

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO (IDP)
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA (EDB)
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

MAIKO HENRIQUE LOPES LEMES

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO DAS PLATAFORMAS
DIGITAIS: UMA ANÁLISE DA PROPOSTA VEICULADA NO PROJETO DE LEI DA
CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS**

**BRASÍLIA
NOVEMBRO/2020**

MAIKO HENRIQUE LOPES LEMES

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO DAS PLATAFORMAS
DIGITAIS: UMA ANÁLISE DA PROPOSTA VEICULADA NO PROJETO DE LEI DA
CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação como
requisito parcial para obtenção do título de
Bacharel em Direito pelo Instituto
Brasiliense de Direito Público (IDP/EDB).

Orientador: Prof. Guilherme Cardoso Leite.

**BRASSÍLIA
NOVEMBRO/2020**

MAIKO HENRIQUE LOPES LEMES

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO DAS PLATAFORMAS
DIGITAIS: UMA ANÁLISE DA PROPOSTA VEICULADA NO PROJETO DE LEI DA
CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pelo Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP/EDB).

Orientador: Prof. Guilherme Cardoso Leite

Professor Guilherme Cardoso Leite
Professor Orientador

Professora Onízia de Miranda Aguiar Pignataro
Membro da Banca

Professor Alberto de Medeiros Filho
Membro da Banca

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO DAS PLATAFORMAS DIGITAIS: UMA ANÁLISE DA PROPOSTA VEICULADA NO PROJETO DE LEI DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS

TAX RESPONSIBILITY IN THE CONTEXT OF DIGITAL PLATFORMS: AN ANALYSIS OF THE PROPOSAL TRANSMITTED IN THE CONTRIBUTION LAW PROJECT ON GOODS AND SERVICES

Maiko Henrique Lopes Lemes

SUMÁRIO: Introdução. 1. A economia digital e o comércio eletrônico (*e-commerce*). 2. Código Tributário Nacional: sujeito passivo e a responsabilidade tributária. 2.1. Dos sujeitos da relação jurídica tributária. 2.2. Da responsabilidade tributária. 2.2.1. Limite para a criação de novas hipóteses de responsabilidade. 2.2.2. Da responsabilidade tributária solidária. 3. Plataformas digitais e as propostas de responsabilização. 3.1. Plataformas digitais (*digital platform*): conceito e características. 3.2. Modelos de responsabilização sugerido pela OCDE. 3.3. As legislações nacionais de responsabilização tributária pelo recolhimento do ICMS. 4. Projeto de Lei nº 3.887 de 2020: Contribuição social sobre operações com bens e serviços (CBS). 4.1. Conceito proposto de plataforma digital. 4.2.1. Proposta de responsabilidade tributária das plataformas digitais. 4.2.1 Responsabilização tributária em âmbito nacional segundo a proposta da CBS. 4.2.2. Responsabilização tributária em âmbito internacional segundo a proposta da CBS. 4.2.3. Obrigação tributária acessória das plataformas digitais. Considerações finais.

RESUMO

Responsabilidade tributária é tema importante na área tributária por possibilitar atribuição de responsabilidade a terceiros. As plataformas digitais ganharam relevância no mercado econômico por intermediar grande volume financeiro. Importa verificar a compatibilidade da matriz de responsabilidade tributária com o papel desempenhado pelas plataformas digitais na economia digital. O Governo Federal encaminhou ao Congresso Nacional parte da reforma tributária. O Projeto de Lei nº 3.887 de 2020, como parte da reforma, institui a CBS, define o que seja plataforma digital e atribui responsabilidade tributária pelo recolhimento da CBS em três hipóteses. Com o levantamento da doutrina sobre responsabilidade tributárias, julgados importantes no Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, documentos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, conclui-se que o projeto da CBS precisa de melhoramento na definição de plataforma

digital e o modo e nas hipóteses de atribuição de responsabilidade tributária pelo recolhimento da contribuição social.

Palavras-chaves: Responsabilidade tributária. Plataforma digital. Tributo. CBS. Reforma tributária.

ABSTRACT

Tax liability is an important topic regarding to taxation matters as it allows the attribution of liability to third parties. Digital platforms have gained relevance in economics by intermediating large financial volumes. It is important to check the compatibility of the tax liability matrix with the role played by digital platforms in the digital economy. The Federal Government sent part of the tax reform to the National Congress. Bill No. 3,887 of 2020, as part of the reform, institutes CBS, defines what is a digital platform and assigns tax liability for the collection of CBS in three cases. With the survey of the doctrine on tax liability, considered important in the Supreme Federal Court and the Superior Court of Justice, documents of the Organization for Economic Cooperation and Development, it is concluded that the CBS project needs improvement in the definition of digital platform and the way and in cases of attribution of tax liability for the payment of social contribution.

Keywords: Tax liability. Digital platform. Tribute. CBS. Tax reform.

INTRODUÇÃO

O presente artigo propõe uma análise da proposta de responsabilidade tributária apresentada no Projeto de Lei nº 3.887, de 2020, que objetiva instituir a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS). O projeto, apresentado por iniciativa do Ministério da Economia ao Congresso Nacional, inova ao definir plataforma digital e ao atribuir a tais ambientes econômicos responsabilidade tributária para o recolhimento da CBS.

A CBS surge em uma economia que passa por uma revolução, isto é, a economia sendo influenciada pela tecnologia nas questões de como as pessoas adquirem bens e serviços e, do lado do Estado, desafios em aplicar as normas tributárias vigentes em um ambiente digital.

Dentre as normas estão as de responsabilidade tributária, em que estabelecem uma obrigação entre o sujeito ativo, Estado, e o sujeito passivo, contribuinte e responsável. O Código Tributário Nacional traz as regras gerais de atribuição de responsabilidade tributária no artigo 128 e a responsabilidade tributária solidária no artigo 124. Além do CTN, há posições doutrinárias e julgados importantes do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, ainda há relatórios da Organização

para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) sobre a economia digital e a responsabilização das plataformas digitais.

O Projeto Lei nº 3.887 de 2020 precisa ser melhorado para se adequar aos preceitos do Código Tributário Nacional, das posições dos tribunais superiores e das recomendações da OCDE.

1. A economia digital e o comércio eletrônico (*e-commerce*)

É notória a influência que a tecnologia tem no cotidiano de grande parte da população mundial, em especial dos brasileiros. A expansão exponencial do uso da tecnologia para a produção de bens, para a prestação de serviços e para a circulação de mercadorias, por exemplo, acaba por revelar um contexto fático que já não é mais inusitado: empresas que se dedicam a determinadas atividades passam a depender, para o fomento das suas atividades negociais, da utilização de recursos tecnológicos disponibilizados por terceiros, como é o caso de softwares de automação fabril e de plataformas digitais/virtuais que funcionam como um *marketplace*, um ambiente de pactuação intermediada que potencializa a atividade produtiva, a distribuição de produtos e a contratação de serviços. Trata-se de um ambiente integrado e interligado para a realização de negócios tradicionais ou inovadores.

O panorama apresentado é definido como economia digital, em que “um conjunto de novos modelos de negócios e meios de produção industrial com gêneses no impacto das novas tecnologias” (Amorim, 2019). Segundo a OCDE (2015, p. 16), a economia digital possuiu como características a dependência dos intangíveis, a utilização maciça de dados, principalmente os pessoais, a ampla adoção de negócios multilaterais e a dificuldade de determinar a jurisdição em que há criação de valor.

Assim, os bens e serviços intangíveis ganharam relevância na economia digital, como o crescimento da economia compartilhada, *Internet* das coisas, *cloud computing*, entre outros.

A concepção de “intangibilidade dos bens e serviços” refere-se a todo produto ou serviço que, apesar de não existir fisicamente, possui valor econômico, isto é, “qualquer fator não físico que contribua ou seja empregado na produção ou na prestação de serviço, ou de que se espere a geração de benefícios produtivos futuros aos indivíduos ou empresas que controlam o uso de tais fatores” (Neto, Afonso, & Fuck, 2019).

Empresas como a Apple, Google, Microsoft e Amazon são representantes utilizadores da tecnologia que fornecem bens e serviços intangíveis aos seus usuários, além de funcionarem como um *marketplace*. Características que as tornaram as marcas valiosas do mundo em 2020, segundo a Revista Forbes¹.

As quatro empresas movimentam mais da metade do mercado eletrônico internacional, que, segundo projeções da OCDE (2019, p. 13), as vendas de bens pela *Internet* alcançarão US\$ 2 trilhões até 2021, podendo chegar a US\$ 4,5 trilhões, sendo que, desse montante, US\$ 1 trilhão de *e-commerce* internacional. Estima-se que há 1,6 bilhão de consumidores ativos nas plataformas eletrônicas, com crescimento para 2,2 bilhões em 2022.

A Associação Brasileira de Comércio Eletrônico² (ABComm) avalia que o faturamento do comércio eletrônico no Brasil em 2020 ultrapassará os R\$ 100 bilhões, com previsão de volume financeiro de R\$ 106 bilhões, com a estimativa de 342 milhões de pedidos, os quais são realizados por aproximadamente 68 milhões de consumidores, os quais desembolsam um valor médio de R\$ 310,00.

Com essas projeções, demonstra-se que a *web* tornou-se um ponto de encontro entre interessados em realizar negócios, proporciona o contato direto entre as duas pontas, fornecedor/vendedor e consumidor final, abrevia a cadeia de produção e de distribuição, além de viabilizar transferência de valores virtualmente.

A OCDE (2015, p. 58) conceitua *e-commerce* como toda comercialização de bens e serviços que utiliza um sistema híbrido: a negociação é realizada por meios eletrônicos, virtuais, entretanto o pagamento e a entrega utilizam-se os meios tradicionais, físicos.

Entretanto, a concepção apresentada pela OCDE é restritiva, isto é, não engloba o comércio eletrônico totalmente digital, no qual a oferta, a negociação, o pagamento e a entrega são realizadas de forma eletrônica. Para exemplificar, a aquisição de aplicativos para *smartphone* ou *tablets* ou as transações *on-line* operacionalizadas por criptomoedas³.

¹ SWANT, Marty. **As marcas mais valiosas do mundo em 2020**, Revista Forbes. Publicado em: 28/07/2020. Disponível em <<https://forbes.com.br/listas/2020/07/as-marcas-mais-valiosas-do-mundo-em-2020/>>. Acessado: setembro/2020.

² ABCOMM. **Comércio eletrônico deve crescer 18% em 2020 e movimentar R\$ 106 bilhões**. Disponível em <<https://abcomm.org/noticias/comercio-eletronico-deve-crescer-18-em-2020-e-movimentar-r-106-bilhoes/>>. Acessado em: setembro de 2020.

³ Criptomoedas podem ser conceituadas como instrumentos monetários virtuais que se utilizam da criptografia para assegurar transações e controlar a criação de novas unidades. Ainda, são espécies de moeda digital e não são emitidas por nenhum governo.

E-commerce é gênero que comporta duas espécies: comércio eletrônico direto, próprio ou *on-line* e comércio eletrônico indireto, impróprio, *off-line*. Aquele refere-se a comercialização e a entrega de bens intangíveis e serviços totalmente digitais. Este concerne na aquisição de bens tangíveis ou serviços que são entregues ou prestados fora da *Internet*. A natureza do bem ou do serviço não é alterada, o que modifica é o modo de aquisição, não o da entrega, que continua sendo física (Neto, Afonso, & Fuck, 2020, p. 41).

Para o Direito Tributário, é o comércio *on-line* que expõe maior dificuldade para os conceitos tributários vigentes. Categorias jurídicas como mercadoria, serviços, contribuinte, responsável tributário e estabelecimento permanente são colocados a prova para que haja a correta imputação de responsabilidade ao adimplemento da obrigação tributária.

Ainda, a matriz tributária vigente, pensada ainda nos idos de 1960 sob a batuta de Rubens Gomes de Souza (*pace*), foi definida para uma economia predominantemente tangível, na qual a riqueza a ser tributada, as hipóteses de incidência e a identificação do sujeito passivo eram de definição mais objetiva.

Há três modelos de negócio para *e-commerce*: (i) *business-to-business*, uma empresa vende produtos ou serviços para outra, (ii) *business-to-consumer*, o qual foi a primeira forma de *e-commerce*, o foco é o consumidor final sendo que, em muitos casos, esse modelo encurta drasticamente as cadeias de abastecimento, eliminando a necessidade de atacadistas, distribuidores, varejistas e outros intermediários que eram tradicionalmente usados em negócios envolvendo bens tangíveis e (iii) *consumer-to-consumer*, as empresas envolvidas, através de suas páginas na *Internet*, desempenham o papel de intermediadores, auxiliando o consumidor que pretende vender ou alugar algum bem com aqueles interessados em adquirir ou alugar. Essas empresas intermediadoras, podem ou não, cobrar dos consumidores pelos serviços prestados, o que irá depender do modelo de receita adotado (OCDE, 2015, pp. 55 - 57).

A revolução que a tecnologia proporcional no modo de como realizamos comércio, isto é, o *e-commerce* e as plataformas digitais, devem ser acompanhadas de um sistema tributário que implemente políticas tributárias também modernas, capazes de acompanhar a rápida evolução dos conceitos que envolvem o comércio

eletrônico, impeça as empresas da economia digital de usufruir as lacunas legais com a finalidade de expandir suas fronteiras e seus negócios com a redução de custo muito abaixo e um lucro muito acima dos negócios tradicionais, os quais precisam lidar com um sistema tributário complexo e confuso, onde, em muitos casos, as empresas de *e-commerce* não precisam se preocupar, o que ocasiona uma concorrência desleal e afeta a fiscalidade do Estado.

2. Código Tributário Nacional: sujeito passivo e a responsabilidade tributária

O Código Tributário Nacional (CTN) é um produto legislativo concebido na década de 1960, época em que o Brasil possuía uma economia predominantemente agrícola, iniciava o processo de industrialização, venda de bens tangíveis e a prestação de serviços *in loco*.

Já no século XXI, o ambiente econômico é oposto, conforme apresentado no tópico anterior. Há o surgimento de novas relações jurídicas tributáveis, novas hipóteses de incidência e a necessidade de atribuição de responsabilidade tributária a terceiros que, em muitos casos, não se encontram em território nacional e não participam diretamente do fato gerador da obrigação tributária, muito embora contribuam decisivamente para que ele ocorra. Além disso, vale destacar a preponderância da realização de negócios com bens e serviços intangíveis.

Neto, Afonso & Fuck (Neto, Afonso, & Fuck, 2019, p. 33) apresentam a importância de o sistema tributário que acompanhe a economia do século XXI ao afirmarem:

A revolução industrial deve ser acompanhada também de revolução tributária, isto é, do desenvolvimento de uma tecnologia tributária capaz de alcançar manifestações de riquezas antes irrelevantes e agora em ascensão, sem prejuízo de aperfeiçoarem-se também os meios e procedimentos de aplicação das leis tributárias em vigor.

2.1. Dos sujeitos da relação jurídica tributária

Com a finalidade de reduzir as complexidades, entretanto sem esgotar todas as possibilidades, e apresentar de forma mais palatável a tributação, o jurista Paulo de Barros Carvalho desenvolveu o conceito da “Regra Matriz de Incidência Tributária”. Com certo nível de abstração, a matriz utiliza uma estrutura lógica de antecedente e consequente, como ensina Luís Eduardo Shoueri (2019, p. 522):

A regra matriz é apresentada como um método, um recurso para a compreensão do fenômeno jurídico-tributário. Partindo da premissa segundo

a qual toda norma jurídica tem estrutura lógica de um juízo hipotético, ao qual é ligada uma consequência jurídica, quando acontecido o fato precedente, chega-se ao esquema proposto.

O antecedente é uma situação hipotética definida em lei que fará surgir a obrigação, ou seja, é o que o Código Tributário Nacional define, no artigo 114, como fato gerador. A situação antecedente é composta por três critérios: material, espacial e temporal. O primeiro refere-se ao núcleo, o verbo, da conduta praticada pelo sujeito em relação a determinado objeto, isto é, a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência⁴.

Em complemento, a conduta é praticada em determinado tempo e lugar, isto é, os critérios temporal e espacial são complementos do critério material. Por critério temporal, temos o momento a ser considerado para a constituição da obrigação. O critério espacial é a delimitação territorial para o exercício da competência tributária.

A importância da análise dos dois últimos critérios do antecedente para a definição do critério material é pontuada por Daniel Monteiro Peixoto (2012, p. 165) ao afirmar que “como todo fato há de ocorrer em determinado momento histórico e espaço geográfico, deve estar o critério material associado a circunstâncias de espaço e tempo, para que seja plenamente delimitado”.

O antecedente da norma tributária materializado há a instauração da relação jurídica-tributária, em que o sujeito passivo (devedor) deve pagar o tributo (objeto) ao sujeito ativo (credor). Assim, o conseqüente da norma tributária é composto pelo critério quantitativo, base de cálculo e alíquota, e o critério pessoal, sujeitos. A base de cálculo é a quantificação do fato jurídico tributário, isto é, o fato do ponto de vista numérico. “Uma vez identificada a base de cálculo, aplica-se a alíquota, que geralmente é expressa na forma de percentual, chegando-se ao montante do tributo devido” (Shoueri, 2019, p. 564).

O critério pessoal do conseqüente são os sujeitos: ativo e passivo. O sujeito ativo é aquele que possui a prerrogativa de exigir do sujeito passivo uma prestação em decorrência de lei, que inicialmente, não tem exigibilidade, sendo necessário que a autoridade administrativa realize o lançamento⁵ para que a obrigação possa ser exigível, constituindo, dessa forma, o crédito tributário. De acordo com Hugo de Brito Machado (2019, p. 125):

⁴ BRASIL. **Código Tributário Nacional**, artigo 114.

⁵ Ibid., artigo 142.

Na obrigação tributária existe o dever do sujeito passivo de pagar o tributo, ou a penalidade pecuniária, ou, ainda, de fazer, de não fazer ou de tolerar tudo aquilo que a legislação tributária estabelece no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

O Código Tributário Nacional, como lei complementar, define os sujeitos da relação jurídica-tributária nos artigos 119 a 123. O sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público, que possui a competência indelegável de exigir o cumprimento da obrigação. Por seu turno, o sujeito passivo da obrigação principal é “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, que poderá ser pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, o qual incumbe o adimplemento da obrigação tributária (Carvalho, 2019, p. 367).

A Constituição Federal de 1988 limita o legislador para a definição do sujeito passivo, com o intuito de proteger o cidadão da arbitrariedade estatal. O artigo 146, inciso III, da Constituição da República deixa a cargo de lei complementar a definição de normas gerais tributárias sobre o conceito de contribuinte⁶; o artigo 150, §7º, também da Constituição da República, faculta à lei atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição⁷.

Pelo texto do artigo 121 do CTN, o sujeito passivo é gênero que possui duas espécies: contribuinte e responsável. Contribuinte, também chamado de sujeito passivo direto, é aquele que realiza o fato previamente definido em lei como fato gerador, passando a ser obrigado pelo vínculo jurídico decorrente da obrigação tributária.

Por sua vez, responsável, ou sujeito passivo indireto, é o sujeito que, mesmo sem realizar o fato gerador do tributo, figura como sujeito passivo da obrigação em virtude de previsão legal.

Leandro Paulsen (2020, p. 232) leciona que “o contribuinte e o responsável não são sujeitos de uma mesma relação jurídica”, e acrescenta que “o terceiro – designado pelo art. 121 simplesmente de responsável – é obrigado no bojo de uma relação de colaboração com a Administração, para a simplificação, a facilitação ou a garantia de arrecadação”.

⁶ BRASIL. **Constituição Federal**, artigo 146.

⁷ Ibid, artigo 150, § 7º.

2.2. Da responsabilidade tributária

As regras de responsabilidade tributária são normas jurídicas que regulam as condutas intersubjetivas. As normas de responsabilidade tributária irão descrever um fato típico, em que irá estabelecer uma relação entre o ente tributante competente, sujeito ativo, e o contribuinte ou o responsável, sujeitos passivos, com a finalidade de recolher o valor referente ao tributo incidente no fato típico tributário. No ponto, Maria Rita Ferragut (2020, p. 5) destaca o seguinte:

Difere das demais normas existentes no direito positivo apenas em virtude de seu conteúdo, que descreve um fato típico tributário e prescreve a relação obrigacional que se estabelece entre os sujeitos ativo e passivo, tendo por objeto o pagamento de uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nelas possa exprimir, não decorrente de ato ilícito (tributo).

Ao definir “responsabilidade tributária”, Daniel Monteiro Peixoto (2012, pp. 121 - 182) adota a divisão de Herbert Hart. Hart divide responsabilidade em quatro concepções: responsabilidade-papel-institucional, responsabilidade-fato-causal, responsabilidade-sancionabilidade e responsabilidade-capacidade. Responsabilidade-papel-institucional é representada quando a pessoa, devido ao seu papel em sociedade, possui deveres decorrentes de seu papel. Assim, o contribuinte será responsável por exercer determinada atividade econômica, tendo dever de pagar tributo.

Na responsabilidade-fato-causal, o sujeito participa de fato jurídico, o que é pressuposto legal para a atribuição de uma sanção, como as hipóteses do artigo 134 do CTN. Por sua vez, a responsabilidade-sancionabilidade traduz na obrigatoriedade de uma terceira pessoa em ressarcir o tributo não recolhido pelo contribuinte. A responsabilidade-capacidade é atinente com a capacidade de compreensão e controle sobre a conduta, isto é, diz respeito ao estado psíquico.

Maria Rita Ferragut apresenta o conceito de responsabilidade tributária de forma mais simples. Para a autora, a responsabilidade tributária é a atribuição por um ato, lícito ou ilícito, o qual permite o Fisco constituir uma relação entre o sujeito ativo e o sujeito passivo:

É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes, etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência de fato jurídico tributário (Ferragut, 2020, p. 13).

Citando Bernardo Ribeiro de Moraes, Cristina Luísa Hedler (2013, pp. 179 - 204) complementa que a responsabilidade tributária é a reunião de um fato atribuído a alguém, que cause prejuízo, possua um nexo de causalidade entre o prejuízo e o fato, surgindo da lei e da inadimplência, *in verbis*:

Acrescenta que “para a existência da responsabilidade legal, basta, tão somente, a reunião de três elementos” que seriam, segundo ele, “a) um fato imputável (atribuído a alguém); b) um prejuízo; c) um nexo de causalidade entre o prejuízo e o fato.” Desse modo, a responsabilidade tributária teria por fonte imediata a lei tributária e por fonte mediata o inadimplemento de uma obrigação tributária.

2.2.1. O responsável tributário

O artigo 121, parágrafo único, inciso II, do CTN prescreve que o sujeito passivo da obrigação principal será designado como responsável, quando, “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

Pode-se subdividir o responsável tributário em duas categorias: responsável *lato sensu* em substituto e responsável *stricto sensu* ou por transferência. Para o objetivo do presente artigo, é importante o primeiro sentido, a responsabilidade por substituição.

A norma de responsabilidade tributária por substituição estabelece no seu antecedente uma conduta que, praticada pelo sujeito em determinado território e tempo com relação a um fato, fará surgir a relação entre o substituto e o substituído no polo passivo da relação jurídica-tributária (Ferragut, 2020, p. 43).

Já no conseqüente da norma, para que haja a relação entre o sujeito passivo (devedor) e o sujeito ativo (credor), será definida os aspectos quantitativos do tributo e a definição do sujeito passivo. Logo, o conseqüente, ao indicar o critério pessoal da substituição, descreverá uma conduta praticada pelo contribuinte como hipótese de incidência tributária, que, ocorrendo, o substituto será obrigado a recolher o tributo, como aponta Luís Eduardo Shoueri (2019, p. 591):

(...) no caso da substituição, a lei define uma hipótese de incidência, cujo aspecto pessoal indicaria o contribuinte; a própria lei, entretanto, define o terceiro como sujeito passivo. Ou seja: o sujeito passivo não incorre, ele mesmo, no fato jurídico tributária, mas no momento em que o contribuinte ali incorre, surge contra o sujeito passivo a pretensão tributária.

Tendo em vista que a substituição tem por finalidade o estabelecimento de uma relação entre o substituto (responsável) e o Fisco é colaborativa, ou seja, assistir no recolhimento do tributo, tal aspecto não autoriza a imposição de deveres, obrigações

que sejam desarrazoáveis, como bem coloca o STF, no julgamento do RE 603.191/MT⁸, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, com repercussão geral reconhecida, nestes termos:

(...) A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes. (...)

Ainda sob a análise do artigo 121, parágrafo único, inciso II, do CTN pode-se cogitar certa discricionariedade concedida ao legislador no sentido de eleger quem poderá ser responsável. Entretanto, no artigo 128, encontra-se o limite imposto, possuir vínculo com o fato gerador da obrigação ou com o contribuinte.

Ao realizar o julgamento do REsp nº 1.201.993/SP⁹, de relatoria do Ministro Herman Benjamim, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que o responsável precisa ter relação, em mínimo grau, com o fato gerador ou com o contribuinte, *in verbis*:

O responsável não pode ser qualquer pessoa, exigindo-se que guarde relação com o fato gerador ou com o contribuinte, ou seja, que tenha a possibilidade de influir para o bom pagamento do tributo ou de prestar ao FISCO informações quanto ao surgimento da obrigação.

O vínculo ou relação entre o responsável e o fato gerador mostra-se importante para evitar que o ente tributante não viole o princípio de não confisco constante no artigo 150, inciso IV, da Constituição de República.

A Constituição é clara ao estabelecer vedação aos entes federativos no sentido de não utilizar o tributo com efeito confiscatório, isto significa que, se ultrapassar a sua finalidade, diminuindo significativamente o patrimônio do sujeito ao ponto de prejudicar

⁸ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 603.191/MT.** Tribunal Pleno. Relatora Min. Ellen Gracie. Brasília, DF, 01 de agosto de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626982>>. Acessado em: setembro de 2020.

⁹ Id. **Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.201.993/SP.** Primeira seção. Relator Min. Herman Benjamim. Brasília, DF, 08 de maio de 2019. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201001275952&dt_publicacao=12/12/2019>. Acessado em: setembro de 2020.

a subsistência, o tributo terá efeito confiscatório, como leciona Luís Eduardo Shoueri (2019, p. 363):

O Princípio ora estudo relaciona com a ideia de proibição de exagero, impondo que se indague não apenas se o contribuinte está sendo mais gravado que o outro (o que seria a igualdade), mas, ao mesmo tempo, se o tributo não ultrapassou o necessário para atingir a sua finalidade.

2.2.2. Da responsabilidade tributária solidária

A responsabilidade solidária tributária é delimitada nos artigos 124 e 125 do CTN e tem origem quando, na mesma obrigação, concorre mais de um credor (solidariedade ativa), ou mais de um devedor (solidariedade passiva), cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda. Ainda, a solidariedade não é presumida e não possui o benefício de ordem.

O artigo 124 do CTN apresenta os termos da solidariedade passiva tributária: (i) as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e (ii) as pessoas expressamente designadas por lei.

O vocábulo “interesse comum” do artigo 124, inciso I, do CTN deverá ser compreendido como interesses apenas daqueles que realizaram a hipótese de incidência da norma instituidora da responsabilidade solidária.

Maria Rita Ferragut (2020, p. 53) ensina que “há interesse comum quando os direitos e deveres foram compartilhados entre as pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada, subjacente ao fato jurídico tributário, somada ao proveito conjunto da situação”.

Daniel Monteiro Peixoto (2012, p. 257), ao cita Paulo de Barros Carvalho, completa no sentido de que as pessoas escolhidas pelo legislador deverão praticar a hipótese de incidência, nestas palavras:

A única interpretação para o termo interesse comum, consentânea com as diretrizes constitucionais, terá de consistir na identificação dos sujeitos que, conjuntamente, realizam o acontecimento contido no núcleo das hipóteses de incidência tributária.

Além de praticarem a hipótese de incidência conjuntamente e de estarem no mesmo lado da relação jurídica, o interesse comum é entendido como interesse jurídico, como bem coloca o Ministro Gurgel de Farias, no julgamento do REsp. nº 1.775.269/PR¹⁰:

¹⁰ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.775.269/PR.** Relator Min. Gurgel de Farias, Primeira Turma. Brasília, DF, 21, de fevereiro de 2019. Disponível em <

Entretanto, o interesse comum está relacionado ao interesse jurídico das pessoas na relação jurídico-tributária, que se dá quando os sujeitos, conjuntamente, fazem parte da situação que permite a ocorrência do fato gerador. Por isso, afirma-se que só interesse econômico decorrente da situação não legitima a atribuição da responsabilidade.

Já para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), há necessidade que haja prova inequívoca sobre o interesse comum dos coobrigados, consoante no Acórdão 107-08.791¹¹, “a configuração da responsabilidade solidária de que trata o art. 124, I, do CTN, depende da prova inequívoca de que os acusados teriam tido interesse comum na situação que constituía o fato gerador.”

O inciso I artigo 124 do CTN estabelece hipótese de responsabilidade tributária pelo simples interesse no “fato gerador da obrigação principal”, entretanto o CTN faz diferenciação entre obrigação e crédito. A obrigação tributária surge com a realização do fato gerador, por seu turno, o crédito tributário é constituído pelo lançamento, que nos termos do artigo 142 do CTN é o procedimento administrativo apto por verificar o fato gerador da obrigação, calcular o montante e identificar o sujeito.

Deste modo, pelo artigo 124, inciso I, do CTN, há um dever pessoal do devedor, enquanto, após o lançamento, existe executoriedade para que o Fisco possa realizar a cobrança do tributo, conforme leciona Luís Eduardo Shoeuri (2019, p. 648):

(...) o Código Tributário Nacional entende que sem o lançamento há mero dever pessoal do devedor, não dotado de executoriedade (isto é, o credor tem a expectativa de que o devedor cumpra sua obrigação, mas não é dotado de meios para tanto); com o lançamento, o credor já conta com instrumento que, ao conferir liquidez e certeza ao vínculo, confere-lhe executoriedade.

Nesse sentido, o CARF possui entendimento de que responsabilidade tributária solidária pelo crédito tributário apenas ocorrerá nas hipóteses e limites legais fixados, conforme o Acórdão 2202-002.481 textualmente:

A imputação de responsabilidade solidária por crédito tributário só pode ocorrer nas hipóteses e nos limites fixados na legislação que a restringe às pessoas expressamente designadas em lei e àquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. (...)

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201802809059&dt_publicacao=01/03/2019>. Acessado em: setembro de 2020.

¹¹ _____, **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 107-08.791**. Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Relator Conselheiro Natanael Martins. Brasília, 10 de outubro de 2006. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4663177>>. Acessado em: setembro de 2020.

Em atenção ao princípio da legalidade¹², o inciso II, do artigo 124, preceitua que ente federativo tributante (sujeito ativo) que pretenda instituir a solidariedade tributária passiva a outras pessoas que não tenham interesse comum deverá editar lei ordinária.

O inciso supracitado concederia a possibilidade ao legislador de eleger qualquer pessoa. No entanto, o legislador tributário foi cauteloso ao limitar a discricionariedade de atribuir a responsabilidade às pessoas, com o desígnio que evitar a arbitrariedade estatal.

O limite está consignado no artigo 128 do CTN, apresentado no tópico anterior. No entanto, é importante apresentar o RE 562.276/PR¹³, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, com repercussão geral, em que afirma que o legislador deverá obedecer ao limite estabelecido no artigo 128 do CTN, *in verbis*:

O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma.

Destarte, o legislador poderá sim atribuir responsabilidade a terceiro, o que poderá ser visto como uma forma de não tornar a responsabilização tributária engessada, mas deverá obedecer ao limite imposto (artigo 128 do CTN), caso contrário a norma responsabilizadora correrá risco de nascer nula.

Por último, a solidariedade terá como consequências¹⁴: (i) o pagamento realizado por um dos obrigados aproveita ao demais, (ii) a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, substituindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo, (iii) a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

¹² _____. **Constituição Federal**, artigo. 150.

¹³ _____. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.276/PR**. Tribunal Pleno. Relatoria Min. Ellen Gracie. Brasília, 03 de novembro de 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>>. Acessado em: setembro de 2020.

¹⁴ BRASIL. **Código Tributário Nacional**, artigo 125.

3. Plataformas digitais e as propostas de responsabilização

3.1. Plataformas digitais (*digital platform*): conceito e características

O termo e o estudo das plataformas digitais ganham relevância com o volume econômico transacionado e o poder que as empresas de comércio eletrônico ostentam, conforme demonstrado no Capítulo 1.

As plataformas digitais, como meio de intermediação entre o produtor/fornecedor/vendedor e o consumidor final, não são novidades. A feira e o shopping são exemplos de plataformas utilizadas em nosso cotidiano que convergem interesses antagônicos na relação comercial. A plataforma digital é evolução decorrente do uso da tecnologia; continua sendo o meio de conexão, entretanto utiliza a *Internet* para a aproximação.

As plataformas digitais permitem que os usuários tenham conhecimento de informações detalhadas dos produtos e dos serviços, manifeste interesse, aceite as condições da transação e de pagamento, como aponta Vasco Branco Guimarães (2020, p. 71).

No âmbito internacional, a OCDE (2019, p. 14) conceitua plataforma digital como:

(..) plataformas que permitem, por meios eletrônicos, interações diretas entre dois ou mais clientes ou grupos de participantes (normalmente compradores e vendedores) com duas características principais:
 (i) cada grupo de participantes ("lado") são clientes das plataformas multilaterais de alguma forma significativa, e
 (ii) a plataforma multilateral permite uma interação direta entre os lados.

Para que a plataforma digital seja responsabilizada, além das características apresentadas no conceito acima, a OCDE aponta outras características tendo em vista a multiplicidade de modelos de negócios que podem ser adotados: (i) a plataforma deve possuir ou ter acesso à informações suficientes para a determinação do tributo e (ii) que possua meios ou seja capaz de coletar o tributo do adquirente na venda realizada por seu intermédio (Rocha, 2020).

No ambiente interno, o conceito doutrinário não é muito diferente do empregado pela OCDE. Plataformas digitais são o meio de oferta de bens e de serviços que, utilizando a *web*, realiza o "*matchmaking*", ou seja, compatibilizam interesses do produtor/fornecedor e do consumidor final.

Para Ana Frazão (2018, p. 637) as "plataformas digitais podem ser compreendidas como instrumentos que, de regra, possibilitam a interação de pelo

menos duas partes ou polos”. Lima e Valente (2020, p. 4) ao apresentarem o conceito de plataformas digitais trazem, como características: (i) o papel de mediadores das transações, (ii) utilização da tecnologia, (iii) conexão entre as pontas e (iv) podem ser acessadas diretamente pela *web* e aplicativos.

Essas plataformas digitais assume a condição de espaços/agentes de mediação ativa constituídos sobre uma base tecnológica na qual ocorrem diferentes atividades e pelos quais são transacionados serviços, conteúdos e interações, tendo como um traço distintivo e sua atuação no ambiente conectado, mesmo que necessariamente em um endereço *www*, como no caso os aplicativos. Mais do que apenas intermediários, as plataformas operam uma mediação ativa e que se expande por cada vez mais atividades sociais.

Por sua vez, o ordenamento jurídico brasileiro não possui conceito tributário do que venha a ser plataforma digital. Em 2019, o STJ¹⁵, ao discutir sobre determinação da legalidade da ordem de retirada de anúncios de venda na plataforma de vendas *on-line*, entendeu que ao realizar a mediação de produtos e serviços pela *web*, a plataforma é “provedor de conteúdo, pois oferta na forma do inciso VII do art. 5º da Lei 12.965: ‘conjunto de funcionalidades que podem ser acessadas por meio de um terminal conectado à Internet’”.

Como a *Internet* promove o surgimento dos mais diversos negócios, em conjunto, despontaram diversos modelos de plataformas. Dentre a diversidade de modelos, destaca-se os modelos de plataforma sem finalidade lucrativa, que facilitam cooperação entre os usuários; as plataformas com finalidade lucrativa, que os usuários possuem paridade de barganha (troca) e as plataformas com finalidade lucrativa, que possibilitam a transação econômica e detêm gestão do conteúdo.

Há nuances importantes entre esses modelos. Nos dois primeiros, as relações são, em grande parte, simétricas, o nexa entre as pontas é estabelecido de forma direta, sem a interferência da plataforma na relação. As plataformas funcionam como um simples mediador e, apesar de existir regras contratuais de utilização, os usuários possuem autonomia no conteúdo e na consumação do negócio jurídico.

Ao compararmos com o terceiro modelos, plataformas com finalidade lucrativa em que possuem controle de gestão, verifica-se que a plataforma digital apresenta maior protagonismo. Realiza toda a regulação da contratação e utilização, controlam

¹⁵ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.654.221/SP**. Terceira Turma. Relatora Ministra Nancy Andrighi. Brasília, DF, 22 de outubro de 2019. Disponível em: < https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1864729&num_registro=201700306588&data=20191028&formato=PDF >. Acessado em: outubro de 2020.

o conteúdo apresentado e, a principal diferença entre os dois primeiros modelos, inexistente a possibilidade de relação direta entre as pontas, assumindo o papel de contratante.

(...) a plataforma assume poder de direção sobre os bens e serviços, o que é característica da atividade empresarial. Exatamente porque os usuários não têm propriamente liberdade sobre os elementos centrais do contrato, fixados exclusivamente pelo agente empresarial detentor da plataforma, essa interfere diretamente no serviço ofertado tanto pela ótica dos prestadores, que ficam sujeitos aos aspectos da qualidade, padronização e preço impostos pelo agente empresarial detentor da plataforma, como pela ótica dos usuários, que não têm outra opção senão aceitar a oferta de serviço predeterminada pela plataforma¹⁶.

O STJ¹⁷ estabelece diferenciação entre os modelos que as plataformas podem adotar de acordo com a relação. Um primeiro grupo de plataformas atua em todo o processo de venda, realizando a transação dentro de seu *site*. Outro grupo apenas exibe os resultados da busca, e o comprador conclui a transação diretamente no *site* do vendedor.

Independente do modelo adotado, há funções em comum, tais como: criação do *marketplace*, mediação entre produtor/fornecedor e consumidor final, apoio para a concretização da transação comercial, diminuição da cadeia e do custo de distribuição, remoção de barreiras, cláusulas de conduta e gestão dos dados pessoais dos usuários (Frazão, 2018, p. 656).

3.2. Modelos de responsabilização sugerido pela OCDE

Com relação ao modelo de responsabilização, a OCDE relaciona três modelos: total, solidária e para facilitar a coleta e o pagamento em nome do fornecedor que realiza a venda (OCDE, 2019, p. 22).

Na responsabilidade total, a plataforma é considerada uma revendedora. Totalmente responsável pela coleta e o envio do imposto devido referente às vendas realizadas por seu intermediário ao Fisco. Para evitar a quebra na cadeia de consumo, haveria duas transações: uma entre o fornecedor e a plataforma, outra, plataforma e o consumidor final.

¹⁶ FRAZÃO, Ana Paula. Plataformas digitais e os desafios jurídicos para a regulação. Em L. Parentoni, B. M. Gontijo, & H. C. Lima, **Direito, Tecnologia e Inovação**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, p. 635 – 669. 2018.

¹⁷ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.444.008/RS**. Terceira Turma. Relatora Ministra Nancy Andrighi. Brasília, DF, 25 de outubro de 2016. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201400646460&dt_publicacao=09/11/2016>. Acessado em: outubro de 2020.

De acordo com a OCDE, o modelo de responsabilização total é o que melhor promove o cumprimento da obrigação tributária, permitindo maior controle por parte da administração tributária, reduzindo os custos e riscos de administração, policiamento e cobrança tributo sobre os volumes cada vez maiores de vendas online.

Melina Rocha (2020, p. não há) cita que a reponsabilidade total foi adotado pela União Europeia, com entrada em vigor em 1º de julho de 2021, para certas transações realizadas por meio das plataformas. A opção foi fundamentada no fato de que, apenas a responsabilização solidária não é suficiente para assegurar a cobrança eficaz e eficiente do imposto.

Na responsabilidade solidária, a plataforma pode ser responsável em transações futuras ou passadas. Aquela acontece quando a plataforma não atua de forma adequada nos casos de fraude por parte dos fornecedores, após notificação da administração tributária. Esta, com base na movimentação do fornecedor, deveria ter sido recolhido o imposto. Sendo frustrado, a plataforma seria responsável solidariamente.

A solidariedade já havia sido adotada no Reino Unido, Alemanha, Itália, França e Áustria, “obrigam o fornecimento de informações pelas plataformas, regras estas que podem ser conjugadas ou não com responsabilidade solidária (Rocha, 2020, p. não há).

3.3. As legislações nacionais de responsabilização tributária das plataformas digitais pelo recolhimento do ICMS

A Constituição Federal¹⁸ atribuiu competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o Impostos sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), tendo lei complementar a finalidade de uniformizar a sua instituição.

A Lei Complementar nº 87¹⁹, de 13 de setembro de 1996, ao atribuir a responsabilidade tributária a terceiros, optou por reproduziu, em partes, o artigo 128 do CTN: “lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo”.

¹⁸ BRASIL. **Constituição Federal**, artigo 155, II.

¹⁹ _____. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o ICMS, e dá outras providências. Artigo 4º. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acessado em: outubro de 2020.

No ano de 2019, nota-se movimento dos Estados na edição de legislação sobre atribuição de responsabilidade tributária às plataformas digitais. Há edição de leis nos Estados do Ceará²⁰, Bahia²¹, Mato Grosso²² e Rio de Janeiro²³, em que as plataformas digitais que realizam a intermediação entre o fornecedor e o consumidor final são responsáveis pelo pagamento do ICMS.

Como a Lei Complementar n° 87 de 1996 não trata sobre a responsabilidade tributária para o ambiente digital, os Estados, no uso da sua competência legislativa, editam leis com a proposta de responsabilização. Não há uma uniformidade nas legislações, algumas atribuem responsabilidade decorrente da ausência da emissão do documento fiscal eletrônico, outras responsabilizam solidariamente as plataformas digitais intermediadoras e outras não determinam qual responsabilidade a ser atribuída.

A ausência de legislação complementar federal uniformizando a responsabilização tributária na economia digital e o fato de os Estados editarem legislações tributária sobre o assunto provocam violação ao princípio da segurança jurídica. Representa incerteza, deixa o ambiente econômico e comercial inseguros e não garantem a certeza para as plataformas digitais.

Ao discorrer sobre o princípio em tela, Leandro Paulsen (2020, p. 83) leciona que a segurança (...) se revela com detalhamento, ademais, em inúmeros dispositivos constitucionais, especialmente em garantias que visam proteger, acautelar, garantir, livrar de risco e assegurar, prover certeza e confiança, resguardando as pessoas do arbítrio”.

²⁰ CEARÁ. **Lei n° 16.904**, de 03 de junho de 2019. Artigo 16. Disponível em: <<https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2019/16904.htm>> . Acessado em: outubro de 2020.

²¹ BAHIA, **Lei n° 14.183**, de 12 de dezembro de 2019. Artigo 6°. Disponível em: <https://www.sefaz.ba.gov.br/contribuente/tributacao/legest_2019_14183.pdf>. Acessado em: outubro de 2020.

²² MATO GROSSO. **Lei n° 11.081**, de 14 de janeiro de 2020. Artigo 17-E e 18-D. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/0/cc9c3b9886404baa0325678b0043a842?OpenDocument>> . Acesso em: outubro de 2020.

²³ RIO DE JANEIRO. **Lei n° 8.795**, de 17 de abril de 2020. Artigo 15, § 1º, XIX e XX e §3º. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/c8aa0900025feef6032564ec0060dff/01cc04eee53b3b30032564fb005c2ddf?OpenDocument>> . Acessado em: outubro de 2020.

4. Projeto de Lei nº 3.887 de 2020: Contribuição social sobre operações com bens e serviços (CBS)

Em 21 de julho de 2020²⁴, o Ministério da Economia apresentou à Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 3.887 (PL 3.887). Sob a alegação da elevada complexidade da legislação da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), a proposta pretende, de um lado, extingui-las e, de outro, criar a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Atualmente, o referido PL 3.887 aguarda a constituição de comissão temporária da mesa²⁵.

O fato gerador da nova contribuição é a renda bruta da venda de bens e dos preços das prestações de serviços em geral internamente e nas importações de bens e serviços, o que tem gerado discussão sobre a possível inconstitucionalidade do fato gerador escolhido.

4.1. Conceito proposto de plataforma digital

O PL 3.887, que propõe a criação da CBS²⁶, conceitua plataformas digitais como pessoas jurídicas que realizam a intermediação das operações de comercialização de bens e serviços de forma remota entre o fornecedor e o consumidor final.

O conceito proposto não é adequado, tendo em vista que define plataforma a partir do seu papel na relação comercial. O Ministério da Economia não considerou as funcionalidades que as plataformas podem desenvolver para efeitos tributários, como se controlam ou definem os termos e as condições tais como preço, pagamentos, entrega, entre outro; se há alguma interferência da plataforma em relação ao processamento do pagamento e/ou na entrega do produto ou serviço.

Conceituar a plataforma digital a partir da posição, poderá resultar na situação de que as plataformas não serão alcançadas ou irão migrar de modelo de negócio

²⁴ MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Governo Federal entrega a primeira parte da reforma tributária ao Congresso Nacional.** Projeto acaba com tributos e cria a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços. Disponível em: <<https://www.gov.br/pt-br/noticias/financas-impostos-e-gestao-publica/2020/07/governo-federal-entrega-primeira-parte-da-reforma-tributaria-ao-congresso-nacional>>. Acessado em: outubro de 2020.

²⁵ CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Ficha de Tramitação do Projeto de Lei nº 3.887, de 2020.** Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>>. Acessado em: outubro de 2020.

²⁶ BRASIL. **Projeto de Lei nº 3.887/2020**, artigo 6º.

com o objetivo de não sofrer a incidência da nova contribuição. Por outro lado, ao conceituar, a partir das funcionalidades que podem desempenhar na *web*, o Estado poderá englobar diversas plataformas, com uma multiplicidade de modelos de negócios, além de evitar a não tributação e não responsabilização pelo recolhimento.

Entretanto, a funcionalidade é considerada no PL 3.887 para definir o que não é plataformas digital para a CBS. As pessoas jurídicas que desempenharem o fornecimento de *Internet*, processamento de pagamento, publicidade ou procura de fornecedores não serão consideradas plataformas digitais.

4.2. Proposta de responsabilidade tributária das plataformas digitais

As plataformas digitais possuem acesso a informações detalhadas de seus usuários, principalmente os usuários vendedores, os quais realmente irão realizar a materialidade da CBS. Tal acesso, as tornam potenciais agentes para atuar de forma colaborativa com o Fisco na arrecadação e fiscalização dos tributos.

Diante dessa aproximação e da possibilidade de colaboração das plataformas digitais, a CBS atribui responsabilidade tributária a elas no mercado nacional, pela ausência da emissão do documento fiscal eletrônico por parte da pessoa jurídica vendedora e, no mercado internacional, pela importação de bens e de serviços.

4.2.1. Responsabilização tributária no mercado nacional segundo a proposta da CBS

A possibilidade de responsabilidade tributária no mercado nacional está delimitada no artigo 5º do PL 3.887, cuja proposta indica que, as plataformas digitais intermediadoras serão responsáveis pelo recolhimento da CBS quando a pessoa jurídica vendedora, o contribuinte, não registrar a transação no documento fiscal eletrônico.

Não há previsão de responsabilidade supletiva do contribuinte, mas exclusão total da pessoa jurídica vendedora e imputação da responsabilidade pelo recolhimento da CBS a plataforma quando ocorre descumprimento do dever instrumental por parte do contribuinte, emitir o documento fiscal eletrônico.

O texto confere às plataformas digitais uma penalidade pela inobservância por parte do contribuinte, pessoa jurídica vendedora, de dever instrumental ou nos termos do artigo 113, §3º, do CTN de obrigação acessória. Com uma estimativa de 342

milhões de pedidos e 68 milhões de consumidores, as plataformas digitais não possuem capacidade de controle e fiscalização de todas as transações de seus usuários.

Ademais, as plataformas seriam obrigadas a adaptarem ou desenvolverem sistemas de controle, além de estabelecer regras de *compliance*, podendo inviabilizar a continuidade das atividades empresariais e o estabelecimento de novas pessoas jurídicas.

Mesmo jogando matéria de direito privado, o STJ²⁷ encapou entendimento no sentido de que, “não se pode impor aos *sítes* de intermediação de venda e compra a prévia fiscalização sobre a origem de todos os produtos anunciados, na medida em que não constitui atividade intrínseca ao serviço prestado”.

Ponto importante é verificar a compatibilidade da proposta de responsabilização tributária com o teor do artigo 128 do CTN, que é marco regulatório para a atribuição de responsabilidade tributária. O artigo mencionado é claro ao prescrever “a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”. Qualquer proposta fora dos limites impostos, apresenta-se ilegal.

O fato gerador da CBS²⁸ é o auferimento de receita bruta de cada operação. Em linhas gerais, entende-se por receita bruta como a receita total decorrente das atividades-fim da organização, isto é, das atividades para as quais a empresa foi constituída.

As plataformas digitais atuam como intermediadoras, infere-se que a sua atividade é aproximar os usuários para que concretizem o negócio e não participando da finalização da operação.

Dessa forma, analisando o que prescreve o artigo 128 do CTN, vínculo com o fato gerador da obrigação, percebe-se a sua ausência, visto que, a plataforma digital, na forma como está conceituada no artigo 6º do PL 3.887, não auferirá lucro com as transações realizadas por seu intermédio. Logo, falta o vínculo prescrito no CTN que ensejaria a imputação de responsabilidade a terceiro.

²⁷ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 232.849/SP**. Terceira Turma. Relator Min. Ricardo Villas Bôas Cueva. Brasília, DF, 23 de setembro de 2014. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201201936020&dt_publicacao=30/09/2014>. Acessado em: outubro de 2020.

²⁸ BRASIL. **Projeto de Lei nº 3.887/2020**, artigo 2º.

Além do mais, há a possibilidade de ocorrer *bis in idem*, quando, o contribuinte, mesmo não emitindo o documento fiscal eletrônico, realiza o pagamento e, toda via, a plataforma digital será responsável pelo recolhimento do valor da CBS referente à transação (Funaro, Odorizzi, & Carvalho, 2020).

Os termos do artigo 5º do PL 3.887 temos a atribuição de responsabilidade por substituição. A substituição tributária tem a finalidade de facilitar a arrecadação e fiscalização (Shoueri, 2019, p. 593) e a obrigação já surge na própria norma tributária atribuída a um terceiro, como apresenta Maria Rita Ferragut ao citar Rubens Gomes de Sousa (2020, p. 34):

(...) Substituição: ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.

Assim, no que tange ao mercado nacional, vislumbra-se que o teor do artigo 5º do PL 3.887 não atende aos requisitos estabelecidos no artigo 128 do Código Tributário Nacional, abre a possibilidade de tributar duas vezes (*bis in idem*) o mesmo fato jurídico e impõe deveres onerosos, desnecessários e ineficazes às plataformas digitais de fiscalização e controle das transações realizadas por seus usuários.

4.2.2. Responsabilização tributária no mercado internacional segundo a proposta da CBS

O PL 3.887 propõe a incidência da CBS sobre importações de bens e de serviços, sendo que, para este último, estão incluídos as cessões e os licenciamentos de direito, além dos intangíveis²⁹, abrangendo principalmente as plataformas digitais de música, vídeo, livro, entre outras.

A opção foi atribuir responsabilidade tributária as plataformas digitais domiciliadas no exterior, que é caracterizado quando as empresas possuem sua localização fora do território brasileiro ou os seus respectivos conselhos e administrações estão no exterior, nos termos do Código Civil³⁰ e o Código Tributário Nacional³¹ (Bez-Batti, 2014).

²⁹ BRASIL. **Projeto de Lei nº 3.887/2020**, artigo 61.

³⁰ _____. **Código Civil**, artigo. 75.

³¹ _____. **Código Tributário Nacional**, artigo 127.

A legislação tributária nacional pode ser aplicada apenas no limite da sua jurisdição, isto é, o poder de tributar de um Estado não ultrapassa os limites jurisdicionais (Shoueri, 2019, p. 103). Para ter a sua jurisdição ampliada a outro país, é necessário a pactuação de tratado internacional em matéria tributária, que delimitará até que ponto vai a jurisdição.

Assim, a escolha do PL 3.887 imputar responsabilidade tributária a plataforma digital domiciliada no exterior mostra-se uma barreira ao Fisco brasileiro, no sentido de que, para que a legislação nacional só poderá ser aplicada caso o Brasil firme tratado internacional que possibilite o cumprimento da obrigação tributária.

Apresentado os pontos sobre o domicílio no exterior das plataformas, no tocante à importação de bens, o artigo 65, inciso V³², do PL 3.887 trata que as plataformas digitais domiciliadas no exterior serão responsáveis solidárias, juntamente com o importador, o destinatário e o adquirente pelo bem entrepostado, pelo recolhimento da CBS, acréscimos e penalidades cabíveis em relação às transações realizadas por seu intermédio.

Conforme demonstrado no item 2.2. (Da responsabilidade tributária solidária), o artigo 124 do CTN apresenta as hipóteses da solidariedade passiva: pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal ou as pessoas expressamente designadas por lei.

A plataforma digital como intermediadora da transação comercial não está incluída na primeira hipótese, ou seja, não possui interesse comum. O interesse comum configura-se quando os indivíduos estão no mesmo lado do fato jurídico tributário, por exemplo um conjunto de vendedores ou de consumidores (Shoueri, 2019, p. 588).

Ainda, segundo o STJ³³, o interesse comum reveste-se de “interesse jurídico das pessoas na relação jurídico-tributária, que se dá quando os sujeitos, conjuntamente, fazem parte da situação que permite a ocorrência do fato gerador”. No caso da CBS, a importação propriamente dita.

Ao atribuir a responsabilidade solidária, a proposta utiliza como fundamento o artigo 124, inciso II, do CTN: pessoa expressamente designada por lei. Toda via, o

³² BRASIL. **Projeto de Lei nº 3.887/2020**, artigo 65.

³³ _____. **Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.775.269/PR**. Relator Min. Gurgel de Farias, Primeira Turma. Brasília, DF, 21, de fevereiro de 2019. Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201802809059&dt_publicacao=01/03/2019>. Acessado em: setembro de 2020.

legislador, ao criar novas hipóteses de responsabilidade tributária está limitado ao que prescreve o artigo 128 do CTN³⁴, “a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (...)”.

Desta maneira, a plataforma digital, como agente de intermediação entre os polos da transação comercial, não atua para a realização do fato gerador, ou seja, inexistente nexos direto e indireto que o CTN preconiza no artigo 128. Novamente o PL 3.887 encontra obstáculo ao propor a atribuição da responsabilidade tributária à plataforma digital.

O PL 3.887 não trata apenas da responsabilidade tributária em relação a importação de bens. Em um mercado em que a prestação de serviços já ultrapassa o mercado de bens, com o surgimento e crescimento de direitos de imagens e outras formas de intangíveis, a importação de serviços ganha tratamento na CBS.

A responsabilidade tributária pela importação de serviços está definida no artigo 72, inciso II³⁵, do PL 3.887, em que, a plataforma digital domiciliada no exterior como responsável pelo recolhimento da contribuição referente às operações realizadas por seu intermédio.

O artigo 72 da CBS, distintamente do artigo 65, inciso V, do PL 3.887, não estipula a responsabilidade solidária às plataformas digitais, apenas prescreve que serão responsáveis. Como na responsabilização pela importação de bens, ao atribuir a responsabilidade tributária no caso das importações, o legislador deve escolher um terceiro que possua proximidade com o fato gerador da contribuição a ser criada. Também como na importação de bens, as plataformas não contribuem com a ocorrência do fato gerador, dado o seu papel de intermediadoras.

Independentemente da espécie de responsabilidade tributária, é dever do legislador obedecer aos limites impostos pelo artigo 128 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

³⁴ _____. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 603.191/MT.** Tribunal Pleno. Relatora Min. Ellen Gracie. Brasília, DF, 01 de agosto de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626982>>. Acessado em: setembro de 2020.

³⁵ BRASIL. **Projeto de Lei nº 3.887/2020**, artigo 72.

Ao iniciar determinado que “sem prejuízo do disposto neste capítulo”, o CTN determina que o legislador pode atribuir a responsabilidade tributária a terceiro, desde que não conflitante com as normas prescritas entre os artigos 128 e 138 do CTN.

Qualquer imputação fora do estabelecido pela norma tributária mostra-se ilegal e abusiva, tendo em vista que o terceiro escolhido será responsabilizado pelo total do crédito tributário, incluindo tanto os tributos como as multas, quando assim a lei o determinar, e, ainda, assume totalmente os deveres do sujeito passivo, conforme acostado no julgamento do REsp nº 931.727/RS³⁶, de relatoria do Ministro Luiz Fux, citando Paulo de Barros Carvalho, *in verbis*:

(...) o substituto absorve totalmente o *debitum*, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de 'obrigações acessórias' (...)

4.2.3. Obrigação tributária acessória das plataformas digitais

Para a imposição de obrigação acessória, não há necessidade de lei em sentido formal, como no caso da obrigação principal. Isso porque o artigo 113, §2º, do CTN prescreve que a obrigação acessória surge da “legislação tributária”, a qual compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, como ensina Luís Eduardo Shoeri (2019, p. 517):

(...) legislação tributária é um termo muito mais abrangente do que lei. Enquanto esta compreende apenas o ato proveniente do Poder Legislativo, com a sanção do Poder Executivo, a legislação tributária inclui atos da própria administração, como uma Portaria de um Ministro ou mesmo uma Instrução Normativa (...)

O CTN traz os contornos dos limites para imposição de obrigação acessória, “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Não significa que o sujeito passivo irá desempenhar o papel do Fisco ou, até mesmo, substituí-lo. A administração tributária tem a faculdade de impor obrigação tributária acessória, mediante análise, de modo racional, evitando que o contribuinte tenha retrabalho em colaborar com o Fisco com informações das quais que já possuem.

³⁶ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 931.727/RS**. Primeira Seção. Relator Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 26 de agosto de 2009. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200700474638&dt_publicacao=14/09/2009>. Acessado em: novembro de 2020.

O dever de colaboração imposto ao sujeito passivo deve respeitar aos “princípios da razoabilidade e proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes”, conforme posição do STF no julgamento do RE nº 603.191/MT³⁷, com repercussão geral.

O PL 3.887 propõe que as plataformas digitais domiciliadas no exterior realizem cadastro eletrônico, a ser disponibilização pela Receita Federal, para o cumprimento das obrigações relativas à contribuição. Na exposição de motivos e no material³⁸ disponibilizado pelo Ministério da Economia, não há detalhamento de como ocorrerá o cadastro, bem como, quais as informações que serão solicitadas.

Ao viabilizar o cadastro mencionado no projeto de lei, a Receita Federal precisa analisar se as informações solicitadas já não estão de posse do próprio Fisco, para não onerar ainda mais as plataformas digitais, atendendo aos princípios razoabilidade e proporcionalidade, de acordo com o entendimento do STF.

Outrossim, deverá atender aos princípios traçados na Lei Geral de Proteção de Dados³⁹, como a (i) finalidade, as informações terão propósitos legítimos, específicos, explícitos e informados ao titular, (ii) necessidade, se limitar ao tratamento de mínimas informações para o cumprimento das obrigações da CBS e (iv) transparência, garantia de informações claras, precisas e facilmente acessíveis sobre a realização do tratamento e os respectivos agentes de tratamento⁴⁰.

As informações coletadas deverão se limitadas apenas as pertinentes ao cumprimento da obrigação, relevantes para a fiscalização, possuir correlação com a obrigação principal, de acordo com o Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.096.712/MG⁴¹:

A despeito do reconhecimento da independência da nominada obrigação tributária acessória, essa obrigação só pode ser exigida pelo Fisco para instrumentalizar ou viabilizar a cobrança de um tributo, ou seja, deve existir

³⁷ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 603.191/MT.** Tribunal pleno. Relatora Min. Ellen Gracie. Brasília, DF, 01 de novembro de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626982>>. Acessado em: novembro de 2020.

³⁸ O Ministério da Economia possui *site* em que apresenta a proposta de reforma tributária, com seção de perguntas frequentes e notícias. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria>>. Acessado em: novembro de 2020.

³⁹ BRASIL. **Lei nº 13.709**, de 14 de agosto de 2018. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Artigo 6º. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13709compilado.htm>. Acessado em: novembro de 2020.

⁴¹ _____ **Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.096.712/MG.** Primeira Turma. Relatora Min. Denise Arruda. Brasília, DF, 02 de abril de 2009. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200802349433&dt_publicacao=06/05/2009>. Acessado em: novembro de 2020.

um mínimo de correlação entre as duas espécies das obrigações que justifique a exigibilidade da obrigação acessória.

Do exposto, o dever da realização de cadastro eletrônico é ponto de insegurança para as plataformas digitais resultado da ausência por parte do Ministério da Economia dos termos de como cadastro será realizada e pelo volume de dados que as plataformas operam e manipulam.

Deveria ter ocorrido um debate com os envolvidos para a instituição de obrigação. Novamente, a atribuição de forma unilateral e com falta de diálogo provocam insegurança, onera as pessoas jurídicas e com forte impacto nas relações comerciais entre as plataformas e os usuários.

Considerações finais

Com o crescimento do comércio eletrônico e a utilização das plataformas digitais, a economia digital representa um contexto de mudança de pensamento de como aplicar a norma vigente. Os conceitos de bens e serviços, sujeitos passivos e responsabilidade de terceiros devem ser pensados para um ambiente em que não há necessariamente um bem ou um serviço físico e os sujeitos passivos podem não estar localizados em território nacional.

Diante desse cenário, não é aceitável que as plataformas digitais sejam agentes econômicos não tributados e, nem, responsabilizados. Dessa forma, o Projeto de Lei nº 3.887 de 2020 é importante para iniciar discussão em como Estado pode tributar e responsabilizar as plataformas digitais, principalmente em ambiente com déficit R\$866,4 bilhões⁴² em 2020.

O PL 3.887 considera o tipo de atividade desenvolvida pela plataforma digital, intermediadora, assim, deixa de abranger outros modelos de negócios no conceito adotado. Como há uma multiplicidade possível de modelos que podem ser adotados pelas plataformas, é interessante que a CBS utilizasse um rol de funcionalidade para caracterizar a plataforma digital e, uma lista negativa, ou seja, funções que não serão

⁴² AGÊNCIA BRASIL. **Contas públicas devem fechar o ano com déficit de R\$ 866,4 bilhões.** Publicado em: 04/09/2020. Disponível em: < <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2020-09/contas-publicas-devem-fechar-o-ano-com-deficit-de-r-8664-bilhoes>>. Acessado em: novembro de 2020.

consideradas para a definição. Desse modo, espera-se que sejam incluídas o maior número possível de plataformas digitais para o recolhimento da CBS.

Com relação a responsabilidade tributária, a primeira hipótese é prevista no artigo 5º do PL 3.887, atribuir uma espécie de penalidade, ao definir que a plataforma digital será responsável nas hipóteses em que a pessoa jurídica vendedora não registre a operação mediante a emissão de documento fiscal eletrônico.

Quem incorreu na omissão de documento fiscal eletrônico não foi a plataforma, mas o contribuinte, pessoa jurídica vendedora. É desproporcional que a plataforma fiscalize e controle as emissões de documento fiscal eletrônico de todas as pessoas jurídicas vendedoras usuárias.

A proposta poderia prever que as plataformas digitais encaminhassem, em períodos predeterminados, informações complementares sobre as transações realizadas pelas pessoas jurídicas vendedoras. Por informações complementares, entende-se aquelas que não são acessadas por meio de outros bancos de dados governamentais, sistemas aduaneiros, entre outros e que sejam conexos ao recolhimento da contribuição.

O Fisco, após o cruzamento dos dados, teria condições de identificar quais contribuintes descumpriram o dever instrumental de emitir o documento fiscal eletrônico. Diante disso, notificaria a pessoa jurídica vendedora para regularizar e a plataforma digital para monitorar e fiscalizar a emissão, o que seria um grupo muito menor da totalidade de usuários. Na hipótese da omissão da plataforma na fiscalização e do contribuinte na regularização, poderia ser atribuída a responsabilidade tributária pelo recolhimento da CBS referente a transação comercial, com a possibilidade de direito de regresso.

As duas outras hipóteses, artigos 65, inciso V e 72, inciso II, ambos do PL 3.887, referem-se à importação de bens e de serviços. A proposta prevê a responsabilidade tributária para as plataformas digitais residentes no exterior. A primeira dificuldade é impor a um não residente em território nacional a obrigação de pagar por um tributo, o que dependeria de pactuação de tratados internacionais sobre o tema.

Na tentativa de instituir uma contribuição para a economia digital, acaba por fundamentar os conceitos na economia tradicional, em que a pessoa jurídica tinha um espaço físico. Assim, no lugar de tal pensamento, poderia utilizar o conceito de presença digital em território nacional, ou seja, requisitos quantitativos utilizados para

definir se a plataforma digital possui domicílio em território nacional. Como requisitos podem ser utilizados quantidade de acesso ao *site*, se utiliza a língua nacional, se os usuários utilizam os métodos de pagamento, entre outros.

Assim, as três hipóteses de responsabilidade tributária esbarram na ausência de vinculação da plataforma digital com o fato gerador da CBS. Isso porque o artigo 128 do CTN é claro ao prescrever que a “lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”.

As plataformas digitais definidas como intermediadoras não possuem vínculo com o fato gerador, operação de venda e importação de bens ou de serviços. Definidas como estão, as plataformas unem as pontas da relação, pessoa jurídica vendedora e consumidor final, isto é, não participa da transação comercial.

Nada obstante, o Estado, em sua função arrecadatória, deve tributar e responsabilizar de maneira proporcional e razoável, para evitar asfixiar a instalação de novas empresas, geração de empregos e de receitas para o Estado.

REFERÊNCIAS

- ABCOMM. (14 de abril de 2020). **Comércio eletrônico deve crescer 18% em 2020 e movimentar R\$ 106 bilhões**. Disponível em: <https://abcomm.org/noticias/comercio-eletronico-deve-crescer-18-em-2020-e-movimentar-r-106-bilhoes/>
- AMORIM, J. E. (2019). **Tributação da economia digital**. Em A. V. Ferraro, R. M. Gonçalves, & F. d. Veiga, Studi Sui Diritti Emergenti (Estudos sobre os Direitos Emergentes) (pp. 102 - 109). Portugal: Reggio Calabria.
- BALEEIRO, A. (2008). **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense.
- BEZ-BATTI, G. (2014). **O conceito de estabelecimento permanente no direito brasileiro e os novos paradigmas trazidos pela Ação 7 do Projeto BEPS OCDE/G20**. Revista Direito Tributário Internacional Atual, não há.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- _____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm
- _____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm
- CARVALHO, P. d. (2019). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva.
- CEROY, F. M. (2020). **Os conceitos de provedores no Marco Civil da Internet**. Migalhas. Disponível em: <https://migalhas.uol.com.br/depeso/211753/os-conceitos-de-provedores-no-marco-civil-da-internet>
- DIAS, F. W. (2020). **Action 1 do BEPS, medidas unilaterais adotadas por países e seus impactos na tributação dos negócios da economia digital**. Revista Direito Tributário Internacional Atual, não há. Fonte: Revista Direito.
- FERRAGUT, M. R. (2020). **Responsabilidade Tributária**. Noeses.
- FERREIRA, L. d., & Nobrega, M. (2020). **Tributação na Economia Digital e o Conlito de Competência**. Em J. R. Afonso, & H. L. Santana, Tributação 4.0 (p. 97). São Paulo: Almedina.
- FRAZÃO, A. (2018). **Plataformas digitais e os desafios jurídicos para a regulação**. Em L. Parentoni, B. M. Gontijo, & H. C. Lima, Direito, Tecnologia e Inovação (pp. 635 -669). Belo Horizonte: Editora D'Plácido.

- FUNARO, H., Odorizzi, D. G., & Carvalho, T. J. (17 de 08 de 2020). **O projeto da CBS precisa ser aperfeiçoado.** CONJUR. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-17/opiniao-projeto-cbs-aperfeiçoado>
- GAGLIANO, P. S., & Filho, R. P. (2017). **Manual de Direito Civil.** São Paulo: Saraiva.
- GRUPO DE PESQUISA: **Tributação na Era Digital do NEF/FGV Direito SP.** (19 de 10 de 2017). Tributação na era digital: Renda X Consumo. JOTA. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-na-era-digital-renda-x-consumo-19102017>
- GUIMARÃES, V. B. (2020). **A tributação face ao desajuste digital.** Em J. R. Afonso, & H. L. Santana, Tributação 4.0 (pp. 67 - 84). São Paulo: Almedina.
- HEDLER, C. L. (2013). **Hipóteses de responsabilização tributária pessoal do administrador de empresa.** Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 179 - 204.
- LIMA, M. M., & Valente, J. L. (30 de 05 de 2020). **Regulação de plataformas digitais: mapeando o debate internacional.** Liinc em Revista: Economia Política da Informação, da Comunicação e da Cultura, pp. 1 - 13.
- MACHADO, H. d. (2019). **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros.
- MELO, H. (24 de 08 de 2020). **CBS e responsabilidade tributária das plataformas digitais.** JOTA. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/cbs-e-responsabilidade-tributaria-das-plataformas-digitais-24082020
- NASCIMENTO, L. (26 de 09 de 2020). **Contas públicas podem ter déficit de R\$ 871 bilhões este ano.** Agência Brasil. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2020-09/contas-publicas-podem-ter-deficit-de-r-871-bilhoes-este-ano>
- NETO, C. C., Afonso, J., & Fuck, L. F. (2020). **Desafios Tributários na Era Digital.** Em J. R. Afonso, & H. L. Santana, Tributação 4.0 (pp. 29 - 45). Almedina.
- _____. (2019). **A tributação na Era Digital e os desafios do Sistema Tributário no Brasil.** Revista Brasileira de Direito, 145 - 167.
- OCDE. (2015). **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015, Final Report.** Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

- _____. (2019). **The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales.** Paris: OCDE. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf>
- PAULSEN, L. (2020). **Curso de Direito Tributário Completo.** Saraiva Jur.
- PEIXOTO, D. M. (2012). **Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades.** São Paulo: Saraiva.
- PODER EXECUTIVO. (21 de 07 de 2020). **Projeto de Lei nº 3.887/2020.** Câmara dos Deputados. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=857EFAC84C5CDF76FBFC2BCCFF0872BB.proposicoesWebExterno2?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020
- REVOREDO, T. T. (25 de 10 de 2017). **Criptomoedas: cenário global e tendências.** JOTA. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/criptomoedas-cenario-global-e-tendencias-25102017>
- ROCHA, M. (30 de 09 de 2020). **Modelos internacionais de tributação de plataformas.** JOTA. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/modelos-internacionais-tributacao-plataformas-digitais-iva-ibs-30092020>
- SHOUERI, L. E. (2019). **Curso de Direito Tributário.** Saraiva Jur.
- SWANT, M. (28 de 07 de 2020). **As marcas mais valiosas do mundo em 2020.** Revista Forbes. Disponível em: <https://forbes.com.br/listas/2020/07/as-marcas-mais-valiosas-do-mundo-em-2020/>