

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Victor Schleder Dallacosta

A Responsabilidade Tributária das Plataformas Digitais

MESTRADO EM DIREITO

São Paulo
2024

Victor Schleder Dallacosta

A Responsabilidade Tributária das Plataformas Digitais

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário, sob a orientação da Profa. Doutora Fabiana Del Padre Tomé.

MESTRADO EM DIREITO

São Paulo

2024

D981

Dallacosta, Victor Schleder

A responsabilidade tributária das plataformas digitais. – São Paulo: [s.n.], 2024.

121 p.; 30 cm.

Dissertação (Mestrado em Direito) -- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-graduados em Direito, 2024.

Orientadora: Profa. Doutora Fabiana Del Padre Tomé.

1. Responsabilidade tributária. 2. Plataforma digital de comércio eletrônico. 3. Responsabilização pelo pagamento de ICMS. 4. Sujeito passivo do ICMS. I. Tomé, Fabiana Del Padre. II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-graduados em Direito. III. Título.

CDD 340

Victor Schleder Dallacosta

A Responsabilidade Tributária das Plataformas Digitais

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário, sob a orientação da Profa. Doutora Fabiana Del Padre Tomé.

Aprovado em: __ de __ de 2025.

BANCA EXAMINADORA

Profa. Doutora Fabiana Del Padre Tomé
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

BUSCA DA VERDADE

*Borbulha em mim a sede da verdade
Ancestral sede nunca saciada
Busco dentro de mim com impiedade
Resposta à pergunta desgastada*

*Mas por muito que busque e implore
Não vejo que resposta me seja dada
Não sei que artimanhas que decore
Possa querer de mim a minha fada*

*Subi à montanha da minha terra
Em Dantesca noite de tempestade
Na pueril certeza de quem não erra
Nos arredores está mais da verdade*

*Quis acreditar que em noite de borrasca
Brandida fosse a vara da bonança
Mas os raios do céu rasgam etérea lasca
Que convertem em mortífera lança*

*Perdida em desalento a esperança
De agarrar em punhos a verdade
Busquei dentro de mim na razão mansa
Dos porquês viril a densidade*

*Do orgulho despido, da vaidade
Serenou em mim a rebeldia
Fiquei hoje a saber à saciedade
Que à soberba a verdade não se alia¹*

¹ Disponível em: em <https://www.luso-poemas.net/modules/news/article.php?storyid=136650>.

AGRADECIMENTOS

Com o término e apresentação do presente trabalho, sinto-me realizando um sonho, um sonho compartilhado entre todos que estiveram a minha volta, desde o início da minha trajetória acadêmica. Já nos primeiros semestres da faculdade de Direito, despertou-se em mim o desejo de desenvolver em paralelo com a advocacia a carreira acadêmica.

A realização deste sonho não seria possível sem o apoio incondicional dos meus familiares. Nestas idas e vindas, em viagens entre Pato Branco-PR, São Paulo e Campinas-SP, nunca me senti sozinho, meus avós, pais, irmãos e alguns amigos, que já fazem parte da minha família, me acolheram. A eles eu destino o primeiro e mais saudosos agradecimento.

Também, na Pontifícia Universidade Católica, encontrei professores, colegas e amigos geniais, que contribuíram para o meu desenvolvimento, não apenas intelectual, mas como ser humano. Agradeço à Professora Dra. Daniela Andrade Braghetta, que nos últimos semestres da especialização em Direito Tributário (COGEAE) me incentivou a continuidade dos estudos no mestrado. Agradeço aos professores Paulo de Barros Carvalho; Lucas Galvão; Tacio Lacerda Gama; Robson Maia Lins; Adriano Messias; Galderise Teles; Francisco Leocadio; Antônio Roque Carrazza; Renato Lopes Becho, pelos ensinamentos e discussões em sala de aula. Além de professora, também agradeço à Dra. Fabiana Del Padre Tome pelas instruções e orientações durante a elaboração deste trabalho.

E, por último, mas não menos importante, agradeço ao pai de todos, que de algum lugar sempre me acompanha, Deus.

“Nas leis e na administração da justiça há
essencialmente um aspecto contingente”.

(G.W.F Hegel)

Dallacosta, Victor Schleder. *A responsabilidade tributária das plataformas digitais*. 2024. 121 p. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2024.

RESUMO

O presente trabalho é resultado do estudo sobre a aplicação das normas gerais de responsabilidade tributária e das normas estaduais, que prescrevem a responsabilidade tributária dos controladores das plataformas digitais de comércio eletrônico. Desde as primeiras páginas, observa-se que, por estarem diretamente associadas à evolução das tecnologias de informação, as plataformas digitais apresentam-se ao Direito como uma estrutura atípica, que concretiza negócios jurídicos celebrados por terceiros. O poder de influência e de moderação sobre as relações sociais atraiu para a plataforma digital o interesse de órgãos estatais, que enxergaram nelas um potente instrumento de fiscalização e de arrecadação tributária. Para interromper a erosão das bases de arrecadação, 18 dos 26 estados brasileiros incluíram nas legislações estaduais normas jurídicas que visam a responsabilização dos controladores das plataformas digitais pelo pagamento do ICMS. No amplo estudo das normas do sistema constitucional tributário, avaliou-se a compatibilidade das normas introduzidas pelos entes federados (estados), as normas de maior hierarquia. Ao final, conclui-se pela possibilidade de responsabilização dos controladores das plataformas digitais pelo pagamento do tributo, desde que as plataformas tenham o controle sobre a operação de comércio e tenham descumprido um dever de cooperação.

Palavras-chave: Responsabilidade Tributária, Plataforma digital de comércio eletrônico, Responsabilização pelo pagamento de ICMS, Sujeito passivo do ICMS.

Dallacosta, Victor Schleder. *The tax liability of digital platforms*. 2024. 121 p. Dissertation (Master's Degree in Law). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2024.

ABSTRACT

This paper is the result of a study on the application of general rules on tax liability and state rules that establish the tax liability of controllers of digital e-commerce platforms. From the very first pages, it is clear that, because they are directly associated with the evolution of information technologies, digital platforms are presented to the law as an atypical structure that concretizes legal transactions entered into by third parties. The power to influence and moderate social relations attracted the interest of state agencies to digital platforms, which saw them as a powerful instrument for monitoring and collecting taxes. In order to stop the erosion of tax bases, 18 of the 26 Brazilian states included in their state legislation legal rules that aim to hold controllers of digital platforms liable for the payment of ICMS. In the broad study of the rules of the constitutional tax system, the compatibility of the rules introduced by the federated entities (states) with the rules of higher hierarchy was assessed. In the end, it is concluded that it is possible to hold the controllers of digital platforms liable for the payment of the tax, provided that the platforms have control over the commercial operation and have failed to comply with a duty of cooperation.

Keywords: Tax Liability, Digital e-commerce platform, Accountability for payment of ICMS, ICMS taxable person.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1. A METODOLOGIA E AS DEFINIÇÕES ADOTADAS.....	16
1.1. A organização do Direito em sistemas normativos	16
1.1.1. Breve abordagem das normas jurídicas	19
1.1.2. Entre hipótese e consequência jurídica.....	22
1.1.3. Entre fenômenos sociais (eventos) e fatos jurídicos.....	24
1.2. A norma jurídica de responsabilidade tributária.....	26
1.3. A era da informação e as plataformas digitais	27
1.3.1. Histórico: do surgimento da internet ao surgimento das plataformas	27
1.3.2. Plataformas digitais	31
1.3.3. Plataformas Digitais ou aplicações de Internet?.....	36
2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EM DIMENSÃO CONSTITUCIONAL ..	41
2.1. O texto constitucional que delimita as hipóteses de sujeição passiva	44
2.2. Os signos de riqueza que vinculam a eleição do responsável pelo pagamento do tributo	47
2.3. A capacidade contributiva e o signo de riqueza	50
2.4. Sujeição passiva, matéria reservada à lei complementar.....	52
3. SUJEIÇÃO PASSIVA NA DIMENSÃO INFRACONSTITUCIONAL.....	58
3.1. Quem são os contribuintes?.....	61
3.2. O Responsável tributário: definição e espécies	63
3.3. A figura do substituto tributário.....	65
3.4. A solidariedade e o interesse comum são hipóteses de responsabilidade?.....	67
3.5. A responsabilidade tributária de terceiros	71
4. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS CONTROLADORES DAS PLATAFORMAS DIGITAIS.....	77
4.1. Hipóteses de responsabilidade tributária prescritas na Lei Kandir.....	80
4.2. Legislações estaduais que prescrevem hipóteses de responsabilidade tributária e o dever de cooperação das plataformas digitais	82
4.3. Hipóteses de responsabilidade com solidariedade das plataformas digitais.....	86
4.4. Hipóteses de responsabilidade pessoal do controlador da plataforma digital	92
4.5. O equívoco na utilização do termo <i>marketplace</i> como sinônimo de plataformas digitais de comércio eletrônico e os impactos na responsabilidade tributária.....	94
4.6. Do vínculo existente entre a atividade da plataforma digital e o critério material do tributo (signo de riqueza).....	96
4.7. As plataformas digitais e seu poder de controle e cooperação com a fiscalização ..	98
5. O CONTROLADOR DA PLATAFORMA DIGITAL COMO SUJEITO PASSIVO DO ICMS.....	103
5.1. A responsabilidade pessoal pelo pagamento do ICMS.....	106
5.2. A responsabilidade solidária pelo pagamento do ICMS.....	107

5.3. Um caminho para afastar a incidência da norma de responsabilidade tributária do controlador da plataforma digital	109
CONCLUSÕES.....	112
REFERÊNCIAS	115

INTRODUÇÃO

Superando as inovações sociais decorrentes das revoluções industriais, nos últimos 30 anos, a sociedade mundial tem sido fortemente influenciada pelos contínuos avanços das chamadas Tecnologias de Informação e Comunicação. A sociedade está cada vez mais imersa em um oceano de Informações.

Não é à toa que diversos autores e filósofos classificam a contemporaneidade como a era do Conhecimento, que teve seu início no momento em que as sociedades optaram por deixarem de ser industriais-manufatureiras para serem produtoras de conhecimento e geradoras de inovação².

O aumento de fluxo de informações, propiciado pela telefonia móvel, pelo desenvolvimento da internet e pela criação de dispositivos de telefonia (smartphones), que se assemelham aos mais potentes computadores, resultou no desenvolvimento tecnológico vertiginoso que se contempla no século XXI.

Este século, que é classificado por alguns autores como Era do Conhecimento e, por outros, como Era Digital, tem sido palco de mudanças estruturais em diversos setores da sociedade, vindo a desafiar o funcionamento de instituições tradicionais.

Há consenso entre estudiosos das áreas de comunicação e conhecimento, que a intensificação da inovação tem provocado mudanças no comportamento social, que são decorrentes da evolução dos meios de comunicação. A popularização da internet conectou bilhões³ de pessoas à gigantesca massa de informações e serviu como base tecnológica para a formação da Era da Informação, por meio da qual todos nos tornamos habitantes de uma rede global.

Em pesquisa realizada pelo IBGE⁴, em 2023, 92,5 % dos domicílios brasileiros já

² CAMPOS, Ricardo. O Direito das Organizações. In: CAMPOS, Ricardo. *Metamorfoses do Direito Global*. São Paulo: Contra Corrente, 2022, p. 211-247.

³ ONU NEWS. Organização das Nações Unidas. *Mais pobres continuam sem acesso à internet apesar de crescimento da rede*. 2022. Disponível em: <https://news.un.org/pt/story/2022/12/1806207>. Acesso em: 20 nov. 2024.

⁴ Em 2023, 72,5 milhões de domicílios tinham acesso à Internet (92,5%) no Brasil. Nas áreas urbanas, o percentual passou de 93,5% para 94,1% e nas áreas rurais, de 78,1% para 81,0%. Os dados são da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua – PNAD Contínua sobre o módulo de Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC realizada em 2023 pelo IBGE. (IBGE. Diretoria de Pesquisas, Coordenação de *Pesquisas por Amostra de Domicílios*. Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua 2022-2023. Disponível em

estavam conectados com a internet, número que demonstra a inexistência de grandes barreiras políticas econômicas ou sociais que possam impedir plenamente o acesso à rede de comunicação. A grande conectividade entre os cidadãos de diferentes culturas, estabelece fluxo de conhecimentos específicos entre a massa de usuários conectados, criando a nova realidade, que possibilitou a transformação no campo da produção, distribuição e no comércio de produtos ou serviços.

O desenvolvimento na área da Tecnologia da Informação transferiu parte das práticas sociais, cotidianas no mundo físico, para o mundo digital. Inclusive sob o âmbito econômico, as inovações desenvolvidas pela Tecnologia da Informação revolucionaram a economia e as plataformas produtivas (industriais), extinguindo os métodos da primeira e segunda revolução industrial e construindo uma nova cultura de industrialização e comercialização digital.

Esta pesquisa visa analisar as hipóteses de responsabilidade tributária aplicadas a este novo contexto de relações sociais instauradas em meio digital. Mais especificamente, a pesquisa tem como objetivo apontar as hipóteses de responsabilidade tributária dos sujeitos que controlam o funcionamento de algumas estruturas digitais, popularmente conhecidas por plataformas digitais.

O funcionamento destas estruturas digitais (plataformas digitais), derivadas de *softwares* e *hardwares*, influencia a forma que estabelecemos relações sociais e, conseqüentemente, como interpretamos essas relações. Neste cenário, em que relações sociais são constituídas em meio digital, o direito positivo e o estudo do direito não devem se abster, pois a dinâmica das relações estabelecidas pelo meio digital impacta diretamente as relações estabelecidas em meio físico.

Assim, normas criadas para regular relações sociais em meio físico devem ser interpretadas no contexto atual, para que incidam também sobre relações sociais estabelecidas em meio digital.

As novas tecnologias revolucionam a comunicação, no atual estágio de desenvolvimento tecnológico, a popular tecnologia da informação já possibilita que o usuário,

quando conectado à rede de computadores (internet), conheça quase que imediatamente fatos que ocorrem a milhares de quilômetros de distância. A conexão que transporta informação, quase de forma instantânea, tem desafiado as estruturas jurídicas de diversas, senão de todas as nações.

A troca de informações que ocorre no contexto virtual (digital) se relaciona intrínseca e complexamente com os eventos que ocorrem em contexto material (físico), criando uma espécie de interdependência. Estudiosos do mundo todo estudam as estruturas virtuais, popularmente conhecidas como plataformas digitais, para compreender se as relações estabelecidas neste meio devem ser equiparadas às relações sociais positivadas ou se será necessária uma nova estruturação jurídica para que as relações sociais constituídas em meio digital venham a ser reguladas pelo direito.

Sem compreender perfeitamente como as estruturas digitais interferem nas relações sociais, os estados brasileiros já utilizam mecanismos normativos para impor a terceiros, controladores das tecnologias de informação (plataformas digitais), a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário, de imposto incidente sobre a circulação de mercadorias (ICMS).

O sistema jurídico tributário brasileiro é nebuloso quanto aos limites constitucionais e legais para a criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária, o que desencadeia insegurança quanto à constitucionalidade e legalidade do crédito tributário constituído em face de terceiros, controladores das plataformas digitais.

Assim, o presente trabalho tem como principal objetivo lançar luz sobre o nebuloso cenário; e, assim, traçar os limites estabelecidos pelo Sistema Constitucional Tributário, para a criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária, que visam regular a constituição do crédito tributário em face dos controladores das plataformas digitais.

No decorrer desta dissertação, pretende-se responder às seguintes perguntas: quais os limites, introduzidos pela Constituição Federal, para a criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária? Quais os limites, introduzidos pela Legislação complementar, para a criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária? É admitido pelo Sistema Constitucional tributário a criação de hipóteses de responsabilidade tributária para responsabilizar os controladores das tecnologias de informação (plataformas digitais) pelo pagamento do tributo? Em quais hipóteses pode ocorrer a responsabilização dos controladores

das plataformas digitais pelo pagamento do tributo?

Para responder a essas perguntas, iniciamos, no capítulo 1, fixando premissas metodológicas e estudando o contexto criado pela era digital, onde as estruturas físicas que veiculam informação estão sendo gradualmente substituídas por estruturas virtuais, as quais são muito mais acessíveis e profusas. E, no decorrer do trabalho, veremos que em resposta ao novo contexto, os estados brasileiros já criam normas de responsabilidade tributária para a responsabilização dos controladores das estruturas digitais (plataformas digitais) pelo pagamento do Imposto Incidente sobre Circulação de Mercadorias.

Já no segundo capítulo, estudaremos a responsabilidade tributária em seu sentido amplo, nas normas constitucionais, as quais estabelecem a competência legislativa tributária dos estados e, também, estabelecem princípios que devem ser observados pelo intérprete na produção de novas normas tributárias.

Passamos, no terceiro capítulo, a analisar, em amplo aspecto, as hipóteses de sujeição passiva e de responsabilidade tributária previstas pela legislação complementar.

Já em seguida, no quarto capítulo, adentramos na análise das legislações estaduais, que fixam normas de responsabilidade tributária para a responsabilização dos controladores de plataformas digitais, pelo pagamento do ICMS devido em decorrência de negócios jurídicos celebrados por usuários da plataforma.

E, um pouco antes de chegar à conclusão final, no capítulo 5, analisamos a aplicabilidade das normas tributárias que prescrevem a responsabilidade dos controladores das plataformas digitais pelo pagamento do tributo.

1. A METODOLOGIA E AS DEFINIÇÕES ADOTADAS

No presente Capítulo, fixaremos premissas teóricas que servirão como a base estrutural do desenvolvimento desta dissertação.

Para o presente trabalho, optou-se pelo estudo da responsabilidade tributária das plataformas digitais a partir da investigação normativa e dogmática, com ampla análise da doutrina e de artigos científicos nacionais e internacionais. Como também foram analisadas as Normas Jurídicas Gerais e Abstratas veiculadas pela Constituição Federal, pelas legislações infraconstitucionais e pelas legislações estaduais.

Ao final, a partir das premissas fixadas, interpretando-se as normas de responsabilidade tributária, aplicáveis às plataformas digitais de *e-commerce*, constrói-se uma análise lógica da incidência da norma de responsabilidade.

Inicia-se o estudo pela construção de um conceito atribuído ao termo “norma jurídica”, para mais à frente estudarmos as normas de responsabilidade tributária em sentido amplo e estrito.

Também veremos, neste capítulo, o desenvolvimento histórico das tecnologias de informação, parte do estudo que nos auxiliará a entender e compreender a atividade econômica e social das plataformas digitais, para assim adotarmos uma definição para o termo “plataforma digital”.

1.1. A organização do Direito em sistemas normativos

A organização da informação jurídica em sistemas é atividade essencial para a existência do estudo do Direito. A partir de um princípio comum, o aglomerado de informações é organizado e classificado.

O autor Lourival Vila Nova⁵ explica que sem a organização em sistema, não existiria norma jurídica, nem incidência, nem fato jurídico, nem relação jurídica. Existiria apenas a matéria social qualificada por outras formas normativas.

No sistema, as normas são classificadas pelas relações que estabelecem entre si, pois

⁵ VILANOVA, Lourival. *Casualidade e relação no direito*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 125-126.

os elementos (normas) que compõem um sistema só serão agrupados se compartilharem um critério em comum. Nesta pesquisa, agruparemos e organizaremos as normas jurídicas, sejam elas abstratas ou concretas, no Sistema Constitucional Brasileiro.

No desenvolver deste trabalho e da experiência empírica, verificaremos que as condutas humanas sempre observarão normas. Também veremos que na organização do Direito não existe vácuo, há condutas legais e condutas ilegais; enquanto as condutas legais são compatíveis com normas jurídicas, as condutas ilegais são transgressoras das normas jurídicas.

Quando nos referimos a normas, não tratamos necessariamente de normas jurídicas, mas sim de regras que fundamentam e instruem a conduta humana.

Para o presente trabalho, temos o entendimento de que as condutas humanas são inevitavelmente instruídas por normas, por isso, cabe, desde já, esclarecer que por mais que se acredite em liberdade plena, ela sempre será cercada por um emaranhado de comandos normativos, sejam eles naturais ou sociais.

As normas estão tão enraizadas na conduta humana que, por vezes, não a percebemos, assim acreditamos que elas não existem. Na realidade, as normas e o ser são objetos inseparáveis, do nascimento até a morte, somos guiados pelas normas, são elas que nos dirigem para esta ou aquela direção⁶.

Por outro ângulo de análise, conforme observou Hans Kelsen, no livro *A Teoria Pura do Direito*, a norma também funciona como esquema de interpretação⁷. As normas são uma forma de organizar o pensamento humano em estrutura lógica, compatível com a compreensão dos fenômenos físicos.

O autor explica que a partir da vivência, o ser humano desenvolve sua capacidade de percepção do mundo exterior e dos eventos que ocorrem nele. Assim, no ato de apreensão do conhecimento adquirido, produzimos mentalmente proposições lógicas, que ensejam em um juízo de valor. As normas são a estrutura dessas proposições.

Atribuindo o mesmo sentido ao termo, o professor Paulo de Barros Carvalho descreve as normas como texto de composição sintático absolutamente constante: “um juízo condicional

⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. São Paulo: Edipro, 2016. cap. 1.

⁷ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 14.

que se associa uma consequência à realização de um acontecimento fático”⁸. Assim podemos concluir que as normas têm rigidez em sua estrutura sintática, mas são flexíveis e inconstantes nas dimensões semânticas e pragmáticas.

A norma como uma estrutura completa, preenchida de sentido, é construída pelo sujeito e não pela natureza. A partir da percepção e de sua atividade intelectual, o sujeito produz juízo de valor e constrói uma relação de causa (hipótese) e efeito (consequência). Essa construção lógica funciona como instrução para conhecer o mundo e para a tomada de decisão de como o intérprete deve agir perante o mundo.

O entendimento comum quanto à relação causal constituída entre uma hipótese e uma consequência, se compartilhado entre um grupo de sujeitos, atribui às normas a validação social.

A construção e o compartilhamento de normas em sociedades estáveis atribuem às normas criadas um status de norma com validação social. As normas, sejam elas com conteúdo religioso, moral, jurídico e social, constituem a formalização das paixões, dos interesses e dos instintos de cada sociedade, que são apreendidos em palavras organizadas em texto.

O texto, após sua elaboração, indubitavelmente, será submetido a novas interpretações, que atribuirão novos sentidos às velhas normas; e assim o conteúdo será atualizado, sem que, para isso, sejam necessárias modificações no texto original. Essa dinâmica de atualização das normas é implícita ao processo de evolução das civilizações. A sociedade não é estática, e para acompanhar a dinâmica social, as normas são permeadas pela mudança no contexto de sua aplicação.

Neste trabalho, desenvolveremos um estudo a partir do ponto de vista normativo, significa dizer que os objetos de estudo serão os textos normativos inseridos no Sistema Constitucional, que serão analisados sob a perspectiva de um intérprete específico, em um contexto específico.

A título de exemplo, fazemos uma aproximação do estudo normativo ao estudo histórico: assim como o estudo histórico, o estudo normativo encontra seus limites nos limites da percepção humana. Essa similaridade entre o estudo histórico e o estudo normativo também foi notado por Norberto Bobbio, que observou que o estudo histórico compreende o ponto de

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 21.

vista normativo, pois “as civilizações são caracterizadas pelos ordenamentos de regras nas quais as ações dos homens que as criaram estão contidas”.

O autor italiano explica o método de estudo:

Estudar uma civilização do ponto de vista normativo significa, afinal, perguntarem-se quais ações foram naquela determinada sociedades, proibidas, quais ordenadas, quais permitidas; significa, em outras palavras, descobrir a direção ou as direções fundamentais em que se conduzia a vida de cada indivíduo.⁹

Assim, o estudo a partir da análise do sistema de normas, que molda a vida de uma determinada sociedade, permite entender a organização social e as relações entre indivíduos de uma mesma comunidade, que obviamente serão diferentes das relações estabelecidas entre indivíduos pertencentes a outra sociedade, situada em outro sistema normativo.

Assim, analisaremos as normas jurídicas vigentes no sistema constitucional tributário brasileiro e proporemos a interpretação destas para a aplicação das normas de responsabilidade tributária sobre os fatos jurídicos celebrados em contexto digital, especialmente aos fatos jurídicos celebrados em contextos controlados pelas plataformas digitais de *e-commerce*.

1.1.1. Breve abordagem das normas jurídicas

Como unidades mínimas do sistema jurídico, as normas jurídicas, em *lato senso*, aprisionam um conteúdo mínimo, expresso em linguagem prescritiva. Como estudamos no tópico anterior, quando isoladas de seu conteúdo, as normas são apenas estruturas linguísticas, que constroem uma lógica de interpretação. É o conteúdo da norma que permite sua classificação entre normas jurídicas, religiosas, sociais, entre outras classes possíveis. Cada grupo social constrói seu sistema normativo, com normas de diferentes espécies.

Como a presente dissertação propõe a interpretação das normas jurídicas, que ensejam na imposição da responsabilidade pelo pagamento do tributo (ICMS) aos controladores das plataformas digitais, o presente trabalho navegará analisando normas de cunho social, econômico e jurídico.

As normas, independentemente de sua espécie, prescrevem condutas que são seguidas pelos indivíduos pertencentes ao grupo social. E como vimos, elas são submetidas à interpretação, logo, o conteúdo das normas não é o texto, mas sim a significação atribuída a ele

⁹ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. São Paulo: Edipro, 2016, p. 9.

pelo intérprete.

Como observamos na análise das sociedades, as normas jurídicas são apenas uma parte da experiência normativa, seu conteúdo está intrinsicamente conectado ao conteúdo das normas sociais, religiosas, políticas e econômicas. É impossível separar as normas de seus conteúdos, pois na interpretação destas, nunca haverá a pureza do conteúdo.

Para distinguir as normas jurídicas de outras espécies de normas, será preciso navegar pelas três dimensões das linguagens, quais sejam: i. a dimensão sintática, a qual analisa a estrutura lógica; ii. a dimensão semântica, na qual inicia-se a atribuição de sentido para as proposições linguísticas; iii. e a dimensão pragmática, na qual se atribui a utilidade, um uso para a norma.

Como aponta Lourival Vilanova, “tanto a causalidade natural como a causalidade jurídica encontram na proposição implicacional sua adequada forma sintática”¹⁰. Nesse sentido, o autor explica que a forma sintática das normas naturais e das jurídicas são idênticas; pois ambas são estruturas que compreendem o mínimo de duas proposições interligadas por uma proposição implicacional.

Em segunda e em terceira dimensão comunicacional, percebem-se os primeiros sinais de distinção entre as normas naturais e as normas jurídicas. As primeiras descrevem fenômenos da natureza e fenômenos sociais, exprimindo um nexo de causalidade natural, “formalmente necessário entre os fatos naturais ou sociais e seus efeitos”¹¹.

Já a norma jurídica, por meio da linguagem prescritiva, estabelece artificialmente o vínculo implicacional. Entre os diversos eventos possíveis, o sistema jurídico positivo elege, relaciona e organiza os eventos em ordem de “Hipótese” e “consequência”. A norma jurídica é quem estabelece o vínculo de implicação entre a ocorrência de um evento (Hipótese) e uma determinada “consequência”. Sem a imposição da norma jurídica, naturalmente não haveria a relação de causalidade entre as duas proposições.

Outro aspecto que diferencia a norma jurídica das normas naturais é o poder de coerção. No sistema jurídico, para forçar a concretização da relação implicacional entre

¹⁰ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 47.

¹¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Estrutura Lógica das Normas Jurídicas*. Disponível em: https://www.academia.edu/34327359/A_ESTRUTURA_L%C3%93GICA_DAS_NORMAS_JUR%C3%8DDICAS. Acesso em: 20 nov. 2024.

hipótese e consequência, assim como é determinada pela norma jurídica, o Estado, gestor do sistema, produz uma norma secundária com consequência mais gravosa, em resposta à transgressão (infração) da norma jurídica.

Assim, quando o vínculo implicacional, previsto pela norma jurídica não é observado, há a infração da norma jurídica e incidência da norma jurídica secundária, que prescreve consequência mais gravosa e institucionalizada, para reforçar a eficácia jurídica da norma primária.

Em seu livro *A Teoria pura do Direito*, Hans Kelsen¹² toma o conceito de sanção como garantia da eficácia das ordens normativas.

O Direito é essencialmente ordem de coação. Prescreve uma certa conduta de modo que, como consequência, liga um ato de coação à conduta contrária do ser-devido. [...] Nisto se expressa o decisivo papel que a sanção existente num ato de coação desempenha no Direito como uma ordem de coação. A estatuição desta sanção é tão essencial que se pode dizer: o Direito impõe uma conduta determinada somente por ligar à conduta contrária um ato de coação como sanção [...].

Noberto Bobbio faz consideração que se assemelha à noção de norma secundária descrita pelo autor alemão. Afirma Norberto Bobbio¹³ que, para toda violação de uma regra primária, é estabelecida a respectiva sanção.

A sanção a que os autores acima descritos se referem, não é a sanção administrativa ou extrajudicial, estes se referem à sanção de caráter jurisdicional¹⁴.

A sanção com o caráter jurisdicional é materializada na possibilidade de movimentação do corpo estatal, da jurisdição, em favor do interesse público, em obter o cumprimento do dever prescrito no consequente da norma jurídica infringida.

A secção das normas jurídicas em normas primárias e secundárias é um instrumento do método analítico, pois as normas existem no sistema em unidade. E, ainda, como vimos anteriormente, para fins analíticos, podemos seccionar as normas, tanto a primária quanto a secundária, em hipótese e consequência.

¹² KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Tradução José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986, p. 30 e 182.

¹³ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Brasília: Unb-Polis, 1999.

¹⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Estrutura Lógica das Normas Jurídicas*, p. 11. Disponível em: https://www.academia.edu/34327359/A_ESTRUTURA_L%C3%93GICA_DAS_NORMAS_JUR%C3%8DDIC AS. Acesso em: 20 nov. 2024.

No estudo da responsabilidade tributária das plataformas digitais, desenvolveremos a pesquisa sobre as hipóteses normativas que ensejam na incidência das normas de responsabilidade tributária em face da conduta de controladores de plataformas digitais. Assim, o estudo pretende avaliar quais são as hipóteses possíveis para a responsabilização dos controladores das plataformas digitais pelo pagamento de tributo devido por seus usuários.

A norma de responsabilidade tributária será observada neste estudo, tanto como uma norma sancionadora primária, como como norma sancionadora secundária.

1.1.2. Entre hipótese e consequência jurídica

Como neste estudo concentraremos os esforços na pesquisa e análise das hipóteses que desencadeiam a aplicação das normas de responsabilidade tributária, é importante clarear a distinção existente entre as hipóteses e a consequência da aplicação das normas de responsabilidade.

A hipótese é parte da norma jurídica que descreve um fenômeno social de possível ocorrência. A descrição do fenômeno social em uma norma pertencente ao sistema abre a possibilidade para que a ocorrência do fenômeno, quando formalizada em linguagem, tenha status de fato jurídico¹⁵.

Deve-se levar em consideração que a descrição do evento em texto normativo constitui uma simplificação da realidade, pois a realidade social sempre será manifestamente mais rica em detalhes do que a realidade jurídica. Como explica a professora Fabiana Del Padre Tomé, “A hipótese, como todo conceito, é seletora de propriedades, operando como redutora das complexidades inerentes aos acontecimentos por ela recolhidos”¹⁶.

Importante acentuar que a hipótese é prevista sempre no “modo antológico da possibilidade”¹⁷, ou seja, ela descreve evento possível. Por mais que a hipótese se dirija a eventos reais, não é seu objetivo regrá-los ou defini-los.

Resgatando a secção do conteúdo normativo entre norma primária e norma secundária,

¹⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Estrutura Lógica das Normas Jurídicas*, p. 8. Disponível em: https://www.academia.edu/34327359/A_ESTRUTURA_L%C3%93GICA_DAS_NORMAS_JUR%C3%8DDICAS. Acesso em: 20 nov. 2024.

¹⁶ *Ibid.*, p. 8.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 139.

analisamos a hipótese da norma primária, a qual descreve os critérios identificadores de um fato jurídico, que é inspirado em um evento social. Já a hipótese da norma secundária descreve a não realização da conduta prescrita na consequência da norma primária. Ou seja, a hipótese da norma secundária descreve a ineficácia da norma primária.

Já na parte normativa, que chamamos de consequente, há a prescrição de condutas intersubjetivas, apresentando-se uma proposição da constituição de relação jurídica entre dois ou mais sujeitos. Como o professor Paulo de Barros Carvalho explica, “a relação jurídica é definida como um vínculo abstrato segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada de sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”¹⁸.

Como observamos nos parágrafos anteriores, a norma é composta por pelo menos duas proposições conectadas por uma proposição implicacional (H-C). O consequente da norma prescreve a constituição de relação jurídica entre dois ou mais sujeitos, que se apresentam modalizados em obrigatório, permitido e proibido.

Assim, pode se afirmar que a norma primária estatui em seu consequente direitos e deveres a determinados sujeitos, já a norma secundária estabelece uma providência sancionadora, aplicada pelo Estado-Juiz, em caso de inobservância da conduta prescrita na norma primária¹⁹.

Na responsabilização das plataformas digitais pelo pagamento do tributo devido por seus usuários, enfrentamos o estudo da incidência de normas primárias e secundárias, que incluem no liame da obrigação tributária um novo sujeito passivo. A plataforma digital é um terceiro que apenas será incluído na obrigação tributária quando exercer conduta proibida ou deixar de exercer conduta obrigatória, nos termos em que previa a norma primária.

Logo, a hipótese da norma de responsabilidade tributária, que tem o potencial de inserir o controlador como sujeito passivo da obrigação de recolher o tributo devido pelo contribuinte de ICMS, será veiculada no consequente da norma primária, como uma conduta obrigatória e, na hipótese da norma secundária, como uma conduta proibida.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 141.

¹⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Estrutura Lógica das Normas Jurídicas*, p. 12. Disponível em: https://www.academia.edu/34327359/A_ESTRUTURA_L%C3%93GICA_DAS_NORMAS_JUR%C3%8DDICAS. Acesso em: 20 nov. 2024.

Assim, as plataformas digitais, quando responsabilizadas por tributos que originalmente eram devidos por seus usuários, sofrem a constituição de obrigação gravosa, que na nossa interpretação, devem ser classificadas como normas sancionadoras, que tem a função de reforçar a eficácia da norma de conduta expedida contra o devedor original.

1.1.3. Entre fenômenos sociais (eventos) e fatos jurídicos

Vimos no tópico anterior, que a hipótese da norma de responsabilidade tributária é formalizada na descrição de um fenômeno social, que coincide com a não concretização da obrigação prevista no consequente da norma primária. Como a prescrição da norma primária não se concretizou em fato jurídico, o sistema jurídico reforça a eficácia da norma com a imposição da responsabilidade tributária (norma secundária).

Por sua vez, a norma de responsabilidade tributária, em sua hipótese, descreve a inocorrência da conduta desejada (o fato jurídico da norma primária) e prescreve um novo fato jurídico, a responsabilidade, que enseja a inserção de um terceiro responsável pelo pagamento do tributo inadimplido.

Para compreender como a hipótese da norma de responsabilidade tributária deve descrever um evento possível, e como o consequente na norma de responsabilidade pode prescrever como fato a responsabilidade tributária das plataformas digitais de e-commerce, é necessário distinguir o que é evento e o que é fato.

Os eventos e fatos são uma representação linguística da realidade, que se distinguem na forma de expressão. Observa-se que os eventos são descritos pela “linguagem social”, enquanto os fatos jurídicos são prescritos pela “linguagem do direito positivo”.

Como explica a professora Clarice Von Oertzen de Araujo²⁰, a linguagem reproduz a realidade, mas quando analisada em dimensão pragmática, o uso da linguagem como instrumento da comunicação intersubjetiva tem dupla função. Enquanto para o locutor o enunciado linguístico é um instrumento para representar a realidade, para o ouvinte ou receptor da mensagem, o enunciado linguístico recria a realidade.

²⁰ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. Fato e evento tributário: uma análise semiótica. In: *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 345.

No direito positivo, a descrição dos eventos sociais é uma mensagem do legislador para o destinatário da norma. Assim, o legislador descreve o que, na sua percepção, é relevante do evento observado em âmbito social (sistema social). Relevância que leva o legislador a positivar no sistema jurídico, uma norma generalizante, que reúne em uma descrição a característica de diversos eventos unitários.

No que se refere ao termo “evento”, ele é conceituado como um fenômeno social, é um acontecimento físico que se exaure no espaço e no tempo. Após o esgotamento do acontecimento, restam, no mundo físico, indícios, signos de sua ocorrência, que servem de inspiração para o legislador produzir mensagem ao receptor da norma, mensagem está que construirá, na interpretação do receptor, um fato hipotético e abstrato.

Abstrato porque a simples construção linguística, que ocorre no enunciado de uma norma positiva, não permite a realização da experiência empírica (experiência social). Na dinâmica entre a perspectiva do locutor e do receptor, observa-se que o evento sempre “será” evento para o locutor e será “fato” para o receptor. Além de abstrato, quando apreciásse a norma geral, entende-se o fato como hipotético, pois esse estará descrito na parte da norma que já nomeamos como hipótese.

Sobre o tema, é interessante observarmos o seguinte trecho do texto de Bertrand Russell²¹.

Todos nós partimos do ‘realismo ingênuo’, isto é, a doutrina de que as coisas são como parecem [...]. Mas a física nos garante que o verde da grama, a dureza e a frieza das pedras, e a frieza da neve não são o verde, a dureza e a frieza que conhecemos de nossas experiências pessoais, mas alguma coisa diferente. O observador... realmente... está a observar o efeito da pedra sobre ele... O realismo ingênuo leva à física e a física, se for verdadeira, demonstra que o realismo ingênuo é falso.

Com o trecho acima citado, pode-se concluir, superficialmente, que a realidade é fenomenologia, e a generalização desses fenômenos é o que possibilita a construção dos fatos. Já a estruturação do fato, nas explicações de Tércio Sampaio Ferraz Júnior é complexa, pois o fato não é algo sensível, mas “um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”²².

Assim, em conclusão, tomamos como fato aquilo que acreditamos ser verdade, e como

²¹ RUSSELL, Bertrand. *An inquiry into meaning and truth*, p. 14-15. (tradução livre). TOMÉ, Fabiana Del Padre. Teoria do fato jurídico e a importância das provas. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). *O Constructivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, 2014. v. 1. p. 337-340, p. 7.

²² *Ibid.*

evento (fenômeno físico) aquilo que conhecemos a partir da experiência empírica e pessoal.

1.2. A norma jurídica de responsabilidade tributária

Etimologicamente, o termo responsabilidade se origina do termo “responder”. Nesse sentido, a responsabilidade é tida como consequência de um dever ou de um ato, pois é imposta em resposta a algo.

Falar de responsabilidade é tratar de um dever abstrato, que não foi constituído em forma de obrigação (concreta), mas está na iminência de se concretizar. Quando a responsabilidade for concretizada, deixa de ser abstrata e passa a ser uma obrigação concreta.

No direito civil, a responsabilidade estará sempre associada à existência de dano. Vejamos a redação do artigo 927 do Código Civil: “aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo”.

Assim, quando se associa a interpretação do artigo 927 à interpretação do artigo 186, ambos do Código Civil brasileiro, percebe-se que só existirá responsabilidade civil quando existir dano ou ato ilícito. Pois, a mera existência de ato ilícito, por vezes enseja a presunção de um dano.

Analisando as hipóteses de incidência das normas de responsabilidade civil, chega-se ao entendimento de que para a constituição de uma obrigação de reparação civil, devesse constatar a ocorrência de um dano ou de um ato ilícito. Desse modo, a obrigação de reparar é constituída pela incidência da norma de responsabilidade civil, que terá como hipótese a omissão ou a ação que provocar o dano ou a prática do ato ilícito. E, como consequência, a norma de responsabilidade civil constituirá a obrigação de reparar o dano.

A responsabilidade tributária, que prevê a responsabilidade pelo pagamento do tributo, se assemelha muito à norma de responsabilidade civil, pois só haverá a obrigação de pagar tributo, constituída em face de terceiro responsável, quando a ação ou omissão desse terceiro for decorrente da prática de ato ilícito e cumulativamente resultar na ocultação da ocorrência do fato gerado (fato jurídico) ou no não pagamento do tributo.

Dessa forma, como já mencionamos em tópicos anteriores, a norma de responsabilidade tributária será sempre uma norma sancionadora, decorrente da não concretização da expectativa que se tinha com a incidência da norma primária (norma de

incidência tributária).

1.3. A era da informação e as plataformas digitais

Neste tópico do trabalho, estudaremos o contexto para o qual as normas de responsabilidade tributária deverão produzir seus efeitos e, ao final, chegarmos a uma definição para o termo e função atribuída pelo direito nacional às plataformas digitais.

No presente estudo, também observaremos fenômenos sociais que serão preciosos para que, nos próximos capítulos deste trabalho, possamos fazer a correta e precisa interpretação das normas que abarcam a incidência da responsabilidade tributária em face dos controladores das plataformas digitais.

Por isso, antes de iniciar o estudo das hipóteses de responsabilidade tributária, estudaremos um pouco sobre a história da internet, como foram construídas as primeiras plataformas digitais e como o direito brasileiro tem compreendido a atividade econômica realizada pelas plataformas digitais.

Veremos no decorrer deste trabalho que as normas tributárias são normas de sobreposição, elas se sobrepõem às relações jurídicas constituídas sob a guarda de outras normas do ordenamento jurídico.

O ramo do direito privado abriga e regula a maioria das relações sociais, por isso, são nas relações sociais, reguladas pelo direito privado, que encontraremos os conceitos e os significados necessários para a aplicação das normas tributárias.

Como até o depósito deste trabalho nem a legislação nem a doutrina do direito privado atribuíram um significado estático para o termo “plataforma digital”, neste tópico do trabalho, buscamos entender, através do estudo histórico, o que é a plataforma digital e como o direito se relaciona com ela.

Entender o que é a plataforma digital é útil para separar as normas de responsabilidade tributária aplicáveis aos controladores das plataformas digitais, de outras normas de responsabilidade tributária que não são aplicáveis à atividade.

1.3.1. Histórico: do surgimento da internet ao surgimento das plataformas

Na atualidade, a sociedade está imersa em um contexto digital, onde as relações

econômicas e sociais são constituídas via tecnologia da informação.

Nos últimos 30 anos, a sociedade mundial tem sido fortemente influenciada pelos contínuos avanços em Tecnologias de Informação e comunicação. O desenvolvimento nessas áreas possibilitou a transferência de grande parte das práticas sociais cotidianas do mundo físico para o mundo digital. Inclusive sob o âmbito econômico, as inovações desenvolvidas pela Tecnologia da Informação revolucionaram as plataformas industriais, extinguindo os métodos da primeira e segunda revolução industrial e construindo um novo sistema produtivo e econômico.

A economia digital é resultante dos novos formatos de negócios celebrados em meio digital. Na atualidade, o sistema econômico é abastecido pela oferta de bens materiais e imateriais, serviços e conteúdos (dados), gerando um fluxo de riqueza²³, que circula nesse meio e é organizado através de provedores especializados que atuam integralmente em meio digital.

Como contexto macroeconômico, o meio digital também pode ser compreendido como um sistema intercomunicacional, que é popularmente conhecido como internet aberta e outros meios digitais de comunicação em rede. Hoje, com o fácil e amplo acesso a equipamentos pessoais, que possibilitam a conexão à internet aberta, a grande maioria²⁴ dos provedores especializados atua pela internet.

O processo de popularização da internet se iniciou em meados de 1994²⁵, após a liberação do sistema de internet aberta para usuários mais comuns, como comerciantes e pessoas físicas. Antes disso, por pelo menos cinquenta anos, o uso da internet foi restrito à comunidade científica²⁶.

A primeira rede de computadores nasceu nos anos 1960, como resultado de um esforço do sistema de defesa dos EUA para dotar a comunidade acadêmica e militar de uma rede de comunicações que pudesse sobreviver a um ataque nuclear. A ideia inicial foi descentralizar as

²³ Aqui se utiliza o termo riqueza para se referir aos bens materiais e imateriais, serviços e conteúdos (dados) que são os objetos de valor transacionados nas relações estabelecidas por meio digital.

²⁴ Existem exceções ao emprego da internet como meio de transmissão, como é o caso das TVs por Assinatura que ofertam bens materiais e imateriais, serviços e conteúdo em tecnologia digital de rede que não é a internet aberta.

²⁵ HARRIS, Susan; GERICH, Elise. Retiring the NSFNET Backbone Service: Chronicling the End of an Era. *Merit Research*, Ann Arbor, MI, 2013. Disponível em: https://www.merit.edu/wp-content/uploads/2019/06/Retiring-the-NSFNET-Backbone-Service_-Chronicling-the-End-of-an-Era-1.pdf. Acesso em: 13 fev. 2024.

²⁶ WARD, Mark. Celebrating 40 years of the net. *BBC News*, London, 29 Oct. 2009. Disponível em: <http://news.bbc.co.uk/2/hi/technology/8331253.stm>. Acesso em: 13 fev. 2024.

comunicações, ao contrário de outras redes existentes, controladas de modo centralizado, assim, foi criada uma rede em que cada equipamento seria relativamente autônomo e a comunicação se daria de modo distribuído²⁷. O projeto recebeu o nome de ARPANET, sendo o embrião de uma rede mundial que conhecemos hoje pelo nome de internet.

A essência da internet de hoje surgiu em 1970, quando a ARPANET foi transformada em internet. Essa transformação marcou o momento em que a conexão entre computadores foi realizada em linha telefônica, possibilitando que outros usuários das linhas conectassem suas máquinas para compartilhar informações (dados) pelo mundo, mas, como citado anteriormente, a conexão à rede só foi disponibilizada à população geral em 1994, até então o acesso era restrito a uso governamental e acadêmico.

Já nos primeiros anos de funcionamento da internet aberta, surgiram aplicações que prometiam facilitar a “navegação na rede” pelo usuário comum. Em 1997, surgia nos EUA a famosa empresa Amazon, que disponibilizava para os usuários da internet um serviço de busca de livros. Nesta mesma época, também surgiram os primeiros mecanismos de busca de conteúdos na internet, como o AltaVista, o InfoSeek, o Lycos e o Yahoo²⁸.

Em 1998, surgiu o mecanismo de busca da empresa Google, que superou e englobou todos os demais mecanismos de busca de conteúdo. Essa superação de mercado só foi possível pela popularização da rede de internet, pois novos usuários, sem capacitação técnica, não tinham habilidade para a pesquisa de conteúdo, assim as aplicações mais acessíveis, como a ferramenta de busca do Google, se destacaram.

A história da internet pode ser resumida em um recorte de pelo menos 4 marcos²⁹.

O primeiro marco está no surgimento da rede para fins civis, com a transformação da ARPANET –rede de defesa militar – em nova rede de conexão denominada internet. Nos primeiros 20 anos de existência, o acesso à internet restringia-se ao uso privado, as conexões

²⁷ ESTELLITA LINS, Bernardo Felipe. A evolução da Internet: uma perspectiva histórica. *Cadernos ASLEGIS*, n. 48, jan./abr. 2013, p. 12. Disponível em: http://www.belins.eng.br/ac01/papers/aslegis48_art01_hist_internet.pdf Acesso em: 13 fev. 2024

²⁸ SARAN, José Eduardo de Paula. *Aplicações Over-The-Top de Comunicações Sociais e Conteúdos Audiovisuais – uma Perspectiva Tributária*: estudo sobre a possibilidade de tributação das aplicações over-the-top pelo icms e o ISS. 2019. 332 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019, p. 35.

²⁹ LINS, Bernardo Felipe Estellita. *A evolução da Internet: uma perspectiva histórica*. Disponível em: http://www.belins.eng.br/ac01/papers/aslegis48_art01_hist_internet.pdf. Acesso em: 01 jun. 2024.

eram predominantemente feitas entre computadores de grande porte, com uma variedade de recursos de ligação, que se estabeleciam por conexões físicas diretas, por cabeamento e pelas linhas telefônicas privadas, disponíveis 24 horas por dia. Neste período, as redes tinham como aplicações típicas as trocas de mensagens, o acesso às BBS –espécie de murais eletrônicos--, e a transferência de arquivos³⁰.

O segundo marco histórico pode ser fixado na abertura da rede ao público, é caracterizado pela disponibilização de acessos à rede via linha discada e mediante um provedor. Em 1994, a abertura ao público possibilitou que qualquer usuário acessasse a rede por um computador pessoal. O acesso era intermediado por ligação local com o provedor. Esse período da história da internet foi marcado pelo uso do hipertexto, das páginas e dos sítios (websites), em que as informações, predominantemente textuais, passaram a ser interligadas, das formas mais variadas, mediante os hyperlinks, surgindo o conceito de navegação³¹.

Neste segundo marco histórico, despontaram as primeiras empresas controladoras de plataformas digitais. Os mecanismos de buscas, criados na década de 90, que são uma aplicação do serviço de conexão entre usuários conectados à internet, nada mais são do que aplicativos em forma de websites, precursores das plataformas digitais. Não são instrumentos necessários para que o usuário efetivamente navegue pela rede internet, mas eram úteis e auxiliavam a navegação dos usuários.

O terceiro marco reúne três fatos relevantes na história da internet: o acesso em banda larga, oferecendo velocidades em *uploads* e *downloads* dos conteúdos; conjuntamente com o aumento da velocidade, aumentou-se a diversificação de conteúdos, com o compartilhamento de imagens e áudio digital e, para o compartilhamento desses conteúdos, surgiram diversas aplicações voltadas ao relacionamento interpessoal, tais como ambientes de encontro e os jogos em rede³².

O quarto grande marco é o surgimento de computadores portáteis que possibilitam acesso à rede móvel, como maior expoente desse período temos a criação do smartphone.

Com aparelhos que acompanham o usuário 24 horas por dia, mantendo-se em conexão

³⁰ LINS, Bernardo Felipe Estellita. *A evolução da Internet: uma perspectiva histórica*. Disponível em: http://www.belins.eng.br/ac01/papers/aslegis48_art01_hist_internet.pdf. Acesso em: 01 jun. 2024.

³¹ *Ibid.*

³² *Ibid.*

ininterrupta com a rede (internet), a conexão deixou de ser algo perceptível³³. O usuário da rede passou a viver no contexto criado pela conexão com a internet, e assim transferiu as relações que aconteciam no mundo físico ao mundo digital, com isso as aplicações de internet se consolidaram.

Assim, podemos concluir que a arquitetura da conectividade em rede, que hoje nomeamos de internet, possibilitou que relações multilaterais fossem estabelecidas por meio digital. Neste ambiente de livre comunicação, usuários conectados à rede podem criar e pôr à disposição de outros usuários conteúdos e serviços, sem que para isso se submetam a limites de regulamentação, especificamente, criada por autoridades estatais ou para estatais³⁴. Após estarem conectados à internet, as limitações na utilização da rede são determinadas pela capacidade dos provedores e pelos instrumentos utilizados pelos usuários (aplicações de internet).

Logo, podemos fixar que a internet estabeleceu um novo contexto para as relações humanas, o contexto de comunicação em rede, em que grande volume de fenômenos sociais é percebido de forma virtual, e não mais física. Assim, relações humanas que eram constituídas em meio físico, após o advento da internet, passaram a ser constituídas em meio virtual.

Como se desconhecem os limites de utilização dessa rede de comunicação, pode-se afirmar que eles estão na capacidade dos sujeitos que estabelecem a comunicação, sejam eles usuários ou provedores.

1.3.2. Plataformas digitais

Para progredir o estudo sobre os limites normativos de inclusão de controladores das plataformas digitais, no polo passivo de uma obrigação tributária, pela incidência de uma norma de responsabilidade tributária, será necessário entender um pouco sobre as atividades econômicas das empresas controladoras das plataformas digitais, também, será preciso delinear um conceito para o termo “plataforma digital”.

Para o estudo das plataformas digitais, buscamos na literatura estrangeira a classificação utilizada por economistas e juristas de outros países, para então firmar os conceitos

³³*Ibid.*

³⁴ GONÇALVES, Lucas Henrique. *A Universalização da Internet: a evolução do Brasil no panorama global*. 2018. 185 f. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2018, p. 58.

basilares desta pesquisa.

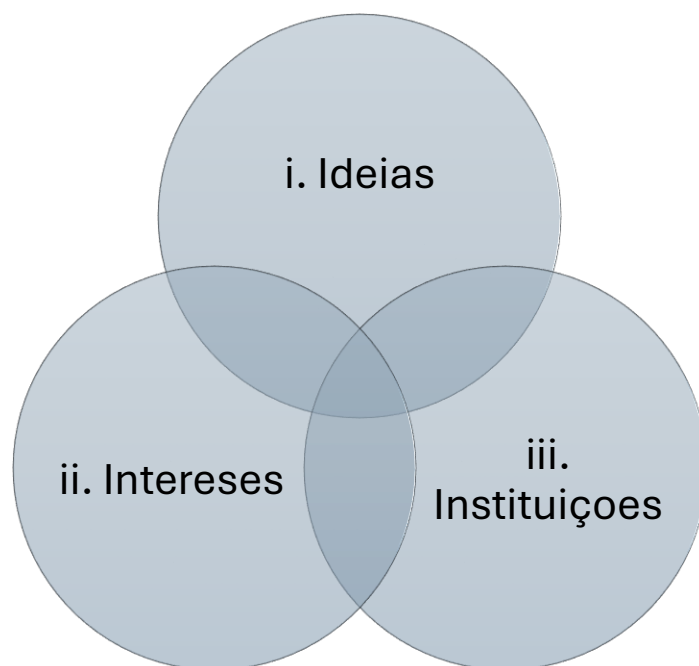
Como vimos no tópico anterior, a economia digital teve início com a disponibilização de acesso à internet aos usuários comuns (consumidores). Após o ano de 1994, surgiram diversas aplicações da conexão em rede com fins econômicos. Essas aplicações de conexão em rede, que tinham como pretensão a venda de produtos e serviços, foram o gatilho inicial para a Economia digital.

Os grandes participantes do mercado digital, empresas que conhecemos hoje nos grupos Microsoft, Google e Meta, dominaram esse mercado com a operação e a arquitetura de plataformas digitais que gerenciam o uso da rede e as relações estabelecidas entre usuários. Sejam relações de prestação de serviço ou de circulação de mercadorias, as relações estabelecidas entre os usuários das plataformas digitais são intermediadas por regras e instrumentos impostos pelos controladores das plataformas.

No livro *Regulating Platforms*³⁵, de Terry Flew, o autor inicia seu estudo explicando qual é o contexto social e econômico que propiciou o surgimento das plataformas digitais. O autor explica que no “vácuo” do direito positivo, as plataformas digitais se beneficiaram da inovação e da não regulamentação. Assim, as atividades dos operadores das plataformas digitais são até hoje exercidas por autorregulação.

Utilizando a seguinte figura, Terry Flew situa a plataforma como um “negócio econômico digital”, que se desenvolveu na intersecção de três elementos que foram fundamentais para sua criação: i. Ideias, ii. Interesses e iii. Instituições.

³⁵ FLEW, Terry. *Regulating Platforms*. Sydney-Au: Polity Press, 2022, p. 20. Disponível em: https://books.google.com.br/books?id=smlbzgEACAAJ&hl=pt-BR&source=gbs_book_other_versions. Acesso em: 21 nov. 2024.



Fonte: FLEW, Terry. *Regulating Platforms*.

Diferentemente da conclusão do autor, como veremos no decorrer do trabalho, reconhecemos a plataforma digital não como um sujeito, tampouco como negócio econômico, mas sim como uma estrutura virtual, que é utilizada como instrumento para a celebração de negócios jurídicos.

Em seu livro, Terry Flew também explica que as ideias que influenciaram a criação das plataformas digitais foram as ideias libertárias, que foram alavancadas pela utopia digital e pelo desenvolvimento da tecnologia da indústria da informação³⁶. Essa criação também pode ser analisada como um resultado da mistura cultural que se vivenciou no Silicon Valley, lugar geográfico que combinou diversos fatores e foi o berço de improváveis parcerias entre empreendedores e comunistas digitais³⁷.

As ideias, como elemento singular, seriam insuficientes para materializar a utopia digital, por isso, associando as ideias aos interesses de instituições e organizações que

³⁶ LUSOLI, A.; Turner, F. 'It's an ongoing bromance': Counterculture and cyberculture in Silicon Valley: An interview with Fred Turner. *Journal of Management Inquiry in Regulating Platforms*. Sydney -Au: Polity Press, 2022. 256 p. Disponível em: https://books.google.com.br/books?id=smlbzgEACAAJ&hl=pt-BR&source=gbs_book_other_versions. Acesso em: 21 nov. 2024.

³⁷ TUNER, Fred. *From Counterculture to Cyberculture: stewart brand, the whole earth network, and the rise of digital utopianism*. Chicago: Chicago Press, 2006. Disponível em: <https://press.uchicago.edu/ucp/books/book/chicago/F/bo3773600.html#anchor-table-of-contents>. Acesso em: 21 nov. 2024.

procuravam promover seu poder social, seja ele individual ou coletivo, nas esferas econômica, política e cultural³⁸, foi possível criar um novo modelo de instituição, que hoje é conhecido como plataformas digitais.

Terry Flew reconhece a “plataforma digital” como um novo modelo de instituição, ou seja, como uma forma organizacional que governa e regula as relações sociais, econômicas e políticas em universo digital³⁹.

A tendência da criação de tecnologias em rede, como as plataformas digitais, inicialmente teve como objetivo o acesso aberto, gratuito, compartilhado, sem limites de propriedade aos conteúdos publicados na rede. Com as tecnologias em rede, foi criada a oportunidade de libertar a economia dos limites físicos, de distribuição e, conseqüentemente, dos limites impostos pela lei, que até então desconhecia a capacidade tecnológica da comunicação em rede⁴⁰.

No final do século passado, Barbrook e Cameron (1995, p. 46)⁴¹ chegaram a sustentar que o núcleo da ideologia californiana, a qual possibilitou o vertiginoso desenvolvimento das tecnologias de informação, consistia nas proposições que “as tecnologias de informação [...] capacitam o indivíduo, aumentam a liberdade pessoal e reduzem radicalmente o poder do Estado-nação”.

Nesta dissertação, não tomaremos a afirmação de Barbrook e Cameron (1995, p. 46) como verdadeira, pois entendemos que mesmo sem a regulamentação específica das relações sociais, constituídas em meio digital, não há um “vácuo” do poder estatal, mas sim um desinteresse especificamente em regulamentá-lo.

As normas criadas para a sociedade como um todo devem produzir seus efeitos tanto no meio digital como no meio físico. Não são necessárias normas que especificamente se direcionem a regulamentar as relações políticas e sociais em meio digital, vez que este está contido pelo meio social. As normas jurídicas regulam as relações sociais e, por isso, também

³⁸ FLEW, Terry. *Regulating Platforms*. Sydney-Au: Polity Press, 2022, p. 21. Disponível em: https://books.google.com.br/books?id=smlbzgEACAAJ&hl=pt-BR&source=gbs_book_other_versions. Acesso em: 21 nov. 2024.

³⁹ *Ibid.*, p. 21.

⁴⁰ BARBOOK, Richard *et al.* *A Ideologia Californiana*. Tradução Marcelo Träsel. São Paulo: Monstro dos Mares, 1995. 44 p.

⁴¹ *Ibid.*

as regulam em meio digital.

Nesse contexto tumultuado, no qual tanto os atuais usuários da rede de comunicação (internet), como alguns estudiosos da área política/social, tentam preservar os ideais libertários perpetrados nos anos de criação da rede, foram criadas as plataformas digitais.

A eclosão das plataformas digitais ocorreu após uma crise especulativa de supervalorização de marcas e redes de conexão estabelecidas em meio digital. Nos anos 2000, houve a proliferação na constituição de negócios jurídicos, baseados na divulgação digital (marketing on-line) e na atividade proporcionada pelo poder das tecnologias de rede, que ofereciam produtos e serviços de novas formas, sem um modelo de negócio subjacente.

A grande especulação econômica, que envolvia negócios jurídicos estabelecidos em universo digital, por não estar apoiada em estratégias sólidas de acumulação de capital, criou grandes bolhas especulativas. Foi durante a crise especulativa, que as empresas que controlavam plataformas digitais se destacaram das demais, que atuavam na rede de comunicação (internet), pois desenvolveram uma resposta ao problema criado pelas tecnologias de rede: “como ganhar dinheiro com informação em um sistema criado para trocar informação livre e gratuitamente?”⁴²

Com a solução deste problema, é que se iniciou o destaque para as plataformas digitais, as quais desenvolveram algoritmos e aprendizados de máquina para entender melhor seus usuários e, em seguida, vender as informações dos seus usuários para empresas de publicidade. Foi a partir desse cenário, que surgiu a avalanche de tecnologias e inovações, que agregam às plataformas digitais maior destaque econômico.

Após a crise que assolou a internet, todas as tecnologias e inovações desenvolvidas dentro das plataformas digitais passaram a ter um único objetivo, qual seja, de rentabilizar os dados dos usuários e os dados produzidos a partir da análise de comportamento dos usuários da plataforma. Assim, percebeu-se que os dados, coletados dos usuários, são o insumo essencial para a existência das plataformas digitais, pois permitem a melhora dos produtos, o controle do comportamento dos usuários e a expansão das atividades.

⁴² MANSELL, Robin *et al.* *Advanced Introduction to Platform Economics*. Londres: Edward Elgar, 2020. Disponível em: https://www.academia.edu/89472033/Advanced_Introduction_to_Platform_Economics. Acesso em: 21 nov. 2024.

Por exemplo, com os dados dos usuários, os controladores das plataformas digitais podem aplicar o “*machine learning*” a amplos conjuntos de dados para melhorar seus produtos e expandir suas atividades em novas áreas; os dados fazem com que os consumidores sejam mais bem identificados para que se possa extrair mais valor deles, com a personalização da oferta, e até aumentar o custo de trocas dos consumidores⁴³. Conhecendo melhor o comportamento dos usuários da plataforma, o controlador também pode moldar o funcionamento da plataforma para ajustar as condutas do usuário.

Percebeu-se que a atividade da plataforma digital é concentrar o maior número de usuários e de utilidades possíveis em uma única rede de comunicação, que é gerenciada por um único controlador. Desse modo, os usuários passam a fornecer informações de seu comportamento social e em troca recebem utilidades, instrumentos para realizarem uma atividade econômica/social.

1.3.3. Plataformas Digitais ou aplicações de Internet?

Todas as relações comerciais estabelecidas em meio virtual, ainda mais as que envolvem as atividades de *software*, quando são analisadas em concreto, geram uma grande dúvida no intérprete do direito tributário. Sem a análise específica do caso é difícil classificar se a atividade analisada concretiza uma hipótese de prestação de serviço ou uma hipótese de circulação de mercadoria.

No caso das plataformas digitais, onde a plataforma não transfere nada, nem produto físico nem produto virtual para o usuário, apenas dispõe ao usuário uma funcionalidade, é fácil identificar que a ferramenta (aplicação de internet) presta um serviço personalizado. Assim, a plataforma digital, quando analisada como sujeito passivo da obrigação tributária, decorrente de conduta própria, deve ser classificada como contribuinte do tributo incidente sobre prestações de serviços (ISSQN).

Para entender um pouco mais sobre os serviços que de fato a plataforma digital presta para o usuário, voltamos um pouco no tempo, para abordar as primeiras plataformas.

No início da década de 90, para a ciência da computação (informática), plataforma computacional era entendida como um sistema computacional específico, que estabelece uma

⁴³ BRASIL. Departamento de Estudos Econômicos (Dee). CADE. *Mercados de Plataformas Digitais*. Brasília: Ed. Carlos Taurisano, 2021. 147 p.

combinação única entre *hardware* e *software*, para entregar uma aplicação (utilidade) aos usuários.⁴⁴

Não é difícil encontrar exemplos das plataformas computacionais. Nos anos 1990, os softwares eram desenvolvidos para uma ou duas plataformas: eram populares as plataformas desenvolvidas pela Microsoft (Microsoft Windows) e o sistema OS, operado pela Apple. No mundo dos jogos não era diferente, havia três plataformas (consoles) que se destacavam, as controladas pelas companhias Sony (Playstation), Nintendo e Microsoft (Xbox)⁴⁵.

Com o desenvolvimento de novas tecnologias, as plataformas computacionais estão sendo gradualmente substituídas por plataformas virtuais (digitais), então, os *softwares* que antes eram desenvolvidos exclusivamente para *hardwares* de marcas específicas, agora são desenvolvidos para funcionar em rede, dentro de plataformas digitais (em conexão com a internet).

Desse modo, chegamos ao entendimento, de forma breve, que as plataformas digitais são sistemas fechados que acumulam “um conjunto de recursos digitais – incluindo serviços e conteúdo – que permitem interações criadoras de valor entre produtores externos e consumidores” (Constantinides *et al*, 2018, p. 381)⁴⁶. Pode-se afirmar que as plataformas são controladoras de interações, pois permitem e regulam as interações entre os participantes (usuários) da plataforma.

De fato, as plataformas criam um ecossistema⁴⁷ com reforços positivos (incentivos) e reforços negativos (opressões) para que os participantes da plataforma se envolvam e gerem valor para as interações entre usuários. O *software* da plataforma controla as interações e coleta dados, enquanto seus usuários transformam as interações em trocas de serviços e de produtos.

Usando o método analítico, Terry Flew⁴⁸ constrói uma teoria para explicar o que são as plataformas digitais. Para isso, o autor faz a separação entre i. Infraestrutura digital, ii. plataforma digital, iii. aplicações e serviços digitais e iv. conteúdo digital.

⁴⁶ FLEW, Terry. *Regulating Platforms*. Sydney-Au: Polity Press, 2022, p. 6. Disponível em: https://books.google.com.br/books?id=smlbzgEACAAJ&hl=pt-BR&source=gbs_book_other_versions. Acesso em: 21 nov. 2024.

⁴⁷ *Ibid.*

⁴⁸ *Ibid.*, p. 46.

Na conclusão do autor, o conteúdo digital (iv) é o produto imaterial adquirido pelo consumidor, resultante da atividade humana, como exemplo, estão os filmes, jogos, música e jornalismo. Esses produtos são desenvolvidos para serem consumidos por usuários finais, sejam eles usuários de aplicações e serviços ou usuários das plataformas digitais.

As aplicações e serviços digitais (iii) são os *softwares* e os serviços resultantes da aplicação dos *softwares*. Ambos são desenvolvidos para realizar tarefas específicas, que podem ser aplicadas em uma das etapas da produção de conteúdo. Já os serviços digitais, assim como os conteúdos, também podem ser consumidos pelos usuários finais.

As plataformas digitais (ii) são o ambiente de interação digital (ecossistema), em que parte do *software* é executado, que incluem a cooperação do sistema operacional de *hardware*, navegadores da web e interfaces de programação de aplicativos associados.

A camada mais profunda, basilar, é a infraestrutura (i). A infraestrutura é constituída por equipamentos e serviços de diversas marcas, que são essenciais para a existência da tecnologia da informação. Como exemplo pode ser apresentado o cabeamento de internet, a banda larga, a rede de celulares, a comunicação por satélite, o sistema de redes de wi-fi.

Essa classificação se assemelha muito com a utilizada pelo legislador brasileiro para a elaboração do Marco Civil da Internet (Lei nº 12.965/2014).

A lei brasileira, que minimamente regulamentou as atividades econômicas, realizadas no contexto de comunicação em rede (internet), ficou conhecida como Marco Civil da Internet, e teve como principal objetivo estabelecer princípios e garantias legais para o funcionamento da rede.

A lei não adentra profundamente as atividades de internet, apenas estabelece diretrizes a fim de organizar e minimamente controlar o uso mundial da rede de computadores. Apesar de a lei não estabelecer limites pragmáticos, não se pode negar o mérito de aprovação de uma lei nacional para assegurar, no ecossistema virtual, a proteção de direitos fundamentais, dados pessoais, privacidade, inviolabilidade e sigilo de comunicações, entre outros direitos subjetivos.

Uma proposta de classificação dos sujeitos envolvidos no serviço de acesso e comunicação em rede é apresentada pelas normas introduzidas no marco civil da internet. A norma prescreve como sujeitos responsáveis pelos serviços de internet, classificando-os em i. Provedores de Conexão e ii. Provedores de Aplicação.

O provedor de conexão, na teoria Terry Flew⁴⁹ seria classificado como infraestrutura, pois engloba os sujeitos responsáveis pelos serviços de transmissão de dados por cabeamento ou por ondas de rádio, que são conhecidos pela doutrina consumerista como Provedores *backbone*, por literalmente prover a estrutura física e essencial para o funcionamento da conexão com a internet.

Provedores de *backbone* são os sujeitos que transmitem enormes quantidades de informações através de suas estruturas físicas de rede, as quais, comumente, são disponibilizadas em forma de prestação de serviço, para provedores de acesso e de hospedagem⁵⁰.

Provedores de conexão, assim como delimitado pela lei nº 12.965/2014, seriam os sujeitos que disponibilizam acesso à rede de internet. No Brasil, esse serviço é realizado pelas mesmas empresas que prestam serviço de telefonia e outras empresas do ramo de comunicação.

É o que Terry Flew⁵¹ classificou como i. plataforma digital, ii. aplicações e serviços digitais e iii. conteúdo digital. O marco civil da internet reuniu, sob uma única nomenclatura, o provedor de aplicações de internet, previsto pelo artigo 15 da lei nº 12.965/2014.

Contudo, tanto a doutrina como a jurisprudência do direito brasileiro têm restringido a utilização dessa nomenclatura para abranger empresas, organizações ou pessoas naturais que, de forma profissional ou amadora, forneçam um conjunto de funcionalidades que podem ser acessadas por meio de um terminal conectado à internet, não importando se os objetivos são econômicos⁵².

No julgamento do Recurso Especial nº 1. 641. 133-MG/2016, a relatora, ministra Nançy Andrighi, também esboça essa aplicação mais restrita do artigo 15 da lei nº 12.965/2014, que coincide com o que Terry Flew⁵³ classificou como i. plataforma digital, ii. aplicações e serviços digitais.

⁴⁹ FLEW, Terry. *Regulating Platforms*. Sydney-Au: Polity Press, 2022, p. 46. Disponível em: https://books.google.com.br/books?id=smlbzgEACAAJ&hl=pt-BR&source=gbs_book_other_versions. Acesso em: 21 nov. 2024.

⁵⁰ LEONARDI, M. *Responsabilidade civil dos provedores de serviços de internet*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2005, p. 23.

⁵¹ FLEW, Terry, 2022, *op. cit.*, 256 p. 46.

⁵² CERÓY, F. M. Marco Civil da Internet: conceitos de provedores. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 19, n. 4093, 2014, p. 17.

⁵³ FLEW, Terry, 2022, *op. cit.*, 256 p. 46.

“Aplicação de internet” é o conjunto de funcionalidades que podem ser acessadas por meio de um terminal conectado à internet. Como é possível perceber, essas funcionalidades podem ser as mais diversas possíveis, tais como serviços de e-mail, redes sociais, hospedagem de dados, compartilhamento de vídeos, e muitas outras ainda a serem inventadas. Por consequência, os provedores de aplicação são aqueles que, sejam com ou sem fins lucrativos, organizam-se para o fornecimento dessas funcionalidades na internet.⁵⁴

Com a citação dessa jurisprudência, chegamos à tão esperada definição, do que são as plataformas digitais. Para esse trabalho, fixamos que elas são um ecossistema digital controlado por uma personalidade privada, que dispõe aos usuários da plataforma um conjunto de funcionalidades (serviços), que são necessariamente acessadas por meio de um terminal conectado à internet.

⁵⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão. *Recurso Especial nº 1641133-MG/2016*. 3ª Turma. Google. Youtube. Ação de reparação por danos morais. Conteúdo reputado ofensivo. Dano moral. Relatora Nancy Andriighi. DJe, 1 ago. 2017.

2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EM DIMENSÃO CONSTITUCIONAL

Resgatando o objetivo desta pesquisa, que é encontrar no sistema positivo os limites para a interpretação das normas atuais e para a criação de novas normas de responsabilidade tributária das plataformas digitais, neste capítulo, desenvolveremos o trabalho analisando apenas as normas tributárias.

Começamos a análise das normas tributárias baseados no conjunto que tem o maior prestígio, que exerce a supremacia sobre o restante das normas inseridas no sistema tributário nacional. Assim, iniciamos a tarefa pela análise das normas constitucionais.

A subordinação da matéria de responsabilidade tributária referente às prescrições constitucionais é assunto que divide a doutrina e a jurisprudência. Há juristas e autores que entendem que a sujeição passiva é matéria estritamente constitucional, como há outros que compreendem que a matéria pode ser livremente prescrita em legislação infraconstitucional.

Para este trabalho, observa-se que, em que pese a Constituição Federal estabelecer, em linhas gerais, os quadrantes de cada tributo, por meio da discriminação das competências tributárias, não indica claramente quais são os sujeitos que podem ser eleitos pelo legislador para a sujeição passiva dos tributos⁵⁵.

Do texto constitucional, é possível traçar certos critérios mínimos eleitos pelos constituintes, que delimitam a atividade do legislador infraconstitucional e a interpretação das normas tributárias. Em resumo, a Constituição traça premissas gerais para a tributação, prevê a materialidade passível e a competência dos Estados, Municípios e da União.

Para o estudo da responsabilidade tributária em dimensão constitucional, devemos nos atentar para a materialidade dos tributos, pois esta refere-se a hipóteses de comportamentos de pessoas. Todo comportamento pressupõe a existência de um sujeito, que realizará o comportamento prescrito e, conforme analisaremos, a Constituição Federal não prevê, de forma expressa que, obrigatoriamente, o sujeito realizador do comportamento será o sujeito contra qual se constituirá a relação jurídica tributária.

⁵⁵ DALLACOSTA, Victor Schleder. *Balizadores da responsabilidade tributária: uma análise da legalidade e constitucionalidade da previsão de responsabilidade tributária na pec 45/2019 e pl. 3.887/2020*. 2021. 50 f. Monografia (Especialização em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/26360>. Acesso em: 21 nov. 2024.

Como veremos no desenvolver deste trabalho, é possível que a obrigação tributária seja constituída em face de terceiro responsável pelo pagamento do tributo, que não será o mesmo sujeito realizador do fato previsto na hipótese da norma de incidência tributária. Esse terceiro será inserido na obrigação tributária por norma de responsabilidade.

Em busca de enunciados constitucionais, que trouxessem maior precisão para os possíveis sujeitos passíveis dos tributos, encontra-se na constituição quatro menções à sujeição passiva tributária e apenas uma menção direcionada à responsabilidade.

Como pode se observar na redação do artigo 150, parágrafo 7º⁵⁶, também na redação do inciso II, do artigo 156-A⁵⁷ e do parágrafo 3º do artigo 156-A⁵⁸, o texto constitucional só faz referência à sujeição passiva para a abertura de exceções, nas quais admitirá que o legislador eleja sujeito passivo diferente daquele que pratica a materialidade do tributo.

O texto constitucional menciona a sujeição passiva apenas para abrir exceções, pois o redator da Constituição partiu da premissa de que o sujeito passivo dos tributos deve ser o sujeito que pratica a materialidade da norma tributária.

Ao separar as competências tributárias entre os entes federados, e também estabelecendo limites a materialidade do tributo, no decorrer das normas constitucionais, o constituinte originário elegeu fatos signos de riqueza e, a partir desses fatos, há a presunção absoluta que o sujeito que pratica a materialidade da norma tributária é o sujeito que tem a capacidade econômica de arcar com o pagamento do tributo.

A quarta menção que o texto constitucional fez à “sujeição passiva tributária”, foi introduzida pela Emenda Constitucional nº132 de 2023 e traz referência aos créditos adquiridos pelo sujeito passivo na aquisição de produtos onerados por tributos incidentes sobre o valor agregado.

⁵⁶ “A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. (BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 5 jan. 2024).

⁵⁷ “Incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade” (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023). (*Ibid.*).

⁵⁸ Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023). (*Ibid.*).

A reforma tributária, iniciada pelas alterações constitucionais, que foram introduzidas pela EC nº132 de 2023, também incluiu no texto constitucional nova previsão de sujeição passiva para a obrigação de pagar tributo. O parágrafo 3º do artigo 156-A da Constituição Federal estabelece que a Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior.

Esse dispositivo dispõe ao legislador infraconstitucional o poder de produzir normas gerais tributárias, que definam como sujeito passivo do tributo incidente sobre valor agregado, sujeitos que não necessariamente pratiquem o núcleo tributário, mas que se relacionem indiretamente com a realização, a execução ou com o pagamento da operação econômica.

Com essa nova norma, reforça-se o entendimento de que terceiros podem ser responsabilizados pelo pagamento do tributo e abre-se espaço para a introdução de novas hipóteses de responsabilidade tributária, inclusive para que controladores das plataformas digitais venham a responder pelo pagamento do tributo incidente sobre transações comerciais que forem por eles intermediadas.

Já quanto ao título de responsável tributário, o texto constitucional faz apenas uma referência, prescrevendo em seu artigo 150, parágrafo 7º:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.⁵⁹

No enunciado, o legislador prevê a responsabilidade para o recolhimento de tributo incidente em fato presumido. Assim, haverá a responsabilidade do sujeito passivo a recolher tributo que, se não fosse por força da presunção jurídica, apenas seria devido em data futura.

A aplicação desse dispositivo permite que o legislador infraconstitucional crie ficções jurídicas, como a existência de um fato gerador, logo, poderá exigir o recolhimento do tributo em instante anterior à verificação do fenômeno social, previsto na hipótese da norma de incidência tributária.

⁵⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 5 jan. 2024.

2.1. O texto constitucional que delimita as hipóteses de sujeição passiva

Conforme a doutrina tradicional, de Geraldo Ataliba e Roque Antônio Carrazza⁶⁰, a Constituição Federal é a fonte inesgotável, que delimita todos os critérios para a constituição da obrigação tributária. Segundo os autores, é possível traçar a regra matriz de incidência tributária a partir dos conceitos trazidos pela Constituição.

Como tratamos em parágrafos anteriores, entendemos que o constituinte originário estabeleceu núcleos de tributação que devem vincular a atividade infraconstitucional na escolha dos sujeitos passivos do tributo, mas isso não quer dizer que o texto constitucional esgota as possibilidades de sujeitos responsáveis pelo pagamento do tributo.

O professor Renato Lopes Becho, bem como Geraldo Ataliba e Roque Carrazza sustentam a tese de que as hipóteses de sujeição passiva tributária estão implicitamente previstas pela Constituição Federal. Na interpretação desses autores, a sujeição passiva da norma tributária não é matéria para a livre escolha do legislador⁶¹.

A doutrina de Geraldo Ataliba argumenta pela existência de um destinatário constitucional tributário, assim não haveria a liberdade de o legislador infraconstitucional traçar novas hipóteses de sujeição passiva.

O sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o 'destinatário constitucional tributário' (para usarmos a excelente categorização de Hector Villegas). Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato impositivo, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico (CF, art. 145, § 1º).

Nas taxas, o administrado cuja atividade requeira o ato de polícia, ou que provoque, requeira ou, de qualquer modo, utilize o serviço público (CF, art. 145, II). Nas contribuições, o sujeito que receba especial benefício ou cause especial detrimento ao estado (CF, arts. 145, III e 149). Todo desvio desse critério material implica inconstitucionalidade da lei tributária, no Brasil.⁶²

Apesar da maestria de argumentação proposta por Geraldo Ataliba, a própria Constituição Federal, no art. 146, prescreve ao legislador infraconstitucional a função de editar lei complementar dispondo sobre vários institutos do direito tributário, inclusive, dentro das delimitações constitucionais, definindo os contribuintes dos tributos.

⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

⁶¹ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade Tributária de terceiros*: CTN, art. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014.

⁶² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 80.

Também, como já mencionamos neste trabalho, com a aprovação da Emenda Constitucional nº 132 de 2023, foi incluída no texto Constitucional a competência de Lei Complementar para definir como hipótese de sujeito passivo a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação que incidir impostos sobre bens e serviços.

Desse modo, levando em consideração o posicionamento de doutrinaries que sucedem o legado de Geraldo Ataliba, bem como as frequentes emendas constitucionais, podemos concluir que a sujeição passiva é delimitada pelas prescrições constitucionais, as quais elegem núcleos tributários (fatos jurídicos), que representam signo de riqueza. Mas as prescrições constitucionais não são precisas a eleger um único sujeito para figurar no polo passivo da obrigação tributária, ficando a cargo do legislador infraconstitucional estabelecer, com maior concretude, quem são os sujeitos passivos da norma de incidência tributária.

Quando nos referimos a sujeito passivo do tributo, nos referimos ao sujeito que constituirá vínculo jurídico com o ente tributante, vindo a ser obrigado a pagar o tributo.

Aqui cabe uma ressalva, decorrente das frequentes alterações que o texto constitucional vem sofrendo, em especial em matéria tributária: sujeição passiva é um termo que se refere tanto ao responsável tributário como ao contribuinte, e o termo “responsabilidade tributária” só foi incluído no texto constitucional em 1993, pela Emenda 03/93, até então, o Constituinte originário só se referia ao sujeito passivo como contribuinte.

Sobre a tardia inclusão do termo responsável tributário na Constituição Federal, Andreia Medrado Darze explica que o texto constitucional tomou o léxico *contribuinte* em acepção plurívoca, utilizando o termo em diversos sentidos, ora como gênero (equivalente a sujeito passivo), ora como espécie (confirmando a definição do art. 121, I e II, do CTN)⁶³.

Dessa forma, a divergência doutrinária entre aqueles que encontram todas as hipóteses de sujeitos passivos dos tributos no texto da Constituição federal e aqueles que veem na Constituição apenas balizas para a eleição dos sujeitos passivos, se instaurou na forma de interpretação do texto. Quando se assume o termo “contribuinte” como gênero (equivalente a sujeito passivo), se torna possível a argumentação de que a responsabilidade tributária é matéria exclusiva do Texto Constitucional; já se a doutrina aderir à interpretação de contribuinte como

⁶³DARZÉ, Andrea Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. 2009. 83-84f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

espécie (que trata apenas de uma das espécies prescritas pelo art. 121 do CTN), é possível argumentar que a outra espécie (responsável tributário) poderia ser prescrita em legislação infraconstitucional.

Apesar das vertentes divergirem quanto à determinação constitucional, ambas as correntes concordam quanto à tese de que a sujeição passiva deve ser especificada e concretizada em edição de lei complementar. –Sem a lei complementar não há a instituição do tributo e, assim, também não haverá a determinação do sujeito passivo.

Na análise da pragmática, observa-se que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, há muito se manifestou com argumentação condizente com os autores que veem na Constituição todos os elementos para a fixação de quem deva recolher o tributo. No Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS, relatado pelo Ministro Marco Aurelio e julgado pelo tribunal pleno em 12/05/1994, o STF entendeu que o sujeito passivo, classificado como contribuinte, é determinado pela materialidade do tributo.

No julgamento do Recurso Extraordinário n 166.772-9/RS, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade das normas que elegeram como contribuintes de contribuição social, que incidiam sobre renda de administradores e trabalhadores autônomos, as empresas contratantes. Desde o julgamento do Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS, não houve outra manifestação no mesmo sentido.

As últimas decisões do Supremo Tribunal Federal, que abordaram discussões quanto à constitucionalidade e criação de novas hipóteses de responsabilidade, admitiram a possibilidade de criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária por lei complementar.

Como exemplo do atual posicionamento, trazemos a fundamentação de decisão do Supremo Tribunal Federal, que julgou pela inconstitucionalidade formal da legislação do Estado de Goiás, que invadiu matéria reservada à lei complementar.

Legislação estadual que amplia as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, invade a competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais sobre a matéria (art. 146, III, b, da CF/1988). Isso porque as linhas básicas da responsabilidade tributária devem estar contidas em lei complementar editada pela União, não sendo possível que uma lei estadual estabeleça regras conflitantes com as normas gerais (ADI 4.845, sob a minha relatoria).⁶⁴

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. *Ação Direta De Inconstitucionalidade nº 4.845*. Mato Grosso. Responsabilidade Tributária de Terceiros por Infrações. Lei Estadual em Conflito com Regramento da Norma

A ação direta de Inconstitucionalidade nº 4.845 teve como objeto normas estaduais que pretendiam criar hipótese de responsabilidade tributária, para a responsabilização de profissionais da área econômica, contábil e jurídica, pelo pagamento de tributos. Assim, o tribunal entendeu que “ao ampliar as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, previstas pelos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional - CTN, a lei estadual invade competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais na matéria”⁶⁵.

Para fixar um posicionamento quanto às delimitações constitucionais para a eleição do sujeito passivo do tributo, tomando como base o texto constitucional, a tradicional interpretação da doutrina e o atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal, observamos que, ao desentranhar as normas constitucionais de competência, encontramos critérios mínimos elegidos pelo constituinte (signos de riqueza) para a eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias.

Portanto, entendemos que o legislador infraconstitucional não tem plena liberdade para construir as normas abstratas por meio de lei complementar, sua liberdade é cerceada por princípios constitucionais e por pequenos fatores exógenos, que devem ser observados no momento da interpretação da norma geral e abstrata.

2.2. Os signos de riqueza que vinculam a eleição do responsável pelo pagamento do tributo

Aos critérios mínimos elegidos pelo constituinte, para a construção das normas de competência tributária, damos o apelido de “signos de riqueza”, pois o constituinte atribui importância jurídica (riqueza) a critérios determinantes da tributação.

Vejamos a explicação de Paulo de Barros Carvalho:

Para esse escopo, o legislador tributário desfruta de ampla liberdade, cerceada apenas de dois fatores exógenos, quais sejam, **os limites da outorga constitucional de competência** e o grau de relacionamento da entidade com o evento fático [...]. A Constituição brasileira não aponta quem deva ser o sujeito passivo das exações, cuja competência legislativa faculta às pessoas políticas. Invariavelmente, o constituinte se reporta a um evento ou a bens, deixando a cargo do legislador ordinário

Geral Federal. Relator Min. Roberto Barroso. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752131711>. Acesso em: 21 nov. 2024.

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. *Ação Direta De Inconstitucionalidade nº 4.845*. Mato Grosso. Responsabilidade Tributária de Terceiros por Infrações. Lei Estadual em Conflito com Regramento da Norma Geral Federal. Relator Min. Roberto Barroso. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752131711>. Acesso em: 21 nov. 2024.

não só estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa, que deverá girar em torno daquela referência constitucional, mas, além disso, decidir qual é o sujeito que vai arcar com o peso da incidência fiscal, fazendo as vezes do devedor da prestação tributária ⁶⁶.

Como o professor Paulo de Barros Carvalho leciona, “o constituinte se reporta a evento e bens” e a eles atribui um valor abstrato, que consideramos um signo de riqueza.

A amplitude semântica do texto da Constituição Federal, apesar de estabelecer núcleos de tributação que permitiram a posterior criação de normas de incidência tributária, não determina expressamente todas as hipóteses de sujeito passivo do tributo. Por isso, os entes federados têm o dever constitucional de exercer a sua competência tributária e instituir o tributo, com a determinação de critérios que estabeleçam precisamente todas as hipóteses de sujeição passiva do tributo.

A técnica da redação constitucional estabeleceu os signos de riqueza como um dos critérios limitadores do poder de tributar e, assim, também, a atividade do legislador infraconstitucional foi delimitada pela amplitude semântica dos signos de riqueza, eleitos pelo Constituinte.

A amplitude semântica dos signos de riqueza força a atividade cognitiva dos sujeitos envolvidos no processo de concretização das normas tributárias, são eles os legisladores infraconstitucionais e aplicadores das normas tributárias.

O legislador infraconstitucional constroi abstratamente a Regra Matriz de Incidência tributária de cada tributo e institui o tributo. Já o aplicador da norma, por conveniência e possibilidade, deve interpretar a norma (norma geral e abstrata) e escolher dentre as opções legais, constitucionais e infraconstitucionais, o sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo (sujeito passivo da norma individual e concreta). Ambos têm suas atividades vinculadas a premissas constitucionais que estabeleceram signos de riqueza, por isso a elaboração e aplicação das normas tributárias infraconstitucionais devem onerar apenas os sujeitos (contribuintes e responsáveis) que se beneficiam da riqueza do fato gerador do tributo.

Como exemplo, as legislações estaduais, na eleição do sujeito passivo de ICMS, devem se ater à criação de hipótese que prescreve como sujeito passivo do tributo, aquele que

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Sujeição Passiva e Responsáveis Tributário*. Programa de Pós-graduação em Direito Tributário, PUC/SP, n 2, 1995, p.260 et seq.

tem acesso à riqueza decorrente da atividade de circulação de mercadorias, de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e dos serviços de comunicação.

Por outro lado, se as legislações estaduais, na eleição do sujeito passivo de ICMS, atingirem a riqueza de eventos que não são compreendidos pela amplitude semântica do signo de riqueza, o qual foi fixado no artigo 155, I, da Constituição Federal, ensejarão em tributação injusta, pois ocorrerá a invasão de competência tributária ou a tributação em quantia superior à capacidade contributiva.

Logo, concluímos que, no processo de concretização da norma constitucional, que inclui a função dos legisladores infraconstitucionais de determinar qual sujeito pode ser chamado a arcar com o pagamento do tributo e, também inclui a função dos aplicadores da norma tributária, que constituirão a obrigação de pagar tributo em face do sujeito passivo, deve ser observado se o destinatário da norma (sujeito passivo) tem acesso à riqueza da operação que se identificou como signo constitucional de riqueza, sob pena da norma ser constituída indevidamente em face de terceiro, sem capacidade de contribuir com a arrecadação.

Maria Rita Ferragut, jurista que também se dedicou a estudar a responsabilidade tributária, interpreta o Texto Constitucional de forma menos moderada do que a adotada neste trabalho, e assim sustenta entendimento de que:

[...] o legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aquelas pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) indiretamente vinculados ao fato jurídico tributário; (ii) direta ou indiretamente vinculados ao sujeito que praticou⁶⁷.

A jurista entende que, por meio do instituto da responsabilidade tributária, o legislador infraconstitucional é livre para criar novas hipóteses de relacionamento de terceiros com fato gerador. Por conseguinte, o legislador, exercendo a sua competência constitucionalmente delimitada, poderia criar novas hipóteses em que terceiros, não necessariamente vinculados ao signo de riqueza, arcassem com o peso econômico da incidência fiscal, fazendo as vezes do sujeito diretamente relacionado com a ocorrência do fato gerador.

Apesar de reconhecermos que é o legislador infraconstitucional quem acentua o grau de concretude da norma de incidência tributária, pois são os comandos infraconstitucionais que determinam as espécies de sujeitos que comporão o polo passivo da obrigação tributária, nesta dissertação, optamos por contrariar o posicionamento da autora e sustentar entendimento de

⁶⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 18.

que o sujeito passivo da obrigação tributária não é matéria de livre eleição, visto que o legislador infraconstitucional deve respeitar limites principiológicos e, assim, eleger como sujeito passivo da obrigação tributária, sujeitos que se beneficiam da riqueza do fato gerador⁶⁸.

2.3. A capacidade contributiva e o signo de riqueza

A capacidade contributiva é analisada pela doutrina em pelo menos três formas diferentes: há doutrinadores que entendem a capacidade contributiva como um limite objetivo, outros a entendem a como uma norma subjetiva, que deve graduar a tributação individualmente, levando em consideração as variáveis econômicas de cada contribuinte; e uma terceira corrente, que é minoritária, a qual reconhece a capacidade contributiva como um princípio do direito tributário.

A capacidade contributiva, quando analisada como limite ou norma jurídica, é instrumento que impõe critérios limitadores da atuação impositiva do estado, vê-se que este limitador é aplicável tanto na seleção da materialidade para imposição do tributo, quanto na mensuração do aspecto quantitativo do tributo. Essas hipóteses são classificadas respectivamente como capacidade contributiva objetiva e capacidade contributiva subjetiva.

Já quando analisada como princípio constitucional, a capacidade contributiva toma outra função, a de inspirar o ato valorativo do legislador e do aplicador da norma. Nesta perspectiva, o princípio da capacidade contributiva introduz no sistema jurídico uma forte carga axiológica destinada a organizar e equilibrar a aplicação das normas tributárias.

Na função de equilíbrio nas aplicações das normas, o princípio da capacidade contributiva agrega um valor de interpretação que estabelece a justiça na tributação⁶⁹. A capacidade contributiva deve ser utilizada para evitar e corrigir desvios de aplicação da norma tributária, que ensejariam na cobrança do tributo sobre aqueles que não tem capacidade econômica de arcar com a obrigação tributária.

Nesta dissertação, aderimos à corrente minoritária, que entende a capacidade

⁶⁸ BARRETO, Paulo Ayres. Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace. *Revista Direito Tributário Atual*, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, [S.L.], v. 45, n. 45, p. 609, 2020. <http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-45-28>.

⁶⁹ MCNAUGHTON, Cristiane Pires. *Direitos constitucionais do responsável tributário: a capacidade contributiva e não confisco*. 2022. 169 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022, p. 94.

contributiva como um princípio constitucional.

Compreende-se que o constituinte elegeu a materialidade do tributo como critério destinado a aferir a riqueza de eventos ou bens; também a demonstrar a capacidade contributiva dos sujeitos relacionados com a materialidade do tributo⁷⁰. Mas a presunção de riqueza, que é uma técnica necessária para separar as competências tributárias e para estabelecer sobre quais ações recairá o tributo não é absoluta.

Como a professora Cristiane Pires Mcnaughton defende, em sua tese de doutorado, a capacidade contributiva não é um elemento apenas relacionado ao critério material do tributo, o qual a autora denomina “fato que ostenta riqueza”, o princípio da capacidade contributiva também se relaciona com quem arca com a tributação. Ou seja, a capacidade contributiva é um aspecto que determinará o sujeito passivo do tributo⁷¹.

Aqui tomamos a capacidade contributiva e outros princípios constitucionais como valores positivados que organizam o sistema normativo. Os princípios em sentido amplo são decorrentes de uma mistura de sentimento e tomada de decisão, o sentimento é o que precede a tomada de decisão e a decisão é o que se concretiza em texto⁷².

Assim, nem sempre os princípios são expressos em texto, mas são os valores que estão intrínsecos a ele, concretizados em escolhas tomadas pelo redator ou intérprete do texto, que possibilitam a organização e a atribuição de sentido⁷³.

A Constituição Federal, em relação à matéria tributária, apresenta princípios de duas formas distintas, como i. limites objetivos (princípio da legalidade, irretroatividade e anterioridade) e como ii. valores⁷⁴. A capacidade contributiva é reconhecida nesta pesquisa como um princípio valorativo, que não é concretizado em limites objetivos, mas serve como critério estrutural do sistema jurídico.

O professor Paulo de Barros de Carvalho já manifestou seu entendimento ao afirmar que a capacidade econômica do sujeito passivo é referência para aferir-se a carga tributária. “[...] a capacidade econômica do sujeito passivo sempre foi um padrão de referência básico para

⁷⁰ QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 167.

⁷¹ MCNAUGHTON, Cristiane Pires, 2022, op. cit.

⁷² HESSEN, Johannes. *Filosofia dos Valores*. Tradução L. Cabral Moncada. Lisboa: Almedina. 2001, p. 116.

⁷³ MCNAUGHTON, Cristiane Pires, 2022, op. cit.

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 275.

aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo [...]⁷⁵.

Como princípio constitucional ou padrão de referência, a capacidade contributiva atua em etapa de concretização da norma, não como um limite, mas sim como um valor a ser incorporado pelo intérprete/aplicador da norma. Observe-se que esse valor deve ser concretizado nas escolhas dos aplicadores, sejam eles constituintes, legisladores ou magistrados.

Os constituintes concretizaram a capacidade contributiva na eleição dos signos de riqueza e ainda redigiram um enunciado constitucional que faz singela referência a esse princípio:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Seguindo essa linha, podemos concluir que, ao eleger “fatos” como pressupostos dos tributos, o legislador constitucional delimita os sujeitos passivos, por isso a sujeição passiva do tributo já é ventilada na eleição dos fatos signos de riqueza, e esses fatos revelam a capacidade contributiva dos sujeitos que lhe envolvem.

Em dimensão infraconstitucional, já há a escolha dos sujeitos passivos do tributo, sejam eles contribuintes ou responsáveis. E esse poder de escolha é delimitado pelo princípio da capacidade contributiva.

Concluimos o tópico relembrando que o texto constitucional cria núcleos de tributação, e é função dos textos infraconstitucionais desenvolver precisamente os aspectos para instituir o tributo e aumentar a concretização dos enunciados constitucionais, neste desenvolvimento, devem ser observados princípios valorativos, como o princípio da capacidade contributiva.

2.4. Sujeição passiva, matéria reservada à lei complementar

Desta forma, exige-se edição de lei para dispor sobre qualquer dos aspectos que

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 195.

prescrevem normas de incidência tributária, o que inclui o aspecto pessoal. E nesta toada, o Constituinte, dando grande grau de importância à matéria tributária, para afastar dificuldades interpretativas na aplicação de seus comandos constitucionais, delegou ao legislador complementar, no artigo 146 da Constituição, a permissão para desdobrar os enunciados constitucionais.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

[...].

Seguindo as premissas que tomamos anteriormente, onde fixamos o entendimento de que a utilização do termo “contribuinte”, adotado pela Constituição Federal, é mais bem empregado como gênero (equivalente a sujeito passivo), entendemos que, ao estabelecer a lei complementar, a competência para a definição de “contribuintes”, a constituição também a elege como veículo normativo para a introdução de normas de responsabilidade tributária.

Paulo de Barros Carvalho traz comentários a respeito da função da lei complementar:

A lei complementar cumpre, em matéria tributária, relevante papel de mecanismo de ajuste, regulando a produção legislativa ordinária em sintonia com mandamentos supremos da Constituição da República. A legislação complementar opera, invariavelmente, de dois modos: (i) como instrumento das chamadas “normas gerais de direito tributário”, introduzindo aqueles preceitos que regulam as delimitações constitucionais ao exercício do poder tributário, bem como os que dispõem sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas; e (ii) como veículos deliberadamente escolhidos pelo legislador constituinte, tendo em vista a disciplina jurídica de certas matérias. O conteúdo de tais considerações força-nos a concluir que o constituinte a elegeu como o veículo apto a regular, de forma minuciosa, as várias outorgas de competências atribuídas as pessoas políticas, compatibilizando os interesses locais, regionais e federais, debaixo de disciplina unitária, sempre que os elevados valores do texto supremo estiverem em jogo.⁷⁶

Apesar das diversas decisões do Supremo Tribunal Federal e das disposições Constitucionais, há grande discussão, na doutrina e na jurisprudência, quanto à restrição à competência de legislação complementar para a criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária.

⁷⁶CARVALHO. Paulo de Barros. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n 62, out/dez. 1993.

Maria Rita Ferragut e Leandro Paulsen fazem parte do grupo de juristas que entendem que os enunciados do Art.146, III, da Constituição Federal, tão somente se aplicam à criação de normas gerais que tratem de sujeição passiva em matéria tributária, deixando a margem dessa regulamentação, para que leis ordinárias disponham sobre regras específicas acerca da responsabilidade tributária.

Segue trecho de um julgamento elaborado pelo desembargador Leandro Paulsen:

A invocação do artigo 146, III, “a”, da Constituição não apresenta apontar para a inconstitucionalidade do artigo 30, IX, da Lei 8.2012/91. A norma constitucional mencionada é bastante clara ao definir que cabe a lei complementar não apenas tratar dos conflitos de competência e da regulação das limitações ao poder de tributar, mas também estabelecer normas gerais disciplinando os institutos jurídicos básicos da tributação, capazes de dar uniformidade técnica à instituição de tributos pelas diversas pessoas políticas. Ao impor a edição de lei complementar na definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, **a Constituição não está a exigir a criação de toda e qualquer situação de responsabilidade tributária seja veiculada de lei complementar**. Na verdade, está a exigir tão somente que as normas gerais que tratem de sujeição passiva em matéria tributária sejam fixadas por lei complementar, deixando, por outro lado, uma margem regulamentatória para que a lei ordinária venha a dispor acerca das regras específicas sobre a definição dos contribuintes e das hipóteses de responsabilidade tributária. Não é por outro motivo que o artigo 128 do CTN vem a apresentar regra genérica em matéria de responsabilidade tributária, a qual expressamente prevê a possibilidade de lei –aqui compreendida como ordinária – “atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-se a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”⁷⁷. (grifo nosso)

Como visto, o jurista citado, para sustentar o entendimento de que a responsabilidade tributária não é matéria restrita à lei complementar, distingue responsabilidade tributária da sujeição passiva tributária, sustentando que a obrigação do responsável pelo pagamento do tributo não é decorrente da incidência do tributo. Leandro Paulsen, em sua doutrina atual, distingue a obrigação tributária da obrigação de terceiro recolher tributo.

O posicionamento desse autor diverge das premissas estabelecidas neste trabalho, por isso, para prosseguir com a pesquisa, entendemos que a responsabilidade tributária é matéria restrita à lei complementar.

Outro grande jurista, professor Robson Maia Lins, esclarece que, por mais detalhada que seja nossa Constituição, ao tratar dos temas tributários, não tem ela o condão de exaurir todas as possíveis dúvidas que essa área naturalmente pode suscitar. É necessário, portanto,

⁷⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região - 2ª Turma Acórdão. *Recurso Extraordinário em AC nº 2003.70.01.001616-0*. Contribuições Previdenciárias. Responsabilidade Tributária. Artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/91. Grupo Econômico. Configuração. Relator Des. Leandro Paulsen. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-4/1201740/inteiro-teor-13822243>. Acesso em: 21 nov. 2024.

haver um instrumento que esclareça, que aproxime as normas constitucionais das hipóteses de aplicação do direito. Nas palavras do autor, a legislação complementar estabelece “os contornos constitucionais conferidos a cada tema de nosso direito tributário”⁷⁸. Daí a importância da Lei Complementar.

Quanto à função da lei complementar, a doutrina divide-se em duas correntes: corrente dicotômica e corrente tricotômica.

A corrente dicotômica é composta por doutrinadores que atribuem à lei complementar a função de disciplinar sobre conflitos de competência e limitações ao poder de tributar. Os professores, Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carrazza, são alguns dos importantes juristas que compõem o quadro de doutrinadores da corrente dicotômica.

Paulo de Barros Carvalho defende que as normas gerais de direito tributário, que devem ser veiculadas por lei complementar, “são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar”⁷⁹.

Roque Antônio Carrazza entende que a lei complementar “só poderá veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão as limitações constitucionais ao poder de tributar”⁸⁰.

Souto Maior Borges critica a corrente dicotômica, pois interpreta que a Constituição Federal outorgou ao legislador complementar a competência para editar normas gerais em matéria tributária. Essa competência abrange, mas não se restringe aos conflitos de competência e limitações ao poder de tributar⁸¹.

Sacha Calmon Navarro⁸² e o professor Renato Lopes Becho são doutrinadores que aderem à corrente tricotômica. Esta atribui três funções para a lei complementar tributária: (i) Conflitos de Competência entre os entes federados; (ii) Limitações ao poder de tributar; e (iii)

⁷⁸ LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 220.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 263

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 814.

⁸¹ BORGES, José Souto Maior Borges. Normas Gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 213, 2014, p. 64.

⁸² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 89.

introdução de normas gerais em matéria tributária.

Na análise rápida da redação do artigo 146, da Constituição Federal, concluímos que a Constituição adotou a corrente tricotômica. Assim, para outras matérias que não são restritas à edição de leis complementares, o legislador infraconstitucional pode, para atribuir maior importância a um determinado tema do Direito Tributário, também introduzi-lo por lei complementar. Por isso, conclui-se, que a Lei complementar substitui a lei ordinária, já o inverso é impossível, pois a lei ordinária não pode invadir a matéria resguardada por lei complementar.

Nos últimos anos, a doutrina também tem distinguido a lei complementar entre lei Complementar Nacional e Lei Complementar Federal⁸³. Esse recorte é para delimitar a vigência das normas veiculadas pela lei complementar.

As normas veiculadas por Lei Complementar Nacional dispõem sobre normas gerais relativas à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios. Já as normas veiculadas por Lei Complementar Federal, “contemplam normas destinadas a regular interesses da União como uma das pessoas jurídicas de direito público interno e não como Estado Brasileiro”⁸⁴.

E, para encerrar os estudos sobre a Lei Complementar, somados ao julgamento da ADI 6.284/GO⁸⁵, o qual trata sobre a inconstitucionalidade de lei estadual que introduziu nova hipótese de responsabilidade de terceiros, O STF também coleciona, na sua jurisprudência, a ADI 4.845/MS. Esta também tratou de julgar a inconstitucionalidade formal de legislação estadual que veiculou nova hipótese de responsabilidade tributária de terceiros.

A Corte Suprema fixou como a tese pela inconstitucionalidade de lei estadual versa sobre a responsabilidade de terceiros, por infrações, de forma diversa das regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.

Considerou-se, na espécie, que legislação a estadual, que amplia as hipóteses de

⁸³ SANTOS, Aline Bacelar Teixeira. *A responsabilidade tributária dos grupos econômicos: uma análise à luz da legislação vigente e da jurisprudência do STJ*. 2023. 125 f. Dissertação (Mestrado em Direito) -Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2023.

⁸⁴ CHIESA. Clélio. *A competência tributária no Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 161.

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade*. Responsabilidade Tributária Solidária do Contabilista. Relator Min. Roberto Barroso. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=757432824>. Acesso em: 21 nov. 2024.

responsabilidade de terceiros por infrações, incorre em vício de inconstitucionalidade formal, por invadir a competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais sobre a matéria (artigo 146, III, b, da CF/1988).

Aplicando o que foi estudado no presente tópico, para a responsabilidade tributária das plataformas digitais, tema central da nossa dissertação, observamos que a criação de novas hipóteses de responsabilidade da plataforma digital, pelo pagamento do tributo, deve ser previamente prescrita em lei complementar.

Legisladores infraconstitucionais só poderão criar hipótese de responsabilidade tributária, que prescreva o pagamento do tributo pelos operadores das plataformas digitais, somente se essas hipóteses concretizarem vínculo direto com o signo de riqueza, que foi eleito pelo constituinte como núcleo da tributação.

No presente estudo, analisaremos as hipóteses de responsabilidade tributária introduzidas pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e pelo Código Tributário Nacional que, apesar de não ter sido aprovado nas formas da Lei Complementar, foi recebido pelo texto Constitucional com norma geral de direito tributária, atribuindo ao Código o status de Lei Complementar.

3. SUJEIÇÃO PASSIVA NA DIMENSÃO INFRACONSTITUCIONAL

Como foi estudado até aqui, a sujeição passiva é definida pelo critério subjetivo da norma geral e abstrata. O sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica que previsivelmente (previsto em lei) comporá o polo passivo da obrigação tributária (norma individual e concreta) para arcar com a obrigação de pagar o tributo.

Paulo de Barros Cavalho define o sujeito passivo como

[...] pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insusceptível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.⁸⁶

Em outras palavras, para o autor, o sujeito passivo é aquele sujeito com capacidade jurídica de direito privado ou público, sem obrigatoriamente ser o mesmo sujeito autor do evento tributável, mas portador do dever jurídico de adimplir a obrigação de pagar tributo.

Os sujeitos da relação jurídico tributária são encontrados a partir do critério pessoal do conseqüente da norma geral e abstrata, que trazem ao ordenamento jurídico “dados indicativos para reconhecer os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica do tributo”⁸⁷. Para Paulo de Barros Carvalho, o contribuinte é o único sujeito passivo da obrigação tributária (norma individual e concreta).

Em similaridade de entendimento, Gian Antonio Micheli define o sujeito passivo como aquele que é compelido a pagar o tributo; aquele a que se reporta a norma geral em abstrato, que “indica as categorias de sujeitos que devem realizar a prestação, e, portanto, o âmbito patrimonial referente a esses sujeitos, sobre o qual o impositor poderá, se for o caso, agir também mediante execução forçada”⁸⁸.

Em sentido contrário aos que reconhecem sujeito passivo como sinônimo de contribuinte, a maioria dos autores valorizam a distinção do sujeito passivo em contribuinte e responsável tributário, assim como descrito no artigo 121 do Código Tributário Nacional:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

⁸⁶CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 297.

⁸⁷CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 176.

⁸⁸MICHEL, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 128.

- I - Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
- II - Responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No artigo supracitado, há a classificação do sujeito passivo entre contribuinte e responsável. Contribuinte é identificado na pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato gerador do tributo. E, ao classificar em responsável, o artigo fixa que é o sujeito que, embora não tenha relação direta e pessoal com o fato gerador, é eleito pela lei para satisfazer a obrigação tributária⁸⁹.

A classificação do sujeito passivo em contribuinte e responsável tributário, sem trazer o conceito de contribuinte ou de responsável, deixa uma lacuna para a construção de outros posicionamentos não expressos no código, vez que o próprio código traz contradições conceituais na classificação dos sujeitos passivos em artigos seguintes.

Para aprimorar o texto da lei, juristas apresentam diferentes classificações.

Renato Lopes Becho⁹⁰, que acompanha a Doutrina de Geraldo Ataliba, aponta haver também duas modalidades de sujeição passiva: **a)** sujeito passivo constitucional e **b)** sujeito passivo legal.

O sujeito passivo constitucional é o sujeito que atende “como realizador ou cumpridor do verbo descrito no critério material da hipótese de incidência dos tributos discriminados na Constituição Federal”. Já o sujeito passivo legal seria aquela pessoa eleita pelo legislador infraconstitucional, “por aproximação jurídica aos sujeitos passivos, apenas para as hipóteses de ausência de sujeito passivo constitucional, utilizando para tanto da interpretação sistemática das normas jurídicas”⁹¹.

Já a autora Maria Rita Ferragut entende que, em ambas as espécies de sujeito passivo, são responsáveis pelo pagamento do tributo, considerando a acepção lata do termo “responsável”, mas traz distinção entre contribuinte e responsável, conforme interpretação do Art. 121 do Código tributário Nacional.

Para a autora, contribuinte é pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que

⁸⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 9.

⁹⁰ BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 90.

⁹¹ *Ibid.*

cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte⁹².

Marçal Justen Filho distingue três categorias de sujeição passiva tributária, a saber: 1) contribuinte, 2) responsável, e 3) substituto, classificação que deriva da utilizada por Rubens Gomes de Souza.

Já o Desembargador Federal Leandro Paulsen traz a seguinte explicação:

O contribuinte é obrigado no bojo de uma relação contributiva, instituída por lei forte no dever fundamental de pagar tributos. O terceiro — designado pelo art. 121 simplesmente de responsável — é obrigado no bojo de uma relação de colaboração com a Administração, para a simplificação, a facilitação ou a garantia da arrecadação⁹³.

Leandro Paulsen revela um sentido diferente para a responsabilidade tributária. O autor entende a responsabilidade como uma ordem decorrente de previsão legal, destinada a constituir relação jurídica com terceiro que não é revestido da classificação “contribuinte”, mas que se encontra “em situação que lhe enseja a prática ou abstenção de determinados atos úteis à Administração Tributária, por impedirem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização”. Caso o terceiro não realize as condutas impostas pela obrigação legal, deve “responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadimplido pelo contribuinte”⁹⁴.

Para o nosso trabalho, observamos que a insatisfação da doutrina com a classificação legal dos sujeitos passivos, que foram divididos entre contribuintes e responsáveis, não é o melhor caminho a seguir. Por isso, adotamos o conceito de sujeito passivo como aquele que é compelido a pagar o tributo; aquele a que se reporta a norma geral em abstrato, sobre o qual o impositor tributário (ente competente) poderá agir mediante execução forçada e assim exigir a prestação tributária.

⁹² DALLACOSTA, Victor Schleider. *Balizadores da responsabilidade tributária: uma análise da legalidade e constitucionalidade da previsão de responsabilidade tributária na pec 45/2019 e pl. 3.887/2020*. 2021. 50 f. Monografia (Especialização em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/26360>. Acesso em: 21 nov. 2024.

⁹³ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

⁹⁴ PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 62.

3.1. Quem são os contribuintes?

Em consenso com a doutrina majoritária, e com a classificação proposta pelo Código Tributário Nacional, no artigo 121, para essa pesquisa, fixamos o contribuinte como uma das espécies de sujeito passivo, reconhecido por Rubens Gomes de Souza⁹⁵ na nomenclatura de sujeito passivo direto, ou seja, aquele que foi incluído na obrigação tributária por ter exercido o fato gerador, e assim preservar ligação direta com a ocorrência do fato jurídico⁹⁶ e com o signo de riqueza.

O contribuinte é percebido em dois instantes distintos. Primeiro, como agente do critério material no antecedente da norma primária. A segunda aparição ocorre no critério pessoal da norma primária, como sujeito passivo da obrigação tributária.

Assim, para que o sujeito seja classificado como contribuinte, esse deverá ter ligação direta com o fato gerador do tributo e ainda cumular a sujeição passiva no consequente da norma tributária (norma primária).

Neste caminho, construído até o presente tópico do trabalho, entendemos que o sujeito, imprescindível para a existência da obrigação tributária, é o sujeito que realiza o fato gerador do tributo. Quando este sujeito compõe o liame obrigacional, será reconhecido como contribuinte; mas quando não compuser o liame obrigacional, vindo a ensejar em obrigação tributária, composta por terceiro responsável pelo pagamento do tributo, o sujeito que realizou o fato gerador do tributo será reconhecido como contribuinte substituído⁹⁷.

Referir-se ao sujeito que não compõe o polo passivo da obrigação tributária é importante, pois a obrigação só se concretizou pela ocorrência de sua conduta. Numa relação de substituição de sujeitos passivos, seria impossível o nascimento da obrigação tributária sem a existência do contribuinte substituído. Sem ele, não haveria a ocorrência do fato gerador, que é critério essencial para a constituição da obrigação tributária⁹⁸.

⁹⁵ BRASIL. *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 263.

⁹⁶ DALLACOSTA, Victor Schleder. *Balizadores da responsabilidade tributária: uma análise da legalidade e constitucionalidade da previsão de responsabilidade tributária na pec 45/2019 e pl. 3.887/2020*. 2021. 50 f. Monografia (Especialização em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/26360>. Acesso em: 21 nov. 2024.

⁹⁷ *Ibid.*

⁹⁸ No antecedente da norma individual e concreta, há discreta aparição de um sujeito, o qual realiza uma hipótese de incidência da norma tributária, não havendo a preexistência do evento tributário, não haverá posterior constituição da obrigação tributária. Sem a aparição de sujeito, haverá apenas norma abstrata que aguarda a sua

Como já mencionamos em outros trabalhos, em consideração aos substituídos, que sustentam a arrecadação estatal, mas não compõem a obrigação tributária por luxo do legislador e do aplicador do direito, estes também devem ser reconhecidos como contribuintes do tributo, pois é o esforço de seu trabalho que enseja a possibilidade de constituição do crédito tributário e da arrecadação tributária⁹⁹.

O substituído é o sujeito passivo da norma geral e abstrata, que não sofre a coação para adimplência do crédito tributário, pois arca com o ônus econômico frente ao responsável pelo pagamento, que o inciso II do artigo 121 do código tributário nacional classifica como responsável tributário¹⁰⁰.

Para o conceito de contribuinte, trazemos mais uma citação de Leandro Paulsen¹⁰¹:

Nos tributos com fato gerador não vinculado, contribuinte é a pessoa cuja capacidade contributiva é objeto de tributação, ou seja, uma das pessoas que pratica o ato ou negócio jurídico ou que está na situação indicada por lei como geradora da obrigação tributária, por exemplo, o titular da receita, do lucro, da propriedade, o que vende ou adquire mercadorias, o que importa produto estrangeiro.

Ao entender que na composição do polo passivo da obrigação tributária qualquer espécie de sujeito, seja contribuinte ou responsável, responde por uma mesma obrigação --a obrigação de pagar tributo--, o único aspecto material, que restringe a eleição do sujeito passivo da norma de responsabilidade tributária, é o vínculo do sujeito com o signo de riqueza.

Apesar de discordar, em parte, com o que defende o autor Leandro Paulsen, concordamos que a capacidade contributiva é critério essencial para a eleição do sujeito passivo do tributo. Diferentemente do que defende o autor, entendemos que esse critério deve ser aplicado para a eleição de qualquer espécie de sujeito passivo, seja ele o contribuinte ou o responsável.

Assim, fixamos o conceito de contribuinte, parecido com o que traz o Código Tributário Nacional, em sentido de que a classificação de contribuinte é aplicável à pessoa que realizou o fato gerador do tributo e que, cumulativamente, encontra-se no polo passivo da

utilização na incidência tributária. Para haver a incidência é necessário a ocorrência do evento e a posterior conversão do evento em linguagem jurídica (fato jurídico).

¹⁰⁰ DALLACOSTA, Victor Schleider. *Balizadores da responsabilidade tributária: uma análise da legalidade e constitucionalidade da previsão de responsabilidade tributária na pec 45/2019 e pl. 3.887/2020*. 2021. 50 f. Monografia (Especialização em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/26360>. Acesso em: 21 nov. 2024.

¹⁰¹ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

relação obrigacional tributária (norma individual e concreta). E como contribuinte substituído, entendemos o sujeito que realizou o fato gerador, mas não figura na sujeição passiva da obrigação tributária.

Aplicando o conceito construído ao objeto de estudo, observaremos que o controlador da plataforma digital nunca será o contribuinte do tributo devido pelo usuário da plataforma, ou seja, quando for obrigado a recolher o ICMS devido pelos usuários da plataforma, o controlador não será o contribuinte de ICMS, mas sim o responsável tributário.

3.2. O Responsável tributário: definição e espécies

O responsável foi classificado no Código Tributário Nacional como espécie de sujeito passivo (artigo 121, II do Código Tributário Nacional): “Responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”¹⁰².

Como visto, o Código Tributário Nacional adotou o conceito de responsável por exclusão. Conforme a redação, será considerado como responsável tributário o terceiro, sujeito que for incluído no polo passivo da obrigação tributária por lei infraconstitucional.

A responsabilidade tributária, conforme prevista pelo Código Tributário Nacional, decorre de lei que prescreve hipótese de inserção de um sujeito, diferente do contribuinte, no liame da obrigação tributária. Assim, parecida, mas não idêntica à responsabilidade civil, a responsabilidade tributária não decorre necessariamente de dano ou de atos ilícitos.

O legislador tributário pode, por meio de norma competente, instituir hipóteses de responsabilidade tributária que incluam terceiro, desde que esse tenha vínculo direto com o núcleo de tributação (signo de riqueza), como responsável pelo pagamento do tributo.

Como já foi analisado anteriormente, a criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária deve respeitar limites constitucionais, que foram estabelecidos pelo constituinte ao tempo da separação de competências tributárias, com a eleição das materialidades do tributo.

Neste trabalho, seguimos o conceito de responsável tributário delineado pela doutrina

¹⁰² BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 01 dez. 2024.

de Maria Rita Ferragut¹⁰³. A autora conceitua o responsável, assim como prevê o artigo 121, II do Código Tributário Nacional, como sujeito qualquer, que (i) não tenha praticado o evento descrito no fato jurídico tributário; e (ii) que disponha de meios para ressarcir-se do tributo pago.

Os meios para ressarcir-se do tributo são um critério essencial para identificar o responsável tributário, pois o responsável, assim como o contribuinte, responde por uma mesma obrigação—a obrigação de pagar tributo.

Vez que forem eleitos sujeitos sem capacidade de ressarcir-se da obrigação tributária, haverá a distorção do núcleo tributário, a norma de responsabilidade tributária onerará riqueza diversa daquela que foi determinada em dimensão constitucional como signo de riqueza.

O instituto da responsabilidade tributária tem a função de facilitar a arrecadação e a fiscalização dos tributos desenhados em dimensão constitucional. De nenhuma forma, este instituto deve ser utilizado para a criação de novos arquétipos de tributação, pois se a responsabilidade tributária for utilizada para onerar terceiro sem relação com o núcleo constitucional tributária, haverá um desvio no exercício da competência tributária, pois o tributo não estava atingindo a riqueza do núcleo tributário e sim riqueza diversa.

As hipóteses de relação de terceiro com o fato gerador do tributo (hipóteses de responsabilidade tributária), delimitadas pelos enunciados veiculados pela Constituição Federal e pela legislação infraconstitucional, não se confundem com as hipóteses do fato jurídico tributário.

As normas (gerais e abstratas), que criam novas hipóteses de responsabilidade, devem instituir vínculo objetivo entre o sujeito passivo da norma de responsabilidade e o fato gerador do tributo. Assim, a Lei autoriza a constituição de uma relação jurídica tributária, entre o ente tributante e sujeito passivo da norma de responsabilidade tributária¹⁰⁴.

Pegamos como exemplo de legislações que estabelecem vínculo entre responsável tributário e ente tributante, as normas de responsabilidade tributária que prescrevem a responsabilidade tributária aos controladores de plataformas digitais de *e-commerce*.

¹⁰³ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 14.

¹⁰⁴ *Ibid.*, p. 13.

As normas estaduais de ICMS, que são objeto do nosso estudo, criam novas hipóteses de responsabilidade tributária de forma a associar a conduta do controlador da plataforma digital à realização da atividade de circulação de mercadoria.

Para a elaboração desta dissertação, atribui-se à responsabilidade tributária o conceito de proposição prescritiva, que vincula o terceiro, com capacidade contributiva, ao cumprimento da obrigação de pagar o tributo.

Por conseguinte, o responsável tributário só pode ser identificado após a incidência da norma tributária, pois será o sujeito que compõe o polo passivo da obrigação tributária sem ser o contribuinte.

3.3. A figura do substituto tributário

A Constituição Federal não prevê como classe de sujeito passivo o substituto, foi a doutrina quem criou a classificação de sujeito passivo da obrigação tributária com o título de substituto. Posterior à criação doutrinária, o legislador infraconstitucional adicionou o termo “substituto” na redação dos textos de lei.

Pela doutrina que utiliza essa classificação de sujeito passivo, o substituto é reconhecido por ser a pessoa que “será chamada a recolher o tributo por força de lei, porém tendo alguma vinculação com a materialidade”¹⁰⁵ do fato gerador.

Em divergência ao posicionamento que tomamos para nossa dissertação, Leandro Paulsen reconhece a substituição tributária como instituto jurídico autônomo:

[...] substituição tributária é o instituto de Direito Tributário que consiste na determinação, por lei, à pessoa não contribuinte de determinado tributo (substituto tributário) que, em face da situação de ascendência que ostenta relativamente ao contribuinte (substituído) – situação essa que é o pressuposto de fato da regra matriz de substituição –, verifique a ocorrência do fato gerador do tributo, calcule e efetue, com valores retidos ou exigidos do contribuinte e em nome do contribuinte, o pagamento do tributo devido em caráter definitivo ou de montante a título de mera antecipação por conta de tributo que ainda não tenha de ser calculado e ajustado pelo contribuinte (valores esses que, não fosse a norma de substituição, seriam pagos diretamente pelo contribuinte), sob pena de ficar o substituto obrigado a responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do montante que tenha deixado de recolher e que também tenha sido pago pelo contribuinte.¹⁰⁶

Como analisamos no tópico anterior, adotamos, para este trabalho, a responsabilidade

¹⁰⁵ BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 540.

¹⁰⁶ PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 45.

tributária como norma, um instituto jurídico de inclusão de terceiros, sujeitos próximos ou distantes do fato gerador do tributo, no polo passivo da obrigação tributária. Por isso, para este trabalho, a responsabilidade tributária abrange as hipóteses de substituição que foram delineadas por outros autores como um instituto autônomo.

Os autores que reconhecem a substituição como instituto autônomo, dentre eles Leandro Paulsen e Renato Lopes Becho, fazem a subdivisão entre (i) substituição para frente e (ii) substituição para trás.

Nas hipóteses de substituição para frente, (i) são alterações do sujeito passivo do tributo, em que há a presunção de um fato gerador que pode ocorrer no futuro, assim a arrecadação do tributo é antecipada e realizada por algum dos sujeitos da cadeia comercial. O substituto terá a responsabilidade de recolher o tributo a título próprio (como contribuinte) e a título de responsável (substituto).

Já na substituição para trás (ii) há a postergação do pagamento do tributo, transferindo, a sujeito situado em etapa posterior da cadeia comercial, a obrigação de reter e recolher o encargo econômico. Esse substituto terá a responsabilidade de recolher o tributo a título próprio, reter valor decorrente da incidência tributária em etapa anterior e recolher tributo a título de responsável (substituto).

Por ser incorporado pelo conceito que estabeleceremos de responsabilidade tributária, optamos por não reconhecer o substituto tributário como uma das classes de sujeito passivo.

Na teoria adotada por autores, que diferenciam os sujeitos passivos entre contribuinte, responsáveis e substitutos, as classes são definidas pelo distanciamento do sujeito do fato gerador.

Logo, se foi o sujeito quem realizou o fato gerador, esse é tido como contribuinte; se o sujeito é distante do fato gerador, mas foi relacionado ao fato por força de norma geral e abstrata, será o responsável tributário; se o sujeito passivo for integrante da cadeia comercial e recolhe tributo incidente com postergação ou presunção da ocorrência do fato gerador, este também será o responsável tributário (substituto).

No final, como consequência de qualquer dessas classificações, tanto os contribuintes, responsáveis e substitutos serão sujeitos passivos de uma única obrigação: a obrigação de pagar o tributo.

Uma única obrigação tributária pode ser constituída em face de diversos indivíduos, sejam eles classificados como contribuintes ou responsáveis tributários, e a relação desses sujeitos passivos com seus pares é classificada pelas legislações tributárias como obrigações pessoais ou obrigações solidárias.

3.4. A solidariedade e o interesse comum são hipóteses de responsabilidade?

Solidariedade é um termo muito utilizado pela legislação tributária para se referir à pluralidade de sujeitos, mas seu uso admite diversas acepções. O termo “solidariedade” é polissêmico e tem sofrido atualizações com o desenvolver de novas tecnologias. Como veremos nos textos das leis a serem analisadas, o termo é, por vezes, utilizado como substantivo e, por vezes, como adjetivo¹⁰⁷.

O polo passivo da obrigação tributária pode ser ocupado de modo plural ou singular. Quando houver mais de um sujeito no polo passivo de uma única obrigação de pagar tributo, entende-se que há a solidariedade entre os sujeitos que compõem o polo passivo daquela obrigação.

Como explica a professora Fabiana Del Padre Tome, a solidariedade que interessa para o estudo da responsabilidade tributária é a uniplurívoca¹⁰⁸, em que há um só sujeito no polo ativo da obrigação e a multiplicidade de sujeitos no polo passivo.

O Artigo 124 do Código Tributário Nacional propõe a solidariedade entre os sujeitos os sujeitos obrigados ao pagamento do tributo em duas hipóteses.

Art. 124. São solidariamente obrigadas.
I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
II - as pessoas expressamente designadas por lei.
Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Assim, havendo a multiplicidade de sujeitos no polo passivo da obrigação tributária, que cumprem os critérios previstos pelo inciso I e II do artigo, haverá a solidariedade dos sujeitos na obrigação de pagar tributo. Aqui, a solidariedade é tida como ausência de benefício

¹⁰⁷ WESTPHAL, Vera Herweg. Diferentes matizes da ideia de solidariedade. *Katálisis*, Florianópolis, v. 1, n. 11, jun. 2008. Quadrimestral. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rk/a/qctPHd95zN7VdhhN9gZ7Ght/>. Acesso em: 10 out. 2024.

¹⁰⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Requisitos para a configuração de responsabilidade tributária solidária. In: VALLE, Mauricio Dalri Timm do et al. *Ensaio em homenagem ao professor José Roberto Vieira: ao mestre e amigo, com carinho*. São Paulo, 2017, p. 451-476.

de ordem.

Diferentemente do que prevê o código civil, no direito tributário, a solidariedade é a regra, havendo a multiplicidade de sujeitos no polo passivo da obrigação tributária, todos responderão pela totalidade do débito.

Aprofundando o estudo do tema, observamos que a solidariedade não é decorrente da incidência de uma norma de responsabilidade tributária, mas sim do interesse comum dos sujeitos que já compõem o polo passivo da obrigação tributária.

Esclarecemos que, para esta dissertação, entendemos a solidariedade como efeito interno do critério pessoal da norma tributária. Mais especificamente, compreendemos que a solidariedade é a forma de tratamento entre os sujeitos que compõem o polo passivo da obrigação tributária e, assim, não pode ser compreendida como mecanismo de responsabilização de terceiros.

O artigo 124 do CTN não veicula norma de responsabilidade tributária, mas sim de execução do crédito tributário, pois o crédito deve ser cobrado sem benefício de ordem entre os sujeitos que compõem o polo passivo de uma mesma obrigação.

Como já observamos em outros trabalhos¹⁰⁹, Hugo de Brito Machado compartilha nosso entendimento, quando define a solidariedade como adjetivo da relação entre sujeitos que compartilham o polo passivo da obrigação tributária: “Haverá a responsabilidade solidária das pessoas com interesse comum “mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos”¹¹⁰.

Complementando o conceito de interesse comum, em solução consultada, a Receita Federal do Brasil estabeleceu a COSIT/RFB 4/18, na qual entendeu que, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode ensejar na responsabilização do terceiro pelo pagamento do tributo.

¹⁰⁹ DALLACOSTA, Victor Schleider. *Balizadores da responsabilidade tributária: uma análise da legalidade e constitucionalidade da previsão de responsabilidade tributária na pec 45/2019 e pl. 3.887/2020*. 2021. 50 f. Monografia (Especialização em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/26360>. Acesso em: 21 nov. 2024

¹¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2012, p. 149.

Antes da solução de consulta, o Carf já sustentava ostensivamente o entendimento de que o interesse, que dispõe o inciso primeiro do artigo 124 do CTN, é o interesse comum na ocorrência do fato jurídico e não deve ser confundido com interesse econômico.

O interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I, do CTN é sempre jurídico, não devendo ser confundido com "interesse econômico", "sanção", "meio de justiça" etc. O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de interesse comum, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida. Pelo contrário, a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária, é requisito fundamental para fins de aplicação de responsabilidade solidária.¹¹¹

A solidariedade, assim como foi determinada na solução de consulta COSIT/RFB 4/18, é o compartilhamento da obrigação tributária entre dois sujeitos passivos, quando ambos os sujeitos têm relação jurídica (vínculo jurídico) e contribuem para a ocorrência do mesmo fato jurídico tributário. Para que haja a solidariedade, esses sujeitos devem estar no mesmo polo de interesse, não podem estar em polos opostos, ou seja, o interesse deve ser conjunto e convergente.

Como exemplo de interesse conjunto e convergente, observamos que dois sujeitos, que vão vender ou comprar um imóvel, têm interesse conjunto e convergente no fato gerador (transmissão de propriedade imóvel) do tributo. Já o sujeito que compra o imóvel tem interesse oposto, divergente ao interesse do vendedor.

Logo, se aplicarmos a solução de consulta COSIT/RFB 4/18 ao exemplo, ambos os vendedores podem ser cobrados, em solidariedade pelo pagamento do tributo, mas o comprador do imóvel não pode ser colocado como solidário às obrigações tributárias devidas pelos vendedores.

Para que o comprador responda pelo pagamento da obrigação tributária, seria necessária a existência de uma norma geral abstrata que veicule hipótese de responsabilidade tributária do comprador.

Como explica a jurista Andrea Medrado Darze, no artigo 124 do CTN o legislador positivou dois enunciados que integram duas normas de competência diferentes, com conteúdo

¹¹¹Cf. CARF, Acórdão nº 1201-001.974, Rel. Luis Henrique Marotti Toselli.

e destinatários distintos.

O inciso I se destina a norma que regula o lançamento do crédito tributário, autorizando o sujeito competente a constituir norma individual e concreta em face de todas as pessoas que tenham interesse comum na situação que é “fato gerador” da obrigação principal. Já o segundo (inciso II) interfere diretamente na norma de competência para instituir tributos, estabelecendo expressa permissão para o ente político definir denotativamente outros vínculos de solidariedade, inclusive entre sujeitos passivos distintos daqueles enumerados no próprio código.¹¹²

No entendimento da doutrina trazida, o inciso I possibilita a interpretação da norma de incidência tributária e o consequente, o lançamento do tributo, já o inciso II será dispositivo de competência para a produção de novas hipóteses que instituam a responsabilidade tributária de terceiros.

Sobre o lançamento de tributo em face da multiplicidade de sujeitos passivos, Maria Rita Ferragut explica que:

A solidariedade tributária do art. 124, I, do CTN só será validamente aplicada nos casos em que: (1) Consistindo o suporte fático do tributo em situação jurídica, exista mais de uma pessoa realizando a sua materialidade, como ocorre, por exemplo, na incidência de do IPTU, m que dois ou mais sujeitos são proprietários do mesmo imóvel(...) (2) no caso em que o suporte de fato da tributação configura negócio jurídico bilateral, caracterizado pela presença de sujeitos em posições diversas e, por isso mesmo com objetivos diferentes, a solidariedade poderá instalar-se apenas entre as pessoas que integrarem o mesmo polo da relação e tão somente estiverem efetivamente praticando o verbo tomado pelo legislador como critério material do gravame [...]¹¹³.

Assemelhando-se ao posicionamento de Maria Rita Ferragut, construímos entendimento de que a solidariedade no polo passivo da obrigação tributária (art. 124, I, do CTN) decorre da pluralidade de sujeitos que se relacionam e constituem um vínculo jurídico de interesse convergente.

Já o inciso II do artigo, que indica a solidariedade entre os sujeitos quando as pessoas são expressamente determinadas por lei, deve ser aplicado tanto para casos lícitos quanto para ilícitos e deve ser interpretado conjuntamente com os artigos 128, 134 e artigos seguintes, todos do Código Tributário Nacional, dispositivos estes que tratam sobre “a responsabilidade de terceiros”.

Assim, firmamos o entendimento de que a solidariedade, assim como prescrita pelo artigo 124 do CTN, é aplicável quando dois ou mais sujeitos praticam em conjunto o fato

¹¹²DARZÉ, Andrea Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

¹¹³FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 18.

gerador do tributo ou quando a lei determinar. Tanto o mencionado artigo, como outras previsões legais de solidariedade devem ser interpretadas dentro do sistema constitucional tributário.

Veremos, nos tópicos seguintes, que os controladores das plataformas digitais, após serem incluídos do polo passivo da obrigação tributária, juntamente com o contribuinte, serão solidariamente responsáveis pelo pagamento do tributo. E quando os controladores figurarem como único sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo, responderão subsidiariamente, assim como as hipóteses que passamos a estudar no tópico seguinte.

3.5. A responsabilidade tributária de terceiros

A doutrina e o Código Tributário Nacional reconhecem as hipóteses de pagamento de tributo por terceiros com o título de “Responsabilidade de Terceiros”. Na legislação infraconstitucional, encontramos hipóteses de responsabilidade tributária criadas e regulamentadas pelo Código Tributário Nacional, código que foi recepcionado pela constituição de 1988 como Lei Complementar.

O artigo 128 do CTN, por exemplo, não traz nova hipótese de sujeição passiva, mas regulamenta a criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária pelas legislações inferiores.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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.

Com o advento do artigo 128 do CTN, a lei instituidora do tributo está autorizada a inovar em matéria de responsabilidade nos restritos termos do artigo e da Constituição Federal. Ou seja, a criação de novas hipóteses de responsabilidade estará restrita a pessoas vinculadas ao fato gerador do tributo. E esse vínculo, se não direto, deve ser construído pela legislação infraconstitucional.

O artigo 128, ao tratar da necessária vinculação do responsável ao fato gerador do tributo, representa uma concretização do princípio da capacidade contributiva, vez que a capacidade contributiva do responsável está associada ao fato gerador da obrigação tributária e ao fato signo de riqueza de cada tributo.

Como já estudado neste trabalho, e conforme a leitura do art. 146, II e III da CF, a

matéria de responsabilidade tributária é restrita à legislação complementar, por isso além do vínculo necessário para a construção da norma de responsabilidade tributária, também será obrigatório que novas disposições legais, que estabelecem vínculos a terceiros relacionados ao fato gerador do tributo, sejam veiculadas por lei complementar.

Outro ponto interessante deste artigo é a exceção feita na primeira oração de sua redação.

Como já observamos em outras oportunidades, a cláusula de exceção, disposta no início da redação do artigo, autoriza que as hipóteses de responsabilidade previstas no Código Tributário Nacional mantenham sua validade e eficácia mesmo sem o vínculo direto com fato gerador, podendo apenas apresentar vínculo indireto ou vínculo com o sujeito que o realizou, conforme as disposições do capítulo V do CTN¹¹⁴.

Harmonicamente, o artigo coexiste com o restante da seção que trata da responsabilidade tributária, vez que este sugere eficácia e regulamentação a criação de novas hipóteses de responsabilidade, enquanto as outras disposições do código prescrevem hipóteses de responsabilidade.

Portanto, conclui-se que novas hipóteses de responsabilidade tributária de terceiros podem ser criadas por lei complementar, desde que observem premissas constitucionais e preservem o vínculo necessário do sujeito passivo (responsável) com o fato gerador do tributo.

Outro artigo do Código Tributário Nacional, que trata da Responsabilidade de terceiro, é o artigo de número 134. Diferentemente do artigo 128, esse introduz no sistema jurídico tributário diversas hipóteses de responsabilidade de terceiros.

O artigo 134 traz um rol (taxativo) de hipóteses em que terceiros serão “solidariamente” responsabilizados pelo pagamento do tributo: na “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”.

Já no caput do artigo, observa-se um dos critérios materiais da norma de

¹¹⁴DALLACOSTA, Victor Schleder. *Balizadores da responsabilidade tributária: uma análise da legalidade e constitucionalidade da previsão de responsabilidade tributária na pec 45/2019 e pl. 3.887/2020*. 2021. 50 f. Monografia (Especialização em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/26360>. Acesso em: 21 nov. 2024.

responsabilidade: a intervenção ou omissão de terceiros que ensejarem em obstáculos a constituição e cobrança da obrigação tributária, que desencadeiam a incidência da norma secundária (norma de responsabilidade), em face do rol de sujeitos mencionados nos incisos do mesmo artigo.

Apesar da utilização do termo “solidariamente”, na simples leitura do artigo, compreende-se que há solidariedade entre os sujeitos passivos que compuserem a obrigação tributária. Mas, caso o crédito não venha ser constituído em face do contribuinte e só em face do responsável, não haverá a solidariedade. Frente ao Fisco, a responsabilidade será pessoal e haverá a subsidiariedade no pagamento do valor devido.

Como já foi notado em outros estudos¹¹⁵, a falta de tecnicidade do legislador resultou na confusão entre o instituto da responsabilidade e da solidariedade, uma vez que o redator utilizou a expressão “respondem solidariamente” para se retratar a composição de ambos os sujeitos no polo passivo da obrigação tributária.

Como tratamos em tópicos anteriores, a solidariedade, em linguagem técnica, não é termo adequado para criar hipótese de incidência da norma de responsabilidade tributária, mas sim para tratar do relacionamento entre sujeitos coobrigados, após serem inseridos no polo passivo da obrigação tributária.

A falta de tecnicidade do legislador deste artigo já foi comentada em julgamento no STJ, pelo ora ministro do STF, Min Luiz Fux.

10. Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no artigo 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária ‘nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte’, uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária.¹¹⁶

No texto do artigo, observa-se a eleição de sujeitos em uma ordem sequencial, primeiro o ente arrecadador deve constituir e cobrar o tributo do contribuinte e, se for impedido por ação ou omissão de um dos sujeitos, que constam no rol do artigo, só então incidirá a norma de responsabilidade, para que o Fisco busque a satisfação de seu crédito tributário em face de terceiros.

¹¹⁵ *Ibid.*, p. 30

¹¹⁶ Cf. STJ, Primeira Seção, EREsp 446.955/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, abr./08.

Assim o legislador atribuiu ao termo solidariedade a função de garantir ao aplicador da norma 2 opções de constituir a obrigação tributaria: (i) constituir apenas em face do responsável tributário; ou (ii) mesmo com a impossibilidade do contribuinte arcar com ônus tributário, o aplicador da norma poderia constituir a obrigação em face do responsável e do contribuinte.

Renato Becho traz compatibilidade de entendimento com a nossa interpretação:

[...] é possível sustentar o caráter subsidiário da responsabilidade [...] talvez o legislador, por equívoco, tenha estipulado uma aparente solidariedade apenas no intuito de manter o contribuinte no polo passivo da ação de cobrança do crédito tributário [...].¹¹⁷

Feita essa análise, parece-nos que o artigo trata de hipótese de redirecionamento da cobrança do tributo em face do responsável tributário, quando por ato deste (ação ou omissão) houver a impossibilidade da satisfação do crédito pelo contribuinte.

De fato, a doutrina diverge bastante sobre o tema da responsabilidade, pois é difícil a construção de uma interpretação lógica que se aplique linearmente a todas hipóteses trazidas no rol do artigo 134, quais sejam:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Ultrapassada a questão da subsidiariedade e solidariedade dos sujeitos passivos, voltamos a tratar dos critérios materiais trazidos pelo artigo 134 do CTN.

O mencionado artigo traz dois critérios cumulativos que compõem o critério material da norma de responsabilidade, primeiro a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte e, segundo, a identificação de ato ou omissão que resultou na impossibilidade.

¹¹⁷BECHO, Renato Lopes. *Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição*. RDDT nº 204/45-57, set/2012.

A responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134 do CTN, pressupõe duas condições: a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido. De modo nenhum se pode concluir que os pais sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos por seus filhos menores. Nem que os tutores ou curadores sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados etc. É preciso que exista uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribui a responsabilidade.¹¹⁸

Parte da doutrina entende que a impossibilidade de exigência, expressão utilizada pelo caput do artigo, é referente à carência de instrumentos para a executividade do crédito (impossibilidade jurídica), o que já permitiria a inclusão dos responsáveis no polo passivo da obrigação tributária. Já outra parte da doutrina entende por impossibilidade de exigência a ausência de poder econômico (insolvência).

Entendemos que a hipótese de impossibilidade econômica é a definição mais adequada para a interpretação do artigo. Assim, para a incidência da norma de responsabilidade, a impossibilidade econômica deve ser decorrente da intervenção ou omissão do terceiro (responsável).

O texto não propõe hipóteses de ações ou omissões que levem a responsabilização do terceiro (incluído na obrigação tributária). Misabel Abreu Machado Derzi interpreta que o enunciado, implicitamente, prevê a prática de atos lícitos, caso contrário a norma de responsabilidade transformaria os terceiros em garantidores do tributo¹¹⁹.

Paulo de Barros Carvalho segue no mesmo entendimento.

A cabeça do artigo já diz muita coisa, e fizemos questão de grifar nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis porque revela a existência de um indisfarçável ilícito e do animus puniendi que inspirou o legislador, ao construir a prescrição normativa¹²⁰.

Da mesma forma que foi observado pelo professor Paulo de Barros Carvalho, entendemos que a responsabilidade tributária, introduzida pelo artigo 134, é uma norma sancionadora, que tem a função de reforçar a eficácia da norma tributária, para a concretização da arrecadação.

¹¹⁸MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. Malheiros, 2012, p. 162.

¹¹⁹Misabel Abreu Machado Derzi indica que a responsabilidade de terceiros ocorre pela prática de atos ilícitos, por culpa levíssima (no art. 134) ou dolo (nos casos do art. 135). (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas de atualização em Direito Tributário Brasileiro, de Aliomar Baleeiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 753 e 755.

¹²⁰CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

Outro artigo que faz menção à responsabilidade de terceiro é o artigo 135 do CTN, a materialidade da norma se assenta em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O artigo 135 traz norma geral e abstrata de responsabilidade por infração. Diferentemente do artigo anterior (art. 134), temos no artigo 135 a necessidade de dolo no ato praticado. Assim, a norma de responsabilidade tributária constituirá uma obrigação pessoal, a ser exigida do terceiro¹²¹.

Temos na norma de responsabilidade, veiculada pelo artigo 135, duas hipóteses de incidência que se cumulam: “i. que os sócios, diretores, gerentes ou representantes pratiquem atos de gestão e ii. que a obrigação tributária (que aqui deve ser interpretada como: “o não pagamento”) decorra de atos contrários à lei, contratos e estatutos”¹²².

Do rol de incisos do mencionado artigo, extraímos que a responsabilidade pessoal de terceiros se aplica na hipótese em que os gestores ou representantes extrapolem os limites do exercício de suas funções na prática de ato ou evento ensejador da tributação (fato gerador) ou quando sua omissão enseje em atos antijurídicos, como o não recolhimento do tributo.¹²³

A infração a infração à lei se consuma na prática de ato proibido, tipificado em legislação específica, aplicada aos sujeitos descritos nos incisos do artigo 135.

Também nesse entendimento segue explicação de Renato Lopes Becho:

Literalmente e fora do contexto normativo, infração à lei significa **qualquer descumprimento de regra cogente**. Deixar de recolher tributo, estacionar o veículo em lugar proibido, emitir cheque sem fundos a serem sacados e tudo o mais que seja veiculado por normas jurídicas pode significar infração à lei. Se fosse essa interpretação melhor para o conteúdo do art.135, do CTN, teríamos que considerar apenas há separação de personalidade jurídica entre contribuintes e responsável para os casos de absoluta ilicitude [...]. Por tudo isso podemos afirmar que a lei que rege as ações da pessoa mencionada em seus incisos. Como inc. I traz para o seu núcleo

¹²¹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

¹²² DARZÉ, Andrea Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

¹²³ DALLACOSTA, Victor Schleider. *Balizadores da responsabilidade tributária: uma análise da legalidade e constitucionalidade da previsão de responsabilidade tributária na pec 45/2019 e pl. 3.887/2020*. 2021. 50 f. Monografia (Especialização em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/26360>. Acesso em: 21 nov. 2024

todos os sujeitos listados no artigo anterior, teremos que a lei será o pátrio poder para os pais, a da tutela para os tutores e curadores, a da administração civil de bens de terceiros para os administradores civis [...]. Para os demais, aqueles arrolados nos incisos do art. 135, ser também sua lei de regência. Assim, para os administradores de empresas, será a lei comercial.¹²⁴

Dessa forma, aplicando tal entendimento ao que prevê o artigo 135 do CTN, a conduta do sujeito a ser responsabilizado pelo pagamento do tributo deve cumprir os requisitos da tipicidade de ilicitude. O mero não recolhimento do tributo é insuficiente para a incidência da norma de responsabilidade¹²⁵.

Em consequência, junto com o não recolhimento do tributo, para a responsabilização do terceiro, devem haver elementos probatórios que o não recolhimento foi resultante da prática de um ato ilícito, tipificado nas hipóteses de responsabilidade. Foi essa a interpretação construída pelo STJ, para a inclusão dos sócios com poder de gerência no polo passivo da obrigação tributária¹²⁶.

Em súmula 435 do STJ¹²⁷, foi reconhecida a dissolução irregular da empresa como hipótese de infração legal, que desencadeia a responsabilidade de terceiro.

E, no mesmo toar do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, a responsabilidade de terceiros, destinada à inclusão de controladores de plataformas digitais no polo passivo da obrigação de pagar o tributo, como veremos nos próximos tópicos, só deve ser aplicada se a conduta ativa ou omissiva do controlador da plataforma ensejar em infração legal e impedimento da arrecadação.

4. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS CONTROLADORES DAS PLATAFORMAS DIGITAIS

¹²⁴BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade Tributária de terceiros*: CTN, art. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014.

¹²⁵ O STJ sumulou entendimento em que a “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf. Acesso em 10 nov. 2024.

¹²⁶ “Súmula 435. STJ. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=\(sumula%20adj1%20%27435%27\).sub](https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=(sumula%20adj1%20%27435%27).sub). Acesso em: 01 nov. 2024.

¹²⁷

Neste capítulo, analisaremos as hipóteses legais que prescrevem a responsabilidade tributária dos controlares de plataformas digitais de *e-commerce*¹²⁸.

Como vimos em tópicos anteriores, a responsabilidade tributária se concretiza com a incidência de uma norma sancionadora, perceptivelmente mais gravosa, pois visa reforçar a eficácia da norma tributária. Para a responsabilização das plataformas digitais, a norma sancionatória prescreve hipótese em que a não concretização da obrigação tributária e, por vezes, a não concretização da arrecadação do tributo constituído em face do contribuinte, são fatos antijurídicos que desencadeiam a responsabilização dos controladores das plataformas digitais.

Mas, antes de adentrarmos às espécies de responsabilidade dos controladores das plataformas digitais, vejamos como e o porquê os estados brasileiros criam normas de responsabilidade tributária para incluir as plataformas digitais como coobrigadas ao pagamento do tributo.

Devido à popularização das plataformas digitais, o comércio de produtos e a prestação de serviços foram revolucionados pela conexão em rede. Como vimos em tópico próprio, a conexão em rede possibilitou o desenvolvimento de tecnologias de informação e comunicação e, dentre essas tecnologias, foram desenvolvidas as plataformas digitais.

As plataformas digitais, no sistema jurídico brasileiro, tiveram suas atividades minimamente regulamentadas pelo marco Civil da Internet (Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014). A lei não adentrou profundamente às atividades (aplicações) de internet, apenas estabeleceu diretrizes a fim de organizar e minimamente controlar o uso mundial da rede de computadores.

Quanto à classificação dos sujeitos atuantes em universo digital, a Lei nº 12.965/2014 limitou-se a classificá-los em: i. Provedores de Conexão e ii. Provedores de Aplicação. Em relação à ausência de uma regulamentação federal para as atividades das plataformas digitais, os legisladores dos entes federados, sejam estados ou municípios, já legislam e regulam a atividade das plataformas digitais por meio de edição de normas tributárias.

A assiduidade do Legislador tributário, que enxergou nas plataformas a oportunidade

¹²⁸ Em tradução livre *e-commerce* é o mesmo que comércio digital.

de centralizar a fiscalização e a arrecadação, por meio da edição de normas infraconstitucionais, que prescrevem novas hipóteses de responsabilidade tributária, atribui aos sujeitos controladores das plataformas digitais, obrigações tributárias acessórias, necessárias para que o controlador não sofra a responsabilização pelo pagamento do tributo.

Tarleton Gillespie, em seu livro , *Custodians of the Internet: Platforms, Content Moderation, and the Hidden Decisions that Shape Social Media* (2018), descreve as plataformas digitais como sites e serviços on-line que, hospedam, organizam e circulam conteúdo ou interações sociais e, com essas operações, se beneficiam da circulação e coleta de informações, pois as informações auxiliam a plataforma a desenvolver novos mecanismos tecnológicos para seu negócio; e também ajudam-na a exercer a moderação de conteúdo e das interações de seus usuários, que o autor chama de “logística de detecção, revisão e fiscalização”.¹²⁹

Com o poder de logística de detecção, revisão e fiscalização, a plataforma digital atraiu o olhar de diversos estados da nação brasileira, que devido à erosão na arrecadação fiscal, decorrente de práticas de sonegação aliadas ao mercado do comércio digital, vislumbraram na plataforma digital uma oportunidade de resguardar a constituição do crédito tributário de ICMS.

A legislação complementar, que regula o Imposto incidente sobre Circulação de Mercadorias, Serviços de Comunicação, Transporte Interestadual e Transporte Intermunicipal, também é a lei complementar que delimita a criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária destinadas a onerar a atividade das plataformas digitais.

Vimos que o legislador complementar não incluiu nas normas que regulamentam os conflitos de competência, nem em normas gerais de direito tributário, enunciados jurídicos que façam referência às Plataformas Digitais, ou às atividades de aplicação de internet. Foram os legisladores estaduais que tomaram as primeiras iniciativas para incluir em suas legislações novas hipóteses de responsabilidade tributária aplicáveis aos controladores das plataformas digitais.

A criação de novas hipóteses de responsabilidade tributárias, como avaliamos anteriormente, neste trabalho, é de competência do legislador complementar, o qual deve, no

¹²⁹ GILLESPIE, Tarleton. *Custodians of the Internet: platforms, content moderation, and the hidden decisions that shape social media*. Yale: Yale University Press, 2018. 304 p.

bojo de suas funções, examinar quais são os sujeitos que, sem praticar o evento tributário, estão ao seu redor e têm acesso ao signo de riqueza que a materialidade do tributo dispõe.

Após a elaboração da lei complementar, a mesma análise deve ser realizada pelos legisladores estaduais e pelos aplicadores da norma, para que não se construam enunciados normativos em descompasso com as normas hierarquicamente superiores, estejam elas dispostas em enunciados constitucionais ou em leis complementares.

Assim, resgatam-se os ensinamentos do professor Paulo Barros de Carvalho, que comenta a criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária: “Para esse escopo, o legislador tributário desfruta de ampla liberdade, cerceada apenas de dois fatores exógenos, quais sejam, os limites da outorga constitucional de competência e o grau de relacionamento da entidade com o evento fático [...]”¹³⁰.

Mesmo considerando a validade dos enunciados das legislações estaduais, que passaremos a tratar no próximo tópico desta dissertação, estes ainda serão submetidos ao exame de legalidade e de constitucionalidade pelos tribunais brasileiros, que, conforme as premissas que tomamos em tópicos anteriores desta dissertação, devem corrigir a assiduidade do legislador estadual e dos aplicadores das normas de responsabilidade, que extrapolarem os limites estabelecidos pela Legislação Complementar e pela Constituição Federal.

Como observaremos, as normas estaduais que prescrevem novas hipóteses de responsabilidade tributária, para os controladores das plataformas digitais, utilizam do instituto da responsabilidade tributária como um instrumento inibitório da evasão e sonegação fiscal.

As legislações estaduais atribuem aos controladores das plataformas digitais uma espécie de “dever de cooperação e fiscalização”, pois atribuem, abstratamente a eles, funções tradicionalmente exercidas pelas autoridades estatais, que são essenciais para a arrecadação tributária.

4.1. Hipóteses de responsabilidade tributária prescritas na Lei Kandir

¹³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Sujeição Passiva e Responsáveis Tributário. *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito Tributário*, PUC/SP, n 2, 1995, p. 260.

A lei complementar 87, de 1996, popularmente conhecida como lei Kandir, dispõe sobre a criação de impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal, incidentes sobre a circulação de mercadorias, transporte interestadual e intermunicipal e comunicação¹³¹.

Como o objeto deste estudo são as espécies de responsabilidade tributária destinadas a onerar os controladores de plataformas digitais, pelo recolhimento do Imposto incidente sobre a circulação de mercadorias (ICMS), buscamos, na lei Kandir, a regulamentação da sujeição passiva da norma de incidência do ICMS, e mais especificamente, buscamos no texto hipóteses para a responsabilização do controlador da plataforma digital pelo pagamento do tributo.

Já nos primeiros artigos, a lei faz menção à responsabilidade tributária

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

A mencionada norma estabelece hipótese de responsabilização pelo pagamento do tributo, ao sujeito distante do fato gerador (terceiro) que, por ação ou omissão, atrapalhe ou impeça a satisfação do crédito tributário. Assim, o sujeito passivo que comporá o liame obrigacional será o terceiro.

O texto do artigo 5º da LC 87 de 1996 muito se assemelha ao que prevê o artigo 134 do Código Tributário Nacional, pois determina que terceiros podem ser responsabilizados pelo pagamento do tributo quando seus atos ou sua omissão colaborarem com a ocultação do fato gerador ou inadimplência fiscal.

Também observamos que o artigo 5º da LC 87 de 1996 introduz um dever de cooperação, vez que qualquer sujeito que, em contrariedade à lei, não auxiliar a atividade fiscal, poderá responder pelo pagamento do tributo. Dessa forma, a norma, que foi introduzida por lei complementar, delega aos estados o poder de criar hipóteses de responsabilização tributária, decorrentes do descumprimento do dever de cooperação.

Logo em sequência, o artigo 6º da LC 87 de 1996 prescreve que “lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu

¹³¹ BRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. *Lei Complementar nº 87*. 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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm Acesso em: 01 dez. 2024.

pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário”¹³².

Repetimos o entendimento, como explicamos anteriormente, o que é entendido pelo legislador como substituição tributária é abarcado neste trabalho pelo conceito de responsabilidade tributária, que já fixamos em capítulos anteriores.

Essa hipótese de responsabilidade tributária só será aplicada em face de sujeitos que se enquadram no conceito de contribuintes de ICMS. Como veremos nos próximos capítulos, a plataforma digital, que é o sujeito que concentra a atenção do estudo, não exerce atividade de circulação de mercadoria, transporte interestadual e intermunicipal ou serviço de comunicação, por isso nunca será contribuinte do ICMS, mas sim responsável, e não será passível da incidência do artigo 6º da LC 87 de 1996.

É possível que o controlador da plataforma digital, como pessoa física, ou jurídica, detentora de diversas empresas, também atue como depositário de mercadorias (Art. 6º da LC 87 de 1996). Não é raro que plataformas digitais de comércio eletrônico, como Amazon Mercado Livre, Shein, atuem tanto como plataforma de aplicações de internet como operadores logísticos.

Ao atuar como operador logístico, o controlador da plataforma digital terá a responsabilidade pelo pagamento do ICMS fundamentada no art. 6º da LC 87 de 1996m e não necessariamente nas hipóteses de responsabilidade tributária que são o objeto central do nosso estudo.

4.2. Legislações estaduais que prescrevem hipóteses de responsabilidade tributária e o dever de cooperação das plataformas digitais

Com o crescimento das plataformas digitais, também cresceu a importância social e econômica dessas estruturas. Passou ser impossível ignorar o efeito que as plataformas digitais produzem no sistema jurídico, social e econômico.

No direito tributário, as plataformas digitais são objeto de frequentes regulamentações

¹³² Na redação do artigo 6º a lei Kandir utiliza o termo substituto para se referir a sujeito que será responsabilizado pelo pagamento do tributo em momento concomitante ou posterior a ocorrência do fato gerador. (BRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. *Lei Complementar nº 87*. 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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 01 dez. 2024).

estaduais e municipais. Os entes competentes visam explorar a atividade e popularidade dessas estruturas digitais, para viabilizar a tributação incidente sobre negócios jurídicos firmados dentro da plataforma, assim, passaram a construir normas tributárias que imputam aos controladores das plataformas digitais obrigações que antes eram exclusivas do ente arrecadador, como obrigações de fiscalização das operações mercantis e de arrecadação do tributo.

A constitucionalidade das normas, que atribuem a entes privados o dever de fiscalizar e realizar a arrecadação do tributo é controversa, há doutrinares do direito tributário que reconhecem a atribuição de funções de fiscalizar e de arrecadar o tributo como deveres fundamentais, decorrentes do princípio de colaboração com a arrecadação tributária¹³³.

Como vimos em tópicos anteriores, na Constituição da República Brasileira, não há menção expressa que conote o dever de colaboração de terceiros com a fiscalização, arrecadação ou lançamento do tributo. O dever fundamental de colaboração, citado por diversos autores brasileiros, para tentar explicar os excessos de responsabilização tributária de terceiros, é instituto que foi importado pelo autor e desembargador Leandro Paulsen¹³⁴ do sistema jurídico espanhol.

Visto que o dever de colaboração com a arrecadação fiscal não foi positivado pela Constituição Federal brasileira, este princípio é construído pela doutrina em âmbito social e não em âmbito jurídico. Dessa maneira, o princípio/dever de colaboração com a arrecadação tributária, por não estar sob o guarda-chuva da estrita legalidade, não deve produzir efeito sobre a incidência das normas tributárias.

Por outro lado, as normas infraconstitucionais, que estabelecem outros deveres que são, por vezes, confundidos com os deveres de colaboração, inserem no sistema jurídico deveres instrumentais, que se confundem com a obrigação principal de pagar o tributo¹³⁵.

A nomenclatura utilizada pelo Código Tributário Nacional, para se referir aos deveres não contemplados pela obrigação de pagar o tributo (obrigação principal) é de “obrigações

¹³⁴ PAULSEN, Leandro. *Capacidade Colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

¹³⁵ PORTO, Éderson Garin. *Os deveres de colaboração, cooperação e proteção no direito tributário: por um novo perfil de relação jurídico tributária*. 2015. 393 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015, p. 114.

acessórias”. Em unanimidade, os grandes autores da doutrina tributária brasileira criticaram essa nomenclatura, propondo que tais obrigações acessórias deveriam ser classificadas como deveres instrumentais e não como obrigações/deveres acessórios.

Ederson Garin Porto, doutor pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, dedicou sua tese de doutorado para distinguir as obrigações instrumentais das obrigações acessórias, estas previstas pelo artigo 113, do Código Tributário Nacional. O autor descreve as obrigações instrumentais, que são institutos dissociados da obrigação de pagar tributo, como deveres laterais, anexos ou ainda conhecidos como deveres de proteção¹³⁶.

Segundo o autor, os deveres laterais, anexos e de proteção têm a função de preservar a integridade dos sujeitos envolvidos no liame da obrigação tributária, podendo assumir a feição de obrigações de prestar informação fiscal; obrigação de guarda diligente de documento ou coisas; e até mesmo de obrigação de omitir-se em condutas lesivas a arrecadação tributária.

Interessante pontuar que os deveres laterais, anexos e de proteção são mútuos, constituem obrigações em favor e em desfavor de todos os sujeitos que se encontram direta ou indiretamente envolvidos no liame da obrigação tributária. Logo, tanto o sujeito passivo tem deveres de cooperação com o sujeito ativo da obrigação tributária, como o contrário também é verdade. E, ainda, terceiros, que de alguma forma têm relação com o signo de riqueza da tributação, também podem ser incluídos na obrigação tributária, caso não cumpram seus deveres laterais, anexos e de proteção.

Podemos citar como exemplo, de dever anexo, o dever criado pelo Fisco paulista, a partir da criação da Portaria CAT 156, de 24 de setembro de 2010, que estabeleceu para as plataformas digitais o dever de apresentar à Secretaria da Fazenda informações referentes às operações ou às prestações promovidas pelos seus clientes, por seu intermédio ou mediante utilização de seus serviços.¹³⁷

Não é só o estado de São Paulo que tem criado deveres anexos a tributação, que devem ser cumpridos pelas plataformas digitais, sob pena de aplicação de sanções ou de aplicação da

¹³⁶ PORTO, Éderson Garin. *Os deveres de colaboração, cooperação e proteção no direito tributário*: por um novo perfil de relação jurídico tributária. 2015. 393 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015, p. 114.

¹³⁷ O Art. 2 da Portaria CAT 156 do estado de São Paulo estabelece “As pessoas referidas no art. 1º deverão apresentar à Secretaria da Fazenda informações referentes às operações ou às prestações promovidas pelos seus clientes, por seu intermédio ou mediante utilização de seus serviços”.

norma de responsabilidade tributária.

Entre outras normas estaduais, a lei de ICMS do estado do Mato Grosso (Lei 7098/98) prevê o dever do intermediador das operações relativas à circulação de mercadorias, que promova arranjos de pagamento ou que desenvolva atividades de marketplace, de exibir os impressos, os documentos, os livros, os programas e os arquivos magnéticos relacionados com o imposto, a prestar informações solicitadas pelo Fisco e a não embarçar a ação dos Fiscais de Tributos Estaduais¹³⁸.

Como foi analisado em tópicos anteriores, o Código Tributário Nacional, nos artigos 128, 134, 135, 194, § único, 195 e 197, estabelece, indireta e abstratamente, deveres instrumentais destinados a cumprimento por terceiros, que podem se tornar responsáveis pelo recolhimento do tributo.

Como vimos nos artigos 134 e 135 do CTN, uma vez que a arrecadação do crédito tributário restar frustrada e os terceiros não observarem os deveres indiretamente estabelecidos, estes poderão ser incluídos no liame obrigacional e responderão de forma solidária ou pessoal pelo pagamento do tributo.

Sob o fundamento dos escassos marcos legais, que delimitam a possibilidade de criação de novos deveres instrumentais, os estados brasileiros têm criado normas para que as plataformas digitais auxiliem a administração tributária a fiscalizar e arrecadar o imposto incidente sobre circulação de mercadorias.

E quando se acumulam dois eventos, quais sejam, a não concretização da norma de incidência tributária e o descumprimento destes deveres instrumentais, as legislações dos estados brasileiros têm prescrito a incidência de norma de responsabilidade tributária de terceiro, para que os controladores das plataformas digitais respondam pelo pagamento do encargo fiscal.

Em uma ampla análise das legislações estaduais que regulamentam a incidência e a cobrança do imposto sobre a circulação de mercadorias (ICMS), até fevereiro de 2024, observou-se que 18 dos 26 estados brasileiros, de alguma forma, já faziam menção à

¹³⁸ MATO GROSSO (Estado). *Lei 7098/98*. 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. Cuiabá, MATO GROSSO, 30 dez. 1998. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=131447>.

responsabilidade tributária das plataformas digitais.

Das legislações estaduais, se denota uma preocupação dos estados com a utilização destas estruturas digitais (plataformas digitais) por contribuintes mal-intencionados.

As legislações demonstram a intenção dos Fiscos estaduais em utilizar a base de dados e a estrutura digital das plataformas digitais como instrumento de fiscalização do comércio eletrônico. Por meio de institutos típicos da obrigação tributária, como solidariedade de sujeitos passivos, interesse comum, obrigações acessórias e responsabilidade tributária, os estados impõem deveres laterais e anexos à obrigação de pagar tributo, para que as plataformas digitais auxiliem a fiscalização.

Vez que as plataformas digitais descumpram os deveres de cooperação e possibilitem que a circulação de mercadoria ocorra sem a constituição do crédito tributário, conforme as legislações estaduais, haverá a incidência da norma de responsabilidade tributária para a inclusão dos seus controladores como sujeito passivo da obrigação tributária.

4.3. Hipóteses de responsabilidade com solidariedade das plataformas digitais

Como abordado em tópicos anteriores deste trabalho, a responsabilidade tributária tem como consequência a inclusão de terceiro, que não está diretamente associado ao fato gerador, no polo passivo da obrigação tributária (norma concreta). A inclusão de terceiro no polo passivo da obrigação tributária, inevitavelmente, afeta o sujeito diretamente associado ao fato gerador, podendo afastar a constituição de obrigação tributária em face dele ou o mantê-lo na obrigação tributária como solidário ao terceiro responsável.

Quando o contribuinte (sujeito diretamente associado ao fato gerador) não estiver no polo passivo da obrigação tributária, entenderemos que houve a substituição do contribuinte por um terceiro, assim o sujeito que não figurar na obrigação será conhecido por contribuinte substituído e o que restar na obrigação como responsável.

Por outro lado, quando o contribuinte do tributo permanecer como sujeito passivo da obrigação tributária, mesmo após a inclusão do terceiro responsável, haverá a solidariedade dos sujeitos. Assim, ambos os sujeitos responderão pelo pagamento do tributo, sem benefício de ordem.

Apesar da solidariedade não estar prescrita pela LC 87/1996 (Lei Kandir)¹³⁹, a solidariedade é um termo frequente nas normas estaduais que prescrevem a responsabilização das plataformas digitais pelo pagamento do tributo. Diversas normas têm utilizado o termo solidariedade como sinônimo de responsabilidade tributária. Entende-se que as normas de responsabilidade só terão como consequência a solidariedade do terceiro e do contribuinte, no polo passivo da obrigação tributária, quando assim dispor.

Como exemplo de norma de responsabilidade do controlador da plataforma digital, pelo pagamento do tributo decorrente de transação comercial, realizada em sua atmosfera digital, trazemos o que prevê o artigo 6º do regulamento de ICMS do estado da Bahia (lei 7.014/96).¹⁴⁰

Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:
XIX - o intermediador em portal de compras na internet que promova arranjos de pagamento ou que desenvolva atividades de marketplace quando o contribuinte não emitir documento fiscal para acobertar a operação ou a prestação. (Inciso acrescentado pela Lei Nº 14183 DE 12/12/2019).

O modo como o legislador se refere às plataformas digitais chama a atenção, vez que utiliza termos que se referem à plataforma como prestadora de um serviço de intermediação, publicidade ou de pagamentos, que atua em portal de compras on-line.

O artigo prescreve norma de conduta destinada a regular a atividade de plataforma digital de mercado on-line.¹⁴¹ As plataformas de mercado on-line (i), na classificação de Langley e Layshon, retratam o modelo de negócio que cria um ecossistema próprio, um mercado interno para a venda de produtos e serviços por meio de distribuição física, de *downloads* e de *streaming*. O mercado interno é gerenciado pelas regras próprias da plataforma,

¹³⁹ BRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. *Lei Complementar nº 87*. 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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm Acesso em: 01 dez. 2024.

BAHIA (Estado). *Lei nº 7014, de 04 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. Salvador, Bahia. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=120361#:~:text=Trata%20do%20Imposto%20sobre%20Opera%C3%A7%C3%B5es,%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias>. Acesso em: 01 dez. 2024.

¹⁴¹ FLEW, Terry. *Regulating Platforms*. Sydney-Au: Polity Press, 2022. 256 p. Disponível em: https://books.google.com.br/books?id=smlbzgEACAAJ&hl=pt-BR&source=gbs_book_other_versions. Acesso em: 21 nov. 2024.

que pode conceder cupons de desconto, promover marcas de produtos e, por vezes, atuam com moedas próprias (criptoativos).

Mesmo se referindo à plataforma como uma prestadora de serviços—serviços que não são o núcleo da tributação pelo imposto incidente sobre a circulação de mercadorias—o legislador prevê uma hipótese para a plataforma digital figurar no polo passivo da obrigação tributária.

O inciso XIX criou um dever abstrato para que as plataformas digitais fiscalizem as operações que ocorrem em seus ambientes virtuais (sistemas), assim, os gestores da plataforma têm o dever de garantir que seu ambiente virtual não seja utilizado para a realização de operações mercantis sem a emissão de documentos fiscais.

O dever de a plataforma digital fiscalizar as operações, realizadas pelos usuários da plataforma digital, se encaixa perfeitamente à classe que o autor Ederson Garin Porto¹⁴² classificou como deveres laterais, anexos e de proteção, pois a fiscalização não é essencial para a constituição do crédito tributário, mas é atividade paralela ao processo de constituição.

E ainda, como consequência do descumprimento do dever de fiscalização/cooperação, a norma do estado da Bahia prevê a responsabilidade da plataforma digital, em solidariedade com o contribuinte, para pagar o tributo. Logo, o mencionado artigo fixa como hipótese de responsabilidade tributária da plataforma digital operações que sejam realizadas em ambiente virtual, sem a prévia emissão de documentos fiscais.

Outro estado que utiliza o instituto da responsabilidade tributária de plataformas digitais, com inclusão do controlador da plataforma no polo passivo da obrigação de pagar tributo para que este responda solidariamente pelo pagamento, é o estado do Mato Grosso¹⁴³.

Art. 18-D. São, ainda, responsáveis solidários, respondendo solidariamente com o usuário:

IV - as pessoas prestadoras de serviços de tecnologia de informação, tendo por objeto o gerenciamento e controle de operações comerciais realizadas em ambiente virtual, inclusive dos respectivos meios de pagamento, em relação às operações ou prestações sobre as quais tenham deixado de prestar informações solicitadas pelo fisco;

¹⁴² PORTO, Éderson Garin. *Os deveres de colaboração, cooperação e proteção no direito tributário*: por um novo perfil de relação jurídico tributária . 2015. 393 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015.

¹⁴³ MATO GROSSO (Estado). *Lei n. 7098, 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. Cuiabá, Mato Grosso. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=131447>. Acesso em: 01 dez. 2024.

Diferentemente do estado da Bahia, a norma do estado do Mato Grosso não impõe para a plataforma digital o dever de fiscalizar as operações comerciais que ocorrem dentro de seu ecossistema. Em atenção à concentração de poder de coleta e tratamento de informações, a norma estadual impõe para as plataformas o dever de prestar informações a fiscalização estadual.

Estudamos anteriormente que o grande poder de crescimento das plataformas pode ser justificado pelo seu poder de coleta, tratamento e análise de dados, vez que, com a concentração de diversos usuários, a plataforma aglutina grande quantidade de informações que lhe dão poder de prever e prescrever ações dos usuários.

Como consequência da inobservância do dever de apresentação de informações sobre as transações comerciais, realizadas dentro da plataforma, cumulada ao não pagamento do tributo, a norma estadual prescreve a incidência da responsabilidade solidária, vindo a incluir o controlador da plataforma digital no polo passivo da obrigação tributária.

Da mesma forma que a lei do Mato Grosso, a redação da legislação paranaense (lei 11 580)¹⁴⁴, gaúcha (lei 8820/89)¹⁴⁵ do Sergipe (lei 3796/960)¹⁴⁶ e de Minas Gerais (lei 6763/75)

¹⁴⁴ Art. 21. São solidariamente responsáveis em relação ao imposto:

VI - os prestadores de serviços de tecnologia de informação que viabilizem a realização da transação comercial por meio de plataforma eletrônica mediante o gerenciamento e controle de operações comerciais realizadas em ambiente virtual, inclusive dos respectivos meios de pagamento, em relação às operações ou prestações sobre as quais tenham deixado de prestar informações solicitadas pelo fisco. (Inciso acrescentado pela Lei nº 20383 de 19/11/2020). (PARANÁ. Assembleia Legislativa. *Lei 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 inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal e na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Redação da ementa dada pela Lei nº 22190 de 13/11/2024). Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=143004>. Acesso em: 01 dez. 2024.).

¹⁴⁵ Art. 8º Respondem solidariamente com o sujeito passivo pelo pagamento do imposto devido e acréscimos legais:

XIII - os prestadores de serviços de tecnologia de informação que viabilizem a realização da transação comercial por meio de plataforma eletrônica mediante o gerenciamento e controle de operações comerciais realizadas em ambiente virtual, inclusive dos respectivos meios de pagamento, em relação às operações ou prestações sobre as quais tenham deixado de prestar informações solicitadas pela Receita Estadual. (Inciso acrescentado pela Lei nº 15576 de 29/12/2020) (RIO GRANDE DO SUL. *Lei nº 8820, de 27 de janeiro de 1989*. Assembleia Legislativa. 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. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=153615>. Acesso em: 01 dez. 2024.).

¹⁴⁶ Art. 20. São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito: XXVII - as pessoas prestadoras de serviços de tecnologia de informação, tendo por objeto o gerenciamento e controle de operações comerciais realizadas em ambiente virtual, inclusive dos respectivos meios de pagamento, em relação às operações ou prestações sobre as quais tenham deixado de prestar informações solicitadas pelo Fisco; (Inciso acrescentado pela Lei nº 8853 de 25/06/2021). (SERGIPE. Assembleia Legislativa. *Lei Nº 3796, 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

prevê a responsabilidade dos controladores das plataformas digitais quando houver o descumprimento do dever de apresentação de informações, cumulados com a não constituição da obrigação tributária em face do contribuinte do tributo.

De uma forma um pouco diferente, o estado da Paraíba, pela Lei nº 6.379, de 02 de dezembro de 1996, também se preocupou em regulamentar forma de responsabilização dos controladores de plataformas digitais pelo pagamento de ICMS, incidente sobre operações que ocorrerem dentro das plataformas digitais.

Art. 32. Respondem solidariamente pelo pagamento do imposto e respectivos acréscimos legais:

X - as empresas que, por meio de aplicativos, softwares e/ou plataformas de informática, realizem intermediação, entre dois ou mais contribuintes ou entre contribuintes e consumidores finais, de operações e/ou prestações de serviços sujeitas à incidência do ICMS, quando forem responsáveis pelo recebimento e repasse dos pagamentos realizados para a concretização de tais operações e/ou prestações.¹⁴⁷

Na redação da legislação, observa-se a preocupação do legislador estadual em abordar todos os possíveis conceitos para plataformas digitais, e assim evitar que os controladores das plataformas aleguem que sua atividade não foi contemplada como passível de responsabilização.

Primeiro, o legislador abordou a plataforma digital sob a ótica do marco civil da internet, que classifica a estrutura da rede entre provedores de conexão e provedores de aplicação, reconhecendo a plataforma como espécie de provedor de aplicação.

Já quando cita como sujeito passivo da norma empresas que atuem como *softwares* e/ou plataformas de informática, o legislador utiliza o conceito de plataforma digital atribuído pela ciência da computação; o qual compreende plataforma como um sistema computacional específico, que estabelece uma combinação única entre *hardware* e *software*.

Outro ponto de destaque para a legislação da Paraíba, é o critério material da norma de responsabilidade tributária, o qual coincide com o critério material de incidência do tributo sobre prestação de serviço¹⁴⁸. O legislador do estado não se opôs a utilizar um fato jurídico

(ICMS), e dá providências correlatas. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=164322>. Acesso em: 01 dez. 2024.)

¹⁴⁷ PARAIBA. Assembleia Legislativa. *Lei nº 6379, de 02 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. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=145106>. Acesso em: 01 dez. 2024.

típico do ISS ¹⁴⁹ para prescrever uma hipótese de responsabilidade tributária.

Também como as normas dos outros estados, o último artigo trazido para a análise prescreve um dever de cooperação (obrigação abstrata), que quando não for observado pela plataforma, desencadeia a incidência da norma de responsabilidade tributária. De forma tácita, o legislador estadual prevê o dever de a plataforma digital fiscalizar as operações realizadas por seus usuários, e inclusive verificar se o pagamento do tributo foi efetivado. Caso os usuários da plataforma tenham realizado o fato gerador do tributo e não tenham recolhido o imposto, estes sofrerão a cobrança do tributo em solidariedade com o controlador da plataforma.

Como a legislação dos outros estados, a legislação paraibana deixa claro que, quando não observar o dever de fiscalização, o controlador da plataforma digital, que cumular a função de intermediador da operação comercial e de pagamentos, responderá como responsável pelo pagamento do tributo.

Já a legislação do estado do Piauí (Lei 5257/89) procura aumentar sua abrangência ao incluir, como hipótese de responsabilidade tributária, todas as intermediações realizadas pelas plataformas digitais, independentemente se o controlador da plataforma digital tem ou não o controle sobre as operações financeiras, de recebimento, de parcelamento e repasse, do valor movimentado pelos usuários.

Art. 14. São responsáveis pelo pagamento do imposto devido:

XVI - solidariamente, as empresas que, por meio de aplicativos, softwares e/ou plataformas de informática, realizem intermediação, entre dois ou mais contribuintes ou entre contribuintes e consumidores finais, de operações e/ou prestações de serviços sujeitas à incidência do ICMS, quando forem responsáveis ou não pelo recebimento e repasse dos pagamentos realizados para a concretização de tais operações e/ou prestações, desde que o contribuinte do ICMS não tenha emitido documento fiscal para acobertar a operação de circulação. **(Inciso acrescentado pela Lei Nº 7528 DE 15/07/2021). (grifos nossos).**

Os legisladores estaduais pontuam expressamente que a plataforma digital não é o sujeito que pratica o fato gerador do tributo, mas é o sujeito que tem poder de gerenciamento e controle da operação comercial¹⁵⁰; e ainda pode situar-se na posição de intermediário.

Assim, concluímos a análise das normas gerais e abstratas que prescrevem a responsabilidade solidária das plataformas digitais pelo pagamento de ICMS não concretizada pelos usuários das plataformas.

¹⁴⁹ Item 10 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

¹⁵⁰ O controlador da operação comercial é o sujeito, que a qualquer tempo, pode impedir, suspender ou interromper o comércio de mercadorias.

4.4. Hipóteses de responsabilidade pessoal do controlador da plataforma digital

Como vimos no tópico em que analisamos as hipóteses de responsabilidade tributária, previstas pelo Código Tributário Nacional, a responsabilidade pessoal pelo pagamento do tributo enseja a constituição da obrigação tributária em face de terceiro responsável.

Diferentemente da solidariedade, a responsabilidade pessoal é caracterizada pela constituição individual da obrigação de pagar o tributo, assim não será necessária a multiplicidade dos sujeitos no polo passivo da obrigação tributária.

Nas legislações estaduais, observa-se a utilização do termo substituição tributária para referir-se à constituição de uma obrigação própria em face de terceiro responsável pelo tributo, a qual, neste trabalho, classificamos como responsabilidade pessoal, pois um terceiro assume em singularidade o posto de sujeito passivo da obrigação tributária.

A responsabilidade pessoal das plataformas digitais foi prescrita apenas nas legislações estaduais de três estados brasileiros, Rio de Janeiro, Mato Grosso e Ceará.

No estado do Rio de Janeiro, a legislação prescreve o dever de o controlador da plataforma fiscalizar as transações comerciais que ocorrem dentro do ecossistema da plataforma. Vez que o controlador da plataforma permite que as transações realizadas pelos usuários sejam desprovidas de nota fiscal, o controlador deve ser responsabilizado pelo pagamento do tributo, sem necessariamente ser obrigado a identificar o usuário que realizou a operação.

Vejamos o que prescrevem os artigos 18 e 17 da Lei 2.657/96 do estado do Rio de Janeiro.

Art. 18. São responsáveis pelo pagamento do imposto [...]

IX - nas operações com mercadorias não digitais o proprietário ou possuidor de site ou de plataforma eletrônica que realize a oferta, captação de clientes ou venda, em razão de contrato firmado com o comercializador, quando operacionalizar a transação financeira e o acompanhamento do pedido, sem que seja emitida nota fiscal obrigatória. [...]

Art. 17. A responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos legais não pagos pelo contribuinte ou responsável pode ser atribuída a terceiros, quando os atos ou omissões destes concorrerem para o não-recolhimento do tributo. [...]

§ 8º As pessoas jurídicas de que trata o inciso IX do art. 18 desta lei são responsáveis pelo pagamento do imposto devido nas operações por elas intermediadas:

I - quando deixarem de prestar as informações na forma e prazo previstos na legislação;

II - quando o contribuinte esteja em situação cadastral irregular e tenha sido informado ao intermediário previamente pelo Fisco;

III - quando descumprirem demais obrigações previstas na legislação que concorrerem para o não-recolhimento do tributo. [...]

Assim, como a redação das outras legislações estaduais, que já foram analisadas neste trabalho, a legislação carioca faz um recorte para limitar as espécies de plataformas digitais que podem sofrer a responsabilização pelo pagamento do tributo. Para que o controlador da plataforma digital seja responsabilizado pelo pagamento do tributo, a legislação estadual prescreve que a plataforma deve atuar cumulativamente como operadora das transações financeiras e no acompanhamento da compra e entrega da mercadoria.

A obrigação pessoal da plataforma arcar com o ônus do pagamento do tributo será constituída em três hipóteses: i. quando a plataforma digital, operante no estado do Rio de Janeiro, prestar o serviço de intermediação de pagamentos, cumulada com o controle de entrega do produto e não cooperar para a fiscalização de emissão de notas fiscais; ii. quando ocultar informações solicitadas pelo Fisco; ou ainda, iii. quando realizar transações comerciais para sujeitos com inaptidão fiscal declarada pelo Fisco.

Já no estado do Mato Grosso, a prescrição de responsabilidade pessoal dos controladores das plataformas digitais está atrelada às atividades realizadas nas plataformas que possibilitem a elisão ou sonegação tributária. Se a atividade da plataforma permitir, seja de forma ativa ou omissiva, a ocultação da realização de atividade típica para a incidência do tributo sobre circulação de mercadorias, a plataforma responderá pela obrigação de pagar o tributo que não foi pago pelo usuário da plataforma.

Vejamos como essa hipótese foi redigida no artigo 18 da Lei 7098/98 do estado do Mato Grosso.

Art. 18. Fica atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos legais devidos pelo sujeito passivo, pelos atos e omissões que praticarem e que concorrerem para o não cumprimento da obrigação tributária:

X - ao intermediador das operações relativas à circulação de mercadorias que promova arranjos de pagamento ou que desenvolva atividades de marketplace, desde que o contribuinte do ICMS não tenha emitido documento fiscal para acobertar a operação; (Inciso acrescentado pela Lei Nº 10978 DE 29/10/2019).

No inciso X do art. 18, da lei do estado do Mato Grosso, vemos a preocupação do legislador estadual com a seleção de todas as plataformas digitais de comércio eletrônico (marketplaces) como possíveis responsáveis pelo pagamento do tributo incidente sobre as operações dos usuários da plataforma.

Já na legislação do estado do Ceará, o legislador estadual equiparou a atividade de

plataforma digital de comércio eletrônico (*marketplace*) à atividade realizada por meio de pagamento. Inclusive, o legislador atribui, para as plataformas digitais que detiverem o controle das transações financeiras de seus usuários, o dever de fiscalizar a regularidade da emissão da nota fiscal.

Art. 16. São responsáveis pelo pagamento do ICMS:

XI - o intermediador das operações relativas à circulação de mercadorias que promova arranjos de pagamento ou que desenvolva atividades de *marketplace*, desde que o contribuinte do ICMS não tenha emitido documento fiscal para acobertar a operação de circulação; (**Inciso acrescentado pela Lei Nº 16904 de 03/06/2019**)¹⁵¹. (grifos nossos).

Nesta hipótese, o controlador da plataforma digital só poderá ser responsabilizado pelo pagamento do tributo, quando houver a incidência do imposto sobre operações acobertadas pela ação ou omissão da plataforma digital.

4.5. O equívoco na utilização do termo *marketplace* como sinônimo de plataformas digitais de comércio eletrônico e os impactos na responsabilidade tributária

A expressão *marketplace*, como é utilizada pelos artigos de lei, não é a mais adequada para referir-se a plataformas de comércio eletrônico, pois, no idioma português, a expressão tomou sentido diverso do sentido atribuído em idioma originário (inglês).

O que para o brasileiro significa *marketplace* (plataforma digital de comércio eletrônico), para os falantes do idioma inglês, é compreendido como praça “mercado”¹⁵². Não mercado de compras, mas “mercado” no sentido atribuído pela ciência econômica, de circunscrição concorrencial, em que empresas disputam espaço físico para transacionar seus produtos ou serviços naquela circunscrição.

Em tradução livre, *marketplace*¹⁵³ se assemelha ao que no direito tributário é chamado de “praça comercial”, ou, ainda, *marketplace* pode ser compreendido como *shopping center*, que nada mais é do que uma circunscrição física que delimita o local onde são realizadas

¹⁵¹ CEARÁ. Assembleia Legislativa. *Lei 12.670, de 27 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. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=121922#:~:text=Disp%C3%B5e%20acerca%20do%20Imposto%20sobre,ICMS%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAscias.&text=SUBSE%C3%87%C3%83O%20II%20%2D%20DA%20REDU%C3%87%C3%83O%20DA,PRESTA%C3%87%C3%95ES%20DE%20SERVI%C3%87O%20DE%20TRANSPORTE>. Acesso em: 01 dez. 2024

¹⁵² MARKETPLACE. In: DÍCIO. *Dicionário Online de Português*. Porto: 7Graus, 2020. Disponível em: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english-portuguese/marketplace>. Acesso em: 17 fev. 2024.

¹⁵³ Disponível em: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english-portuguese/marketplace>. Acesso em: 01 nov. 2024.

diversas atividades econômicas.

Neste trabalho, não entendemos a plataforma digital de comércio eletrônico como praça comercial, nem como centro comercial, como fixamos em nossas premissas, a plataforma digital é um ecossistema digital controlado por uma personalidade privada, que dispõe aos usuários da plataforma um conjunto de funcionalidades (serviços) que são necessariamente acessadas por meio de um terminal conectado à internet.

Ao trazer a expressão *marketplace* para o português, os falantes do idioma atribuíram outro sentido ao termo, associando o sentido da palavra *marketplace* ao sentido que, nesse trabalho já atribuímos às plataformas digitais de comércio eletrônico (plataformas de e-commerce).

Como o comércio eletrônico é atividade internacional que se sobrepõe às limitações físicas, e em sua maioria se realiza por meio do idioma inglês, adverte-se, desde já, que a associação entre *marketplace* e plataformas digitais de comércio eletrônico deveria ser abolida pelos falantes da língua portuguesa, para que não se construa um ruído na comunicação, que é resultante do desconhecimento do legislador.

O ruído ao qual nos referimos já tomou parte da doutrina brasileira, vez que alguns autores já fazem a aproximação das atividades das plataformas de comércio eletrônico (*marketplace*) às atividades praticadas pelos empreendimentos de *shopping center*.

[...] o shopping center se organiza e distribui as lojas de modo a aproximar as partes, usuário que frequenta suas dependências e lojista. Da mesma forma o *marketplace*, que investe em inteligência artificial para identificação do consumidor interessado em determinado produto, direcionando a ele publicidade daquilo que lhe interessa, de acordo com seu interesse.¹⁵⁴

Voltando a análise das premissas deste trabalho, se esclarece que as plataformas de comércio eletrônico podem vir a substituir os *shopping centers*, mas nada tem em comum com estes.

Além de estar em ambiente virtual, as plataformas digitais concentram suas atividades na captação e distribuição de informações (dados), não se preocupam com o ambiente físico e não tem lucro a partir de aluguel de espaços comerciais, então a relação jurídica com os usuários

¹⁵⁴ QUINTANILHA, Gabriel. Absurda atribuição de responsabilidade tributária aos marketplaces no RJ. *Consultor Jurídico*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-out-02/gabriel-quintanilha-responsabilidade-tributaria-aos-marketplaces>. Acesso em: 10 nov. 2024.

da plataforma digital é distinta da relação que o shopping center estabelece com seus lojistas, que contratualmente são inquilinos e condôminos do espaço físico.

Essa distinção existente entre plataformas digitais de comércio eletrônico e “*marketplaces*” é essencial para que a legislação tributária brasileira possa produzir efeitos para as atividades de comércio iniciadas/realizadas dentro das plataformas digitais. Diferentemente das praças comerciais e dos *shopping centers*, as plataformas digitais têm controle direto sobre a conduta dos usuários (comerciantes).

Enquanto, em regra, os *shoppings centers* não têm acesso à riqueza da transação realizada por seus lojistas, as plataformas digitais têm acesso a essa riqueza, pois a riqueza do comércio eletrônico ocorre sob o trânsito de dados, trânsito que está sob o controle das plataformas digitais.

4.6. Do vínculo existente entre a atividade da plataforma digital e o critério material do tributo (signo de riqueza)

Conforme pode ser analisado neste estudo, os estados brasileiros criaram, em suas legislações estaduais, hipóteses de responsabilidade tributária que devem incidir em face dos controladores das plataformas digitais. Também se observou a generalidade de fatos que figuram como hipótese de incidência da responsabilidade tributária, o que demonstra a dificuldade legislativa de abranger a generalidade das atividades realizadas ou controladas pelas plataformas.

A multiplicidade de modelos de negócios, que podem ser construídos no formato de plataforma digital, impede que sejam estabelecidos critérios objetivos para abranger e regulamentar todas as modalidades de plataformas digitais. E, ainda, o sistema jurídico tributário impõe algumas restrições à criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária, as quais estão dispostas no texto constitucional e na legislação complementar.

A Constituição Federal traçou signos de riqueza, presumindo genericamente a riqueza jurídica de certos eventos sociais. Em nenhum momento, a constituição refere-se expressamente às atividades das plataformas digitais como fato relevante a se atribuir riqueza, por isso, entende-se que a riqueza não está na plataforma digital, mas sim na atividade realizada dentro do ecossistema (sistema digital) criado pelos controladores da plataforma.

Ao separar as competências dos entes tributantes em núcleos de tributação, o texto

constitucional estabelece os signos de riqueza em que orbita a atividade de tributação, e que deve orbitar, inclusive, a eleição de novos critérios materiais para a norma de responsabilidade tributária. Desse modo, a competência legislativa é limitada pela amplitude semântica dos núcleos de tributação.

Como foi visto em tópico próprio, a Emenda Constitucional de número 132, de 2023, reforçou o entendimento de que o núcleo de tributação (signo de riqueza) vincula a eleição dos sujeitos passivos do tributo, ao prescrever que a lei complementar poderá definir, como sujeito passivo do novo tributo (IBS), a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior¹⁵⁵.

Compreendemos, então, que as hipóteses de responsabilidade tributária das plataformas digitais têm como alicerce um vínculo necessário entre a atividade da plataforma, a ocorrência do fato gerador do tributo e a riqueza econômica da operação.

As legislações estaduais, que são objeto do estudo, selecionam alguns fatos hipotéticos que corroboram o entendimento desenvolvido nesta dissertação, pois reconhecem e prescrevem um vínculo necessário entre a atividade da plataforma digital e o fato gerador do tributo.

Na legislação dos estados, as normas de responsabilização dos controladores das plataformas digitais pelo pagamento do ICMS prescrevem as seguintes hipóteses de vínculo: **i.** em arranjos de pagamentos; em serviços de **ii.** oferta, **iii.** captação de clientes e **iv.** venda de produtos; **v.** no controle de pedidos e **vi.** na intermediação de negócios jurídicos.

Isolados esses vínculos, não retratam a necessária relação entre plataforma digital e o fato gerador do tributo, mas quando conjugados em grupos, percebe-se que a responsabilidade do controlador da plataforma digital será constituída quando a sua conduta ou omissão for necessária para a perfeita ocorrência da operação comercial e para a inadimplência do tributo.

Vejamos um exemplo, o serviço de oferta de produtos (ii) não é suficiente para criar um vínculo vital entre a atividade da plataforma digital e fato gerador de ICMS. Para que o fato gerador de ICMS ocorra, é necessário que a plataforma digital atue na oferta (ii) e na venda de

¹⁵⁵ Conforme o § 3º do art. 156-A da Constituição Federal: “3º Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior.” BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 21 nov. 2024.

produtos (iv); ou na oferta (ii) e em arranjos de pagamento (i).

A mesma lógica se repete para a atividade de captação de clientes (iii), para que ela seja essencial ao negócio jurídico, que o é fato gerador de ICMS, será necessário conjugá-la com outra atividade, seja com a atividade de arranjos de pagamentos (i); venda de produtos (iv); ou com controle de pedidos (v).

A atividade de intermediação de negócios (vi), também quando for isolada, será inapropriada para a constituição da obrigação de pagar ICMS, pois esse é um fato típico da incidência de outro tributo: o Imposto Incidente sobre Prestação de Serviços; e ele sozinho não representa o acesso à riqueza econômica da operação.

Essa conjugação de serviços constrói, seguramente, hipóteses em que a norma de responsabilidade tributária incluirá no polo passivo da obrigação de pagar ICMS, sujeito que não é o contribuinte do tributo, mas é terceiro (responsável) que tem acesso à riqueza da operação e controle sobre a circulação de mercadoria.

Assim, havendo a conjugação desses serviços, realizados por aplicações de internet de um único controlador, haverá a presunção de que os controladores das plataformas digitais têm controle sobre as operações comerciais que são realizadas pelos usuários das aplicações de internet.

As análises feitas no presente tópico comprovam que, na sua maioria, as normas de responsabilidade tributária das plataformas digitais, assim como redigidas pelos legisladores estaduais, observam a necessária associação da conduta do responsável tributário com a riqueza econômica do fato gerador do tributo.

4.7. As plataformas digitais e seu poder de controle e cooperação com a fiscalização

Referente ao tema, se aprofundarmos os estudos nas teorias organizacionais, observaremos que instituições, sejam elas públicas ou privadas, não têm apenas uma função regulatória “—estabelecendo regras, leis, sanções e assim por diante—”¹⁵⁶ as instituições em geral exercem a função regulatória junto com a função cultural-cognitiva, na medida em que

¹⁵⁶FLEW, Terry. *Regulating Platforms*. Sydney-Au: Polity Press, 2022, p. 22. Disponível em: https://books.google.com.br/books?id=smlbzgEACAAJ&hl=pt-BR&source=gbs_book_other_versions. Acesso em: 21 nov. 2024.

fornece estruturas de governança moral, representações simbólicas e sistemas de crenças que oferecem aos indivíduos estruturas compartilhadas para a produção de significado.

Como instituição, as plataformas digitais propõem, para todos os sujeitos que são envolvidos pelo seu ecossistema, normas de conduta social, política, econômicas e até religiosas. Essas normas além de ter a função de regular a conduta dos usuários dentro da plataforma, também ensinam os usuários como explorar, de forma eficiente, os serviços disponibilizados (aplicações de internet) dentro da plataforma digital.

Para o estado, as plataformas digitais podem tomar grande importância, não apenas como meio de comunicação ou de imposição das normas jurídicas, mas também como meio de captação de informações essenciais para a fiscalização do cumprimento das normas jurídicas.

Nesse mesmo sentido, o jurista e autor brasileiro, Ricardo Campos, equipara as plataformas digitais a dutos que coletam, processam e armazenam dados, sejam eles pessoais ou de comportamento social. Com isso, essas estruturas virtuais ganharam poder e dimensões intercontinentais, que permitem monitorar, incentivar e reprimir a conduta de seus usuários.

Com a “*datificação*” das relações sociais, as plataformas digitais criam um ecossistema —que o autor chama de nova ordem econômica— de maiores e novas possibilidades de ação e de liberdade, mas também constroem restrições e condições para usufruir das “vantagens da nova ordem”.¹⁵⁷ Ou seja, as plataformas digitais controlam as relações sociais estabelecidas no sistema artificialmente criado.

O fato de o sistema jurídico ainda não ter estruturado uma regulamentação que propusesse relevância às relações sociais, instituídas no ecossistema construído pelas plataformas digitais, faz com que, no nível das ações individuais, o comportamento dos usuários das plataformas digitais não seja modelado pela capacidade de sanção externa do Estado. Em vez disso, ações individuais (dos usuários das plataformas) são modeladas por uma infraestrutura de protocolos de rede, de mecanismos digitais de auto execução e por mecanismos de coleta e processamento de dados pessoais, tudo isso ocorre fundamentalmente no ecossistema criado pelas plataformas digitais¹⁵⁸.

¹⁵⁷ CAMPOS, Ricardo. *Metamorfose do Direito Global: sobre a interpretação entre direito tempo e tecnologia*. São Paulo: Contra Corrente, 2022, p. 287.

¹⁵⁸ *Ibid.*

Na visão de Ricardo Campos, no contexto trazido, o direito desempenha um papel central na construção da infraestrutura institucional, seja estatal ou privada, de criar expectativas de longo prazo que permitam a produção de um campo de ação experimental juridicamente protegido. Ainda cita que:

Sem esta dimensão estabilizadora e comportamental, que criou um novo e aberto processo de descoberta para uma nova economia, seria difícil alcançar uma mudança estrutural tão profunda como a transição do capitalismo industrial para o capitalismo de dados ou capitalismo de plataforma.¹⁵⁹

O desenvolvimento da tecnologia da informação não apenas criou espaços de comunicação em meio digital, mas também espaços de decisão, constituídos sob o poder das empresas controladoras das plataformas digitais. As decisões que influenciam diretamente a comunicação entre usuários são tomadas pelos operadores das plataformas, de forma relativamente independente, e a partir de políticas próprias, construídas por seus controladores.

Para os usuários das plataformas, conhecer a regulação tributária é insuficiente para ter sucesso na utilização da plataforma, pois é preciso compreender também como funcionam os mecanismos regulatórios empresariais, que definem, em extensões por vezes maiores que a do Estado, como as relações comerciais devem ser realizadas entre os usuários das plataformas.

160

Por isso –reforça-se a afirmação inicial– a estrutura das plataformas digitais beneficia a regulamentação das relações sociais estabelecidas em meio digital. Inclusive, se bem regulamentadas, as plataformas digitais podem se tornar fonte de informação e de fiscalização para as políticas estatais.

As plataformas criam regras e têm mecanismos de auto execução de suas normas internas, sem procedimentos judiciais. Inclusive, são as próprias plataformas que criam e compõem órgão de julgamento para os seus usuários, os quais podem sofrer penalidades administrativas como multas, cancelamento de operações e banimentos. Esses processos, que são meticulosamente organizados por padrões de programação, são céleres e eficientes na captação de dados dos usuários infratores.

Dessa forma, o trabalho conjunto entre plataforma digital e estado seria o melhor

¹⁵⁹ *Ibid.*

¹⁶⁰ RAMOS, Carlos Eduardo Vieira. *O Direito das Plataformas: procedimento, legitimidade e constitucionalização na regulação privada da liberdade de expressão na internet*. 2020. 467 f. Dissertação (Doutorado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 319.

cenário para a regulamentação das atividades desenvolvidas pelos operadores das plataformas digitais. Ambos os sujeitos podem ser beneficiados, pois como fonte de informação, a plataforma poderia impor aos usuários regras de controle e de declaração de obrigações fiscais; em troca do fornecimento da informação de operações realizadas por seus usuários, o estado apresenta benefícios fiscais aos controladores das plataformas que aderirem à política de conformidade.

Inclusive, a OCDE já se manifestou sobre a necessidade do trabalho conjunto entre Organizações privadas e Organizações públicas, para a elaboração de uma política de compartilhamento e aproveitamento de dados coletados nas plataformas digitais.

A interação com organizações, empresas, universidades e o setor público será indispensável, dado que o sistema de estatística só consegue recolher dados que possam ser medidos de forma viável no interior dessas organizações. Em especial, os dados de origem privada podem abrir novas oportunidades à monitorização da transformação digital e dos seus impactos. Podem ajudar a fazer o seguimento dos fluxos de dados e da utilização dos mesmos de forma contínua entre intervenientes, setores económicos e locais. Por exemplo, estes dados podem dar indicações sobre vagas de emprego e o surgimento de novos perfis de emprego, ou sobre novos serviços e modelos de negócio possibilitados pelas plataformas eletrónicas.¹⁶¹

Apesar de ser fácil idealizar uma solução para a regulamentação das atividades das plataformas digitais, o processo de regulamentação, até a efetividade das normas jurídicas, será moroso e penoso, pois as normas estatais atuariam como regulamento de outro código, como observou em sua dissertação de mestrado, Henrique Pivato Bortali. Nesse sentido, autor propõe que a regulamentação do estado seria o código do código¹⁶². Assim, o estado interporia normas para serem seguidas por outras normas—estas últimas são as normas das plataformas digitais.

Como vimos, em tópicos anteriores, atualmente, a legislação tributária dos estados da federação produz normas para que as plataformas digitais cooperem com a atividade da fiscalização tributária, sob pena de incidência da norma de responsabilização pelo pagamento do tributo.

Analisando-se as normas estaduais, percebemos o interesse dos estados nos dados coletados pelas plataformas digitais e na constituição da obrigação tributária em face dos usuários. As normas de responsabilidade tributária são utilizadas nas legislações estaduais

¹⁶¹ OCDE. “Um roteiro de medição para o futuro”, em Medir a Transformação Digital. *OECD Publishing*, Paris, 2019, p. 5. Disponível em: <https://www.oecd.org/digital/mdt-roadmap-portuguese.pdf>. Acesso em: 16 fev. 2024.

¹⁶² BORTALI, Henrique Pivato. *Limites da atividade do provedor: o gerenciamento de dados e a responsabilidade sobre conteúdo de terceiros*. 2020. 134 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 21. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/23375/2/Henrique%20Pivato%20Bortali.pdf>. Acesso em: 30 out. 2024.

como normas sancionatórias, que reforçam a eficácia das normas de incidências tributária, para quando as plataformas digitais não realizem os deveres colaterais de cooperação e proteção, sejam estas responsabilizadas pelo pagamento do tributo.

5. O CONTROLADOR DA PLATAFORMA DIGITAL COMO SUJEITO PASSIVO DO ICMS

Neste capítulo do trabalho, vamos aplicar as premissas adotadas nesta dissertação às hipóteses de responsabilidade tributária, prescritas pelas legislações estaduais e analisadas em capítulo anterior. Para isso, convidamos os leitores a interpretar o Direito dentro do contexto das tecnologias digitais de informação, que foi desenhado por essa dissertação no primeiro capítulo do nosso trabalho.

Para essa interpretação, utilizaremos a doutrina de Ricardo Campos, que é um jovem jurista brasileiro, e lançou, em 2022, o livro “Metamorfoses do Direito Global”¹⁶³, que trata sobre a interação entre o direito, o tempo e a tecnologia. No último capítulo do seu livro, o autor dedica-se a tratar exclusivamente do direito na era das plataformas.

Interessante acrescentar, neste trabalho, a visão do autor, o qual realiza diversos recortes temporais para demonstrar como o direito se molda e se relaciona com a sociedade, para manifestar como o comportamento social na era das plataformas digitais deve influenciar a interpretação do direito.

O autor ensina que o direito se envolve em inúmeras práticas sociais, sem necessariamente se identificar por completo com elas, e sem oferecer qualquer garantia da duração temporal deste emaranhado ou entrelaçamento, que persiste com prazo indeterminado¹⁶⁴.

Sem prazo determinado para a sua vigência, as normas jurídicas, postas nos sistemas, simplesmente se tornam obsoletas e deixam de prescrever condutas de possível prática.

O atual entrelaçamento existente entre o direito e as plataformas digitais é intenso e notório. Mesmo que não existissem normas jurídicas, que expressamente determinam condutas a serem seguidas pelas plataformas digitais, o direito, ainda que indiretamente, regularia as condutas das plataformas e de seus usuários.

A relação do direito com essas práticas sociais, que estão relacionadas ao universo

¹⁶³ CAMPOS, Ricardo. *Metamorfose do Direito Global: sobre a interpretação entre direito tempo e tecnologia*. São Paulo: Contra Corrente, 2022.

¹⁶⁴ *Ibid.*, p. 35.

digital, as quais lhe envolve e lhe desenvolve, são instáveis, pois ninguém e nada garante a estabilidade desta relação. Esse emaranhado pode perdurar eternamente ou ser rompido a qualquer momento: fatos jurídicos que, hoje, têm relevância para a tributação, em questão de tempo, podem deixar de tê-la. Como também, eventos que hoje não têm relevância jurídica podem vir a apresentá-la. E, mesmo assim, as normas jurídicas, com ou sem aplicabilidade, continuam vigentes e válidas no sistema.

Como vimos no decorrer deste trabalho, as plataformas digitais estão adquirindo relevância para o estado, vez que a falta de regulamentação estatal possibilitou que essas plataformas fossem equiparadas a instituições autônomas. E, atualmente, legisladores de diversos países procuram um método para regulamentar esses “ecossistemas virtuais”.

Enquanto a regulamentação específica não é apresentada, estudamos como o direito tributário brasileiro cria normas e se relaciona com a atuação econômica das plataformas digitais.

Como foi estudado até aqui, os controladores das plataformas digitais são sujeitos de direito privado, normalmente constituídos em sistemas jurídicos alienígenas (estrangeiros), com pouca representação no território brasileiro. Serão eles os sujeitos que comporão o polo passivo da obrigação tributária quando houver a aplicação e incidência da norma de responsabilidade tributária.

A grande capacidade econômica desses controladores de plataformas digitais atraiu a atenção dos entes federados, mais especificamente dos estados brasileiros que, principalmente durante a pandemia de Covid-19, observaram a migração das estruturas comerciais físicas para estruturas comerciais digitais. Com a migração, também surgiram artifícios sociais para a elisão e sonegação do tributo incidente sobre a circulação de mercadorias.

Ao mesmo tempo que as estruturas de comércio eletrônico crescem em território nacional, há o amadurecimento do Direito para a fixação de premissas basilares à aplicação das normas jurídicas a esse novo contexto. A primeira delas é a classificação das atividades das plataformas digitais como espécie de fato gerador de ISS e não de ICMS.

Assim, quando incluídos no polo passivo da obrigação tributária de pagar ICMS, os controladores das plataformas digitais podem ser reconhecidos como responsáveis tributários e não como contribuintes do tributo.

Neste trabalho, também fixamos, como premissa, que as normas de responsabilidade tributária serão aplicadas subjetivamente, pois demandam a análise da atividade realizada pela plataforma digital e ainda das aplicações de internet que a plataforma digital dispõe para seus usuários.

A eleição de quais plataformas devem ou não ser responsabilizadas pelo pagamento de ICMS será realizada com observância da capacidade contributiva do responsável, sua relação com o fato gerador do tributo e o seu poder de controle sobre a operação econômica.

Como vimos, a norma de responsabilidade tributária das plataformas digitais introduz deveres laterais e anexos à obrigação de pagar tributo. Esses deveres são impostos por normas de responsabilidade e não se concretizam em uma obrigação tributária, até que haja a frustração na constituição do tributo. Por isso, decidimos, no terceiro tópico deste trabalho, classificar os deveres instrumentais, laterais e anexos como deveres de cooperação.

Também estabelecemos como premissa interpretativa que a incidência da norma de responsabilidade está vinculada à capacidade do sujeito passivo acessar à riqueza do fato jurídico tributário. Ou seja, a norma de responsabilidade tributária das plataformas digitais deve incluir critérios que afixem a capacidade do sujeito passivo (controlador da plataforma digital) acessar à riqueza econômica do fato gerador do tributo.

Da análise individual das normas estaduais, pudemos extrair que o legislador elegeu serviços específicos das plataformas digitais, os quais estão relacionados ao poder de controle que a plataforma digital exerce sobre o fato gerador do tributo (operação comercial).

Como vimos nas legislações estaduais, em geral, as normas de responsabilidade tributária, destinadas a responsabilizar os controladores das plataformas digitais pelo pagamento de ICMS, têm construído em seu antecedente a prescrição de pelo menos duas condutas: **i.** a não concretização da obrigação tributária, que deveria ser constituída em face do contribuinte de ICMS e **ii.** a omissão ou a ação da plataforma digital em prol do não pagamento do tributo.

Como consequência da norma de responsabilidade, também observamos que as legislações estaduais prescrevem a inclusão do controlador da plataforma digital como sujeito passivo do tributo, para responder no liame obrigacional de forma pessoal ou solidária.

5.1. A responsabilidade pessoal pelo pagamento do ICMS

A responsabilidade pessoal de terceiros pelo pagamento do tributo é prevista pela norma geral e abstrata na redação do artigo 135 do Código Tributário Nacional e artigo 5º da Lei Complementar 87 (Lei Kandir). E, como vimos, em tópico anterior, a responsabilidade pessoal dos controladores das plataformas digitais é exceção, diversa das outras demais hipóteses de solidariedade.

A responsabilidade pessoal do terceiro é medida mais gravosa, pois não permite que o terceiro venha, posteriormente, indicar bens do contribuinte originário, para que esses respondam pelo pagamento do tributo.

Como vimos nas hipóteses de responsabilidade pessoal, construídas pelas legislações estaduais, os controladores das plataformas digitais serão responsabilizados pessoalmente quando sua omissão ou ação seja (i) relevante para a ocultação do fato gerador ou (ii) concorra em favor do não recolhimento do tributo.

Logo, se a plataforma digital realizar serviços que se enquadrem como os de um mandatário, a primeira hipótese levantada tem a fundamentação protegida pelo artigo 135, II, do CTN, o qual prevê a responsabilidade pela satisfação do crédito tributário resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Como exemplo, temos a norma introduzida pelo artigo 18, IX, da Lei 2.657/96 do estado do Rio de Janeiro:

Art. 18. São responsáveis pelo pagamento do imposto [...]

IX - nas operações com mercadorias não digitais o proprietário ou possuidor de site ou de plataforma eletrônica que realize a oferta, captação de clientes ou venda, em razão de contrato firmado com o comercializador, quando operacionalizar a transação financeira e o acompanhamento do pedido, sem que seja emitida nota fiscal obrigatória. [...]

O controlador da plataforma digital será responsável quando revestir cumulativamente o poder de mandatário, realizar a transação financeira e o acompanhamento do pedido, sem que seja emitida nota fiscal obrigatória. E, nessa hipótese, responderá pessoalmente, porque sua omissão ou conduta não possibilitou a identificação do contribuinte substituído.

Já a segunda hipótese ventilada, em que o controlador da plataforma digital será responsabilizado pelo pagamento do tributo, quando sua omissão ou ação concorra em favor do não recolhimento do tributo, terá sua fundamentação no artigo 5º da Lei Complementar 87 (Lei

Kandir).

Além da fundamentação em lei complementar, as hipóteses de responsabilidade pessoal, ventiladas nesse tópico, só serão aplicadas a casos concretos em que as plataformas digitais possuam a capacidade de acessar à riqueza econômica da operação realizada por seus usuários.

O artigo 18, IX, da Lei 2.657/96, do estado do Rio de Janeiro, é um bom exemplo de lei estadual que estabelece critérios específicos para eleger como responsáveis tributárias apenas aquelas plataformas digitais que, subjetivamente, apresentam controle sobre a operação comercial, e assim também apresentam capacidade de cooperação e de contribuição.

5.2. A responsabilidade solidária pelo pagamento do ICMS

Como fixamos preliminarmente, a solidariedade, por si só, não é uma norma jurídica, que operacionaliza a inclusão de terceiro no polo passivo da obrigação tributária. Para que haja a solidariedade tributária, é necessária a multiplicidade de sujeitos no polo passivo da obrigação.

O Código Tributário Nacional, como norma geral do direito tributário, prescreve, no artigo 124, duas hipóteses para existência de solidariedade entre os sujeitos que figurarem no polo passivo do tributo: quando dois ou mais sujeitos praticam em conjunto o fato gerador do tributo ou quando a lei determinar.

Quando analisamos a responsabilidade dos controladores das plataformas digitais, verificamos a segunda hipótese, pois os controladores, em regra, não praticam em conjunto com o usuário da plataforma o fato gerador do tributo. Abre-se a exceção apenas para as grandes empresas do varejo on-line (*e-commerce*), as quais conjugam a atividade da plataforma digital com a operação logística de produtos de usuários da plataforma.

Na hipótese em que o controlador da plataforma digital também for o operador logístico, este será sujeito passivo de ICMS próprio, incidente sobre transportes intermunicipais e interestaduais, que figurará como contribuinte. E quando sofrer a incidência da norma sancionatória, o operador logístico também será sujeito passivo do ICMS, a título de responsável pelo pagamento do tributo devido por terceiro, usuário da plataforma digital.

Analisando especificamente a responsabilidade tributária dos controladores que não

cumulam o cargo de operadores logísticos, observamos, nas leis estaduais, uma contradição na utilização do termo solidariedade. Essa contradição pode representar um impedimento na concretização da responsabilidade solidária.

As normas estaduais prescrevem a responsabilização solidária dos controladores das plataformas digitais em hipóteses em que o crédito tributário não pode ser constituído em face do usuário da plataforma (contribuinte). Visto a impossibilidade de constituição do crédito em face do contribuinte, o sujeito ativo da obrigação tributária (ente tributante) tem a permissão de constituir o crédito tributário em face do controlador da plataforma.

Vez que houver a concretização da obrigação tributária, apenas em face do responsável tributário (controlador da plataforma digital), haverá a singularidade do sujeito passivo do tributo, fato que inviabilizará a solidariedade.

Vejamos que, na concretização da norma de responsabilidade tributária das plataformas digitais, haverá a dificuldade de o ente tributante conhecer quem de fato é o contribuinte do tributo. Assim, com a previsão de responsabilidade solidária, o ente tributante poderá lançar o tributo tanto em face do contribuinte como do responsável; a constituição do crédito tributário apenas em face do responsável concretiza a singularidade de sujeitos no polo passivo da obrigação tributária, impedindo a existência da solidariedade.

Desta forma, observa-se que a solidariedade de sujeitos no polo passivo da obrigação tributária, nas hipóteses em que são previstas pelas normas estaduais que prescrevem a responsabilidade dos controladores das plataformas digitais, é, em sua maioria, ineficaz. Ou seja, a solidariedade existe em hipótese (normas gerais e abstratas) mas, dificilmente, se concretiza em normas individuais e concretas.

Por outro ângulo de análise, que não foi o ângulo adotado nas premissas desta dissertação, a solidariedade tributária abre a possibilidade de o controlador da plataforma realizar a denúncia espontânea, constituir o crédito tributário em face dele (plataforma digital) e reter o valor pago a título de tributo, diretamente do usuário da plataforma. Essa é uma análise possível para aqueles que estudam a responsabilidade tributária como um dever instrumental, acessório à obrigação tributária.

Para nossas premissas, nesta última hipótese levantada, não haveria a incidência da norma de responsabilidade tributária, pois o controlador da plataforma digital constituirá o

crédito tributário a título próprio, como se ele mesmo fosse o único sujeito passivo daquela hipótese de incidência tributária. Assim, haveria o que Henrique Mello descreve como alterlançamento¹⁶⁵.

5.3. Um caminho para afastar a incidência da norma de responsabilidade tributária do controlador da plataforma digital

Sobre o tema, se confrontarmos o posicionamento que o Supremo Tribunal Federal exacerbou nos julgamentos da ADI 6.284/GO¹⁶⁶ e ADI 4.845/MS¹⁶⁷, com as legislações estaduais que prescrevem hipóteses de responsabilidade da plataforma digital pelo pagamento de ICMS, verificaremos um risco de os dispositivos estaduais serem julgados inconstitucionais, por inovação ou ausência de lei complementar.

Tanto na ADI 6.284/GO como na ADI 4.845/MS, o Supremo Tribunal Federal decidiu por declarar a inconstitucionalidade formal de dispositivos das leis estaduais, por introduzirem novas hipóteses de responsabilidade de terceiros, para ampliar o rol de pessoas que poderiam ser inclusas, como sujeito passivo da obrigação tributária, e para dispor diversamente do CTN sobre as circunstâncias autorizadoras da responsabilidade pessoal do terceiro.

Nas legislações analisadas, observamos uma inovação nas hipóteses de responsabilidade tributária que visa adaptar o instituto da responsabilidade tributária (artigo 135 do CTN) ao funcionamento das plataformas digitais. A inovação realizada pelos estados é compatível com a Emenda Constitucional 132, de 2023, e com o projeto de lei complementar, que pretende instituir os novos tributos IBS, CBS e IS, mas é de difícil fundamentação em lei complementar (Kandir e CTN).

Na análise desta dissertação, as normas estaduais são válidas e compatíveis com o sistema constitucional tributário. Sua incidência deve ser praticada de acordo com as balizas interpretativas, que foram estabelecidas nesta dissertação. Só haverá a incidência da norma de responsabilidade das plataformas digitais quando a plataforma digital cumular o poder de

¹⁶⁵ O alterlançamento é a concretização do dever de colaboração. Henrique Mello explica que o alterlançamento ocorre quando terceiro responsável pelo pagamento do tributo cumula a obrigação de constituir a obrigação tributária e recolher o valor devido. Mesmo que este sujeito, que é terceiro responsável, não tenha relação direta ou indireta com o fato gerador do tributo. (MELLO, Henrique. *Os Terceiros na Sujeição Passiva Tributária e o Alter Lançamento*. São Paulo: Noeses, 2020).

controle sobre o fato gerador (vínculo com o signo de riqueza) e atuar diretamente de forma ativa ou omissiva na elisão ou sonegação fiscal.

Lembramos que dentre as atividades realizadas pelas plataformas digitais, que foram selecionadas e positivadas pelos legisladores estaduais, como hipótese de poder de controle sobre a circulação de mercadorias e capacidade contributiva estão: os serviços de arranjos de pagamentos; os serviços de oferta (publicidade) de produtos; os serviços de captação de clientes; os serviços de venda de produtos; os serviços de controle de pedidos e os serviços de intermediação de negócios jurídicos. Nenhuma dessas hipóteses de responsabilidade foram expressamente veiculadas no CTN ou na lei Kandir, mas são compatíveis com o conceito de mandatários, previsto pelo inciso II do artigo 135 do CTN.

Essas atividades reforçam o argumento de que o controlador da plataforma digital de comércio eletrônico, em regra, não acumula nenhum outro cargo que lhe qualifique como um dos sujeitos previstos pelo artigo 134 do CTN. O controlador pode vir a se enquadrar como mandatário (artigo 135, II do CTN) do usuário da plataforma digital, assim viria a responder pessoalmente pelo pagamento do tributo.

Cumuladas com as atividades que se identificam e não se identificam com as hipóteses introduzidas pelos artigos 134 e 135 do CTN, também não haverá a incidência da norma de responsabilidade tributária de controladores de plataformas digitais, quando estes cumprirem seus deveres de cooperação e certificarem que as operações realizadas dentro de seu ecossistema envolveram contribuintes com situação cadastral regular e ensejaram na constituição do crédito tributário em face do contribuinte.

Quando analisada a capacidade contributiva do controlador da plataforma digital, por critérios relacionados à atividade das aplicações de internet, que a plataforma dispõe aos usuários, em algumas hipóteses, é possível concluir que a plataforma digital não tem vínculo com a riqueza econômica da operação realizada e, assim, não poderia ser incluída como responsável pelo pagamento do tributo.

Como analisamos em tópicos anteriores, a capacidade contributiva da plataforma digital só pode ser presumida se a plataforma tiver o controle sobre a operação e o acesso à riqueza econômica do fato gerador do tributo. Os critérios eleitos pelos legisladores estaduais, que foram enumerados nos parágrafos anteriores, não necessariamente representam um vínculo

com o fato gerador do tributo (artigo 128 do CTN)¹⁶⁸. Vejamos.

Os serviços de oferta de produtos, por exemplo, se concretizam em universo digital, com a exposição dos produtos por meio de fotos e vídeos e utilização de tráfego pago. Não há, nos serviços de oferta de produtos, recursos necessários que vinculem o controlador da plataforma com a circulação da mercadoria, a qual é o fato gerador do tributo. A inexistência do vínculo necessário entre a plataforma digital e o fato gerador de ICMS se repete na análise dos serviços de captação de clientes e intermediações de negócios jurídicos.

Essas hipóteses, quando isoladas, não revelam o poder de controle da plataforma digital, tampouco a capacidade do controlador acessar à riqueza econômica da operação comercial, assim, na prática, isolada dessas atividades, não deve ocorrer a incidência da norma de responsabilidade tributária.

¹⁶⁸ “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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” (BRASIL. *Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 01 dez. 2024).

CONCLUSÕES

Neste trabalho, mergulhamos em três dimensões do direito positivo, para analisar as limitações do poder dos estados criarem hipóteses de responsabilidade tributária, destinadas a responsabilizar os controladores das plataformas digitais pelo pagamento do tributo devido pelos usuários das plataformas.

Partindo das premissas iniciais, estudamos a estrutura das normas de responsabilidade tributária, como normas jurídicas sancionatórias, que têm a função de reforçar a eficácia das normas de incidência tributária.

Ainda, estabelecendo premissas para o trabalho, realizamos um breve estudo histórico para entender o contexto da matéria que nos propomos a estudar. Fixamos entendimento de que a rede de comunicações *internet* criou um contexto incomparável com experiências anteriores, vindo a incorporar relações sociais que antes eram concretizadas presencialmente, para estabelecer relações idênticas concretizadas em universo virtual.

Nesse novo contexto, observamos que o valor econômico das relações sociais está associado ao fluxo de dados pessoais, que possibilitam que o detentor desses dados estabeleça certo controle sobre as relações sociais desenvolvidas na rede de comunicação. Com o poder de controle, esses detentores de dados desenvolveram plataformas digitais, em que criam, artificialmente, ecossistemas controlados pela atividade *de hardwares e softwares*.

Com foco no controle das plataformas digitais, que oferecem aos seus usuários serviços (aplicações de internet) voltados ao comércio digital, adentramos no estudo da reponsabilidade das plataformas digitais de comércio eletrônico, iniciando pela análise das normas constitucionais.

Na Constituição Federal, encontramos os primeiros marcos limitantes da responsabilização dos controladores das plataformas digitais pelo pagamento dos tributos devidos pelos seus usuários. Vimos que a atual Constituição não prescreve com exatidão quais são os possíveis sujeitos passivos da carga tributária, mas estabelece núcleos de tributação que são delimitados pela amplitude semântica dos critérios materiais, eleitos como signos de riqueza.

Ao interpretar a redação das normas constitucionais, observamos que o texto

constitucional expressa princípios, valores que organizam o sistema jurídico tributário. Para tratar da responsabilidade tributária e da sujeição passiva, damos maior ênfase ao princípio da capacidade contributiva.

Aproximando o estudo das normas infraconstitucionais, verificamos que a responsabilidade tributária, como norma hipotética de sujeição passiva, deve ser introduzida no sistema jurídico tributário por lei complementar. Por isso, na segunda etapa do estudo, adentramos nas normas gerais de direito tributário, introduzidas pelo CTN e pela lei Kandir.

Na terceira etapa do estudo das normas de responsabilidade tributária, analisamos as legislações estaduais que prescrevem a responsabilidade tributária dos controladores das plataformas digitais.

Vimos que 18 dos 26 estados brasileiros, de alguma forma, já legislam normas de responsabilização dos controladores das plataformas digitais pelo pagamento de ICMS devido, em decorrência das transações comerciais realizadas pelos usuários das plataformas.

Nas legislações analisadas, observamos que os legisladores se atentaram a estabelecer critérios, que selecionassem para a sujeição passiva do tributo os controladores de plataformas digitais, que estabelecem certo vínculo de riqueza com o fato gerador do tributo.

Os legisladores selecionaram os serviços de arranjos de pagamentos; ofertas de produtos; captação de cliente; venda de produtos; controle de pedidos e; intermediação de negócios jurídicos como serviços/presunções, que auferem a capacidade contributiva das plataformas digitais. Esses serviços definem as hipóteses em que as plataformas digitais devem ou não ser responsabilizadas pelo pagamento de ICMS.

Isolados, esses vínculos não retratam a necessária relação entre plataforma digital e o fato gerador do tributo, mas quando conjugados, em grupos, percebe-se que a ação ou omissão do controlador da plataforma digital na prestação desses serviços é necessária para a perfeita ocorrência da operação comercial (fato gerador do tributo) e para a inadimplência do tributo.

Progredindo, observamos que a responsabilidade dos controladores das plataformas digitais pelo pagamento de ICMS está diretamente associada ao poder de controle que a plataforma tem sobre as operações comerciais realizadas pelos seus usuários. E, a depender do seu poder de controle, as plataformas podem vir a ser responsabilizadas tanto em solidariedade com o contribuinte do tributo como em caráter pessoal.

Na análise da responsabilidade solidária, observamos uma dificuldade pragmática para a aplicação da norma de responsabilidade dos controladores das plataformas digitais. Apesar de prescrever a solidariedade tributária, quando a plataforma digital colaborar para a ocultação da operação comercial (fato gerador do tributo), não será possível a identificação do contribuinte, assim a obrigação de pagar o tributo só se concretizará em face do responsável tributário, provocando efeito similar ao efeito da responsabilidade pessoal.

Já na análise da responsabilidade pessoal, observamos a incidência da norma de responsabilidade apenas quando a ação ou omissão do controlador da plataforma digital for (i) relevante para a ocultação do fato gerador ou (ii) concorra em favor do não recolhimento do tributo. Essas hipóteses encontram fundamentação nas seguintes normas de superior hierarquia: tanto no artigo 135 do Código Tributário Nacional como no artigo 5º da Lei Complementar 87 (Lei Kandir).

Desse modo, pode-se afirmar a incidência da norma de responsabilidade tributária das plataformas digitais, tanto como uma norma primária sancionatória, como norma secundária sancionatória, que terão como hipótese de incidência a cumulação das seguintes condutas: **i.** o descumprimento do dever de cooperação e **ii.** o controle sobre a operação de comércio. Já no consequente da norma de responsabilidade das plataformas digitais, encontra-se a constituição da obrigação de pagar o tributo, que pode ser constituída apenas em face do responsável (responsabilidade pessoal) ou em face do contribuinte e do responsável tributário (responsabilidade solidária).

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. Fato e evento tributário: uma análise semiótica. *In: Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BAHIA (Estado). *Lei nº 7014, de 04 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. Salvador, Bahia. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=120361#:~:text=Trata%20do%20Imposto%20so bre%20Opera%C3%A7%C3%B5es,%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias>. Acesso em: 29 nov. 2024.
- BARBOOK, Richard *et al.* *A Ideologia Californiana*. Tradução Marcelo Träsel. São Paulo: Monstro dos Mares, 1995. 44 p.
- BARRETO, Paulo Ayres. Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace. *Revista Direito Tributário Atual*, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, [S.L.], v. 45, n. 45, p. 609, 2020. <http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-45-28>.
- BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- BECHO, Renato Lopes. *Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição*. RDDT nº 204/45-57, set/2012.
- BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade Tributária de terceiros: CTN, art. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. São Paulo: Edipro, 2016.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Brasília: Unb-Polis.
- BORGES, José Souto Maior Borges. Normas Gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 213, 2014.
- BORTALI, Henrique Pivato. *Limites da atividade do provedor: o gerenciamento de dados e a responsabilidade sobre conteúdo de terceiros*. 2020. 134 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 21.
- BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 01 dez. 2024

BRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. *Lei Complementar n° 87*. 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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 01 dez. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. *Ação Direta De Inconstitucionalidade n° 4.845*. Mato Grosso. Responsabilidade Tributária de Terceiros por Infrações. Lei Estadual em Conflito com Regramento da Norma Geral Federal. Relator Min. Roberto Barroso. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752131711>. Acesso em: 21 nov. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade*. Responsabilidade Tributária Solidária do Contabilista. Relator Min. Roberto Barroso. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=757432824>. Acesso em: 21 nov. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 5 jan. 2024.

BRASIL. Departamento de Estudos Econômicos (Dee). CADE. *Mercados de Plataformas Digitais*. Brasília: Ed. Carlos Taurisano, 2021. 147 p.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. *Ação Direta De Inconstitucionalidade n° 4.845*. Mato Grosso. Responsabilidade Tributária de Terceiros por Infrações. Lei Estadual em Conflito com Regramento da Norma Geral Federal. Relator Min. Roberto Barroso. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752131711>. Acesso em: 21 nov. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão. *Recurso Especial n° 1641133-MG/2016*. 3ª Turma. Google. Youtube. Ação de reparação por danos morais. Conteúdo reputado ofensivo. Dano moral. Relatora Nancy Andriighi. DJe, 1 ago. 2017.

BRASIL. *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região - 2ª Turma Acórdão. *Recurso Extraordinário em AC n° 2003.70.01.001616-0*. Contribuições Previdenciárias. Responsabilidade Tributária. Artigo 30, IX, da Lei n° 8.212/91. Grupo Econômico. Configuração. Relator Des. Leandro Paulsen. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-4/1201740/inteiro-teor-13822243>. Acesso em: 21 nov. 2024.

CAMPOS, Ricardo. O Direito das Organizações. In: CAMPOS, Ricardo. *Metamorfoses do Direito Global*. São Paulo: Contra Corrente, 2022, p. 211-247.

CAMPOS, Ricardo. *Metamorfose do Direito Global*: sobre a interpretação entre direito tempo e tecnologia. São Paulo: Contra Corrente, 2022.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO. Paulo de Barros. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n 62, out/dez. 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. Sujeição Passiva e Responsáveis Tributário. *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito Tributário*, PUC/SP, n 2, 1995.

CEARÁ. Assembleia Legislativa. *Lei 12.670, de 27 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. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=121922#:~:text=Disp%C3%B5e%20acerca%20do%20Imposto%20sobre,ICMS%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias.&text=SUBSE%C3%87%C3%83O%20II%20%2D%20DA%20REDU%C3%87%C3%83O%20DA,PRESTA%C3%87%C3%95ES%20DE%20SERVI%C3%87O%20DE%20TRANSPORTE>. Acesso em: 01 dez. 2024.

CEROY, F. M. Marco Civil da Internet: conceitos de provedores. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 19, n. 4093, 2014.

CHIESA. Clélio. *A competência tributária no Estado Brasileiro*: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

DALLACOSTA, Victor Schleder. *Balizadores da responsabilidade tributária: uma análise da legalidade e constitucionalidade da previsão de responsabilidade tributária na pec 45/2019 e pl. 3.887/2020*. 2021. 50 f. Monografia (Especialização em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/26360>. Acesso em: 21 nov. 2024.

DARZÉ, Andrea Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. 2009. 83-84f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

ESTELLITA LINS, Bernardo Felipe. A evolução da Internet: uma perspectiva histórica. *Cadernos ASLEGIS*, n. 48, jan./abr. 2013, p. 12. Disponível em: http://www.belins.eng.br/ac01/papers/aslegis48_art01_hist_internet.pdf Acesso em: 13 fev. 2024

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2020.

FLEW, Terry. *Regulating Platforms*. Sydney-Au: Polity Press, 2022, p. 20. Disponível em: https://books.google.com.br/books?id=smlbzigEACAAJ&hl=pt-BR&source=gbp_book_other_versions. Acesso em: 21 nov. 2024.

GILLESPIE, Tarleton. *Custodians of the Internet: platforms, content moderation, and the hidden decisions that shape social media*. Yale: Yale University Press, 2018. 304 p.

GONÇALVES, Lucas Henrique. *A Universalização da Internet: a evolução do Brasil no panorama global*. 2018. 185 f. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2018.

HARRIS, Susan; GERICH, Elise. Retiring the NSFNET Backbone Service: Chronicling the End of an Era. *Merit Research*, Ann Arbor, MI, 2013. Disponível em: https://www.merit.edu/wp-content/uploads/2019/06/Retiring-the-NSFNET-Backbone-Service_-Chronicling-the-End-of-an-Era-1.pdf. Acesso em: 13 fev. 2024.

HESSEN, Johannes. *Filosofia dos Valores*. Tradução L. Cabral Moncada. Lisboa: Almedina. 2001.

IBGE. Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Pesquisas por Amostra de Domicílios. *Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Continua 2022-2023*. Disponível em <https://educa.ibge.gov.br/jovens/materias-especiais/21581-informacoes-atualizadas-sobre-tecnologias-da-informacao-e-comunicacao.html#:~:text=Em%202023%2C%2072%2C5%20milh%C3%B5es,%25%20para%2081%2C0%25>) Acesso em: 20 nov. 2024.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998

KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Tradução José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986.

LEONARDI, M. *Responsabilidade civil dos provedores de serviços de internet*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2005.

LINS, Bernardo Felipe Estellita. *A evolução da Internet: uma perspectiva histórica*. Disponível em: http://www.belins.eng.br/ac01/papers/aslegis48_art01_hist_internet.pdf. Acesso em: 01 jun. 2024.

LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019.

LUSOLI, A.; Turner, F. 'It's an ongoing bromance': Counterculture and cyberculture in Silicon Valley: An interview with Fred Turner. *Journal of Management Inquiry in Regulating Platforms*. Sydney -Au: Polity Press, 2022. 256 p. Disponível em: https://books.google.com.br/books?id=smlbzbGEACAAJ&hl=pt-BR&source=gbs_book_other_versions. Acesso em: 21 nov. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2012.

MANSELL, Robin *et al.* *Advanced Introduction to Platform Economics*. Londres: Edward Elgar, 2020. Disponível em: https://www.academia.edu/89472033/Advanced_Introduction_to_Platform_Economics. Acesso em: 21 nov. 2024.

MARKETPLACE. In: DICIO. *Dicionário Online de Português*. Porto: 7Graus, 2020. Disponível em: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english-portuguese/marketplace>. Acesso em: 17 fev. 2024.

MATO GROSSO (Estado). *Lei 7.098/98*. 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. Cuiabá, MATO GROSSO, 30 dez. 1998. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=131447>.

MCNAUGHTON, Cristiane Pires. *Direitos constitucionais do responsável tributário: a capacidade contributiva e não confisco*. 2022. 169 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

MELLO, Henrique. *Os Terceiros na Sujeição Passiva Tributaria e o Alter Lançamento*. São Paulo: Noeses, 2020.

MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

OCDE. "Um roteiro de medição para o futuro", em Medir a Transformação Digital. *OECD Publishing*, Paris, 2019, p. 5. Disponível em: <https://www.oecd.org/digital/mdt-roadmap-portuguese.pdf>. Acesso em: 16 fev. 2024.

ONU NEWS. Organização das Nações Unidas. *Mais pobres continuam sem acesso à internet apesar de crescimento da rede*. 2022. Disponível em: <https://news.un.org/pt/story/2022/12/1806207>. Acesso em: 20 nov. 2024.

PARAÍBA. Assembleia Legislativa. *Lei nº 6379, de 02 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. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=145106>. Acesso em: 01 dez. 2024.

PARANÁ. Assembleia Legislativa. *Lei 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 inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal e na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Redação da ementa dada pela Lei nº 22190 de 13/11/2024). Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=143004>. Acesso em: 01 dez. 2024.

PAULSEN, Leandro. *Capacidade Colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PORTO, Éderson Garin. *Os deveres de colaboração, cooperação e proteção no direito tributário: por um novo perfil de relação jurídico tributária*. 2015. 393 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015.

QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

QUINTANILHA, Gabriel. Absurda atribuição de responsabilidade tributária aos marketplaces no RJ. *Consultor Jurídico*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-out-02/gabriel-quintanilha-responsabilidade-tributaria-aos-marketplaces>. Acesso em: 10 nov. 2024.

RAMOS, Carlos Eduardo Vieira. *O Direito das Plataformas: procedimento, legitimidade e constitucionalização na regulação privada da liberdade de expressão na internet*. 2020. 467 f. Dissertação (Doutorado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

RIO GRANDE DO SUL. *Lei nº 8820, de 27 de janeiro de 1989*. Assembleia Legislativa. 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. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=153615>. Acesso em: 01 dez. 2024).

RUSSELL, Bertrand. *An inquiry into meaning and truth*, p. 14-15. (tradução livre). TOMÉ, Fabiana Del Padre. Teoria do fato jurídico e a importância das provas. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). *O Construtivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, 2014. v. 1. p. 337-340.

SANTOS, Aline Bacelar Teixeira. *A responsabilidade tributária dos grupos econômicos: uma análise à luz da legislação vigente e da jurisprudência do STJ*. 2023. 125 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2023.

SARAN, José Eduardo de Paula. *Aplicações Over-The-Top de Comunicações Sociais e Conteúdos Audiovisuais – uma Perspectiva Tributária: estudo sobre a possibilidade de tributação das aplicações over-the-top pelo icms e o ISS*. 2019. 332 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019, p. 35.

SERGIPE. Assembleia Legislativa. *Lei nº 3796, 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. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=164322>. Acesso em: 01 dez. 2024.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Estrutura Lógica das Normas Jurídicas*. Disponível em: https://www.academia.edu/34327359/A_ESTRUTURA_L%C3%93GICA_DAS_NORMAS_JUR%C3%8DDICAS. Acesso em: 20 nov. 2024.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Requisitos para a configuração de responsabilidade tributária solidária. In: VALLE, Mauricio Dalri Timm do *et al. Ensaios em homenagem ao professor José Roberto Vieira: ao mestre e amigo, com carinho*. São Paulo, 2017, p. 451-476.

TUNER, Fred. *From Counterculture to Cyberculture: stewart brand, the whole earth network, and the rise of digital utopianism*. Chicago: Chicago Press, 2006. Disponível em: <https://press.uchicago.edu/ucp/books/book/chicago/F/bo3773600.html#anchor-table-of-contents>. Acesso em: 21 nov. 2024.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

VILANOVA, Lourival. *Casualidade e relação no direito*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

WARD, Mark. Celebrating 40 years of the net. *BBC News*, London, 29 Oct. 2009. Disponível em: <http://news.bbc.co.uk/2/hi/technology/8331253.stm>. Acesso em: 13 fev. 2024.

WESTPHAL, Vera Herweg. Diferentes matizes da ideia de solidariedade. *Katálysis*, Florianópolis, v. 1, n. 11, jun. 2008. Quadrimestral. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rk/a/qctPHd95zN7VdhhN9gZ7Ght/>. Acesso em: 10 out. 2024.