio por não contribuinte. Assim, um sujeito que importava veículo luxuoso, ou seja, que manifestava elevada capacidade contributiva, não era tributado, enquanto um sujeito que comprava no mercado nacional veículo de valor bem menor sofria a tributação. Ademais, bens nacionais sofriam maior tributação que os importados em tais situações.

Foi necessária a alteração da norma constitucional para que a tributação passasse a ocorrer, de modo que a EC 33/2001 introduziu norma preconizando que o ICMS incidirá a importação seja qual for a finalidade e independentemente de qualquer característica do contribuinte (tal qual exercer atividade econômica com habitualidade).

O constituinte reformador, atento assim a essa experiência, expressamente trouxe previsão semelhante para assegurar a tributação na importação, nos termos do art. 156-A, § 1º, inciso II, da CF, conforme já adiantado.

Felipe Duque pondera que “essa regra está em consonância com o princípio da neutralidade tributária que visa garantir que bens e serviços importados sejam tributados da mesma forma que aqueles produzidos ou prestados internamente”<sup>33</sup>.

Tendo em vista as dificuldades inerentes à territorialidade de arrecadação em face do fornecedor em território estrangeiro, o importador é previsto como contribuinte desses tributos (art. 21, III, da LC 214/2025).

Importador, conforme a definição legal do art. 72, I, da LC 214/2025, é “qualquer pessoa ou entidade sem personalidade jurídica que promova a entrada de bens materiais de procedência estrangeira no território nacional”<sup>34</sup>.

---

33 DUQUE, Felipe. *Reforma Tributária Esquematizada: EC 132/2023 e LC 214/2025 comentadas*. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: JusPodivm, 2025, p. 469.

34 BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Op. cit.

Mas há casos em que o próprio adquirente ou o destinatário são indicados como contribuinte.

No caso da importação de bens imateriais e serviços, dispõe o art. 64, § 5º, incisos V e VI, que o adquirente é o contribuinte do IBS e da CBS nas aquisições de fornecedor residente ou domiciliado no exterior e, caso o próprio adquirente seja residente ou domiciliado no exterior, o destinatário será o contribuinte<sup>35</sup>. Nesse caso o fornecedor no exterior também figurará como responsável solidário (art. 64, § 5º, inciso VIII).

Na importação de bens materiais, por existir uma etapa do desembarque aduaneiro em que é possível exigir a exação para a nacionalização do bem, a legislação indica que o importador é o contribuinte, definido como “qualquer pessoa ou entidade sem personalidade jurídica que promova a entrada de bens materiais de procedência estrangeira no território nacional”<sup>36</sup> (art. 72, I, da LC 214/2025). Caso a mercadoria esteja entrepostada, o adquirente será o contribuinte (art. 72, inciso I, da LC 214/2025)<sup>37</sup>.

Na importação por conta e ordem de terceiro (com previsão na Instrução Normativa RBF 1.861/2018) o adquirente é considerado o importador e é ele quem deverá recolher os tributos.

#### *4.2.4. Outras hipóteses de contribuinte previstas na Lei Complementar*

O inciso IV do art. 21, por sua vez, prevê outras hipóteses de contribuintes que seriam aqueles expressamente previstos na Lei Complementar.

---

35 Cabe destacar que o adquirente não necessariamente será o destinatário da aquisição, conforme prevê o inciso V do art. 3º da LC 214/2025. O adquirente obrigado pelo pagamento (inciso IV do art. 3º da LC 214/2025), mas é possível que tenha indicado como destinatário terceira pessoa. Ressalva-se que, se a operação se dá por conta e ordem de terceiro, o próprio destinatário é considerado o adquirente.

36 BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Op. cit.

37 O art. 404 do Decreto Federal nº 6.759/2009 define o regime de interponto aduaneiro que em síntese permite a armazenagem da mercadoria estrangeira em recintos alfandegados com a suspensão do pagamento de tributos. Assim, poderá ser recebida a mercadoria estrangeira nos chamados portos secos com a autorização de aguardarem até que apareça um comprador para só então os tributos serem exigidos para a nacionalização da mercadoria, o que auxilia os fluxos de caixa e controle de estoque dos importadores. BRASIL. Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 6 fev. 2009. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm). Acesso em: 6 nov. 2025.

A legislação abre margem, assim, a que outras hipóteses sejam previstas na regulamentação, inclusive em tempo futuro, ao se identificar novas situações nas dinâmicas relações da economia de consumo. Todavia, conforme já abordado anteriormente, não poderão estar dissociados das regras do Sistema Tributário Nacional e da própria lógica da tributação sobre o consumo.

No tocante a essas outras hipóteses de contribuinte já previstas na LC 214/2025 e outros dispositivos que não o art. 21, destaca-se, exemplificadamente, a norma prevista no art. 251, § 1º: são considerados contribuintes pessoas físicas que realizarem operações com bens imóveis, desde que existentes determinados requisitos (a exemplo, valor da receita oriunda de operações com esses imóveis, quantidade de imóveis). Note-se que a situação dessas pessoas físicas, de fato, se enquadraria no próprio conceito de fornecedor do art. 21, I, “a” e “b”, da LC 214/2025 (vislumbrando-se habitualidade ou volume que denota atividade econômica por meio de requisitos objetivamente postos), todavia, o legislador detalhou a situação desses contribuintes em capítulo próprio do diploma normativo. Assim, uma operação isolada de compra e venda de imóvel ou aluguel de pessoa física não é passível de tributação, pois, pelo regramento legal, não é possível alcançá-las na sujeição passiva do IBS.

Outros exemplos de contribuintes previsto na LC 214/2025 que não se encontra no art. 21, se referem aos fundos de investimento que liquidem antecipadamente recebíveis (art. 26, § 7º), os contribuintes elencados no art. 176 no tocante a operações com combustíveis e os contribuintes elencados no art. 263 referentes às operações com imóveis.

#### **4.3. Não contribuintes da CBS e IBS**

Relevante destacar que o art. 26 da LC 214/2025 elenca aqueles que não são contribuintes da CBS e do IBS (salvo se realizarem operações de importações, situação em que se enquadrarão como contribuintes, nos termos do art. 156-A, da CF), quais sejam: condomínio edilício, consórcios privados previstos no art. 278 da Lei nº 6.404/1976, sociedades em conta de participação, nanoempreendedor, produtor rural, transportador autônomo de carga, planos de saúde na modalidade de autogestão e entidades de previdência complementar fechada.

O inciso X trazia a previsão dos fundos de investimentos como não contribuintes, porém, foi vetado, pois considerou-se que seria necessário analisar casuisticamente o objeto do fundo de investimento para verificar se enquadraria ou não em alguma hipótese de fornecimento e integra relações de consumo, a exemplo de um fundo de investimento imobiliário que presta serviços de aluguel de imóveis.

Felipe Duque destaca que a “exclusão dessas categorias visa proteger pequenos empreendedores, entidades sem fins lucrativos e organizações que não realizam atividades econômicas regulares”<sup>38</sup>.

Há que se destacar, todavia, a previsão § 1º do art. 26, que dispõe que os condomínios edilícios, consórcios privados, sociedade em conta de participação, nanoempreendedor, produtor rural e transportador autônomo de carga poderão optar por se tornarem contribuintes da CBS e IBS, de modo a se submeterem a seu regime regular.

A vantagem dessa opção consiste especialmente no caráter não cumulativo desses tributos, de modo que, ao se tornarem contribuintes, poderão se apropriar dos créditos em aquisições de bens e serviços para suas atividades.

No caso das sociedades em conta de participação, o § 4º do art. 26 prevê que, caso não optem por serem contribuintes “o sócio ostensivo ficará obrigado ao pagamento do IBS e da CBS quanto às operações realizadas pela sociedade, vedada a exclusão de valores devidos a sócios participantes”.

Caso o consórcio não faça a opção, há a previsão de que os consorciados serão os sujeitos passivos, proporcionalmente às suas participações (art. 26, § 3º, da LC 214/2025).

Nessas situações, haverá a incidência da CBS e do IBS, todavia, não será a entidade despersonalizada considerada para a tributação, mas sim, os próprios integrantes dela conforme a previsão legal.

Noutro aspecto, é possível considerar que o nanoempreendedor, previsto no inciso IV, caracteriza um verdadeiro critério objetivo para

---

38 Duque, Op. cit., p. 411.

verificar se determinada pessoa física se enquadra no conceito de contribuinte, subsumindo-o à mencionada característica de “volume que caracterize atividade econômica” vinculado à figura de fornecedor do art. 21 da LC 214/2025.

A legislação prevê que, para ser considerado nanoempreendedor, a pessoa física deve ter “auferido receita bruta 50% (cinquenta por cento) do limite estabelecido para adesão ao regime do MEI”, não podendo ter aderido ao regime do MEI. No caso de pessoa física que preste serviços de transportes privados (motoristas de aplicativos) ou de entregas por meio de plataformas digitais, a receita bruta mensal recebida deve ser de no máximo 25% do limite do MEI (§ 10 do art. 26).

Ademais, relevante é a regra de que os planos de saúde de auto-gestão e entidades de previdência complementar fechada (os quais prestam serviços essenciais e não possuem fins lucrativos), tornam-se contribuintes caso não observem o disposto no art. 14 do CTN. Essa norma prevê os requisitos para a imunidade de entidades de assistência assistencial, tais quais, não distribuírem patrimônio e rendas, aplicarem no país os seus recursos, visando a manutenção de seus objetivos institucionais e manterem hígida a escrituração contábil.

Há ainda um regime especial previsto para os condomínios edilícios. Perceba-se que, principalmente os condomínios edilícios comerciais podem realizar uma série de operações que constituem hipótese de incidência da CBS e do IBS, tais quais locações e publicidade. Caso optem pela sua inscrição como contribuintes, todas as taxas e valores cobrados de condôminos e terceiros terão a incidência desses tributos. Por outro lado, conforme adiantado, a vantagem seria poder se creditar em suas aquisições de bens e serviços ao optarem pelo regime regular do IBS e da CBS. Assim, o condomínio deverá analisar a vantajosidade em concreto de se inscrever ou não como contribuinte, considerados seus possíveis débitos dessa tributação e os créditos e suas aquisições.

Todavia, há uma situação em que o condomínio edilício será considerado contribuinte ainda que não opte pela inscrição. É o caso em que as “as taxas e demais valores condominiais cobrados de seus condôminos representem menos de 80% (oitenta por cento) da receita total do condomínio”, situação em que será contribuinte, nos termos do

art. 21, I, da LC 214/2025 (fornecedor) e ficará sujeito à incidência do IBS e da CBS nas operações em que figure como fornecedor. Nessa situação os créditos serão apropriados “na proporção da receita decorrente das operações tributadas” (art. 21, § 2º, II, da LC 214/2025).

## 5. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS PLATAFORMAS DIGITAIS

Alinhada à premissa destacada no item anterior (interpretação do alcance da sujeição passiva que, de fato, tribute as operações de consumo de forma ampla), se encontra a atribuição de responsabilidade das plataformas digitais.

Primeiramente, cabe destacar que o foco da presente análise trata especificamente sobre a responsabilização das plataformas digitais em relação às operações que atuam como intermediárias. Não se analisará, assim, as operações de consumo que ela diretamente pode praticar, a atrair sua própria caracterização como contribuinte.

Conforme já adiantado, contribuinte, de acordo com o art. 121 do CTN, é o sujeito que deve possuir relação pessoal e direta com o fato gerador. É cediço que em relação aos negócios que atua como intermediária, integrando fornecedor e consumidor, não há essa relação pessoal e direta. Ocorre que as próprias plataformas se configuram como contribuinte quando prestam, por exemplo, serviços de intermediação e são remuneradas por esses serviços pelos fornecedores de bens e serviços que utilizam de seu ambiente eletrônico. É inconteste, portanto que, nesse caso são contribuintes (inclusive, pelo atual regime tributário, pagam ISS sobre eles). Ademais, podem prestar outros serviços, como publicidade ou podem diretamente vender seus próprios produtos nas plataformas, casos em que também são contribuintes.

No caso, a análise se delimita a responsabilidade tributária sobre as operações em que as plataformas não são partes da relação, mas a elas se vinculam como intermediadora.

De modo a contextualizar a atividade das plataformas digitais, destaca-se que o volume de vendas no comércio eletrônico teve um aumento exponencial especialmente no período da pandemia, nos anos de 2020. Com efeito, as relações de consumo tiveram que se reinventar à realidade de restrição de circulação física vigente naquele momento.

O exponencial crescimento dessa modalidade de comércio trouxe à tona a tributação sobre operações realizadas nesse âmbito.

Dados do Observatório Nacional do Comércio Eletrônico demonstram a evolução e o crescimento dessa modalidade de vendas: de 2019 para 2020 o volume de vendas saltou de R\$ 57,44 bilhões para R\$ 107,4 bilhões e continua em uma crescente, em 2023 totalizando R\$ 196,10 bilhões<sup>39</sup>.

De acordo com a Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABCOMM), estima-se que o faturamento do e-commerce no país até 2029 atinja a marca de R\$ 350 bilhões<sup>40</sup>.

Dentre as vendas realizadas por meio do comércio eletrônico, um volume significativo é realizado por plataformas digitais, intermediárias dessas vendas que tem como finalidade integrar e aproximar o fornecedor do consumidor final.

Ainda segundo a ABCOMM, 78% das vendas ocorrem por meio dessas plataformas, destacando-se ainda, a preferência do consumidor para as aquisições por meio delas por diversos motivos, tais quais, possibilidade de comparativo de preços, obtenção de ofertas e diversidades de produtos<sup>41</sup>. Acrescenta-se ainda a confiança do consumidor na plataforma digital, a facilidade de pagamento e a própria fidelização do consumidor ao ambiente já conhecido.

Tendo em vista, então, o volume econômico das operações realizadas em meio eletrônico, bem como o papel central dessas plataformas digitais nesse comércio, tornou-se extremamente visada a responsabilização desses intermediários pelas administrações tributárias a fim de otimizarem a arrecadação dos impostos sobre o consumo nessas operações.

<sup>39</sup> OBSERVATÓRIO DO COMÉRCIO Eletrônico Nacional. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços, Brasília, DF, [2025]. Disponível em: <https://www.gov.br/mdic/pt-br/assuntos/observatorio-do-comercio-eletronico>. Acesso em: 19 maio 2025.

<sup>40</sup> BITENCOURT, Valeria. Mercado digital: oportunidades e desafios para 2025. Associação Brasileira de Comércio Eletrônico, [s. l.], 2025. Disponível em: <https://abcomm.org/noticias/mercado-digital-oportunidades-e-desafios-para-2025/>. Acesso em: 20 maio 2025.

<sup>41</sup> FERNANDES, Talita Gabriel. Marketplace In: o caminho para a independência ou uma armadilha? Associação Brasileira de Comércio Eletrônico, [s. l.], 2025. Disponível em: <https://abcomm.org/noticias/marketplace-in-o-caminho-para-a-independencia-ou-uma-armadilha/>. Acesso em: 20 maio 2025.

Com efeito, responsável tributário é aquele que, sem possuir essa relação pessoal e direta, própria do conceito de contribuinte, é indicado pela lei como obrigado (art. 121, II, do CTN).

Leandro Paulsen, sobre o assunto, esclarece que contribuinte e responsável se encontram em distinta relação jurídica, pois a obrigação do contribuinte se encontra fundada em seu dever fundamental de pagar tributos, enquanto o responsável se encontra em uma relação de cooperação com a Administração em sua atividade arrecadatória.

o contribuinte é obrigado no bojo de uma relação contributiva, instituída por lei forte no dever fundamental de pagar tributos. O terceiro – designado pelo art. 121 simplesmente responsável, – é obrigado no bojo de uma relação de colaboração com a Administração, para a simplificação, a facilitação ou a garantia da arrecadação.<sup>42</sup>

Destaca-se que a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), na publicação *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, elaborou diretriz para que as plataformas sejam envolvidas na arrecadação dos tributos das relações que intermediam, ao constatar o êxito e os bons resultados nos países que já adotaram algum modelo de responsabilização desses sujeitos<sup>43</sup>.

Melissa Guimarães Castello, no mesmo sentido, pondera a importância da responsabilização das plataformas, defendendo até mesmo que responda em substituição ao comerciante sob o prisma da neutralidade tributária e eficiência, considerando que as plataformas integram também pequenos fornecedores, na toada democratizadora citada linhas atrás:

---

42 Paulsen, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 16 ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2025, p. 254.

43 Confira-se: “An increasing number of jurisdictions started work on possible measures to involve digital platforms in collecting VAT/GST on online sales. The jurisdictions that effectively implemented these measures reported positive outcomes in facilitating and improving compliance and securing tax revenue. Against this backdrop, the OECD was requested to develop internationally agreed guidance on measures for the efficient involvement of digital platforms in the VAT/GST collection on online sales that can be implemented consistently across jurisdictions”. ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. Paris: OECD Publishing, 2019. DOI: 10.1787/e0e2dd2d-en.

Essa alternativa de responsabilização da plataforma de comércio eletrônico (na condição de intermediária digital) viabiliza a incidência do IVA de forma neutra, na medida em que assegura que todas as operações – tanto internas, quanto internacionais; com bens tangíveis ou intangíveis digitais – sejam tributadas. A responsabilização garante, ainda, a eficiência na arrecadação, ao desonerar as pequenas empresas da obrigação de pagar impostos em localidades remotas<sup>44</sup>.

Mas, afinal, quem seriam as plataformas digitais que legitimamente poderiam integrar essa relação de responsabilização?

Ressalte-se que o próprio conceito de plataformas digitais é complexo. Em síntese, as plataformas digitais são intermediárias entre fornecedor e consumidor em meio eletrônico. De todo modo, a própria OCDE reconhece que o dinamismo inerente a esse ambiente eletrônico, não permite cravar um conceito perene de plataformas digitais, de modo que, em seus estudos, utiliza o termo de forma genérica para considerar o agente que pode colaborar na arrecadação do IVA por integrar grupos de consumidores em ambiente que utilizada a tecnologia da informação para essa aproximação, destacando-se que a elas pode ser fazer referência também com as terminologias “*marketplaces*” ou “intermediários”<sup>45</sup>.

Thiago Holanda González constata a multiplicidade dos modelos que as plataformas digitais podem adotar e destaca que nem todas possuem controle sobre algum elemento das operações negociais que nela são praticadas<sup>46</sup>.

44 Castello, Op. cit., p. 259.

45 Nesse sentido, confira-se o seguinte excerto da publicação intitulada *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*: “As pointed out earlier, this report does not try to define the term ‘digital platform’, as it is a concept that is likely to evolve over time. This report effectively uses the term ‘digital platform’ as a generic term to refer to the actors in online sales that carry out the functions that can be considered essential for their enlistment by tax authorities in the collection of VAT/GST on online sales. These can generally be described as the platforms that enable groups of customers (typically buyers and sellers) to interact directly and to enter into transactions, through the use of information technology. These actors have been at the heart of the explosive growth of online trade over recent years. Jurisdictions that have enlisted such actors in the collection of VAT/GST on online sales, or that are considering doing so have used several terms to denominate these actors, including: ‘platforms’, ‘(online) marketplaces’, or ‘intermediaries’. ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, Op. cit.

46 “deve-se ter presente que sob essa nomenclatura se encontra uma ampla variedade de modelos de atuação. Destaca Frazão (2018, p. 645) que as funções das plataformas em sua

A LC 214/2025, para fins de responsabilização das plataformas digitais, adotou um conceito mais restrito, ao considerar que tais plataformas devem possuir algum grau de controle sobre os negócios realizados em seu ambiente para gerar a responsabilização.

Assim, a plataforma, além de atuar como intermediária, deve exercer o controle de ao menos um elemento essencial à operação: cobrança, pagamento, definição dos termos e condições ou entrega (art. 22, §§ 1º e 2º).

Excluiu-se, dessa forma, do alcance da responsabilidade os agentes que somente prestam fornecimento de acesso à internet, serviços de pagamentos, publicidade, ou comparação de preços e fornecedores (desde que, nesse último caso, não haja recebimento de valores pelos serviços de comparação proporcionalmente às vendas que forem realizadas).

Nos termos do § 11 do art. 22: “A plataforma digital não será responsável tributária em relação às operações em que ela não controle nenhum dos elementos essenciais, nos termos do inciso II do § 1º deste artigo”<sup>47</sup>.

Caracterizada, assim, a plataforma digital, ainda que domiciliada no exterior, *exsurge sua responsabilidade*:

- a) caso o fornecedor seja residente ou domiciliado no exterior: **solidária com o adquirente ou destinatário e em substituição ao fornecedor** (art. 22, inciso I, da LC 214/2025);
- b) caso o fornecedor seja residente ou domiciliado no país: solidária com o fornecedor, desde que este seja contribuinte dos tributos, ainda que esse contribuinte não tenha efetuado a inscrição no cadastro de contribuintes dos tributos; e não tenha sido emitido o documento fiscal (art. 22, I e II, da LC 214/2025).

---

atividade intermediação podem ser configuradas de pelo menos três formas: plataformas que possibilitam integrações sem natureza lucrativa, plataformas que facilitam a conclusão de negócios jurídicos entre partes com igual poder de barganha, e plataformas operadas por um agente empresarial que exerce algum grau de controle sobre os negócios entabulados com a sua intermediação, o que limita significativamente o grau de autonomia dos usuários”. González, Thiago Holanda. *Op. cit.*, p. 53.

47 BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. *Op. cit.*

A plataforma digital, inclusive a domiciliada no exterior, deverá se inscrever no cadastro do IBS e da CBS para cumprir essas obrigações como responsável (art. 23, *caput*, da LC 214/2025). Todavia, em razão da territorialidade, como seria possível obrigar esses agentes a assim proceder? Pensando nesse cenário, o legislador previu que, caso as plataformas digitais, ou mesmo os fornecedores, residentes ou domiciliados no exterior não se inscrevam nos cadastrados de contribuintes, os tributos deverão ser recolhidos pela instituição que realiza a operação de câmbio, via *split payment*, consideradas as alíquotas de referência, sendo que eventual diferença será paga ou devolvida ao adquirente ou comprador conforme o caso.

Note-se que a ausência do cadastro para esses fornecedores e plataformas digitais residentes ou domiciliadas no exterior trará um ônus para o próprio adquirente, que poderá ser cobrado de eventual diferença. Desse modo, em um sistema concorrencial, poderá preferir realizar suas aquisições de outros fornecedores ou por meio de outras plataformas. Essa previsão é capaz, então, de induzir um comportamento de conformidade à obrigação imposta pelos fornecedores e plataformas estrangeiras que pretendam realizar operações no país com o intuito de manter a confiabilidade e fidelização de seus clientes.

Ressalte-se que, no caso do fornecedor residente e domiciliado no exterior, se suas operações forem realizadas apenas pela plataforma digital, fica dispensado da inscrição no cadastro desses tributos, no regime regular, exatamente porque a plataforma foi alçada à condição de substituto nessas operações (art. 22, § 3º).

Os §§ 5º a 9º do art. 22 estabelecem deveres colaborativos com a Administração Tributária referentes a prestação de informações de fornecedores e operações realizadas pelas plataformas, excluindo, ainda, a responsabilidade caso tenham prestado tais informações.

Com efeito, as plataformas deverão prestar as informações das operações e importações realizadas em seu ambiente digital, inclusive com a identificação do fornecedor, ainda que não contribuinte (§ 5º do art. 22 da LC 214/2025)<sup>48</sup>. Caso a plataforma digital inicie o processo

---

48 O repasse dessas informações de nenhum modo afronta o sigilo de dados, pois deve-se aplicar o entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal acerca da transferência do sigilo para a Administração Tributária. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2859.

de pagamento, deverá ainda prestar as informações necessárias para que seja realizado o *split payment*<sup>49</sup> quando estiver disponível esse método (§ 6º do art. 22 da LC 214/2025).

O § 7º do art. 22 da LC 214/2025 se refere à situação em que os pagamentos foram iniciados pelas plataformas digitais e o *split payment* efetuado. Nesse caso, cumpridos os deveres de informação (tanto das operações e fornecedores quanto do *split payment*), as plataformas não serão responsáveis por eventuais diferenças dos tributos que venham a ser apuradas nas operações de fornecedores residentes e domiciliados no país.

O § 8º do art. 22 da LC se refere a situações em que os pagamentos não são realizados pela plataforma, assim, não possuem o dever de prestar as informações para o *split payment*. Todavia, devem prestar aquelas informações previstas no § 5º, referentes às operações e fornecedores. Nesse caso, caso haja a emissão do documento fiscal e as informações do § 5º forem prestadas ao fisco, exclui-se também a responsabilidade pela exação cobrada nas operações de fornecedor residente ou domiciliado no país (§ 8º, do art. 22, da LC 214/2025). Nessa mesma hipótese de exclusão de responsabilidade, se enquadram plataformas que realizem operações de pagamento, mas o *split payment* não tenha ocorrido, por exemplo, por ainda não ter sido implementado.

Assim, em se tratando de fornecedores residentes e domiciliados no país, a responsabilidade das plataformas apenas irá ocorrer quando os fornecedores não tenham emitido a nota fiscal e/ou não tenham prestado as informações para a Administração tributária.

A questão que se coloca é: de qual modo as plataformas terão controle sobre a emissão dessa documentação fiscal, especialmente porque nem todos os fornecedores daquela plataforma poderão se enquadrar no conceito de contribuinte.

---

Relator: Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24 fev. 2016. Diário de Justiça Eletrônico: Brasília, DF, 21 out. 2016.

49 Trata-se de uma modalidade de recolhimento na própria liquidação financeira, em que já serão segregados recolhidos os valores destinados ao fisco pelos serviços e sistemas de pagamento eletrônico (art. 31 da LC 214/2025). BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Op. cit.

Nesse ponto, é relevante retomar a figura do nanoempreendedor que, de acordo com o art. 26, IV, da LC 214/2025 é excluído do enquadramento de contribuinte (salvo a hipótese de ter optado pelo regime regular da CBS e IBS). O nanoempreendedor é conceituado como a pessoa física que tenha auferido receita bruta inferior a 25% do limite estabelecido para adesão ao regime do MEI nas hipóteses em que praticam suas operações em plataformas digitais (art. 26, § 11, da LC 214/2025). Assim, determinada pessoa física poderia não se enquadrar nessa categoria considerando o volume de vendas de determinada plataforma, mas, por ter operações em outras, a totalidade do volume a torna contribuinte. Ocorre que a plataforma apenas possui as informações das operações praticadas em seu ambiente.

Para dirimir essa questão, o próprio art. 22, § 4º, estabeleceu que competirá ao Comitê Gestor do IBS e à Receita Federal informar às plataformas digitais a qualificação de contribuinte residente e domiciliado no país que não esteja inscrito nos cadastros. Com efeito, tendo em vista que receberá as informações de todas as plataformas, poderá a Administração Tributária compilar os dados e verificar o enquadramento ou não na figura do contribuinte, repassando a informação para plataforma digital que assim, terá meios para realizar o controle das emissões do documento fiscal.

Note-se que essa exigência acerca da emissão do documento fiscal não parece trazer maiores ônus às plataformas digitais que, comumente, por realizarem a entrega, já é exigida como condicionante para o transporte da mercadoria.

De todo modo, é previsto que a própria plataforma poderá, com a anuência do fornecedor, emitir os documentos fiscais em seu nome e pagar os tributos com base no valor e informações da operação realizada na plataforma. Com efeito, a plataforma que operacionaliza o pagamento, já poderá reter o montante do tributo. Nesse caso, eventuais diferenças serão cobradas do fornecedor (art. 22, § 12, da LC 214/2025).

Essa regra se alinha com a já mencionada democratização do consumo em que as plataformas digitais têm o condão de realizar, ao integrar distintos e longínquos grupos de consumidores com pequenos fornecedores, por meio da tecnologia de informação. Esses fornecedores

de pequeno porte que, então, passam a integrar em maior escala a economia de consumo, poderão, assim, se beneficiar com a formalização de seus negócios, por meio da conformidade fiscal prestada em colaboração pela própria plataforma. As normas, então, fomentam a conformidade e regularidade fiscal.

Cria-se, assim, um verdadeiro ambiente colaborativo com a Administração Tributária, por meio de um desenho que respalda as plataformas digitais em diversas regras que excluem a responsabilidade pela mera intermediação (repise-se que, caso os documentos fiscais sejam emitidos e as informações exigidas por lei prestadas, as plataformas não possuem responsabilidade sobre operações realizadas por fornecedores nacionais).

De fato, a maior preocupação das plataformas era que fossem responsabilizadas pela mera intermediação, mas, como visto, não foi o que ocorreu. Não por acaso, várias plataformas digitais com grande alcance no país manifestaram apoio ao modelo previsto no art. 22 e seguintes da LC 214/2025<sup>50</sup>.

A propósito, no atual regime de tributação de consumo, especialmente tratando-se do ICMS, muitas críticas foram realizadas à responsabilização das plataformas digitais que passaram a ser previstas pela legislação estadual.

Paulo Ayres Barreto faz uma minuciosa análise das legislações estaduais que estabelecem a responsabilidade tributária por débitos de ICMS das plataformas digitais pelas operações que intermedeia, para criticar algumas dessas situações<sup>51</sup>.

Em síntese, partindo da premissa de que as normas estaduais que impõe a responsabilização devem observância às normas da CF e do CTN (premissa que, de fato, entendemos correta, conforme já analisado

---

50 PLATAFORMAS PEDEM PARA governo não vetar trava de responsabilidade solidária no ecommerce. Portal da Reforma Tributária, [s. l.], 16 jan. 2025. Disponível em: <https://www.reformatributaria.com/plataformas-pedem-para-governo-nao-vetar-trava-de-responsabilidade-solidaria-no-e-commerce/>. Acesso em: 20 maio 2025.

51 BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 45, p. 625-650, 2020. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-45-28.

no tópico 2 desse trabalho), o autor argumenta contra a responsabilização pela mera intermediação já que não seria possível enquadrá-la na responsabilidade solidária prevista no CTN, pois: não se verifica a situação prevista no art. 124, I, do CTN, que exige interesse comum na situação do fato gerador; não é possível enquadrar no art. 124, II do CTN c.c. art. 5º da LC n. 87/1996, pois a responsabilização apenas seria possível, de acordo com a norma geral do ICMS, “quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo”, o que não é o caso da plataforma digital; não poderia a plataforma acessar a “riqueza manifestada pela operação mercantil” e não teria meios para discernir os contribuintes do ICMS e aqueles que não seriam por se enquadrarem em regime especiais ou atividade não habituais, o que viola inclusive o princípio da segurança jurídica e da capacidade contributiva<sup>52</sup>.

Sobre a responsabilização pela ausência de documentos fiscais, acrescenta a esses argumentos que a “plataforma digital não tem condições fáticas nem normativas de controlar a regularidade da emissão da documentação fiscal por parte de seus clientes, muitos dos quais sequer são obrigados a tanto”<sup>53</sup>.

Em sentido contrário ao entendimento pela ilegitimidade da responsabilização das plataformas digitais nessas operações, cabe destacar o julgado da ADI Estadual nº 0040214-33.2020.8.19.0000 pelo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro.

Com efeito, o Estado do Rio de Janeiro passou a dispor no art. 18, IX, “a” da Lei Estadual nº 2.657/1996, com a redação da Lei nº 8.795/2020, a responsabilidade da plataforma digital pelas operações com mercadorias físicas, caso controlem o pagamento da transação, o acompanhamento do pedido e se verifique a ausência de emissão de nota fiscal.

A norma foi objeto da ADI Estadual nº 0040214-33.2020.8.19.0000 e foi firmado o entendimento pela constitucionalidade da norma.

Em síntese, o tribunal fluminense entendeu que o fundamento de validade dessa responsabilização se encontra no art. 128 do CTN

<sup>52</sup> Ibid., p. 638.

<sup>53</sup> Ibid., p. 643.

e acolheu o argumento da Procuradoria do Estado no sentido de que a operacionalização do pagamento e o acompanhamento do pedido denota o vínculo de sua atividade de intermediação com o fato gerador. Por sua vez, a previsão normativa de que, para responsabilizá-la, tenha que verificar a ausência de emissão da nota fiscal, denota que apenas será responsabilizada em situações de quebra do dever de colaboração com a Administração, concorrendo com o inadimplemento, o que torna legítima sua responsabilização.

De todo modo, percebe-se que muito dessas discussões até então travadas sobre a responsabilidade das plataformas digitais sobre os débitos de ICMS se encontram superadas pelo próprio desenho normativo introduzido pelo constituinte reformador e pelo legislador complementar sobre o tema.

Em primeiro lugar, é necessário frisar que essa espécie de responsabilização possui fundamento na própria Constituição Federal que passou a prever, conforme já adiantado no capítulo 3 a expressa hipótese no art. 156-A, § 3º, da CF, introduzido pela EC 132/2023: “Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior”<sup>54</sup>.

Assim, embora as normas dispostas na LC 214/2025 não possam contrariar as disposições de sujeição passiva previstas no CTN, criando situações apartadas de contribuintes e responsáveis apenas para estes tributos, ressalva-se a regulamentação que encontra fundamento de validade na própria Constituição da República, como previsto no art. 156-A, § 3º, da CF.

Ademais, mesmo as críticas relacionadas à impossibilidade de identificar os contribuintes do IBS e da CDA, bem como à impossibilidade de controle sobre a emissão da documentação fiscal, também parecem superadas pelas disposições já analisadas previstas nos §§ 4º e 12 do art. 22 da LC 214/2025.

---

54 BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Op. cit.

Mecanismos, ainda, como o *split payment*, facilitarão a conformidade fiscal e, caso não ocorra essa modalidade de recolhimento, a responsabilidade das plataformas será afastada caso prestem as informações ao fisco previstas na legislação e tenha sido emitida a documentação fiscal sobre as operações de domiciliados e residentes no país. Inclusive, passam a ter o controle sobre a própria emissão dos documentos fiscais, conforme já analisado na previsão do § 12 do art. 22 da LC 214/2025<sup>55</sup>.

Mesmo sob o prisma do CTN, entende-se que a situação não afronta o art. 128, que prevê a vinculação do responsável ao fato gerador da respectiva obrigação, pois o art. 22 da LC 214/2025 impôs que a responsabilidade apenas exsurge para as plataformas que controlem aspectos essenciais das operações, do que se extrai essa vinculação.

A responsabilidade se compatibiliza com o art. 124, inciso II do CTN (pessoas expressamente designadas por lei), ressaltando-se que a lei complementar (LC 214/2025 que previu essa responsabilidade) encontra fundamento direto na própria Constituição da República (art. 156-A, § 3º, da CF, introduzido pela EC 132/2023).

Por esses fundamentos, conclui-se pela validade e legitimidade do modelo de responsabilidade das plataformas digitais pela CBS e pelo IBS cobrado das operações que intermedeia, nos termos em que delineado pelo art. 156-A, § 3º, da CF, introduzido pela EC nº 132/2023 e art. 22 e seguintes da LC 214/2025.

---

55 Sobre a responsabilidade por descumprimento do dever de prestar informações ao Fisco, Barreto reconhece a sua legitimidade: “[...] no mais das vezes, será justificada em face da Constituição e da legislação na hipótese de descumprimento de obrigação de prestação de informações a respeito das operações por si intermediadas, conforme as Leis do Estado do Mato Grosso (Lei n. 11.081/2020) e São Paulo (Lei n. 13.918/2009). Com efeito, essa responsabilidade decorrerá de descumprimento de dever instrumental próprio, que se enquadra no art. 113, § 2º, do CTN e não viola o dever de sigilo constante no art. 5º, XII, da CF/1988, conforme a jurisprudência do STF. Logo, a responsabilidade em decorrência de infração poderá ser enquadrada nos arts. 124, II e 128 do CTN, bem como no art. 5º da LC n. 87/1996. Outrossim, na maior parte dos casos, não haverá violação ao princípio da proporcionalidade, uma vez que a Administração Tributária poderá argumentar que, sem a entrega das informações, esta não teria como cobrar o ICMS dos contribuintes, não lhes restando alternativa senão cobrá-lo das plataformas”. Ibid., p. 649.

## 6. DEMAIS CASOS DE RESPONSABILIDADE

O art. 24 da LC 214/2025 dispõe sobre demais casos de responsabilidade solidária, sem prejuízo de outras previstas no CTN. Nesse ponto, verifica-se uma ampliação dos sujeitos que podem ser cobrados pela obrigação tributária em situações relacionadas precipuamente ao descumprimento de seus deveres de colaboração com o fisco no cumprimento da legislação tributária.

O art. 24, I, prevê que é responsável solidário o sujeito que “adquire, importa, recebe, dá entrada ou saída ou mantém em depósito bem, ou toma serviço, não acobertado por documento fiscal idôneo”.

Cabe ressaltar que norma análoga já é prevista em legislações estaduais do ICMS, a exemplo do correspondente na regulamentação do ICMS paulista, no art. 9, XI, da Lei nº 6.374/1989.

Ocorre que a jurisprudência adotou uma interpretação restritiva acerca da aplicação dessa responsabilidade. Entende-se que o legislador ordinário não observou a regra prescrita pelo art. 124, I, do CTN. Isso porque o art. 124, I, prevê espécie de responsabilidade solidária que exige a presença de interesse comum. Esse interesse é compreendido no sentido de que duas ou mais pessoas se encontrem na mesma posição da operação que constitui o fato gerador da obrigação, a exemplo de dois vendedores, o que não é o caso de pessoas que se encontram em polo distinto da obrigação. Desse modo, esse tipo de responsabilidade tem sido afastado no âmbito do ICMS para o adquirente de boa-fé<sup>56</sup>.

56 TRIBUTÁRIO. ICMS. EMPRESA VENDEDORA. NÃO RECOLHIMENTO ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INAPLICABILIDADE. 1. [...] 3. “Art. 124. São solidariamente obrigadas: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” (CTN). 4. Hipótese em que o acórdão recorrido, com base nesse dispositivo legal, reconheceu a responsabilidade objetiva da empresa adquirente pelo pagamento de ICMS não recolhido pela empresa vendedora que realizou a operação mediante indevida emissão de nota fiscal pela sistemática do Simples Nacional, a qual não contém o destaque do imposto. 5. O “interesse comum” de que trata o preceito em destaque refere-se às pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação, no caso, a venda da mercadoria, sendo certo que esse interesse não se confunde com a vontade oposta manifestada pelo adquirente, que não é a de vender, mas sim de comprar a coisa. 6. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 1.148.444/MG, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, decidiu que “o comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do

De fato, essa modalidade de responsabilidade de terceiros tem sido entendida como aquelas que exigiria a observância do art. 121, I do CTN e, nesse caso, estão sendo afastadas por não se vislumbrar atendido a característica do “interesse comum”.

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, preconiza que o legislador ordinário não poderia estabelecer hipóteses outras que não àquelas previstas nos arts. 134 e 135 do CTN<sup>57</sup>.

A expectativa, de fato, é que esse entendimento seja superado no caso da CBS e IBS pelo argumento de que a responsabilidade é veiculada por lei complementar (mesmo *status* do CTN), de modo que não haveria mácula nessa norma sob essa argumentação.

crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação”. 7. In casu, essa razão de decidir, mutatis mutandis, pode ser aplicada ao presente caso, pois, se o adquirente de boa-fé tem o direito de creditar o imposto oriundo de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, com maior razão não pode ser responsabilizado pelo tributo que deixou de ser oportunamente recolhido pelo vendedor infrator. 8. Agravo conhecido para dar provimento ao recurso especial”. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 1198146/SP. Relator: Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 4 de dezembro de 2018. Diário de Justiça Eletrônico: São Paulo, 18 dez. 2018.

57 Confira-se a ementa do julgado na ADI 4845: “Direito Constitucional e Tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Responsabilidade tributária de terceiros por infrações. Lei estadual em conflito com regramento da norma geral federal. Inconstitucionalidade formal. 1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade que tem por objeto o parágrafo único do art. 18-C da Lei nº 7.098/1998, acrescentado pelo art. 13 da Lei nº 9.226/2009, do Estado de Mato Grosso, que atribui responsabilidade tributária solidária por infrações a toda pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, no cumprimento da obrigação tributária, especialmente a advogado, economista e correspondente fiscal. 2. Ainda que a norma impugnada trate exclusivamente de Direito Tributário (CF, art. 24, I) e não de regulamentação de profissão (CF, art. 22, XVI), há o vício de inconstitucionalidade formal. Ao ampliar as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, prevista pelos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional – CTN, a lei estadual invade competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais na matéria (art. 146, III, b, da CF). 3. A norma estadual avançou em dois pontos de forma indevida, transbordando de sua competência: (i) ampliou o rol das pessoas que podem ser pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário; (ii) dispôs diversamente do CTN sobre as circunstâncias autorizadoras da responsabilidade pessoal do terceiro. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. Fixação da seguinte tese: “É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4845. Relator: Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 13 de fevereiro de 2020. Diário de Justiça Eletrônico: Brasília, DF, 4 mar. 2020.

De todo modo, em que pese o entendimento de que essas situações poderiam ser livremente previstas por lei complementar, adota-se o entendimento mais cauteloso de subsumir as situações às normas gerais do CTN, conforme analisado no tópico 2 deste trabalho.

É possível, assim, encontrar fundamento no art. 124, II do e art. 128 do CTN, constatando-se que tais hipóteses de responsabilização de terceiro complementam aquelas já previstas no CTN, isto é, sem excluir aquelas já previstas nas normas gerais desse diploma e, também, sem subverter e afrontar suas disposições gerais.

Note-se que, nas situações previstas no art. 24 da LC 214/2025, o terceiro indicado para ser responsabilizado concorre para a evasão e descumpe seu dever de colaboração com o fisco. São cenários também que os terceiros se encontram de algum modo vinculados à operação tributada, como o adquirente, importador, tomador de serviços e transportador<sup>58</sup>.

Assim, entende-se legítima essa responsabilização, inclusive à luz do CTN.

Prosseguindo na análise, o inciso II do mesmo dispositivo trata da situação dos transportadores, inclusive dos serviços de entrega postal e expressa, que respondem solidariamente em relação ao bem transportado sem documento fiscal ou entregue em local distinto daquele constante no documento fiscal. Essa última hipótese visa coibir fraudes em relação àqueles que intentem pagar alíquota menor por meio da indicação no documento fiscal de destino na localidade dessa menor alíquota, mas, na realidade, o destinatário se encontra em outro lugar, em prejuízo ao recebimento da arrecadação ao real ente de destino.

---

58 No mesmo sentido Hugo de Brito Machado Segundo conclui também pela legitimização dessa previsão normativa sob o prisma da observância do princípio da intranscendência da pena: “Quanto à responsabilidade por infrações, as disposições do CTN devem ser seguidas não porque constam de lei complementar com status de complementar – algo que a lei em comento, que também é complementar, poderia revogar ou excepcionar -, mas porque decorrem de princípios constitucionais, como aquele segundo o qual a pena – o que inclui a pena pecuniária administrativa – não pode passar da pessoa do infrator. Quando a pessoa concorre com o fato gerador e também com a infração, é legítimo exigir-lhe a penalidade, além do tributo, na condição de responsável. É o caso de quem adquire, imposta, etc., mercadoria sem documentação fiscal idônea”. MACHADO Segundo, Op. cit., p. 40.

Note-se que, no tocante a essa situação, até mesmo os Correios respondem solidariamente, afastando-se expressamente a sua imunidade para essa responsabilização (art. 24, § 1º, da LC 214/2025).

O inciso III trata da responsabilidade dos leiloeiros que deverão fiscalizar, em colaboração ao fisco, o correto recolhimento dos tributos das operações realizadas por leilão, tendo em vista o papel central que figuram nessa atividade.

O inciso IV trata da responsabilidade dos desenvolvedores de *software* ou fornecedores de programas ou aplicativos que contenham comandos ou funções que possam fraudar o cumprimento da legislação.

Nesse ponto, destaca-se que a concretização das normas previstas para a CBS e o IBS tornará imprescindível o uso massivo de tecnologia. Assim, o intuito da norma é prever o sistema tributário de invenções que consigam fraudar a legislação por meio do uso de *softwares*, programas e aplicativos. É evidente que se trata de responsabilizar o desenvolvedor que agiu com dolo específico em descumprir a legislação e não o desenvolvedor que teve o uso indevido de seu *software* como instrumento da evasão.

O inciso V trata das situações dos sujeitos que concorram por meio de seus atos e omissões para o descumprimento da legislação, seja por meio de ocultação da ocorrência ou valor da operação ou em razão do abuso da personalidade jurídica, caracterizada pelo desvio de finalidade e confusão patrimonial. No caso da ocultação, a responsabilidade se limita ao valor ocultado (art. 24, § 2º, da LC 214/2025)

O inciso VI traz situações específicas para os entrepostos aduaneiros, também atreladas ao descumprimento de seu dever de colaboração com a Administração Tributária consistente em zelar pela conformidade fiscal das operações em que são envolvidas.

Em relação aos grupos econômicos, passou a ser expressamente previsto que a responsabilidade imprescinde de ação ou omissão fraudulenta que se enquadre nas mencionadas hipóteses de ocultação do fato gerador ou valor, bem como abuso da personalidade jurídica.

Destaca-se também que o § 5º do art. 24 estabelece a responsabilidade solidária dos rerefinaidores ou coletores autorizados pela Agência

Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) nas aquisições de óleo lubrificante usado ou contaminado de contribuinte sujeito ao regime regular. Trata-se de operações realizadas na cadeia da logística reversa prevista na Resolução Conama nº 362, de 23 de junho de 2005, em que esses produtos, considerados tóxicos pelo meio ambiente, poderão ser reciclados por meio do rerrefino.

O art. 25, por sua vez, prevê que a responsabilidade desses terceiros não se limita apenas ao pagamento do IBS e da CBS, mas também de todos os consectários legais (multa moratória, punitiva, atualização, juros, honorários advocatícios).

Ressalte-se que o art. 24 não encerra todas as hipóteses de responsabilização solidária, pois há outras previsões ao longo da LC 214/2025, a exemplo daquelas nas operações de importação e setor de combustíveis.

Conclui-se que a LC 214/2025 enumerou diversas hipóteses de responsabilidade de terceiros, de modo a envolver agentes que possam influenciar na conformidade fiscal das operações a que estão relacionados. Desse modo, envolvendo-os na responsabilização tributária, é possível que tais sujeitos passem a atuar em verdadeira colaboração com a Administração Tributária na fiscalização e controle do cumprimento da legislação tributária nas relações negociais que participam.

## 7. CONCLUSÃO

O instituto da sujeição passiva, em relação à CBS e ao IBS, ganha um novo contorno e relevância no que se refere ao seu condão de delimitar o amplíssimo fato gerador desses tributos sobre o consumo e ser determinante para o próprio nascimento da obrigação. A ocorrência do fato gerador, por si só, não fará nascer a obrigação tributária, mas sim a situação de ter sido praticado por sujeito qualificado como contribuinte, em nítida subversão ao tradicional entendimento acerca do antecedente e consequente na norma impositiva tributária.

Fixado esse novo paradigma acerca da sujeição passiva, concluiu-se que a análise desse instituto referente à CBS e ao IBS (regulamentado pela LC 214/2025) não pode ser apartada da observância das normas do Sistema Tributário Nacional, especialmente da Constituição Federal,

dada a supremacia constitucional, e do Código Tributário Nacional, vocacionado a veicular normas gerais em direito tributário.

De fato, ainda que a LC 214/2025 possua a mesma hierarquia formal do Código Tributário Nacional (que também possui *status* de lei complementar), a higidez do Sistema Tributário Nacional impõe a existência de normas gerais a serem observadas pelo legislador de todas as esferas federativas para todos os tributos a serem instituídos e regulamentados. Afasta-se, assim, o entendimento de que a tributação do consumo possa ter um sistema próprio e alheio às normas gerais do CTN, inclusive no tocante à sujeição passiva, embora possa apresentar novos paradigmas e situações que encontram sua lógica na dinâmica da tributação sobre o consumo.

Sob a ótica da tributação sobre o consumo, concluiu-se que melhor seria considerar o contribuinte como o próprio consumidor final, pois é quem se encontra pessoal e diretamente ligado ao fato gerador – ele mesmo praticando a situação prevista como hipótese incidência da tributação do consumo – e, por sua vez, é quem efetivamente arca com o ônus da tributação. Trata-se de delinear os institutos tributários considerando os contornos econômicos da operação de consumo. Desse modo, o contribuinte, consumidor final, integraria propriamente a relação tributária e o fornecedor seria alcado à posição de um agente arrecadador, o qual reteria o tributo do consumidor e o repassaria ao fisco.

Todavia, a LC 214/2025 não positivou esse entendimento. De outro modo, na esteira da tradicional categorização dos tributos indiretos, tal qual o ICMS, manteve o contribuinte tipicamente na figura do fornecedor e o consumidor final, via de regra, alheio à relação jurídica tributária, do que se denota ter mantido o entendimento acerca da distinção entre contribuinte de direito e contribuinte de fato, o que repercute, por exemplo, nas distorções que são criadas no tocante à repetição de indébito desse tributo.

Conforme adiantado, a LC 214/2025 prescreve o fornecedor como típico contribuinte dos tributos ora tratados. O fornecedor precisa possuir determinadas características para ser assim considerado, quais sejam, a prática de atividade econômica, com habitualidade ou em volume que assim a caracterize, ou no exercício de profissão, ainda que não regulamentada.

Constatou-se que, embora a regra seja a existência de habitualidade, o legislador previu determinadas situações de sujeição passiva não habituais (a exemplo do disposto no § 4º do art. 4º da LC 214/2025 e art. 21, II, da LC 214/2025) que são legítimas e atendem à própria lógica da tributação ampla sobre as mais variadas modalidades de consumo.

Cabe destacar que, por sua vez, o legislador, nesse ponto, embora tenha ampliado a tributação para algumas situações não habituais, não estabeleceu indiscriminadamente (salvo na importação) que qualquer operação não habitual sobre bens e serviços poderia ser tributada. De outro modo, o legislador conteve-se por indicar apenas aquelas situações em que fosse possível vislumbrar algum liame da situação com a própria cadeia de consumo, tais quais nas hipóteses acima destacadas.

Assim, o legislador previu também como contribuinte o adquirente no caso de leilão judicial ou aquisição de bem apreendido ou abandonado em licitação pública.

No tocante às importações, a premissa inafastável é que, havendo importação, deve ocorrer a incidência da exação de forma ampla, sendo indicado o importador como o contribuinte típico dessas operações, diante da maior dificuldade de arrecadação em face do fornecedor em território estrangeiro em razão da territorialidade. Há casos também em que é previsto o adquirente ou destinatário como contribuintes, a depender do tipo de operação.

A indicação dos contribuintes da CBS e IBS no art. 21 da LC 214/2025 não compõe rol taxativo, pois o próprio inciso IV prevê outras situações previstas no mesmo diploma normativo, algumas já previstas e outras que ainda poderão ser previstas na lógica do dinamismo das relações de consumo em que novos sujeitos poderão ser identificados, desde que observadas as demais normas do Sistema Tributário Nacional.

A LC 214/2025 estabeleceu expressamente as figuras dos “não contribuintes” que foram excluídos da sujeição passiva na lógica de proteger pequenos fornecedores, entidades que não integram a cadeia econômica com habitualidade e entidades sem fins lucrativos. São eles: condomínio edilício, consórcios privados previstos no art. 278 da Lei nº 6.404/1976, sociedades em conta de participação, nanoempreendedor, produtor rural, transportador autônomo de carga, planos de saúde na

modalidade de autogestão e entidades de previdência complementar fechada. Destaca-se que, para alguns desses sujeitos, foi prevista a opção de poderem se inscrever como contribuinte, cujo benefício consiste em passarem a poder se creditar das aquisições que realizem.

No tocante à responsabilidade, constatou-se que o legislador ampliou as hipóteses de terceiros indicados como responsáveis, ao identificar situações em que o sujeito, embora não pratique o fato gerador, se encontra a ele vinculado em algum grau e desempenha um papel importante na cadeia de consumo (até mesmo central, como no caso das plataformas digitais).

Desse modo, legitimamente previu a responsabilidade desses agentes, com algumas condicionantes, engajando-os em uma atividade colaborativa com a Administração Tributária na fiscalização e controle da observância da legislação nas operações em que são envolvidos, o que, por certo, deve trazer efeitos positivos no tocante à conformidade fiscal, combate ao inadimplemento e evasão fiscal.

Exemplo disso é a responsabilização das plataformas digitais sobre as operações que intermedeia, o que se alinha, inclusive, com as diretrizes internacionais da OCDE.

Uma vez que existem diversas formas de compreensão do que seria uma plataforma digital e variados modelos de responsabilização, verifica-se que o legislador apresentou um desenho mais contido de responsabilização, restringindo-a aos agentes que controlam algum dos elementos essenciais à operação: cobrança, pagamento, definição dos termos e condições ou entrega.

Assim, a plataforma digital que controle algum desses elementos, ainda que domiciliada no exterior, reponde:

- a) se o fornecedor for domiciliado ou residente no exterior, solidariamente com o adquirente e em substituição ao fornecedor;
- b) se o fornecedor for nacional: solidariamente como fornecedor.

No segundo caso (fornecedor residente ou domiciliado no país), a norma condiciona a responsabilidade à caracterização de que esse fornecedor seja contribuinte dos tributos, ainda que tenha providenciado seu cadastro como tal, bem como à ausência de emissão de documento fiscal.

Para resguardar as plataformas quanto a essa responsabilidade pela ausência de documentos fiscais, foram-lhes concedidos instrumentos diretos para essa conformidade, passando a ser previsto que elas próprias poderão emitir os documentos fiscais, com a concordância do fornecedor e realizar o pagamento da exação. A Administração Tributária deverá, inclusive, informar para as plataformas quais são os sujeitos não inscritos que se enquadram no conceito de contribuinte para que possam adotar com correção tais providências.

Ademais, há previsão de que a responsabilidade das plataformas digitais, nos casos de fornecedores nacionais e desde que emitida a documentação fiscal, ficará afastada caso prestem as informações ao fisco atinentes aos fornecedores e operações e, se controlarem também o pagamento, aquelas essenciais para a operacionalização do *split payment*.

Perceba-se, assim, que não foi prevista a responsabilidade das plataformas pela mera intermediação, mas, de outro modo, foram previstas diversas travas e amarras para que ela ocorra (a exemplo de não serem responsáveis ao prestarem as informações ao fisco e terem sido emitidos os documentos fiscais em relação aos fornecedores nacionais).

Conforme visto, esse modelo superou diversas críticas que se fazia à responsabilização desses agentes na tributação do ICMS e, inclusive, foi apoiado por plataformas digitais de grande alcance no mercado de consumo nacional.

Ademais, concluiu-se que esse modelo de responsabilidade está em consonância com as normas do Sistema Tributário Nacional, tanto porque encontra fundamento direto na previsão do art. 156-A, § 3º, da CF, quanto porque o controle de algum dos elementos essenciais da operação traduz nítida vinculação ao fato gerador (vinculação essa prevista no art. 128 do CTN como necessária a responsabilização do terceiro).

Por fim, o art. 24 da LC 214/2025 prevê demais casos de responsabilidade solidária, sem prejuízo de outras previstas no CTN. São casos em que também se busca envolver agentes vinculados ao fato gerador para colaborarem com o fisco no controle da observância da legislação tributária.

Desse modo, prevê-se a responsabilidade, por exemplo, de quem adquire, armazena, dá entrada ou saída, mantém em depósito, importa ou transporta bens ou toma serviço, sem o documento fiscal. É previsto também a responsabilidade do leiloeiro sobre os tributos incidentes nas operações que conduzem, dado o seu papel central nessa atividade. Assim como outros casos que visem a coibir fraudes à legislação, como desenvolvedores de *softwares* com dolo específico que seus programas ou aplicativos consigam ardilosamente descumprir a legislação tributária, sujeitos que concorram por seus atos e omissões para esse descumprimento, por meio da ocultação de valores e ocorrência da operação ou abuso de personalidade jurídica, ou ainda fraudes relacionadas a operações de comércio exterior no tocante às figuras dos entrepostos aduaneiros, recintos alfandegados e equiparados.

Vislumbra-se um positivo avanço da legislação no escopo do combate ao inadimplemento e à evasão fiscal relacionados à tributação sobre o consumo. A ampliação da responsabilidade, além de trazer mais sujeitos para a relação tributária, do que se dessume uma maior chance de se lograr êxito na arrecadação, produzirá também o efeito de induzir comportamentos dos próprios agentes econômicos que passarão, em suas relações, a exigir da outra parte a conformidade fiscal para não serem também responsabilizados, o que tende ampliar a preocupação com o *compliance* entre os agentes que atuam na cadeia de consumo.

Esse efeito transcende o mero viés arrecadatório da ampliação da responsabilização, pois, além disso, se mostra essencial para a própria higidez do sistema da tributação do consumo como um todo, atendendo ao princípio da cooperação fiscal que passou a ser positivado no § 3º, art. 145, da CF.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 19. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: JusPodivm, 2025.

AVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, p. 701-730, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.31.2024.2542.

**BARRETO, Paulo Ayres.** Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 45, p. 625-650, 2020. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-45-28.

**BITENCOURT, Valeria.** Mercado digital: oportunidades e desafios para 2025. **Associação Brasileira de Comércio Eletrônico**, [s. l.], 2025. Disponível em: <https://abcomm.org/noticias/mercado-digital-oportunidades-e-desafios-para-2025/>. Acesso em: 20 maio 2025.

**BRASIL.** Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras provisões. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarIntegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarIntegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019). Acesso em: 20 maio 2025.

**BRASIL.** **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 maio 2025.

**BRASIL.** Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 6 fev. 2009. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm). Acesso em: 6 nov. 2025.

**BRASIL.** Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 4 nov. 2025.

**BRASIL.** Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 jan. 2025. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp214.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm). Acesso em: 4 nov. 2025.

**BRASIL.** Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis

à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 4 nov. 2025.

**BRASIL.** Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 1198146/SP. Relator: Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 4 de dezembro de 2018. **Diário de Justiça Eletrônico**: São Paulo, 18 dez. 2018.

**BRASIL.** Superior Tribunal de Justiça. Decisão monocrática proferida no REsp n. 2.186.988 pela Ministra Regina Helena Costa. **Diário de Justiça Eletrônico Nacional**: Brasília, DF, 15 abr. 2025).

**BRASIL.** Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 903.394/AL. Relator: Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 24 de março de 2010. **Diário da Justiça Eletrônico**: Brasília, DF, 26 abr. 2010.

**BRASIL.** Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4845. Relator: Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 13 de fevereiro de 2020. **Diário de Justiça Eletrônico**: Brasília, DF, 4 mar. 2020.

**BRASIL.** Supremo Tribunal Federal. ADI 2859. Relator: Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24 fev. 2016. **Diário de Justiça Eletrônico**: Brasília, DF, 21 out. 2016.

**BRASIL.** Supremo Tribunal Federal. ADI 7276. Relatora: Cármem Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 9 de setembro de 2024. **Diário de Justiça Eletrônico**, 20 de setembro de 2024.

**BRASIL.** Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562276. Relatora: Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 3 de novembro de 2010. **Diário de Justiça Eletrônico**: Brasília, DF, 10 fev. 2011.

Castello, Melissa Guimarães. **Um novo IVA? Os tributos sobre o consumo e a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2021.

Cavalcanti, Eduardo Muniz Machado. **Tributação sobre o consumo: CBS, IBS e imposto seletivo**. São Paulo: Forense Jurídico, 2025.

Coêlho, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 16. ed., rev., e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

Duque, Felipe. **Reforma Tributária Esquematizada: EC 132/2023 e LC 214/2025 comentadas**. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: JusPodivm, 2025.

EVANS, David S.; SCHMALENSEE, Richard. **Matchmakers: the new economics of multisided platforms.** Boston: Harvard Business Review Press, 2016.

FERNANDES, Talita Gabriel. Marketplace In: o caminho para a independência ou uma armadilha? **Associação Brasileira de Comércio Eletrônico**, [s. l.], 2025. Disponível em: <https://abcomm.org/noticias/marketplace-in-o-caminho-para-a-independencia-ou-uma-armadilha/>. Acesso em: 20 maio 2025.

González, Thiago Holanda. **Federalismo, tributação e economia digital: desafios e perspectivas para o caso brasileiro.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024.

machado Segundo, Hugo de Brito. **Lei Complementar 214/2025 comentada:** IBS, CBS e IS. 2. reimp. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025.

MALPIGHI, Caio Cezar Soares; SCHOUERI, Luís Eduardo; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. O Imposto sobre o Consumo e a Figura do Contribuinte em Uma Possível Alteração de Paradigma para a Tributação Indireta no Brasil: deslocando a Incidência da Produção para o Consumo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 53, p. 415-451, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280.53.17.2023.2351.

OBSERVATÓRIO DO COMÉRCIO Eletrônico Nacional. **Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços**, Brasília, DF, [2025]. Disponível em: <https://www.gov.br/mdic/pt-br/assuntos/observatorio-do-comercio-eletronico>. Acesso em: 19 maio 2025.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales.** Paris: OECD Publishing, 2019. DOI: 10.1787/e0e2dd2d-en.

Paulsen, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** 16 ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2025.

PLATAFORMAS PEDEM PARA governo não vetar trava de responsabilidade solidária no ecommerce. **Portal da Reforma Tributária**, [s. l.], 16 jan. 2025. Disponível em: <https://www.reformatributaria.com/plataformas-pedem-para-governo-nao-vetar-trava-de-responsabilidade-solidaria-no-ecommerce/>. Acesso em: 20 maio 2025.

ROCHA, Melina. Análise e proposta do fato gerador do IBS na reforma tributária do Brasil. *JOTA*, [s. l.], 15 maio 2020a. Disponível em: <https://www.jota.info/colunas/politicas-tributarias/analise-e-proposta-do-fato-gerador-do-ibs-na-reforma-tributaria-do-brasil>. Acesso em: 19 maio 2025.

ROCHA, Melina. Afinal, quem deve ser chamado de contribuinte no IBS/IVA. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 14 jul. 2020b. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-14/melina-rocha-quem-contribuinte-ibsiva>. Acesso em: 21 maio 2025.

ROCHA, Sérgio André. IBS/CBS sobre locação de temporada por pessoas físicas. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 10 fev. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-fev-10/ibs-cbs-sobre-locacao-por-temporada-por-pessoas-fisicas/>. Acesso em: 19 maio 2025.

STEPHANY, Alex. *The Business of Sharing: Making it in the New Sharing Economy*. London: Palgrave Macmillan, 2015.

SUNDARARAJAN, A. *The Sharing Economy: The End of Employment and the Rise of Crowd-Based Capitalism*. Cambridge, MA: MIT Press, 2016.