



**INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA  
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA  
MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO**

**HELENA BRANDÃO NOGUEIRA DE OLIVEIRA MORAES**

**Os marketplaces e a (r)evolução tributária: do modelo tradicional ao  
novo paradigma da responsabilidade das plataformas digitais**

BRASÍLIA - DF  
2025

HELENA BRANDÃO NOGUEIRA DE OLIVEIRA MORAES

**Os marketplaces e a (r)evolução tributária: do modelo tradicional ao novo paradigma da responsabilidade das plataformas digitais**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Direito do Instituto de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), como parte das exigências para a obtenção do título de Mestre em Direito.

**Orientador:** Prof. Dr. Luciano Felício Fuck

## **FOLHA DE APROVAÇÃO**

Nome do autor: OLIVEIRA MORAES, Helena Brandão Nogueira de

Título: OS MARKETPLACES E A (R)EVOLUÇÃO TRIBUTÁRIA: do modelo tradicional ao novo paradigma da responsabilidade das plataformas digitais.

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Direito do Instituto de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), como parte das exigências para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Apresentada em: 1º de dezembro de 2025

### **BANCA EXAMINADORA**

---

**Prof. Dr. Luciano Felício Fuck**  
**Orientador**

---

**Prof. Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes**  
**Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP**

---

**Prof. Dr. Eduardo Maneira**  
**Universidade Federal do Rio de Janeiro**

Código de catalogação na publicação – CIP

M828m Moraes, Helena Brandão Nogueira de Oliveira

Os marketplaces e a (r)evolução tributária: do modelo tradicional ao novo paradigma da responsabilidade das plataformas digitais / Helena Brandão Nogueira de Oliveira Moraes. - Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2025.

116 f.: il.

Orientador: Prof. Dr. Luciano Felício Fuck

Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) - Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, 2025.

1. Responsabilidade tributária. 2. Reforma tributária. 3. Plataformas digitais. I. Título

CDD 340

Para Maria Ester e Mário.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, a Deus, que diariamente me sustenta com Suas bênçãos e que, com certeza, já havia traçado esse caminho muito antes de eu sequer cogitar essa possibilidade.

Aos meus pais, Maria Ester e Mário, e ao meu irmão, Pedro, deixo meu amor e gratidão por serem fontes inesgotáveis de apoio, incentivo e acolhimento.

Ao meu noivo, João Marcelo, que pacientemente me acompanhou nessa trajetória, entendeu as minhas ausências e torceu incansavelmente por essa conquista.

Aos meus amigos, ainda que não consiga nomear todos, registro minha gratidão por estarem ao meu lado ao longo dessa jornada, celebrando cada avanço como se fosse próprio.

Faço um agradecimento especial à Victória Cúrcio, que me acompanhou durante todo o percurso e foi quem me incentivou a me inscrever no processo seletivo da bolsa do Mestrado, e ao Mateus Moura, meu parceiro de tantas empreitadas acadêmicas, cuja colaboração foi essencial para o desenvolvimento deste trabalho.

À Sarah Oliveira, por ouvir cada desabafo e vibrar comigo em todas as etapas. À Giovana Sena, à Helena Veras e à Maria Júlia Costa, irmãs de alma que se fizeram presentes em todos os minutos. À Isadora Côrtes, que tantas vezes foi meu ponto de escape e de risadas em dias difíceis. À Eduarda Berrogain e à Samira Sousa, cuja convivência diária, ao longo do último ano, tornou a rotina mais leve e feliz.

Ao meu orientador, Professor Dr. Luciano Fuck, agradeço pela orientação atenta e pela oportunidade constante de aprendizagem.

À querida Professora Dra. Tarsila Fernandes, que desde a primeira aula do Mestrado se tornou uma das minhas principais referências, agradeço por tanto contribuir para o meu desenvolvimento acadêmico.

Ao Professor Dr. Eduardo Maneira, agradeço pela participação na banca e pelas valiosas contribuições oferecidas ao meu trabalho.

Ao Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, minha casa desde a graduação, e ao Programa Diogo S'antanna, serei eternamente grata por todas as vivências e por terem me proporcionado viver a experiência do Mestrado.

Enfim, a conclusão deste Mestrado representa muito mais do que o esforço empreendido ao longo desses dois anos. É a soma de tudo e de todos que me conduziram até aqui e que permitiram que eu chegasse a este momento com tamanha alegria.

Para ser grande, sê inteiro: nada  
Teu exagera ou exclui.  
Sê todo em cada coisa. Põe quanto és  
No mínimo que fazes.  
Assim em cada lago a lua toda  
Brilha, porque alta vive.

Fernando Pessoa (Reis, 2000).

## RESUMO

A responsabilização tributária dos *marketplaces* tem ganhado destaque tanto no cenário internacional quanto no nacional, essencialmente em razão do protagonismo que passaram a ter nas relações jurídico-tributárias por causa dos avanços da economia digital. Com a implementação da Reforma Tributária no Brasil, a normatização acerca da responsabilidade de terceiros, inclusive no que se refere às plataformas digitais, foi profundamente alterada. Nesse sentido, a presente pesquisa tem como objetivo analisar as alterações promovidas pela EC nº 132/2023 e pela LC nº 214/2025, para que seja possível comparar, sistematicamente, os cenários pré e pós-reforma no que se refere à responsabilidade tributária das plataformas, inclusive para verificar a compatibilidade dos modelos com as bases estruturantes de sujeição passiva e com as diretrizes internacionais. Verificou-se, com base em análise doutrinária, normativa e comparada, que a disciplina instituída pela Reforma Tributária superou o quadro fragmentado oriundo de legislações estaduais heterogêneas que regulamentavam a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, e alinhou o Brasil às práticas internacionais ao concentrar, em situações pré-determinadas, a responsabilidade nos *marketplaces*, agentes com maior capacidade informacional e operacional. Constatou-se, porém, a permanência de desafios relevantes de implementação do novo sistema, notadamente relativos à padronização dos fluxos informacionais, à calibragem da proporcionalidade na atribuição de responsabilidade e à harmonização operacional entre fisco e contribuinte. Em síntese, o estudo concluiu que as novas normas representam um avanço na tributação de operações intermediadas por *marketplaces*, ainda que a efetividade do sistema dependa, por um lado, de regulamentação mais detalhada e, por outro, da adoção de práticas administrativas e conformidade por parte do fisco e do contribuinte que assegurem previsibilidade, segurança jurídica e colaboração entre os agentes envolvidos nas transações. Como produto da dissertação, foi apresentada uma sistematização da atribuição de responsabilidade tributária aos *marketplaces* nos cenários pré e pós-Reforma Tributária, bem como um anexo comparativo entre as legislações estaduais e a disciplina do IBS e da CBS, destinado, inclusive, a facilitar a adequação dessas plataformas ao novo regime.

**Palavras-chave:** marketplaces; plataformas digitais; responsabilidade tributária; reforma tributária.

## ABSTRACT

The tax liability of marketplaces has gained prominence both internationally and domestically, essentially due to the central role they have come to play in legal-tax relations as a result of advances in the digital economy. With the implementation of the Tax Reform in Brazil, the regulation concerning third-party liability, including that of digital platforms, was profoundly altered. In this context, the present research aims to analyze the changes introduced by Constitutional Amendment 132/2023 and Complementary Law 214/2025, in order to enable a systematic comparison of the pre- and post-reform scenarios with respect to platform tax liability, including an assessment of the compatibility of the models with the foundational bases of taxpayer status and with international guidelines. Based on doctrinal, normative, and comparative analysis, it was found that the framework established by the Tax Reform overcame the fragmented landscape arising from heterogeneous state legislation that regulated responsibility for the collection of ICMS, and aligned Brazil with international practices by concentrating, in pre-determined situations, liability on marketplaces—agents with greater informational and operational capacity. It was also observed, however, that significant implementation challenges persist under the new system, notably those relating to the standardization of information flows, the calibration of proportionality in the attribution of liability, and the operational harmonization between the tax authority and taxpayers. In summary, the study concluded that the new rules represent progress in the taxation of transactions intermediated by marketplaces, even though the system's effectiveness depends, on the one hand, on more detailed regulation and, on the other, on the adoption of administrative practices and compliance by both the tax authority and taxpayers that ensure predictability, legal certainty, and collaboration among the agents involved in the transactions. As the substantive output of this dissertation, a structured analysis was developed concerning the allocation of tax liability to marketplaces in both the pre- and post-Tax Reform frameworks. Additionally, a comparative annex was prepared juxtaposing the various state-level regulations with the normative discipline of the IBS and CBS, with the purpose of supporting the proper adaptation of such platforms to the new regime.

**Keywords:** marketplaces; digital platforms; tax liability; tax reform.

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Bacen	Banco Central do Brasil
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CF/88	Constituição Federal de 1988
CG-IBS	Comitê Gestor do IBS
CGI	Code général des impôts
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
DI	Declaração de Importação
EC	Emenda Constitucional
EDPs	Electronic Distribution Platforms
GST	Goods and Services Tax
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ISS	Imposto Sobre Serviços
IVA	Imposto sobre o Valor Agregado
LC	Lei Complementar
MOSS	Mini One Stop Shop
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OSS	One Stop Shop
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIS	Programa de Integração Social
PLP	Projeto de Lei Complementar
RE	Recurso Extraordinário
RFB	Receita Federal do Brasil
ST	Substituição Tributária
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TI	Tecnologia de Informação
TJ	Tribunal de Justiça
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UStG	Umsatzsteuergesetz
VAT/GST	Value Added Tax / Goods and Services Tax
ViDA	VAT in the Digital Age

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>1 BASES ESTRUTURANTES DA ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA A TERCEIROS: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E SOLIDARIEDADE.....</b>	<b>17</b>
1.1 NOÇÕES DE SUJEIÇÃO PASSIVA E A RELAÇÃO COM A ECONOMIA DIGITAL .....	17
1.2 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO .....	20
1.3 A SOLIDARIEDADE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO .....	29
1.4 A RESPONSABILIZAÇÃO DE TERCEIROS E OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO NO CONTEXTO DA ECONOMIA DIGITAL .....	33
<b>2 MARKETPLACES ANTES DA REFORMA TRIBUTÁRIA: ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>39</b>
2.1 MODELOS DE NEGÓCIO E IMPLICAÇÕES FISCAIS .....	39
2.2 ICMS E A RESPONSABILIDADE DOS MARKETPLACES NA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL .....	43
2.3 IVAS NO DIREITO COMPARADO: PLATAFORMAS DIGITAIS, RESPONSABILIDADE E DESTINO .....	56
<b>3 O CENÁRIO POSTERIOR À REFORMA TRIBUTÁRIA: A TRANSIÇÃO DO ICMS PARA O IBS E A CBS E A POSIÇÃO DOS MARKETPLACES.....</b>	<b>65</b>
3.1 A EC Nº 132/2023: PRINCÍPIOS, COMPETÊNCIAS E DESENHO DO IVA.....	65
3.2 A EC Nº 132/2023 E A LC Nº 214/2025: COMPETÊNCIAS, DESENHO DO IVA, ISOMORFIA ENTRE OS TRIBUTOS E A REGRA-MATRIZ DO IBS E DA CBS .....	71
3.3 SUJEIÇÃO PASSIVA NO NOVO MODELO: CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS .....	76
3.4 RESPONSABILIZAÇÃO DAS PLATAFORMAS DIGITAIS: FUNDAMENTOS, HIPÓTESES, LIMITES E ALINHAMENTO INTERNACIONAL .....	79
3.5 COMPARATIVO ENTRE O CENÁRIO ANTERIOR E O POSTERIOR À REFORMA TRIBUTÁRIA .....	93
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>98</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>102</b>
<b>ANEXO.....</b>	<b>114</b>

## INTRODUÇÃO

Atualmente, seja em razão da arrecadação, seja por causa do protagonismo nas discussões e debates jurídicos, possui destaque a tributação pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que, nos termos da Constituição Federal de 1988<sup>1</sup>, é de competência dos estados, e incide sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O referido imposto não foge da complexidade do sistema tributário. Ao contrário, o ICMS é alvo de importantes controvérsias entre estados — a chamada guerra fiscal —, e entre fisco e contribuinte. Nesse contexto, a possibilidade de atribuição de responsabilidade tributárias a terceiros prevista no ordenamento jurídico brasileiro ganha ainda mais relevância diante da necessidade de assegurar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao mencionado tributo.

Dessa forma, na tentativa de facilitar a arrecadação<sup>2</sup>, foi instituído o regime de substituição tributária, que consiste tanto na atribuição da responsabilidade tributária a um terceiro relacionado ao fato gerador, quanto na antecipação do fato gerador, que pode ou não ocorrer<sup>3</sup>. Em breve síntese, a cobrança do imposto fica facilitada quando é exigida de um responsável, em comparação ao recolhimento do tributo de cada um dos contribuintes, que, nas relações jurídicas de circulação de mercadorias e serviços, geralmente são diversos.

Na Constituição Federal, o referido mecanismo foi inserido pela Emenda Constitucional (EC) nº 3/1993, que introduziu o §7º no art. 150, em que consta a previsão de que a lei atribua a sujeito passivo a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição que terá a ocorrência futura do fato gerador, lhe sendo assegurada a restituição da quantia paga, caso o fato gerador presumido não se concretize posteriormente<sup>4</sup>. Contudo, o

---

<sup>1</sup> BRASIL. [Constituição de 1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasil: [s. n.], 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 13 abr. 2025.

<sup>2</sup> SALES, R.C., BORGES, A.M., MEIRA, L.A. A Substituição Tributária Progressiva no ICMS: análise dos aspectos constitucionais. **Revista mestrado em direito**. Universidade Católica de Brasília, Brasília, V. 11, nº 1, 2017, p. 88.

<sup>3</sup> GRECO, Marco Aurélio. Legitimação ativa e o direito à restituição na substituição tributária. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte à luz da atual jurisprudência do STF**. 3. ed. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários – IET, 2020, p. 425.

<sup>4</sup> BRASIL. [Constituição de 1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasil: [s. n.], 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 13 abr. 2025.

Código Tributário Nacional (CTN)<sup>5</sup>, desde 1966, já previa, no art. 128, a possibilidade de atribuição da responsabilidade pelo crédito tributário a terceiros.

Também no intuito de garantir a arrecadação, a legislação prevê a possibilidade de atribuição de solidariedade tributária com a finalidade de permitir que a administração exija a totalidade do crédito de um dos devedores, de alguns deles ou de todos eles<sup>6</sup>. O mecanismo atinge sujeitos já eleitos como passivos na relação jurídico-tributária, razão pela qual não enseja, efetivamente, a instituição de novas pessoas físicas ou jurídicas capazes de serem cobradas pelo crédito tributário<sup>7</sup>.

Por essa razão, inclusive, é que parte da doutrina compreende que a solidariedade não consiste em hipótese de atribuição de responsabilidade a terceiros, já que pode abranger contribuintes e responsáveis. Contudo, para fins desta dissertação, o instituto será compreendido como uma espécie de responsabilização, ainda que não em sentido estrito.

No contexto da economia digital, em que se pode pensar na vivência de uma quarta revolução industrial, baseada na revolução digital<sup>8</sup>, os mecanismos de atribuição de responsabilidades a terceiros se tornam ainda mais relevantes. Isso porque as relações se virtualizam e, desse modo, o contexto de tributação foi intrinsecamente alterado. Situações que antes eram inimagináveis passaram a ser comuns, ainda que o ordenamento jurídico não tenha acompanhado essa evolução. Nesse cenário, a centralização da tributação em um responsável, ou mesmo a presunção do fato gerador, tornou-se relevante mecanismo de controle arrecadatário.

No caso dos *marketplaces*, por exemplo, a ascensão de novas tecnologias viabilizou o encurtamento da tributação da circulação de bens e serviços, essencialmente por permitir o contato direto entre os fornecedores e consumidores, bem como por proporcionar a realização de negócios remotamente<sup>9</sup>. Entretanto, a facilidade das operações em razão dos avanços tecnológicos pode, muitas vezes, gerar dificuldades no sistema tributário e, principalmente, na

---

<sup>5</sup> BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Brasil: [s. n.], 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 13 abr. 2025.

<sup>6</sup> DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. 2009. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2009, p. 210. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/handle/handle/8535>. Acesso em: 11 nov. 2025.

<sup>7</sup> TAKANO, Caio Augusto. Em busca de um interesse comum: considerações acerca dos limites da solidariedade tributária do art. 124, inc. I, do CTN. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 41, ano 37, p. 82-116. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 1º semestre de 2019, p. 88.

<sup>8</sup> SCHWAB, Klaus. **A quarta revolução industrial**. Tradução de Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016, p. 19.

<sup>9</sup> CASTELLO, Melissa Guimarães. A responsabilidade tributária dos marketplaces pelos impostos sobre o consumo – do modelo da OCDE às iniciativas brasileiras. In: CALIENDO, Paulo; LIETZ, Bruna (coords.). **Direito tributário e novas tecnologias** [recurso eletrônico]. Porto Alegre: Editora Fi, 2021. p.50.

arrecadação, na medida em que a relação jurídica pode envolver diversas partes, além de os fatos geradores poderem ocorrer com mais frequência, em períodos mais curtos. Por essa razão, alguns estados elegeram as próprias plataformas digitais como responsáveis pelo recolhimento do ICMS, na tentativa de minimizar as dificuldades intrínsecas ao sistema tributário brasileiro.

O estudo da tributação dos *marketplaces* se mostra necessário essencialmente porque, atualmente, diversas das operações corriqueiras nos dias de hoje não poderiam ocorrer sem a existência dessas plataformas. Não fosse o bastante, há que se considerar o fato de que elas podem se inserir nas relações jurídicas de duas formas diferentes: como *e-shop*, quando se inserem efetivamente na cadeia de circulação de mercadoria, e como *e-mail*, quando o *marketplace* se comporta como um intermediário entre o consumidor final e o varejista<sup>10</sup>, de modo que os modelos de negócio impactam diretamente na sua classificação tributária.

Com a Reforma Tributária instituída pela EC nº 132/2023, o ICMS será substituído pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), regulamentados pela Lei Complementar (LC) nº 214/2025. Por essa razão, a sistemática até então conhecida será intrinsecamente alterada, e muito se questiona sobre como ocorrerá a adequada tributação das circulações de mercadorias e serviços, principalmente em razão do contexto de economia digital em que estamos inseridos.

Ademais, com as mudanças, fala-se no fim da substituição tributária. Isso porque não foi acolhida uma emenda ao Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 68/2024 (posteriormente convertido na LC nº 214/2025), que previa a possibilidade de estabelecimento do referido regime em relação ao IBS e à CBS incidente em operações subsequentes relacionadas a bebidas alcoólicas, águas minerais, refrigerantes, cigarros e outros derivados do fumo. Entretanto, no que tange à responsabilidade dos *marketplaces*, o mecanismo parece ter sido expressamente mantido, em conjunto com a técnica da solidariedade, conforme será explorado adiante.

Independentemente do modelo adotado pelo novo sistema, a realidade é que a estrutura tributária será modificada, inclusive no tocante à atribuição de responsabilidade a terceiros, razão pela qual é necessário entender quais são os impactos oriundos das alterações advindas da Reforma Tributária, especificamente no que se refere à tributação dos *marketplaces*, os quais, atualmente, se mostram essenciais para a concretização de diversas operações de circulação de bens e serviços.

---

<sup>10</sup> CASTELLO, Melissa Guimarães. **Tributação dos marketplaces**: algumas reflexões acerca da incidência de ISS e ICMS sobre as operações das plataformas de comércio eletrônico. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), 2023, p. 4-10.

Diante desse cenário, o presente trabalho justifica-se pela urgência de se compreender o que efetivamente muda com a nova conjuntura tributária, de modo que o problema de pesquisa consiste em investigar quais são as alterações efetivamente implementadas para os *marketplaces*, especialmente considerando o cenário de economia digital em que estamos inseridos, no qual as relações jurídicas envolvem diversas partes e ocorrem em uma velocidade anteriormente inimaginável.

A Reforma Tributária teve a oportunidade de remodelar o sistema demasiadamente antigo em um momento em que já é conhecida a capacidade das evoluções tecnológicas, em um contexto em que já se tem ideia de como os avanços são capazes de impactar as relações tributárias e o sistema arrecadatório. Nesse sentido, busca-se compreender se a renovação da estrutura está, de fato, adaptada à nova realidade e se atende às necessidades das operações realizadas na atualidade. Assim, esta pesquisa busca contribuir para o entendimento da nova legislação, bem como colaborar com uma síntese dos principais impactos das mudanças para os *marketplaces*, a fim de facilitar a adaptação ao novo regramento tributário.

Para tanto, a pesquisa será de natureza qualitativa, apoiada pelo método dedutivo, com foco na análise aprofundada das alterações das normas tributárias, para que possa ser analisado o cenário anterior à Reforma Tributária, bem como a conjuntura posterior a ela, especificamente no que se refere à transição do ICMS para o IBS e a CBS e aos impactos para a tributação dos *marketplaces*. Será realizado estudo bibliográfico, a partir de literatura especializada, bem como documental, lastreada na legislação e na jurisprudência. Assim, a redação do trabalho será realizada através da análise crítica e qualitativa dos dados sob exame.

O marco teórico que orienta o trabalho assenta-se nas concepções de sujeição passiva delineadas no CTN e interpretadas pela doutrina e pela jurisprudência, especialmente no que se refere à possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária a terceiros como um instrumento de efetividade arrecadatória e praticabilidade. Portanto, parte-se de uma matriz teórica de elementos estruturantes da sujeição passiva, de modo a viabilizar a análise da transição do ICMS para o IBS e para a CBS, bem como dos novos contornos conferidos à responsabilidade tributária das plataformas digitais no ordenamento jurídico brasileiro.

A presente dissertação integra a linha de pesquisa de Direito Tributário e Desenvolvimento Econômico do Mestrado Profissional em Direito, e o primeiro capítulo será destinado à análise das bases estruturantes da noção de sujeição passiva tributária. Nesse sentido, serão examinados os fundamentos da atribuição de responsabilidade a terceiros, bem como serão explorados, mais detalhadamente, os regimes de substituição tributária e de

solidariedade. Ainda, serão analisados os desafios atualmente enfrentados em razão dos avanços tecnológicos e da revolução digital atualmente presenciada.

Por sua vez, o segundo capítulo tratará sobre a tributação dos *marketplaces* no contexto anterior à Reforma Tributária. Para tanto, será examinado o regime jurídico no qual as plataformas digitais estão inseridas atualmente, a partir de estudo das legislações estaduais que normatizam o tema. Nesse contexto, serão explorados os modelos de negócio dos *marketplaces* e as suas implicações fiscais, bem como será realizada uma análise dos IVAs de outras jurisdições, a fim de identificar como outros países têm tratado a responsabilização das intermediadoras de operações digitais.

Por fim, o terceiro capítulo buscará compreender, de maneira sistemática, a nova estrutura inaugurada pela EC nº 132/2023 e pela LC nº 214/2025 no que se refere à responsabilidade tributária dos *marketplaces*, examinando-a à luz dos princípios que orientam a Reforma Tributária. A análise pretende identificar as bases normativas, os critérios de designação do sujeito passivo e os limites materiais da responsabilidade atribuída às plataformas digitais, evidenciando como o novo modelo se relaciona com a lógica de praticabilidade e eficiência fiscal que permeia o IVA dual. Ao final, será apresentada uma comparação clara entre o regime anterior e o instituído após a Reforma, ressaltando pontos de continuidade, rupturas e impactos concretos sobre o papel dos *marketplaces* na cadeia de circulação. Essa comparação será, posteriormente, sistematizada em planilha sintética, a fim de facilitar a visualização das principais diferenças e a consolidação dos resultados da análise.

O produto desta dissertação consiste na sistematização dos cenários pré e pós-Reforma Tributária, contemplando, inclusive, a elaboração de tabelas que sintetizam os principais aspectos de cada modelo. Compõe também o produto um anexo comparativo entre as legislações estaduais e a disciplina do IBS e da CBS no que se refere à responsabilidade tributária dos *marketplaces*, destinado, inclusive, a facilitar a adequação dessas plataformas ao novo regime.

## CONCLUSÃO

A presente dissertação partiu da premissa de que os avanços da economia digital e, principalmente, o protagonismo dos *marketplaces* desafiaram as noções clássicas do Direito Tributário, o que exigiu uma releitura dos mecanismos de responsabilização de terceiros. Nesse cenário, o trabalho se propôs a examinar, a partir das bases estruturantes de sujeição passiva, a transição do modelo de responsabilização das plataformas digitais no âmbito do ICMS, fundada em legislações estaduais heterogêneas, para o novo modelo de IVA dual, marcado pela instituição do IBS e do CBS, tributos concebidos pela EC nº 132/2023 e regulamentados pela LC nº 214/2025.

A análise da estrutura da sujeição passiva no ordenamento jurídico brasileiro demonstrou que a possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária a terceiros é mais do que um mero mecanismo tributário: é, na realidade, um instrumento de garantia da efetividade arrecadatória. Como restou evidenciado, o CTN estabeleceu as bases para a imputação de deveres a terceiros, pautadas, principalmente, na necessidade de vinculação material com o fato gerador e de concretização do interesse comum.

O estudo concluiu que, no contexto de constantes avanços tecnológicos, o uso desses mecanismos, seja na modalidade de substituição, seja a partir da solidariedade, tornou-se ainda mais importante em razão da multiplicidade de agentes, da desmaterialização das operações e da centralidade informacional dos *marketplaces*. Assim, verificou-se que esse cenário estimulou a edição de leis estaduais para normatizar a responsabilidade das plataformas digitais pelo recolhimento do ICMS, e o exame permitiu concluir que os Estados se pautaram em três hipóteses principais de responsabilização, relacionadas à mera intermediação, à ausência de emissão de documento fiscal pelo vendedor e ao descumprimento de deveres informacionais pela plataforma.

Ainda que seja louvável a iniciativa de normatizar a questão, observou-se que os doze Estados em que foram localizadas legislações sobre a responsabilidade das plataformas digitais regulamentaram a questão de forma distinta, o que pode acabar por agravar as situações de guerra fiscal, bem como ocasionar significativa insegurança jurídica. Assim, a normatização estadual foi acompanhada de diversas críticas, inclusive no que se refere ao questionamento da extensão da solidariedade e da responsabilidade em operações de mera intermediação sem vínculo suficiente com a materialidade do ICMS. Portanto, esse cenário exigiu o amadurecimento da percepção de que a sujeição passiva em ambiente digital exige critérios de ingerência e de controle, inclusive em atenção às bases consolidadas no CTN.

O panorama internacional analisado evidenciou tendências convergentes em diversas jurisdições, como a adoção do princípio do destino e a consolidação da necessidade de deslocamento, total ou parcial, do recolhimento dos tributos para os *marketplaces* quando presentes certos gatilhos. Entre os modelos de responsabilização, destacaram-se a figura do *deemed supplier* e a adoção de regimes de solidariedade e subsidiariedade condicionados a deveres de cooperação com a administração. Esses referenciais influenciaram, notadamente, o desenho normativo adotado após a Reforma Tributária.

Nesse contexto, verificou-se que a reforma alterou profundamente as normas de responsabilização das plataformas digitais, de modo que a terceira parte do estudo destinou-se a examinar o cenário instituído pela reforma. Verificou-se que a EC nº 132/2023 estabeleceu princípios estruturantes, tais como simplicidade, transparência, neutralidade, justiça fiscal e cooperação, e consagrou um IVA dual, pautado na exigência do IBS e da CBS, com isomorfia material e procedimental. A LC nº 214/2025, por sua vez, regulamentou os tributos ao tratar sobre a regra-matriz de incidência, e pautou a tributação em observância ao princípio do destino.

No que toca à sujeição passiva, a norma conferiu centralidade ao fornecedor como contribuinte, mas previu expressamente hipóteses de responsabilização de terceiros. Em relação aos *marketplaces*, a lei complementar inovou ao trazer um conceito de “plataforma digital” ligado ao controle de elementos essenciais da operação, como cobrança, pagamento, termos e condições e entrega, ao mesmo tempo em que previu expressamente quais empresas não serão consideradas para fins de tributação, a exemplo daquelas que meramente prestam serviços de fornecimento de acesso à *internet*, de pagamentos prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, de publicidade ou de busca e comparação de fornecedores nos casos em que o serviço não é cobrado com base nas vendas realizadas. A análise dessa questão permitiu concluir que a definição funcional busca conectar a responsabilidade com a capacidade de controle e colaboração, em consonância com os dispositivos do CTN relativos à responsabilização de terceiros.

Outrossim, verificou-se que o núcleo normativo da responsabilização das plataformas digitais foi desenhado a partir de um modelo híbrido, que combina hipóteses de substituição e solidariedade. A legislação prevê, de um lado, a substituição do fornecedor residente ou domiciliado no exterior, com solidariedade com o adquirente ou destinatário e, de outro, a responsabilidade solidária do *marketplace* nos casos em que o fornecedor é residente ou domiciliado no Brasil, é contribuinte do IBS e da CBS, ainda que não inscrito no cadastro, e não registra a operação em documento fiscal eletrônico.

A estrutura normativa evidencia a intenção do legislador de concentrar a arrecadação e a fiscalização nas plataformas digitais pelo fato de concentrarem dados e possuírem o poder de coordenação das transações, a fim de mitigar situações de inadimplência e reduzir custos fiscalizatórios. Ainda, o legislador definiu pressupostos objetivos para justificar a tributação, bem como delineou filtros materiais para evitar a tributação indiscriminada de intermediários que não possuem efetiva ingerência sobre as operações, também em sintonia com as exigências do CTN e com a jurisprudência que prestigia um vínculo real com o fato gerador para que possa ser atribuída responsabilidade a terceiros.

Já o tratamento das importações e remessas internacionais se submeteu a um regime específico, no qual ficou definida a responsabilidade das plataformas digitais, inclusive quando domiciliadas no exterior, na intermediação de bens imateriais e serviços. Ao abarcar expressamente essas situações, o legislador reforçou a incorporação do princípio do destino e minimizou o risco atinente a falhas na tributação de transações internacionais.

Do cotejo comparativo entre os cenários pré e pós-Reforma Tributária, foram verificados avanços significativos. Primeiramente, as experiências estaduais heterogêneas, lastreadas em conceitos imprecisos, foram substituídas pela regulamentação da LC nº 214/2025, que disciplina o tema de forma nacional a partir de uma definição legal de “plataformas digitais”, critérios funcionais de ingerência, hipóteses objetivas de atribuição de responsabilidade e excludentes expressas. Ainda, a combinação dos regimes de substituição e solidariedade demonstrou coerência com o sistema tributário brasileiro e com as diretrizes de previsibilidade e segurança jurídica, de modo a reduzir, potencialmente, riscos de litigiosidade e assimetrias concorrenciais.

Também se destacou o reforço institucional da cooperação, a partir da previsão de deveres expressos de cadastro, reporte informacional e comunicações eficientes com a administração, tanto através do CG-IBS quanto através da RFB, o que evidencia a intenção do legislador de incorporar métodos de cooperação entre fisco e contribuinte, em atenção aos princípios norteadores da reforma.

Não obstante, o estudo identificou desafios práticos para os *marketplaces* em razão do novo sistema de responsabilização. Isso porque a efetividade das novas diretrizes dependerá não só da clareza regulamentar, mas também da padronização dos fluxos informacionais, da calibragem de riscos e da criação de métodos para operacionalizar os deveres informacionais. Ainda, a proporcionalidade na imputação da responsabilidade, bem como a delimitação do controle de elementos essenciais e a compatibilização com regimes específicos também

demandará atenção das plataformas para garantir uma tributação justa, que preserve a neutralidade.

Sob a perspectiva dos avanços da economia digital, compreendeu-se que a sujeição passiva em ambientes digitais normatizada pela LC nº 214/2025 buscou internalizar o fato de que é necessária a definição de diretrizes objetivas, mas não estáticas, que sejam sensíveis à realidade prática e aos papéis efetivamente desempenhados pelos *marketplaces*.

Conclui-se, portanto, que a transição do ICMS para o IBS e para CBS, quanto à responsabilização tributária dos *marketplaces*, não eliminou os regimes de substituição e solidariedade, mas os reorganizou a partir de um novo sistema, orientado essencialmente pela existência de um vínculo material com o fato gerador, pelo grau de ingerência das plataformas e pelos princípios da proporcionalidade, da simplicidade e da cooperação. Assim, o novo modelo, ao fortalecer as bases estruturantes da sujeição passiva e ao promover maior alinhamento com as diretrizes internacionais, implementou no Brasil um ordenamento mais uniforme e funcional, além de mais adequado para responder aos desafios relacionados ao constante avanço da economia digital.

Em síntese, o modelo inaugurado pela EC nº 132/2023 e pela LC nº 214/2025 representa um avanço na tributação sobre o consumo no ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que reconhece o protagonismo das plataformas digitais como agentes capazes de colaborar para a efetividade da arrecadação e da fiscalização, sem ultrapassar os limites impostos pela Constituição, pelo CTN e pela técnica do IVA. Todavia, a concretização das novas diretrizes exigirá maior atenção ao efetivo cumprimento das normas, à calibragem dos deveres atribuídos às plataformas e a construção de práticas que facilitem a cooperação entre fisco e contribuinte. Assim, o estudo verificou que a Reforma Tributária estabeleceu não só novos parâmetros para a responsabilização dos *marketplaces*, mas inaugurou uma nova etapa que moldará a exigência do IVA dual nos próximos anos.

## REFERÊNCIAS

ALEMANHA. **Umsatzsteuergesetz (UStG)** – Gesetz über die Besteuerung der Umsätze; § 3 Lieferungen, sonstige Leistungen. Disponível em: [https://www.gesetze-im-internet.de/ustg\\_1980/3.html](https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/3.html). Acesso em: 16 ago. 2025.

ALEMANHA. **Umsatzsteuergesetz (UStG)** – Gesetz über die Besteuerung der Umsätze; § 25e Haftung beim Handel über eine elektronische Schnittstelle. Disponível em: [https://www.gesetze-im-internet.de/ustg\\_1980/25e.html](https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/25e.html). Acesso em: 16 ago. 2025.

ARZUA, Heron; SCHMITT, Murilo. Substituição tributária no ICMS: a questão do reajuste final – discrepância entre o valor arbitrado e o valor real. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 222, p. 74, 2014.

AUSTRÁLIA. **A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999 (Cth)**. Em vigor. Disponível em: <https://www.legislation.gov.au/C2004A00446/latest/text>. Acesso em: 16 ago. 2025.

ÁVILA, Humberto. ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de cálculo. Pauta fiscal. Competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 124, p. 92–111, 2006.

ÁVILA, Humberto. Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 56. ano 42. p. 701-730. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024, p. 707.

BAHIA (Estado). **Lei nº 7.014, de 4 de dezembro de 1996**. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Diário Oficial do Estado da Bahia, Salvador, 5 dez. 1996.

BAHIA (Estado). **Lei nº 14.183, de 12 de dezembro de 2019**. Altera a Lei nº 7.014, de 4 de dezembro de 1996, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado da Bahia, Salvador, 13 dez. 2019.

BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, n. 45, p. 625-650, 2º sem. 2020. DOI: <https://doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-45-28>.

BISCAIA, Nádia Rubia. A atribuição de sujeição passiva às operadoras de marketplace: três dimensões de análise. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, n. 48, ano 39, p. 358-381, 2º quadrimestre de 2021.

BRASIL. [Constituição de 1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasil: [s. n.], 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 13 abr. 2025.

BRASIL. Presidência da República. **Emenda Constitucional nº 3 de 17 de março de 1993**. Altera os arts 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. [S. I.], 17 mar. 1993. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm). Acesso em 7 jun. 2025.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Lei Kandir. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em 7 jun. 2025.

BRASIL. Presidência da República. **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. Brasil: [s.n.], 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: 7 jun. 2025.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Brasil: [s. n.], 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 13 abr. 2025.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Código Civil. Brasil: [s. n.], 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm). Acesso em: 13 nov. 2025.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Câmara dos Deputados, Brasília, 13 ago. 2019. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019). Acesso em: 20 ago. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 860.369/SC**. Julgado em 18 set. 2007. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=721767&num\\_registro=200601241908&data=20071015&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=721767&num_registro=200601241908&data=20071015&formato=PDF). Acesso em: 13 nov. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.645.333/SP**. Julgado em 25 maio 2022. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201603209856>. Acesso em 13 nov. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL**. Julgada em 08/05/2002. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur15325/false>. Acesso em 11 jun. 2025, p. 155-162.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.144/AM**. Julgada em 03/08/2021, p. 5-6. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=757121626>. Acesso em 11 jun. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 593.849/MG**. Julgado em 19/10/2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>. Acesso em 11 jun. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 596.832/RJ**. Julgado em 29/06/2020, p. 9. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754150598>. Acesso em 11 jun. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 598.677/RS**. Julgado em 29/03/2021, p. 16. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346331573&ext=.pdf>. Acesso em 11 jun. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n.º 1.554.371/RJ**. Relator: Relator: Min. Luiz Fux. Julgado em 8/8/2025. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp?codigo=126C-325D-2924-7584>. Acesso em: 13 set. 2025.

BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. **Tributação na economia compartilhada**. 2021. 416 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021, p. 111.

BRITO, Edvaldo. A substituição tributária no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 1, p. 25, 1995.

CAMPOS, Paula Consalter; CUNHA, Carlos Renato. A complexidade da tributação dos negócios jurídicos realizados em ambiente virtual no Sistema Tributário brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 30, p. 251-274, 2022, p. 252.

CARPINETTI, Ana Carolina; MARINHO, Alice. O princípio do destino no IVA-dual brasileiro. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. p. 431-442. ISBN 978-65-01-18182-0, p. 431.

CARPINETTI, Ana Carolina; ROSA, Victoria Puperi da. A extensão e alcance da responsabilidade das plataformas digitais pelo IBS e pela CBS. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. p. 47-55. ISBN 978-65-01-18182-0, p. 55.

CARPINETTI, Ana Carolina; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O momento de ocorrência do fato gerador, local da operação, base de cálculo e alíquotas no novo modelo do IBS e da CBS. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Análise e comentários sobre a reforma tributária do Brasil – EC 132/2023 e LC 214/2025**. São Paulo: Editora JusPodivm, 2025. p. 305-322. ISBN 978-85-442-6135-4, p. 308.

CARRAZA, Roque Antônio. ICMS - Substituição tributária “para frente” em operações interestaduais - Peculiar situação do Estado de Goiás. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 101, 2004, p. 101.

CASTELLO, Melissa Guimarães. A responsabilidade tributária dos marketplaces pelos impostos sobre o consumo – do modelo da OCDE às iniciativas brasileiras. *In*: CALIENDO, Paulo; LIETZ, Bruna (coords.). **Direito tributário e novas tecnologias** [recurso eletrônico]. Porto Alegre: Editora Fi, 2021. p.50.

CASTELLO, Melissa Guimarães. **Tributação dos marketplaces**: algumas reflexões acerca da incidência de ISS e ICMS sobre as operações das plataformas de comércio eletrônico. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), 2023.

CEARÁ (Estado). **Lei nº 12.670, de 30 de dezembro de 1996**. Dispõe acerca do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado do Ceará, Fortaleza, 30 dez. 1996.

CEARÁ (Estado). **Lei nº 16.904, de 3 de junho de 2019**. Altera a Lei nº 12.670, de 30 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o ICMS, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado do Ceará, Fortaleza, 3 jun. 2019.

CHIESA, Clélio. ICMS. A denominada Substituição Tributária “Para Frente”. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 29/1999, p. 50-73, out/dez/1999. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, vol. 4, p. 373-206, fev. 2011, p. 51.

CLARKE, Daniel Franco; SHINGAI, Thais Romero Veiga. Materialidade do IBS e da CBS: no âmbito doméstico e na importação. *In*: HOFFMANN, Susy Gomes (coord.). **Reforma tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar 214/2025**. São Paulo: MP Editora, 2025. p. 61-79. ISBN 978-85-7898-107-5, p. 72.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Estudo sobre a sujeição passiva direta e indireta no direito brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**, v. 3, n. 3, 1996, p. 6.

CONCA, Gabriela. Os novos tributos sobre o consumo no Brasil: contornos do fato gerador do IBS e da CBS. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Análise e comentários sobre a reforma tributária do Brasil – EC 132/2023 e LC 214/2025**. São Paulo: Editora JusPodivm, 2025. p. 261-284. ISBN 978-85-442-6135-4, p. 267.

CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista de Direito Brasileiro**, Passo Fundo, vol. 15, n. 1, p. 145-167, Janeiro-Abril, 2019, p. 148-145.

CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. Desafios Tributários na Era Digital. *In*: AFONSO, José. R; SANTANA, Hadassah L. (Coord). **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020.

COSTA, Vitor Henrique Malikoski. **A regra-matriz de incidência tributária do ISS, do IBS e da CBS**: não incidência sobre os honorários advocatícios sucumbenciais. 2025. 1 rec. online (Pg. xvi + f.) Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná (UFPR), Curitiba, 31 mar. 2025. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/xmlui/handle/1884/97467>. Acesso em: 09 set. 2025, p. 103.

CUNHA, Carlos Renato; PECIS, Luiza França. Responsabilidade tributária das plataformas de marketplace no sistema tributário nacional. **Revista do Instituto de Direito Constitucional e Cidadania – IDCC**, Londrina, v. 8, n. 2, jul./dez. 2023.

CUNHA, Carlos Roberto; MOREIRA, Guilherme Martelli. A mudança de paradigma do Direito Tributário frente à influência da OCDE: Impactos da era digital. **Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas**, Pouso Alegre, v. 40, n. 1, p. 23-40, jan./jun. 2024.

DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária**: solidariedade e subsidiariedade. 2009. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2009, p. 210. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/handle/handle/8535>. Acesso em: 11 nov. 2025.

DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Base de cálculo do ICMS no regime de substituição tributária para frente – exclusão dos descontos incondicionais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 72, p. 63, 1997.

EUROPEAN COMMISSION. Directorate-General for Taxation and Customs Union. **Importation and Exportation of Low Value Consignments – VAT E-Commerce Package**: Guidance for Member States and Trade. Revision 2. Brussels: European Commission, 15 Sept. 2022. Disponível em: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/](https://ec.europa.eu/taxation_customs/). Acesso em: 16 ago. 2025, p. 8.

EUROPEAN COMMISSION. Directorate-General for Taxation and Customs Union. **VAT in the Digital Age**: Final Report. Volume 1 – Digital Reporting Requirements. Prepared by Economisti Associati et al. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2022. ISBN 978-92-76-54594-1. DOI: 10.2778/541384. Disponível em: <https://taxation-customs.ec.europa.eu/>. Acesso em: 16 ago. 2025.

FARIA, Renato Vilela; LUZES, Cristiano Araújo. O regime específico das operações com bens imóveis no contexto da reforma tributária do consumo. *In*: HOFFMANN, Susy Gomes; CHRISTIANO, Carla Tredici; NUNES, Renato; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Reforma tributária**: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar nº 214/2025. São Paulo: MP Editora, 2025. (Série Cursos de Extensão da APET). p. 189-225. ISBN 978-85-7898-107-5, p. 194.

FEITOSA, Maurine Moran Pimentel. **A tributação indireta das plataformas de economia compartilhada no Direito brasileiro**. 2024. 372 f. Tese (Doutorado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2024.

FRANÇA. Code général des impôts (CGI). **Article 283 bis** – Responsabilité solidaire des plateformes en ligne en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Introduit par la Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018, relative à la lutte contre la fraude. Journal officiel de la République française, Paris, 24 oct. 2018. Disponível em: [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article\\_lc/LEGIARTI000037511755/](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037511755/). Acesso em: 16 ago. 2025.

FRANÇOSO, Thais Folgosi; ABECASSIS, Richard. Destino da operação: local da ocorrência do fato gerador do IBS. *In*: HOFFMANN, Susy Gomes (coord.). **Reforma tributária**: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar 214/2025. São Paulo: MP Editora, 2025. p. 101-117. ISBN 978-85-7898-107-5, p. 101.

FUNARO, Hugo. **Sujeição passiva indireta no Direito Tributário Brasileiro** - As hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional. Série Doutrina Tributária, Vol. X. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 171-172.

GARGIULO, Caroline Rosa. Presunções e ficções no Direito Tributário: A questão da definição de preços no ICMS sob regime de substituição tributária progressiva. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, vol. 3/2016, p. 266, nov-dez/2016.

GRECO, Marco Aurélio. Legitimação ativa e o direito à restituição na substituição tributária. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte à luz da atual jurisprudência do STF**. 3. ed. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários – IET, 2020, p. 425.

GUIMARÃES, Ariane Costa. As novas hipóteses de responsabilidade tributária na reforma tributária à luz da Constituição Federal. *In*: HOFFMANN, Susy Gomes; CHRISTIANO, Carla Tredici; NUNES, Renato; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Reforma tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar nº 214/2025**. São Paulo: MP Editora, 2025. (Série Cursos de Extensão da APET). p. 119-143. ISBN 978-85-7898-107-5.

HILUEY, Diogo Corrêa Stepple. A necessidade de representatividade dos contribuintes na uniformização do contencioso do IBS e da CBS. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. p. 75-83. ISBN 978-65-01-18182-0.

HOFFMANN, Susy Gomes. A proposta de contencioso administrativo na reforma tributária e os desafios do federalismo cooperativo no Brasil. *In*: HOFFMANN, Susy Gomes; CHRISTIANO, Carla Tredici; NUNES, Renato; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Reforma tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar nº 214/2025**. São Paulo: MP Editora, 2025. (Série Cursos de Extensão da APET). p. 367-381. ISBN 978-85-7898-107-5.

JACOB, Pedro Colarossi. **O Direito à Restituição do ICMS na Sistemática da Substituição Tributária: as Restrições ao Cumprimento da Decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 593.849/MG**. 2020. 144 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020, p. 56.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Centralização e autonomia dos entes federados**. São Paulo: IBET, 2025. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/centralizacao-e-autonomia-dos-entes-federados-por-eduardo-marcial-ferreira-jardim/>. Acesso em: 10 set. 2025, p. 1.

LIANG, Fábila Gun. Solidariedade tributária: o alcance do art. 124 do CTN. **RESPGE – Revista de Estudos Sistêmicos em Processo, Gestão e Estratégia**, São Paulo, v. 8, n. 1, p. 45-68, jan./dez. 2017.

LOPES, Rodrigo Manfro. **A responsabilidade tributária das plataformas de marketplace e o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS)**. 2024. 113 f. Dissertação (Mestrado em Direito) — Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2024.

LUNA, Leonardo Jerônimo Maciel de. **A (in)constitucionalidade da responsabilidade tributária dos marketplaces pelo recolhimento de ICMS dos sellers**. 2023. 108 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023, p. 27.

LUNA, Leonardo Jerônimo Maciel de. **A responsabilidade tributária das plataformas de marketplace**. 2023. 214 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2023, p. 44.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **LC 214/2025 comentada: Reforma Tributária — Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e Imposto Seletivo (IS)**. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025. 480 p. ISBN 978-65-5977-711-2, p. 38.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Os princípios inseridos no art. 145, §§ 3º e 4º, da Constituição Federal de 1988 pela Emenda Constitucional 132/2023. *In*: HOFFMANN, Susy Gomes; CHRISTIANO, Carla Tredici; NUNES, Renato; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Reforma tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar nº 214/2025**. São Paulo: MP Editora, 2025. (Série Cursos de Extensão da APET). p. 39-59. ISBN 978-85-7898-107-5, p. 56.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Substituição Tributária. Limites da Solidariedade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 119, p. 119.

MARANHÃO (Estado). **Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. Diário Oficial do Estado do Maranhão, São Luís, 26 dez. 2002.

MATO GROSSO (Estado). **Lei nº 10.978, de 29 de outubro de 2019**. Altera a Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, que consolida normas referentes ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado de Mato Grosso, 29 out. 2019.

MATO GROSSO (Estado). **Lei nº 11.081, de 14 de janeiro de 2020**. Altera a Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, que consolida normas referentes ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS; altera a Lei nº 10.814, de 28 de janeiro de 2019, que dispõe sobre a cerveja artesanal; institui o Programa de Apoio ao Comércio Exterior no Estado de Mato Grosso – COMEX/MT, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado de Mato Grosso, 14 jan. 2020.

MARANHÃO (Estado). **Lei nº 11.387, de 21 de dezembro de 2020**. Altera a Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002, que dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. Diário Oficial do Estado do Maranhão, São Luís, 21 dez. 2020.

MATO GROSSO (Estado). **Lei Ordinária nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998**. Consolida normas referentes ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS. Diário Oficial do Estado de Mato Grosso, 30 dez. 1998.

MELLO, Helio de; LAURENTIIS, Thais De. O tipo IVA e a competência tributária do IBS e da CBS. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, v. 57, ano 42, p. 267-282, 2º quadrimestre de 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.57.11.2024.2588, p. 278.

MENEZES, Farley Soares. Reforma tributária e sua capacidade para reduzir complexidade e ampliar a segurança jurídica: saudade ou esperança? *In*: NOLASCO, Rita Dias (coord.). **Reforma tributária e jurisdição constitucional: o futuro da tributação no Brasil**. Londrina: Thoth, 2025. p. 227-243. ISBN 978-65-5113-062-5, p. 229.

MIGUEL, Carolina Romanini. Breves considerações sobre o critério quantitativo da CBS e do IBS. *In*: HOFFMANN, Susy Gomes (coord.). **Reforma tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar 214/2025**. São Paulo: MP Editora, 2025. p. 81-99. ISBN 978-85-7898-107-5.

MINAS GERAIS (Estado). **Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975**. Consolida a legislação tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. Diário Oficial do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, 30 dez. 1975.

MINAS GERAIS (Estado). **Lei nº 23.894, de 3 de setembro de 2021**. Altera a Lei nº 19.095, de 2 de agosto de 2010, que disciplina o marketing direto ativo e cria lista pública de consumidores; e as Leis nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, e nº 15.273, de 29 de julho de 2004. Diário Oficial do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, 4 set. 2021.

MORETI, Daniel. Benefícios fiscais na tributação de e-commerce e marketplaces. *In*: **Revista do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET)**. São Paulo: IBET, 2021. p. 342.

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development. **International VAT/GST Guidelines**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>. Acesso em: 16 ago. 2025, p. 38.

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development. **The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales**. Paris: OECD Publishing, 2019.

OLIVEIRA, Diogo Pignataro de; SILVA, Keisson Christiano Jerônimo da. O mecanismo de substituição tributária do ICMS na indústria do petróleo e gás natural: análise da realidade do Estado do Rio Grande do Norte. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 67, p. 18–35, mar./abr. 2006. Também publicado em: **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, v. 4, p. 433–452, fev. 2011, p. 8.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. Substituição tributária no ICMS: reflexões e críticas. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 105, p. 111–131, jul./ago. 2012. Publicado também em: **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, v. 9, p. 904, jul. 2014.

PANDOLFO, Rafael. **A inconstitucionalidade da incidência do IBS e da CBS sobre operações não onerosas de uso e consumo pessoal**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, 2025. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/a-inconstitucionalidade-da-incidencia-do-ibs-e-da-cbs-sobre-operacoes-nao-onerosas-de-uso-e-consumo-pessoal-por-rafael-pandolfo/>. Acesso em: 09 nov. 2025.

PARAÍBA (Estado). **Lei nº 6.379, de 2 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado da Paraíba, João Pessoa, 3 dez. 1996.

PARAÍBA (Estado). **Lei nº 10.008, de 05 de junho de 2013**. Altera a Lei nº 6.379, de 2 de dezembro de 1996, que trata do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de

Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado da Paraíba, João Pessoa, 06 jun. 2013.

PARANÁ (Estado). **Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, com base no art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º da Constituição Federal, e na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Diário Oficial do Estado do Paraná, Curitiba, 14 nov. 1996.

PARANÁ (Estado). **Lei nº 20.383, de 19 de novembro de 2020**. Acrescenta dispositivos à Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996, que dispõe sobre o ICMS. Diário Oficial do Estado do Paraná, Curitiba, 19 nov. 2020.

PEIXOTO, Daniel Monteiro; MENOR, André; BRAGA, Mércia Cristina de Paiva. Responsabilidade tributária e as plataformas digitais (enfoque sobre as operações domésticas no PLP 68/2024). *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. p. 529-540. ISBN 978-65-01-18182-0.

PEREIRA, Filipe Azevedo. **O tratamento das plataformas digitais de prestação de serviços em sede de IVA: o Pilar Dois do Pacote ViDA e a sua articulação com o Acórdão Fênix Internacional (TJUE)**. Lisboa: Universidade Católica Portuguesa, 2025, p. 20.

PEROBA, Luiz Roberto; CARPINETTI, Ana Carolina. A responsabilidade tributária das plataformas digitais na LC 214/25: alcance e limites do modelo brasileiro. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Análise e comentários sobre a Reforma Tributária do Brasil – EC 132/2023 e LC 214/2025**. São Paulo: Editora JusPodivm, 2025. p. 441-456. ISBN 978-85-442-6135-4.

PEROBA, Luiz Roberto; MARINHO, Alice. Administração e fiscalização: Comitê Gestor, harmonização do IBS e da CBS e fiscalização. *In*: HOFFMANN, Susy Gomes; CHRISTIANO, Carla Tredici; NUNES, Renato; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Reforma tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar nº 214/2025**. São Paulo: MP Editora, 2025. (Série Cursos de Extensão da APET). p. 349-367. ISBN 978-85-7898-107-5.

PEROBA, Luiz Roberto; MARINHO, Alice; FRANÇA, Alexandre Moretti. Plataformas digitais e a reforma tributária: novos paradigmas de responsabilidade. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. p. 487-494. ISBN 978-65-01-18182-0.

PETERSON, Roni. Princípios constitucionais-tributários aplicados ao IBS e à CBS. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Análise e comentários sobre a Reforma Tributária do Brasil – EC 132/2023 e LC 214/2025**. São Paulo: Editora JusPodivm, 2025. p. 181-208. ISBN 978-85-442-6135-4, p. 183.

PIAUI (Estado). **Lei nº 4.257, de 6 de janeiro de 1989**. Disciplina a cobrança do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de

Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Diário Oficial do Estado do Piauí, Teresina, 6 jan. 1989.

PIAUI (Estado). **Lei nº 7.528, de 15 de julho de 2021**. Altera as Leis nº 6.146, de 20 de dezembro de 2011; nº 4.548, de 29 de dezembro de 1992; nº 4.257, de 6 de janeiro de 1989; nº 5.622, de 28 de dezembro de 2006; e nº 4.254, de 27 de dezembro de 1988. Diário Oficial do Estado do Piauí, Teresina, 15 jul. 2021.

REIS, Ricardo. **Poesia**. Edição Manuela Parreira da Silva. Lisboa: Assírio & Alvim, 2000, p. 130. Disponível em: <https://www.casafernandopessoa.pt/pt/cfp/visita/museu/poemas-e-textos-escolhidos/portugues/ricardo-reis/para-ser-grande-se-inteiro?eID=>. Acesso em: 15 nov. 2025.

RENAULT, Felipe Kertesz; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. IBS/CBS e o regime específico de tributação para combustíveis. *In*: HOFFMANN, Susy Gomes; CHRISTIANO, Carla Tredici; NUNES, Renato; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Reforma tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar nº 214/2025**. São Paulo: MP Editora, 2025. (Série Cursos de Extensão da APET). p. 227-245. ISBN 978-85-7898-107-5, p. 244.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços – ICMS, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 27 dez. 1996.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei nº 8.795, de 17 de abril de 2020**. Altera a Lei nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996, para dispor sobre a responsabilidade tributária nas operações com bens e mercadorias digitais. Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 20 abr. 2020.

RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Justiça. Órgão Especial. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 0040214-33.2020.8.19.0000**. Relatora: Des. Leila Albuquerque. Julgado em 8/8/2022. Disponível em: <https://www3.tjrj.jus.br/>. Acesso em: 16 ago. 2025.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). **Lei nº 8.820, de 27 de janeiro de 1989**. Institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e dá outras providências. Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 28 jan. 1989.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). **Lei nº 15.576, de 29 de dezembro de 2020**. Institui o Código de Boas Práticas Tributárias do Estado do Rio Grande do Sul, cria o Conselho de Boas Práticas Tributárias, autoriza a criação das Câmaras Técnicas Setoriais, estabelece hipóteses de acordos setoriais de boas práticas, institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – Nos Conformes RS, estabelece regras de conformidade tributária, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 29 dez. 2020.

ROSA, Marcelo Miranda Dourado Fontes. A substituição tributária para frente do ICMS e proporcionalidade: ponderação entre praticabilidade, livre concorrência e capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário Atual – RDTA**, São Paulo, n. 33, p. 164-183, 2015, p. 166.

ROSSI, Marcia; ANDRADE, Raphael Nóbrega de. Responsabilização e operacionalização fiscal das plataformas digitais. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Nossa reforma**

**tributária:** análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI). São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. p. 541-551. ISBN 978-65-01-18182-0, p. 549.

SALES, R.C., BORGES, A.M., MEIRA, L.A. A Substituição Tributária Progressiva no ICMS: análise dos aspectos constitucionais. **Revista mestrado em direito**. Universidade Católica de Brasília, Brasília, V. 11, nº 1, 2017, p. 88.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COOKE, Lina Braga Santin. História da construção da Emenda Constitucional 132/2023: a implementação de um IVA-dual no Brasil e os novos princípios do sistema tributário nacional. *In:* HOFFMANN, Susy Gomes; CHRISTIANO, Carla Tredici; NUNES, Renato; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Reforma tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar nº 214/2025**. São Paulo: MP Editora, 2025. (Série Cursos de Extensão da APET). p. 17-38. ISBN 978-85-7898-107-5, p. 27.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; RICARDO, Silvana Cristina. Sujeição passiva e responsabilidade na Lei Complementar 214/2024. *In:* SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Análise e comentários sobre a reforma tributária do Brasil – EC 132/2023 e LC 214/2025**. São Paulo: Editora JusPodivm, 2025. p. 323-336. ISBN 978-85-442-6135-4, p. 324.

SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 238, p. 104-122. São Paulo: Dialética, 2015, p. 109.

SÃO PAULO (Estado). **Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989**. Dispõe sobre a instituição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). Diário Oficial do Estado de São Paulo, São Paulo, 2 mar. 1989.

SÃO PAULO (Estado). **Lei nº 13.918, de 22 de dezembro de 2009**. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado de São Paulo e altera a Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989. Diário Oficial do Estado de São Paulo, São Paulo, 23 dez. 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. *In:* **Tributação da Economia Digital**, coord. FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 245.

SCHWAB, Klaus. **A quarta revolução industrial**. Tradução de Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

SERGIPE (Estado). **Lei nº 3.796, de 26 de dezembro de 1996**. Dispõe quanto ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá providências correlatas. Diário Oficial do Estado de Sergipe, Aracaju, 27 dez. 1996.

SERGIPE (Estado). **Lei nº 8.853, de 25 de junho de 2021**. Altera os artigos 20 e 49-A da Lei nº 3.796, de 26 de dezembro de 1996, que dispõe quanto ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte

Interstadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá providências correlatas. Diário Oficial do Estado de Sergipe, Aracaju, 28 jun. 2021.

SHINGAI, Thais Romero Veiga; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. **Manual da reforma tributária**: aspectos práticos do Imposto sobre Bens e Serviços, da Contribuição sobre Bens e Serviços e do Imposto Seletivo. 1. ed., 2. reimpr. Barueri, SP: Atlas, 2025, p. 64.

SIMÕES, Raul Costi. **Responsabilidade tributária de grupos econômicos**. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2021. p. 23.

SOARES, Inês Sofia Monteiro. **Trocas intracomunitárias em IVA**: o caso do comércio eletrônico. 2021. Relatório de Estágio (Mestrado em Economia e Gestão Internacional) — Faculdade de Economia da Universidade do Porto, Porto, 2021.

SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS – Substituição tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 12, p. 16, 1996.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Substituição tributária – ICMS**. Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo, 2ª quinzena de fev. 1995, n. 4/95, p. 78.

STAMATO, Adriana; SEABRA, Daniela. Comentários iniciais sobre o princípio da não cumulatividade no contexto da reforma tributária brasileira sobre o consumo. *In*: HOFFMANN, Susy Gomes; CHRISTIANO, Carla Tredici; NUNES, Renato; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Reforma tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar nº 214/2025**. São Paulo: MP Editora, 2025. (Série Cursos de Extensão da APET). p. 159-177. ISBN 978-85-7898-107-5.

TAKANO, Caio Augusto. Em busca de um interesse comum: considerações acerca dos limites da solidariedade tributária do art. 124, inc. I, do CTN. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 41, ano 37, p. 82-116. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 1º semestre de 2019, p. 88.

TORRES, Ricardo Lobo. **Sujeição passiva e responsáveis tributários**. Revista da Faculdade de Direito da UERJ: (Universidade do Estado do Rio de Janeiro). N 03, 1995, p. 247.

UHDRE, Dayana de Carvalho. Marketplaces: possibilidades e limites à sua responsabilização no âmbito da tributação indireta. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), n. 48, p. 136-152, 2º sem. 2021. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-48-5.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Elementos de conexão na tributação direta e suas transformações na economia digital. Brasília, **Revista Jurídica da Presidência**, v. 24, n. 13, Set/Dez. 2022, p. 683.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Responsabilidade tributária das plataformas de marketplace no comércio exterior eletrônico. **Nomos – Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará**, v. 40, n. 1, p. 35-55, jan./jun. 2020, p. 35.

VICENTE, Luiza Marques. **Responsabilidade tributária do marketplace pelo ICMS não recolhido pelos seus vendedores**. 2023. 118 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2023, p. 33-43.

## ANEXO

Síntese comparativa dos cenários pré e pós-Reforma Tributária no que tange à responsabilidade tributária dos *marketplaces*.

Aspecto	Cenário pré-reforma	Cenário pós-reforma	Pontos-chave	Impactos práticos
<b>Base normativa e competência</b>	Predominância de iniciativas estaduais relativas ao ICMS, com regras díspares e fragmentadas; ISS aplicável a serviços de intermediação em certos modelos ( <i>e-mail</i> ); ausência de diretriz nacional uniforme.	A EC nº 132/2023 e a LC nº 214/2025 instituíram o IVA dual (IBS/CBS), de competência compartilhada, com regras materiais isomórficas e uniformes quanto à responsabilidade dos <i>marketplaces</i> .	Transição de um mosaico infraconstitucional para um arranjo nacional integrado, com base no princípio do destino, na não cumulatividade plena e na neutralidade.	Redução de assimetria regulatória e de custos de conformidade; previsibilidade e padronização; exigência tributária nacional.
<b>Conceito de “plataforma digital”</b>	Inexistência de conceito nacional; enquadramento casuístico e por funções (intermediação, meios de pagamento, logística) definidas em leis estaduais.	Conceito objetivo: intermediadora de operações não presenciais ou eletrônicas que controla cobrança, pagamento, termos e condições, ou entrega; exclusões expressas (mera função de promover acesso à internet e de realizar serviços de pagamento regulados pelo Bacen, executar apenas serviços de publicidade ou de busca e comparação de fornecedores sem remuneração por venda).	Critérios funcionais vinculados à ingerência material na operação; filtro para evitar onerar meros facilitadores sem efetiva participação nas transações digitais.	Maior segurança sobre quem será responsável; necessidade de mapeamento interno de processos e funções que configuram o “controle” apto a ensejar a responsabilização.
<b>Sujeição passiva:</b>	Contribuinte do ICMS: vendedor e <i>marketplace e-</i>	Contribuinte: fornecedor ou adquirente; terceiros (incluindo	Consolidação do papel central do fornecedor,	Necessidade de ajustar contratos com os <i>sellers</i> e de

<b>contribuinte e responsável</b>	<i>shop</i> ; responsabilidade tributária das plataformas digitais varia por Estado, sendo essencialmente atrelada ao não cumprimento de obrigações informacionais ou à operação realizada sem documentação fiscal.	plataformas digitais) podem ser responsáveis quando concorrem para realização/execução/pagamento das operações ou em outras hipóteses expressamente previstas na lei.	com atribuição de responsabilidade a terceiros com efetivo nexos material com o fato gerador do tributo devido.	rever fluxos e políticas para assegurar a adequada emissão de documentos fiscais, bem como a correta comunicação com o fisco.
<b>Gatilhos de responsabilização</b>	Heterogêneos, geralmente atrelados à falta de emissão de Nota Fiscal pelo vendedor, descumprimento de obrigações acessórias, irregularidade cadastral, não prestação de informações, e, por fim, à realização de operações com controle de pagamentos.	Dois eixos principais: (i) fornecedor estrangeiro, no qual a plataforma figura como sua substituta e solidária do adquirente; (ii) fornecedor nacional contribuinte, não inscrito e sem documento fiscal, ocasião em que há solidariedade da plataforma; graduação por cumprimento de deveres informacionais e <i>split payment</i> .	Responsabilidade calibrada por risco objetivo (ausência documental/cadastral) e por função (controle de pagamento/cobrança/termos/entrega).	Incentivo ao uso de <i>split payment</i> ; fortalecimento de verificação documental e necessidade de ajustes em prol de maior integração e colaboração com o fisco.
<b>Obrigações informacionais</b>	Deveres acessórios variam por Estado; há responsabilização dos <i>marketplaces</i> pela ausência de prestação de informações ao fisco em várias unidades federativas.	Dever expresso de informar ao CG-IBS e à RFB operações e importações intermediadas; necessidade de comunicação oficial sobre status cadastral de fornecedores.	Cooperação institucionalizada; redução de assimetria de informação.	Necessidade de implementação de sistemas de reporte, trilhas de auditoria e governança de dados.
<b>Importações e remessas</b>	Disciplinas setoriais e estaduais esparsas;	Plataforma digital é responsável por IBS/CBS em importações de	Adoção do modelo de <i>full liability</i> funcional em	Necessidade de adequação de processos internacionais,

<b>internacionais</b>	insegurança em operações com fornecedores estrangeiros.	bens imateriais/serviços e em remessas internacionais de bens materiais intermediadas.	importações; operacionalização por cadastro e retenção automática.	de realização de cadastro e de integração com instituições de câmbio.
<b>Governança, fiscalização e contencioso</b>	Fiscalização descentralizada; critérios e procedimentos distintos; litigiosidade elevada (inclusive quanto à constitucionalidade de leis estaduais).	Governança centralizada; harmonização de jurisprudência.	Uniformização interpretativa e procedimental; padronização de cadastros e fluxos.	Redução de litígios e custos; maior previsibilidade.
<b>Princípios estruturantes</b>	Aplicação heterogênea dos pilares tributários, de modo a gerar conflitos interpretativos e guerra fiscal.	Princípio do destino; não cumulatividade plena; neutralidade como eixo do IVA dual; simplicidade e praticabilidade; cooperação.	Regras gerais claras reduzem disputas sobre base de cálculo, local de exigência dos tributos e creditamento.	Necessidade de promover ajustes de precificação e de rever as cadeias tributárias e a sistemática de créditos; imprescindibilidade de criar mecanismos que facilitem a cooperação com o fisco.
<b>Custos de conformidade e riscos</b>	Elevados e assimétricos por multiplicidade normativa; riscos de autuações divergentes.	Redução por uniformização e mecanismos de cooperação; novos custos de implementação tecnológica.	Custo inicial mais alto em prol de um sistema mais simplificado e padronizado.	Necessidade de realizar investimentos em sistemas, cadastros, contratos e <i>compliance</i> .
<b>Impacto concorrencial</b>	Assimetrias entre <i>e-shop</i> (ICMS) e <i>e-mail</i> (ISS); assimetria mais acentuada entre <i>marketplaces</i> e comércio tradicional.	Isomorfia do IBS e CBS e foco no princípio do destino; tratamento uniforme da tributação da intermediação digital.	Neutralidade concorrencial reforçada.	Ambiente concorrencial mais nivelado, inclusive quanto ao comércio tradicional.

Fonte: elaborado pela autora