



**TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL E DAS PLATAFORMAS NO IVA DUAL  
BRASILEIRO: MATERIALIDADE, RESPONSABILIDADE DE INTERMEDIÁRIOS E  
O LEADING CASE DO STF SOBRE SOFTWARE (EC 132/2023; LC 214/2025; LC  
227/2026)\***

*TAXING THE DIGITAL ECONOMY AND PLATFORMS UNDER BRAZIL'S DUAL VAT  
(IBS/CBS): MATERIALITY, INTERMEDIARY LIABILITY AND THE SUPREME COURT'S  
SOFTWARE LEADING CASE*

**Alexandre Servelhere de Rezende\*\***

**RESUMO**

Examina-se a tributação da economia digital e das plataformas na transição do contencioso ICMS/ISS para o IVA dual (IBS/CBS). Sustenta-se que a EC 132/2023 e as LCs 214/2025 e 227/2026 deslocam o debate da classificação da operação para a tríade materialidade–conexão–enforcement, com ênfase no destino, na documentação eletrônica e no split payment. Adota-se método jurídico-dogmático, com revisão bibliográfica e análise normativa, complementadas pelo leading case do STF sobre software (ADIs 1.945 e 5.659). Como contribuição, propõe-se um quadro analítico para calibrar a responsabilidade de intermediários/plataformas por critérios objetivos e salvaguardas de boa-fé.

**Palavras-chave:** plataformas digitais; IBS/CBS; split payment.

**ABSTRACT**

This paper examines the taxation of the digital economy and platforms in Brazil's shift from ICMS/ISS disputes to the dual VAT (IBS/CBS). It argues that Constitutional Amendment 132/2023 and Complementary Laws 214/2025 and 227/2026 move the debate from classifying transactions to a materiality–connecting factors–enforcement framework, centred on destination, e-invoicing and split payment. Methodologically, it adopts doctrinal legal analysis, combining bibliographic review with statutory assessment and the Supreme Court's software leading case (ADIs 1.945 and 5.659). As an original contribution, it offers an analytical tool to calibrate intermediary/platform liability through objective criteria and good-faith safeguards.

**Keywords:** digital platforms; IBS/CBS; split payment.

\* Publicado em 22 abr. 2026.

\*\* Mestrando pela PPGECO/UFMT, na área predominante de Ciências Sociais Aplicadas e Comunicação com ênfase em tecnologia e cultura digital. Graduado em Direito e em Educação Física, com especializações em Gestão Pública, Gestão de Pessoas e Direito Tributário. Servidor público estadual desde 2010.

E-mail: alexandreservelherederezende@gmail.com



## 1 INTRODUÇÃO

Mais do que um setor, a economia digital opera como uma camada tecnológica que permeia produção, circulação e consumo, redesenhando formas de contratar, pagar e consumir (OECD, 2015). Em arranjos de múltiplos lados, as plataformas funcionam como infraestruturas de coordenação: aproximam usuários e fornecedores, padronizam regras de transação, integram pagamentos e exploram dados como insumo econômico (SANTI; CANADO, 2011).

No Brasil, tais tensões têm sido absorvidas por soluções setoriais e, frequentemente, litigiosas, incluindo disputas entre estados e municípios sobre a tributação de software, streaming, disponibilização de conteúdo, computação em nuvem e intermediação digital. Ao mesmo tempo, a Reforma Tributária do consumo inaugurada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 projeta uma substituição gradual de PIS/Cofins, ICMS e ISS por um IVA dual, composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), com regras uniformes e incidência ampla.<sup>1</sup>

Em termos institucionais, o contencioso ICMS/ISS não é apenas uma disputa de competência: ele sinaliza a inadequação de um modelo de fronteiras (bem/serviço; corporal/incorporal; estabelecimento/local do fato) para cadeias digitais organizadas por dados, reputação e intermediação. A EC 132/2023 e a legislação complementar deslocam o centro de gravidade do sistema para um IVA dual (IBS/CBS) ancorado no destino e em padrões de rastreabilidade, o que exige avaliar não só “quem tributa”, mas “como” a incidência se estabiliza em ambientes transfronteiriços e desmaterializados. Nesse novo desenho, o enforcement tende a migrar do debate classificatório para a camada operacional (documentação eletrônica, registro e integração de pagamentos), com crescente utilização de terceiros — especialmente plataformas — como pontos de captura e de conformidade. Por isso, a passagem do diagnóstico (patologias do ICMS/ISS) à avaliação normativa do IBS/CBS deve ser feita por um quadro que conecte materialidade, elementos de conexão e instrumentos de enforcement, explicitando quando a responsabilização do intermediário é constitucionalmente legítima e administrativamente eficiente.

---

<sup>1</sup> A EC 132/2023 reestrutura a tributação do consumo com IBS/CBS, reforçando bases amplas e neutras, com incidência sobre operações com bens e serviços e vocação de destino, visando reduzir cumulatividade e conflitos de competência. Cf. BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.



O problema de pesquisa consiste em compreender em que medida a reforma (EC 132/2023) e sua regulamentação inicial (LC 214/2025 e LC 227/2026)<sup>2</sup> oferecem instrumentos normativos e operacionais para reduzir a fragmentação de competências e mitigar assimetrias de compliance típicas da economia de plataformas, sem sacrificar princípios constitucionais como legalidade, capacidade contributiva, neutralidade, segurança jurídica e livre iniciativa.<sup>3</sup>

Apesar do avanço regulatório e do incremento de litigiosidade envolvendo software, nuvem e intermediação, parte relevante da literatura ainda trata separadamente (a) a dogmática da materialidade tributária, (b) os elementos de conexão em operações digitais e (c) os instrumentos operacionais de compliance (documentação eletrônica, integração de pagamentos e responsabilização de intermediários). O resultado é uma leitura fragmentada que dificulta avaliar, em chave constitucional, se a nova arquitetura do IBS/CBS efetivamente reduz conflitos e assimetrias sem produzir externalidades indevidas sobre livre iniciativa, proporcionalidade e proteção de dados.

A hipótese central do artigo é que a reforma do consumo — ao constitucionalizar incidência ampla sobre bens, serviços, intangíveis e direitos e ao deslocar o enforcement para mecanismos de rastreabilidade e liquidação financeira — cria condições para reduzir disputas classificatórias típicas do ciclo ICMS/ISS, mas somente será compatível com os princípios constitucionais se a responsabilidade de plataformas for calibrada por critérios objetivos (poder de controle, deveres informacionais e salvaguardas de boa-fé), evitando a conversão do intermediário em garantidor universal do tributo.<sup>4</sup>

Adota-se método jurídico-dogmático, com (i) revisão bibliográfica (direito tributário, constitucional, empresarial e proteção de dados), (ii) análise documental (constituição, leis

---

<sup>2</sup> BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 21 dez. 2023. BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o IBS, a CBS e o IS; cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 17 jan. 2025. BRASIL. Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026. Institui o CGIBS; dispõe sobre o processo administrativo tributário do IBS e a distribuição da arrecadação; institui normas gerais do ITCMD; altera legislação. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 14 jan. 2026.

<sup>3</sup> O princípio da legalidade tributária, associado a tipicidade e segurança jurídica, opera como limite à “delegação em branco” e como critério de controle de conformidade quando a arrecadação depende de arquitetura tecnológica (ex.: recolhimento na liquidação financeira). Cf. MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

<sup>4</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 out. 1966. Ver, especialmente, arts. 121 a 128 (sujeição passiva e responsabilidade de terceiros), como parâmetro dogmático para calibrar modelos de imputação tributária envolvendo intermediários e plataformas.



complementares e legislação correlata) e (iii) análise jurisprudencial com estudo de caso do Supremo Tribunal Federal sobre software (ADI 1.945/MT e ADI 5.659/MG), por ser um caso paradigmático de conflito de competência e de reinterpretação de categorias tradicionais diante de modelos digitais (download, streaming, SaaS).<sup>5</sup>

O texto se estrutura em sete partes: (i) delimita conceitos operacionais de economia digital e plataformas; (ii) explicita a crise da materialidade e dos elementos de conexão em operações digitais; (iii) reconstrói o problema sob a ótica do federalismo fiscal e dos conflitos ICMS/ISS; (iv) analisa a responsabilidade tributária de plataformas e seus limites constitucionais e informacionais (LGPD); (v) examina a arquitetura normativa do IBS/CBS na EC 132/2023 e na regulamentação infraconstitucional (LC nº 214/2025; LC nº 227/2026), com ênfase em documentação eletrônica e recolhimento na liquidação financeira (split payment);<sup>6</sup> <sup>7</sup> (vi) desenvolve estudo de caso do STF sobre software como parâmetro para estabilização interpretativa na transição ao IVA dual; e (vii) apresenta as conclusões e a agenda de implementação e de pesquisa.

## 2 ECONOMIA DIGITAL E PLATAFORMAS: ASPECTOS CONCEITUAIS

A literatura contemporânea identifica a economia digital como um conjunto de atividades que depende criticamente de infraestruturas informacionais (redes, computação em nuvem, aplicativos) e de insumos intangíveis (dados, software, propriedade intelectual), com efeitos de rede e elevados ganhos de escala. No plano jurídico, isso significa que a relação entre “bem” e “serviço” tende a se apresentar como uma oferta composta: licenças de uso, atualizações, suporte (help desk), hospedagem, processamento, publicidade e intermediação podem coexistir em um único contrato ou em um ecossistema integrado.

---

<sup>5</sup> Para a moldura metodológica do artigo (dogmática constitucional-tributária com estudo de caso jurisprudencial), adota-se premissa de interpretação sistemática: texto constitucional, legislação complementar e precedentes vinculantes como vetores de coerência, previsibilidade e controle de proporcionalidade. Cf. BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

<sup>6</sup> A LC 214/2025 cria um “safe harbor” material: a plataforma não responde por diferenças IBS/CBS quando (i) for possível split payment e (ii) ela entregar as informações do §6º, além de cumprir o dever informacional do §5º. Cf. BRASIL. LC nº 214/2025, art. 22, § 7º, I–II.

<sup>7</sup> Quando o pagamento é iniciado pela plataforma, ela deve fornecer dados necessários para segregação e recolhimento do IBS/CBS na liquidação financeira (split payment), “quando disponível”, inclusive no procedimento simplificado. Cf. BRASIL. LC nº 214/2025, art. 22, § 6º.



A plataforma digital, em particular, é um arranjo organizacional e tecnológico que (a) intermedeia operações não presenciais ou por meio eletrônico e (b) controla elementos essenciais da operação, como cobrança, pagamento, definição de termos e condições ou entrega. Essa compreensão é convergente com o conceito normativo empregado na regulamentação da reforma do consumo, que atribui relevância tributária ao poder de coordenação econômica e informacional exercido pela plataforma (COELHO, 2020).

Do ponto de vista tributário, três traços merecem destaque: (i) a desmaterialização do objeto contratual (direitos e acessos em vez de coisas); (ii) a transnacionalidade dos fluxos (fornecedor e infraestrutura podem estar no exterior, com consumo local); e (iii) a dependência de dados e de tecnologia para fiscalização (documento fiscal eletrônico, rastreabilidade e integração de pagamentos).<sup>8</sup>

## 2.1 Economia digital e intangibilidade da geração de valor

A intangibilidade da geração de valor não é apenas econômica: ela reconfigura a própria descrição jurídica do fato gerador. Em modelos baseados em assinatura e acesso, o consumidor não adquire titularidade sobre um bem (*corpus*), mas recebe uma licença ou uma permissão de uso, frequentemente condicionada por termos contratuais dinâmicos. Em marketplaces, a plataforma pode não ser proprietária do bem, mas controla o canal de transação, o fluxo de pagamento e a reputação dos agentes, capturando valor por meio de comissões e serviços agregados.

Essa mudança produz efeitos relevantes: o critério espacial (onde ocorre a operação) passa a depender do local do consumidor e de proxies tecnológicos<sup>9</sup>; a base de cálculo pode demandar separação de parcelas (licença, serviço, publicidade, intermediação); e a identificação do contribuinte pode exigir cadastros digitais e obrigações acessórias padronizadas. No debate internacional, a OCDE, desde o BEPS Ação 1, chama atenção para o fato de que a digitalização pressiona os critérios tradicionais denexo e de alocação, reabrindo discussões sobre presença

---

<sup>8</sup> No debate internacional sobre VAT/GST, plataformas vêm sendo tratadas como pontos de captura e de conformidade, seja por sua posição informacional (capacidade de identificar vendedores e transações), seja por seu papel na intermediação de pagamentos e na gestão de fluxos logísticos — o que as torna relevantes para mitigação de fraude e redução do “VAT gap”, desde que as obrigações sejam proporcionais e acompanhadas de salvaguardas (SCARCELLA, 2020; VAN DER HEL-VAN DIJK; GRIFFIOEN, 2019; MERKX et al., 2021).

<sup>9</sup> A literatura comparada sobre IVA/VAT em serviços digitais enfatiza que, em operações B2C transfronteiriças, a regra de **destino** exige critérios operacionalizáveis para identificar a jurisdição de consumo (por exemplo, meios de pagamento, endereço IP, dados cadastrais e evidências correlatas), justamente para reduzir arbitragens e contencioso sobre “local do fato” em ambientes desmaterializados (PAPIS-ALMANSA, 2019; XU, 2022).



digital significativa, soluções orientadas ao destino e, internamente, conflitos de qualificação das operações e de imputação de deveres a intermediários (OECD, 2015; OECD, 2021a).

## **2.2 Plataformas digitais e intermediação econômica**

Plataformas digitais operam mercados multilaterais e, por isso, concentram informação e capacidade de coordenação. Não se trata apenas de “prestação de serviço” no sentido tradicional, mas de uma arquitetura de transação: a plataforma pode viabilizar pagamento, calcular tributos, emitir documentos fiscais em nome de terceiros, consolidar operações e segregar valores na liquidação financeira. Tais funcionalidades são particularmente relevantes para regimes de IVA, pois o imposto tende a depender de rastreabilidade documental e de não cumulatividade plena.

A regulamentação do IBS/CBS trata a plataforma como “infraestrutura fiscal” da operação quando ela concentra controle informacional e financeiro (cadastro, emissão documental, integração de pagamentos e possibilidade de recolhimento), o que desloca o debate de categorias civis para critérios operacionais verificáveis e auditáveis.<sup>10</sup>

## **2.3 Relevância tributária dos modelos digitais**

A relevância tributária dos modelos digitais se evidencia em quatro grandes frentes:

- (a) software e computação em nuvem (SaaS, PaaS, IaaS), em que licenciamento, atualizações e suporte se apresentam como oferta integrada;
- (b) conteúdos digitais (streaming, música, vídeo, games), em que o consumo ocorre por acesso e não por circulação de suporte físico;
- (c) marketplaces e intermediação, em que a plataforma organiza transações entre terceiros e captura valor por comissão;
- (d) publicidade e monetização de dados, em que o produto é a atenção do usuário e a segmentação se baseia em perfis informacionais.

Esses modelos desafiam a “materialidade” tributária ao deslocarem a incidência para direitos e acessos. Em paralelo, exigem instrumentos de enforcement compatíveis com alta rotatividade de operações e com a presença de agentes não residentes.

---

<sup>10</sup> A LC 214/2025 estabelece hipóteses de responsabilidade de plataformas digitais (mesmo domiciliadas no exterior), como opção regulatória de “intermediação responsável”, conectando fiscalização, informação e arrecadação. Cf. BRASIL. LC nº 214/2025, art. 22, caput.



## **2.4 Elementos de conexão em operações digitais: destino, localização do consumidor e “presença digital”**

Em operações digitais, a referência ao estabelecimento físico perde poder explicativo, porque consumo, infraestrutura e fornecedor podem estar geograficamente dissociados. Por isso, modelos de IVA tendem a privilegiar o destino e a definir o local do consumo por combinações verificáveis de dados do adquirente, com suporte em documentação eletrônica e rastreabilidade (OECD, 2017). No caso brasileiro, a EC 132/2023 sinaliza a prevalência do destino e procura neutralizar disputas sobre corporalidade ao abranger bens materiais e imateriais, inclusive direitos.<sup>11</sup>

Esse deslocamento tem implicações constitucionais: a definição do “local do consumo” precisa ser suficientemente determinada (legalidade/tipicidade), previsível (segurança jurídica) e tecnologicamente exequível (fiscalização), além de compatível com proteção de dados e minimização informacional. A calibragem normativa desses critérios é condição para que o IBS/CBS reduza assimetrias concorrenciais sem gerar custos de conformidade incompatíveis com a livre iniciativa.<sup>12</sup>

## **3 A CRISE DA MATERIALIDADE TRIBUTÁRIA NA ECONOMIA DIGITAL**

No sistema brasileiro, a tributação do consumo se organizou historicamente por competências distintas e fatos geradores parcialmente sobrepostos: ICMS (circulação de mercadorias e alguns serviços), ISS (serviços definidos em lei complementar) e contribuições federais sobre receita (PIS/Cofins). A digitalização torna essas fronteiras mais porosas, pois contratos contemporâneos combinam licenciamento de direitos, disponibilização de funcionalidades, armazenamento em nuvem, intermediação e processamento de pagamentos.

Para tornar explícita a mudança de arquitetura institucional promovida pela EC nº 132/2023 e pela regulamentação inicial, sintetiza-se, no Quadro 1, a diferença entre (i) o regime

---

<sup>11</sup> BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 21 dez. 2023; BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 156-A (incluído pela EC 132/2023).

<sup>12</sup> BRASIL. Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018 (Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais – LGPD). Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 15 ago. 2018. Ver, em especial, arts. 6º (princípios, inclusive necessidade/minimização), 7º (bases legais) e 23 e seguintes (tratamento pelo poder público), para compatibilização entre fiscalização, obrigações acessórias e proteção de dados.



anterior, marcado por fronteiras de competência e contencioso classificatório, e (ii) o IVA dual (IBS/CBS), orientado a incidência ampla e a mecanismos operacionais padronizados.

### Quadro 1 — Do “modelo de fronteiras” (ICMS/ISS/PIS-Cofins) ao IVA dual (IBS/CBS)

| <b>Eixo</b>                            | <b>Regime anterior<br/>(ICMS/ISS/PIS-Cofins)</b>   | <b>IVA dual (IBS/CBS)</b>  |
|--|--|--|
| <b>Materialidade</b>                   | Forte dependência de qualificações (mercadoria vs. serviço; lista do ISS; debates sobre intangíveis) | Incidência ampla sobre bens materiais e imateriais, inclusive direitos, e sobre serviços (redução do contencioso de “classificação”) |
| <b>Competência/Conflito federativo</b> | Incentivo a disputas ICMS/ISS e litigiosidade setorial (software, nuvem, streaming, intermediação)   | Regras uniformes e governança compartilhada (redução da competição interpretativa por desenho institucional)                         |
| <b>Conexão espacial</b>                | Critérios heterogêneos; dificuldades em operações digitais/transfronteiriças                         | Ênfase em destino e em critérios operacionalizáveis de localização do consumo  |
| <b>Sujeição passiva</b>                | Contribuinte “tradicional” + enforcement pulverizado   | Incorporação de pontos de controle informacional/financeiro (documento fiscal eletrônico; mecanismos integrados de recolhimento)     |
| <b>Compliance</b>                      | Obrigações acessórias fragmentadas; baixa rastreabilidade em cadeias digitais                        | Padronização tecnológica + integração com meios de pagamento; split payment como instrumento de redução de gap de conformidade       |

**Fonte:** elaboração própria.

Em termos de dogmática tributária, “materialidade” corresponde ao núcleo do antecedente normativo da incidência (a hipótese de incidência), cuja delimitação é condicionada pela Constituição e pela lei complementar de normas gerais. Em ambientes digitais, a plasticidade contratual (licença, acesso, cessão de direitos, intermediação e processamento) aumenta a probabilidade de requalificações sucessivas do mesmo complexo fático, com risco de



sobreposição de incidências, disputas federativas e erosão de neutralidade. A resposta institucionalmente adequada, portanto, não é “reinterpretar por analogia”, mas densificar critérios legais objetivos e operacionalizáveis, compatíveis com não cumulatividade e rastreabilidade.

Além disso, a dissociação entre fornecedor, consumidor, infraestrutura e pagamento torna mais complexo definir o ‘onde’ e o ‘quem’; por isso, a conformidade passa a depender crescentemente de nós verificáveis da cadeia (documentação, cadastros e liquidação financeira), nos quais se concentra informação e capacidade real de controle em operações transfronteiriças (SANTI; ZILVETI, 2007; OECD, 2015; OECD, 2021a; CAPARROZ, 2018).

Do ponto de vista constitucional, a solução deve ser reconstrutiva, não apenas pragmática: exige legalidade/tipicidade (vedação de analogia tributária), segurança jurídica (previsibilidade e estabilidade), neutralidade concorrencial (equivalência entre modelos digitais e tradicionais) e federalismo fiscal cooperativo (redução de incentivos à competição arrecadatória).<sup>13</sup>

#### **4 CONFLITOS DE COMPETÊNCIA E FEDERALISMO FISCAL**

Conflitos de competência entre ICMS e ISS se intensificaram na economia digital porque a noção de “mercadoria” pressupõe, no imaginário fiscal tradicional, um bem corpóreo circulando entre estabelecimentos, enquanto a noção de “serviço” foi construída a partir de uma lista taxativa de atividades. No ambiente digital, entretanto, o objeto contratual pode ser um direito de uso (licença), um acesso a funcionalidades, ou um pacote híbrido que inclui disponibilização contínua de software, atualizações e suporte.

O Supremo Tribunal Federal, ao longo dos anos, consolidou a técnica de resolução de conflitos por critério objetivo: se a lei complementar inclui determinada atividade na lista do ISS, incide ISS, ainda que haja fornecimento de bens; caso contrário, pode incidir ICMS se houver circulação de mercadoria. Essa racionalidade busca conferir previsibilidade e reduzir competição

---

<sup>13</sup> A dogmática constitucional contemporânea auxilia a sustentar a exigência de calibragem institucional: (i) eficiência arrecadatória não pode suprimir garantias; (ii) neutralidade tributária não é autorização para sobrecarga desproporcional; (iii) transição deve preservar confiança e previsibilidade. Cf. BARROSO, 2020; MENDES; BRANCO, 2021; MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 36. ed. São Paulo: Atlas, 2020.



arrecadatória entre entes, mas exige atualização contínua dos instrumentos normativos diante de novas tecnologias.<sup>14</sup>

Na reforma do consumo, a EC 132/2023 explicita uma incidência ampla do IBS sobre operações e importações com bens materiais e imateriais, inclusive direitos, e com serviços, indicando que o novo regime pretende reduzir, por desenho, a litigiosidade decorrente de fronteiras artificiais.<sup>15</sup>

A reforma constitucional do consumo busca romper com o “modelo de fronteiras” (mercadoria vs. serviço) que alimentou o contencioso ICMS/ISS, substituindo-o por uma incidência única, ampla e não cumulativa, com regras uniformes. Ao constitucionalizar o IBS e remeter a disciplina detalhada à lei complementar, a EC 132/2023 pretende reduzir o espaço de competição interpretativa entre entes e deslocar a controvérsia para o terreno da governança (uniformização, contencioso e administração compartilhada).

## **5 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS PLATAFORMAS, DADOS E LIMITES CONSTITUCIONAIS**

A responsabilidade tributária de terceiros é prevista no Código Tributário Nacional (CTN) como técnica de eficiência arrecadatória, desde que respeitados limites constitucionais. Para evitar responsabilização “automática” incompatível com devido processo e proporcionalidade, a imputação ao intermediário deve observar, cumulativamente: (i) nexos funcionais com a operação (intermediação relevante e identificável), (ii) poder de controle sobre elementos essenciais (dados da operação e liquidação financeira), (iii) deveres informacionais graduados (capacidade real de cumprir), e (iv) salvaguarda de boa-fé quando a plataforma cumprir deveres de informação e segregação. Esse filtro impede que a responsabilidade se converta em garantia universal do tributo e preserva a livre iniciativa e a concorrência em mercados digitais. No contexto das plataformas digitais, a discussão assume caráter estratégico: a plataforma concentra informação,

---

<sup>14</sup> O estudo de caso em software evidencia como a técnica de “critério objetivo” (lista de serviços da LC 116/2003, subitem 1.05) funcionou como mecanismo jurisprudencial de resolução de conflitos ICMS/ISS, antecipando problemas típicos da economia digital. Cf. BRASIL, LC nº 116/2003; STF, ADI 5.659/MG; STF, ADI 1.945/MT.

<sup>15</sup> Em perspectiva constitucional, a reforma do consumo reequilibra federalismo fiscal e coordenação administrativa, deslocando o foco do conflito de competência (ICMS/ISS) para regras uniformes de incidência, crédito, destino e arrecadação compartilhada. Cf. BRASIL, EC 132/2023; BRASIL, LC 214/2025; BRASIL, LC 227/2026.



controla pagamentos e pode operar como “ponto de captura” de tributos em cadeias altamente pulverizadas.

Entretanto, há riscos jurídicos relevantes: (i) atribuir dever de pagar sem adequada capacidade de controle do fato gerador pode violar proporcionalidade; (ii) impor obrigações desmedidas pode afetar livre iniciativa e concorrência; e (iii) o tratamento de dados para fins fiscais deve ser parametrizado por finalidade pública legítima, minimização, segurança e accountability, com desenho de compliance que incorpore “privacy by design” (GROSSI, 2020) e evite coleta excessiva de dados de consumidores quando proxies menos intrusivos forem suficientes.<sup>16</sup> A compatibilização entre fiscalização e proteção de dados é especialmente importante quando se exige compartilhamento massivo de informações sobre consumidores e transações.<sup>17</sup>

A literatura sobre proteção de dados destaca que a economia digital opera a partir do tratamento intensivo de informações, o que torna indispensável delimitar escopo, governança e accountability em qualquer desenho de compliance fiscal (GROSSI, 2020).

No plano das normas gerais, a imputação de deveres tributários a terceiros deve ser lida à luz do CTN: a solidariedade (CTN, art. 124) e a responsabilidade de terceiros (CTN, art. 128) pressupõem nexo funcional entre o sujeito eleito e a operação, além de desenho normativo que preserve proporcionalidade e devido processo, evitando a conversão do intermediário em garantidor universal. Em paralelo, quando a conformidade fiscal depende de fluxos massivos de dados (identificação de fornecedores, rastreabilidade de transações e integração com pagamentos), a camada informacional do enforcement deve observar os princípios da LGPD, especialmente finalidade, adequação e necessidade (minimização) no tratamento de dados (LGPD, art. 6º, incisos I, II e III), bem como segurança e responsabilização/accountability (LGPD, art. 6º, incisos VII e X). Essa dupla âncora (CTN + LGPD) ajuda a estabilizar limites

---

<sup>16</sup> O deslocamento de funções de mercado (busca, reputação, pagamento, entrega) para intermediários digitais amplia a relevância do desenho institucional de responsabilidade, fiscalização e incentivos, inclusive sob a ótica da liberdade econômica e seus limites constitucionais. Cf. MARQUES NETO, Floriano Peixoto; RODRIGUES JR., Otavio Luiz; LEONARDO, Rodrigo Xavier (Coord.). Comentários à Lei da Liberdade Econômica: Lei 13.874/2019. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

<sup>17</sup> BRASIL. Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018 (Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais – LGPD). Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 15 ago. 2018. Ver, especialmente, arts. 6º (princípios, inclusive necessidade/minimização), 7º (bases legais) e 23 e seguintes (tratamento pelo poder público), para compatibilização entre fiscalização, obrigações acessórias e proteção de dados.



materiais para obrigações acessórias e para o compartilhamento de informações no ecossistema de plataformas.

## **6 ECONOMIA DIGITAL, TRANSNACIONALIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO**

A Reforma Tributária do consumo inaugurada pela EC 132/2023 estabeleceu transição gradual para o IVA dual — CBS (federal) e IBS (estadual/municipal) — com fase de testes a partir de 2026 e convivência escalonada com os tributos atuais até a conclusão do regime em 2033.<sup>18</sup>

Do ponto de vista dogmático, a reforma desloca o eixo do debate de “qual ente pode tributar o quê” (ICMS vs ISS) para “como operacionalizar uma incidência ampla e neutra” em cadeias complexas e digitais. Isso não elimina desafios, mas altera substancialmente o campo de disputa: a incidência passa a recair sobre operações e importações com bens e serviços, incluindo intangíveis e direitos, e a competência é exercida por regras uniformes, com partilha e governança próprias.<sup>19</sup>

### **6.1 EC 132/2023: incidência ampla e destino**

A EC 132/2023 introduziu o art. 156-A na Constituição, definindo o IBS como imposto incidente sobre operações com bens materiais e imateriais, inclusive direitos, e sobre prestação de serviços; e sobre importações desses bens, direitos e serviços.<sup>20</sup> Essa redação é particularmente relevante para a economia digital, pois neutraliza, no plano constitucional, discussões sobre corporalidade e desloca o foco para a ocorrência econômica-jurídica da operação e para sua localização no destino (local de consumo).

---

<sup>18</sup> O cronograma de transição do IVA dual (CBS/IBS), com implementação progressiva até 2033, está previsto na EC nº 132/2023, em especial nos arts. 125 a 130 e 133 do ADCT. Em documentos oficiais, 2026 é tratado como ano de teste/calibragem, com destaque de IBS/CBS em documentos fiscais e orientações operacionais sobre obrigações acessórias; há também referência a alíquotas de teste (IBS 0,1% e CBS 0,9%) em materiais institucionais.

<sup>19</sup> A responsabilidade de plataformas “ainda que domiciliadas no exterior” traz dimensão de direito internacional privado (conexões, cumprimento, cooperação e efeitos extraterritoriais), que deve ser tratada com cautela para evitar conflitos de leis e excesso regulatório. Cf. DOLINGER, Jacob; TIBURCIO, Carmen. Direito internacional privado. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

<sup>20</sup> A Constituição, após a EC 132/2023, prevê incidência do IBS sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e sobre serviços, o que é central para enquadrar ativos digitais e modelos de acesso/uso (licenciamento, disponibilização, streaming, SaaS). Cf. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 156-A (incluído pela EC 132/2023).



Além disso, a emenda estabelece diretrizes de não cumulatividade (com creditamento amplo), transparência e mecanismos de devolução (cashback) para famílias de baixa renda, com potencial de reduzir cumulatividade e distorções concorrenciais entre modelos digitais e tradicionais.

## **6.2 LC 214/2025: IBS, CBS e operacionalização do IVA dual**

A Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, instituiu IBS, CBS e Imposto Seletivo, criou o Comitê Gestor do IBS e estabeleceu regras operacionais centrais, como documento fiscal eletrônico, cadastro, apuração e mecanismos de recolhimento.<sup>21</sup> Do ponto de vista substantivo, seu núcleo é compatibilizar incidência ampla (bens, serviços, intangíveis e direitos<sup>22</sup>) com não cumulatividade e rastreabilidade, premissas fundamentais de um IVA moderno.<sup>23</sup>

Ademais, a LC 214/2025 explicita princípios estruturantes do novo modelo — neutralidade, transparência e simplicidade — e adota definição ampla do objeto de incidência, alcançando bens materiais e imateriais, serviços, intangíveis e direitos, o que é crucial para operações digitais.

No contexto digital, a LC 214/2025 adota uma estratégia de governança informacional: reduz dependência de qualificações civis tradicionais e prioriza critérios operacionais (identificação, documentação, registro e pagamento) para estabilizar a incidência e a fiscalização em cadeias digitais, inclusive em operações transfronteiriças.<sup>24</sup>

---

<sup>21</sup> A LC 214/2025 explicita a neutralidade como vetor informador do IBS/CBS, com impacto direto na disciplina de plataformas e no desenho de split payment (redução de distorções e reforço de conformidade). Cf. BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, art. 2º (texto atualizado).

<sup>22</sup> Para fins de IBS/CBS, a LC 214/2025 define “bens” como abrangendo móveis/imóveis, materiais/imateriais, inclusive direitos, e “fornecimento” como incluindo licenciamento e disponibilização de bem imaterial, o que dialoga com a jurisprudência do STF em software. Cf. BRASIL. LC nº 214/2025, art. 3º, I, “a”, e II, “b”.

<sup>23</sup> A lei estrutura procedimentos do split payment (padrão e simplificado) e prevê disciplina por atos conjuntos do Comitê Gestor do IBS e da RFB, conectando governança federativa e administração tributária. Cf. BRASIL. LC nº 214/2025, art. 31, § 1º, I–II, e § 2º.

<sup>24</sup> A tendência comparada é de crescente densificação regulatória sobre plataformas em VAT/GST (obrigações de reporte, due diligence e, em certos casos, responsabilização), acompanhada de iniciativas para harmonização de dados e integração com sistemas de pagamento, com o objetivo de reduzir fraude em e-commerce e melhorar a eficiência arrecadatória. Avaliações recentes enfatizam que o ganho de efetividade depende do desenho institucional (padrões comuns, interoperabilidade e garantias procedimentais) para evitar assimetrias e sobrecarga de compliance (MERKX et al., 2024).



### 6.3 Plataformas digitais, split payment e ajustes da LC 227/2026

Um dos pontos mais sensíveis na economia de plataformas é definir quando o intermediário deixa de ser mero facilitador e passa a integrar a sujeição passiva do tributo.<sup>25</sup> A LC nº 214/2025, no art. 22, admite a imputação de IBS e CBS às plataformas — inclusive domiciliadas no exterior — em duas janelas normativas: (i) se o fornecedor estiver fora do país,<sup>26</sup> a plataforma pode ser chamada em regime de solidariedade com o adquirente/destinatário, atuando como substituta do fornecedor (art. 22, caput, inciso I); e (ii) em operações domésticas,<sup>27</sup> a solidariedade é acionada por falhas de informação e/ou de regularidade documental, com ênfase no reporte e no registro fiscal da operação (art. 22, caput, inciso II, alíneas “a” a “c”, c/c art. 22, § 5º). Para o dispositivo, “plataforma” é a intermediária não presencial com controle relevante sobre elementos essenciais da transação — como cobrança/pagamento, definição de termos e condições e organização da entrega (art. 22, § 1º) —, excluídos agentes meramente instrumentais (art. 22, § 2º).<sup>28</sup>

Do ponto de vista do enforcement, o art. 22 opera por dupla ancoragem: (a) transparência informacional e (b) acoplamento à liquidação financeira. No primeiro eixo, exige-se que a plataforma reporte dados das operações/importações intermediadas para viabilizar identificação do fornecedor e rastreabilidade fiscal, inclusive quando o fornecedor ainda não estiver cadastrado como contribuinte (art. 22, § 5º). No segundo eixo, sempre que a plataforma iniciar ou organizar o pagamento, deve fornecer as informações necessárias para viabilizar a retenção/segregação e o recolhimento do IBS/CBS na etapa de liquidação financeira (art. 22, § 6º), em coordenação com o split payment<sup>29</sup> disciplinado nos arts. 31 a 35 (procedimentos “padrão” e “simplificado”: art. 31,

---

<sup>25</sup> A LC 214/2025 estabelece hipóteses de responsabilidade de plataformas digitais (mesmo domiciliadas no exterior), como opção regulatória de “intermediação responsável”, conectando fiscalização, informação e arrecadação. Cf. BRASIL. LC nº 214/2025, art. 22, caput.

<sup>26</sup> Nas operações com fornecedor no exterior, a plataforma responde solidariamente com adquirente/destinatário e em substituição ao fornecedor, buscando resolver o problema de enforcement transfronteiriço no consumo digital. Cf. BRASIL. LC nº 214/2025, art. 22, I.

<sup>27</sup> Nas operações com fornecedor residente no País, a responsabilidade da plataforma se aciona em hipóteses de falhas informacionais/documentais (ex.: ausência de informações do §5º; falta de emissão de documento fiscal eletrônico pelo fornecedor; ou não registro fiscal pela plataforma). Cf. BRASIL. LC nº 214/2025, art. 22, II, “a”–“c”.

<sup>28</sup> MERKX et al. (2021); ZIELIŃSKI; SROKA (2024); MASUDA (2024); MERKX et al. (2024).

<sup>29</sup> Mecanismos de split payment e deveres de reporte vinculados a prestadores de serviços de pagamento são discutidos como instrumentos de enforcement orientados a risco: deslocam a arrecadação para a infraestrutura financeira, reduzem oportunidades de evasão e aumentam rastreabilidade, mas exigem governança de dados, interoperabilidade e avaliação de custos de conformidade. A experiência polonesa é frequentemente citada como referência comparada de implementação e efeitos do split payment, enquanto a literatura europeia debate a obrigação de reporte por PSPs como complemento de combate a fraude (LIPNIEWICZ, 2022; MERKX; JANSSEN, 2019).



§ 1º, incisos I e II; operacionalização: arts. 32 e 33; governança e implementação gradual: art. 35, §§ 1º a 3º).<sup>30 31</sup>

Além desses dois vetores, a lei estrutura instrumentos de cooperação fiscal<sup>32</sup> condicionados à anuência do fornecedor, com foco em aumentar auditabilidade sem converter a plataforma em “pagadora automática”.<sup>33</sup> Nesses arranjos, a plataforma pode emitir documento fiscal eletrônico em nome de terceiros, efetuar recolhimentos com base em dados transacionais e, em hipóteses normativamente delimitadas,<sup>34</sup> optar por regime de substituição tributária para operações intermediadas,<sup>35</sup> assumindo as obrigações formais correlatas.<sup>36</sup>

A LC nº 227/2026 refinou o modelo ao introduzir critérios de “boa conformidade”, precisamente para reduzir o risco de transformar a plataforma em garantidora universal. Em síntese, quando o split payment<sup>37</sup> estiver tecnicamente operável na liquidação e as informações exigidas forem prestadas, a plataforma não responde por diferenças entre o montante recolhido e o efetivamente devido pelo fornecedor (art. 22, § 7º, incisos I e II). A lei também positivou salvaguarda negativa: inexistindo controle de elementos essenciais da operação, não se configura responsabilidade (art. 22, § 11). Por fim, preservou hipóteses cooperativas mediante anuência do

---

<sup>30</sup> O art. 22 define “plataforma digital” por dois requisitos cumulativos: (i) intermediação não presencial/eletrônica; e (ii) controle de ao menos um elemento essencial da operação (cobrança, pagamento, termos/condições ou entrega). Cf. BRASIL. LC nº 214/2025, art. 22, § 1º, I–II, “a”–“d”.

<sup>31</sup> A lei exclui do conceito de plataforma digital, por exemplo, provedor de acesso à internet e certas atividades isoladas (pagamentos regulados, publicidade, busca/comparação sem remuneração atrelada a vendas), delimitando o alcance do regime de responsabilidade. Cf. BRASIL. LC nº 214/2025, art. 22, § 2º, I–IV.

<sup>32</sup> O art. 31 impõe, nas transações de pagamento, que prestadores de serviços de pagamento eletrônico e operadoras de sistemas de pagamento segreguem e recolham IBS/CBS no momento da liquidação financeira, conforme a disciplina da Subseção específica. Cf. BRASIL. LC nº 214/2025, art. 31, caput.

<sup>33</sup> O dever de informação da plataforma é estruturante: a plataforma deve reportar operações e importações intermediadas, identificando fornecedor mesmo quando não contribuinte, como condição para fiscalização e segregação tecnológica do tributo. Cf. BRASIL. LC nº 214/2025, art. 22, § 5º. O procedimento padrão exige transmissão de informações que permitam (i) vinculação operação–pagamento e (ii) identificação dos valores de IBS/CBS, prevendo que plataforma digital transmita tais dados quando a operação ocorrer por seu intermédio. Cf. BRASIL. LC nº 214/2025, art. 32, § 1º, I–II, e § 2º, II.

<sup>34</sup> O regime admite opções de compliance: com anuência do fornecedor residente no País, a plataforma pode emitir documentos fiscais eletrônicos em nome do fornecedor e/ou pagar IBS/CBS com base nos dados da operação, mantendo-se a obrigação do fornecedor quanto a diferenças. Cf. BRASIL. LC nº 214/2025, art. 22, § 12, I–II.

<sup>35</sup> Também é possível a opção de substituição tributária pela plataforma (com anuência do fornecedor), com deveres de emissão fiscal, apuração e pagamento, reforçando a lógica de “intermediário como ponto de controle”. Cf. BRASIL. LC nº 214/2025, art. 22, § 13, I–III.

<sup>36</sup> A plataforma não é responsável tributária quando não controla nenhum elemento essencial (cobrança/pagamento/termos/entrega), evitando imputação automática a meros anunciantes, comparadores ou agentes sem governança transacional. Cf. BRASIL. LC nº 214/2025, art. 22, § 11.

<sup>37</sup> O split payment é disciplinado como modalidade de extinção do débito vinculada à operação, coexistindo com pagamento direto e compensação por créditos, o que demanda integração entre documento fiscal eletrônico e arranjos de pagamento. Cf. BRASIL. LC nº 214/2025, art. 27, III, e arts. 31–35.



fornecedor — emissão documental, recolhimento baseado nos dados da operação e eventual opção por substituição tributária — com os deveres formais correspondentes (art. 22, §§ 12 e 13).<sup>38</sup>

Em chave institucional, a LC 227/2026 reforça que o desempenho do IVA dual depende de governança compartilhada — administração, uniformização interpretativa e contencioso — e de padrões tecnológicos comuns, capazes de reduzir incentivos a leituras locais divergentes. Em ambiente digital, isso é decisivo: enforcement apoiado em documentação eletrônica e integração com pagamentos pressupõe interoperabilidade, regras uniformes e mecanismos efetivos de coordenação federativa.

## **7 ESTUDO DE CASO: STF E A TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE (ADI 1.945/MT E ADI 5.659/MG)**

O julgamento conjunto das ADIs 1.945/MT e 5.659/MG<sup>39</sup> funciona como caso-guia para a tributação de operações digitais no Brasil. A controvérsia examinada pelo STF envolveu a linha de corte ICMS/ISS nas operações com programas de computador, abrangendo tanto aquisições por suporte físico quanto disponibilização eletrônica (download/streaming)<sup>40</sup> e, ainda, modelos de acesso continuado como o Software-as-a-Service (SaaS).<sup>41</sup>

Parte do contencioso foi historicamente impulsionada por dicotomias hoje pouco capazes de estabilizar a competência: (i) software “de prateleira” versus “sob encomenda” e (ii) obrigação

---

<sup>38</sup> A LC 227/2026 institui o Comitê Gestor do IBS (CGIBS) e promove múltiplas alterações na LC 214/2025, impactando governança, contencioso e operacionalização do IBS, com efeitos diretos sobre o ecossistema de plataformas e pagamentos. Cf. BRASIL. Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026.

<sup>39</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 1.945/MT e ADI 5.659/MG. Rel. Min. Dias Toffoli. Julgamento conjunto. Diário da Justiça Eletrônico, 20 maio 2021 (public.). (Critérios constitucionais para a definição de competência na tributação de software: prevalência do ISS em licenciamento/cessão de uso, com modulação de efeitos).

<sup>40</sup> A ementa da ADI 5.659/MG explicita que a distinção entre software padronizado e sob encomenda não é suficiente, e inclui SaaS e aquisição por download/streaming no horizonte de incidência do ISS, reforçando abordagem funcional para operações digitais. Cf. STF. ADI 5.659/MG. Plenário. Julg. 24 fev. 2021. DJe 20 maio 2021.

<sup>41</sup> No julgamento das ADIs 1.945/MT e 5.659/MG, o STF assentou incidência de ISS sobre licenciamento/cessão de direito de uso de software (subitem 1.05) e exclusão do ICMS nessas operações, com modulação de efeitos, reconhecendo a insuficiência de dicotomias clássicas (dar/fazer; prateleira/encomenda) para o digital. Cf. STF. ADI 5.659/MG. Plenário. Julg. 24 fev. 2021. DJe 20 maio 2021; STF. ADI 1.945/MT. Plenário. Julg. 24 fev. 2021. DJe 20 maio 2021.



de dar versus obrigação de fazer.<sup>42</sup> No julgamento, o Tribunal — em convergência com sua jurisprudência sobre contratos complexos — sinalizou que essas categorias descritivas não fornecem, por si, critério seguro de repartição de competência em ambientes tecnológicos contemporâneos.

Como técnica decisória, o STF reafirmou um critério objetivo para resolver conflitos ICMS/ISS: quando a lei complementar qualifica determinada atividade como serviço tributável pelo ISS, incide ISS, ainda que a execução envolva bens; na ausência de enquadramento pela lei complementar, pode haver espaço para ICMS em hipóteses de circulação de mercadorias. No caso concreto, o ponto de amarração foi o subitem 1.05 da lista anexa à LC 116/2003,<sup>43</sup> que contempla licenciamento e cessão de direito de uso de programas de computação.<sup>44</sup>

A racionalidade das ADIs 1.945/MT e 5.659/MG é reforçada, em repercussão geral, pelo Tema 590 (RE 688.223), em que o STF assentou a constitucionalidade da incidência de ISS sobre licenciamento/cessão de direito de uso de programas desenvolvidos de forma personalizada, nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/2003. Esse encadeamento (ADIs + Tema 590) consolida a lei complementar como instrumento de coordenação federativa e tende a reduzir reclassificações oportunistas em modelos digitais, fornecendo parâmetro de estabilidade interpretativa útil à transição para o IVA dual — sobretudo quando eficiência depende de documentação eletrônica e rastreabilidade.<sup>45</sup>

Para a economia digital, a utilidade do precedente não está em “rótulos” tecnológicos, mas no método de estabilização interpretativa: a competência se define por coordenação legislativa (lista do ISS) e pela natureza jurídica do direito licenciado/cedido, e não pelo modo de disponibilização do software (suporte físico, download ou acesso remoto). Nesse sentido, o STF esvaziou dicotomias comerciais pouco informativas (padronizado/personalizado) e tratou o SaaS

---

<sup>42</sup> A ADI 1.945/MT também reforça o vetor da legalidade estrita ao rechaçar delegação infralegal ampla para fixação de margem de valor agregado, o que é útil como argumento analógico contra “delegações tecnológicas” sem densidade normativa no split payment. Cf. STF. ADI 1.945/MT. Plenário. Julg. 24 fev. 2021. DJe 20 maio 2021.

<sup>43</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o ISS. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 1º ago. 2003. Lista de Serviços anexa, subitem 1.05 (licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação), em diálogo com a jurisprudência do STF nas ADIs 1.945/MT e 5.659/MG.

<sup>44</sup> O estudo de caso em software evidencia como a técnica de “critério objetivo” (lista de serviços da LC 116/2003, subitem 1.05) funcionou como mecanismo jurisprudencial de resolução de conflitos ICMS/ISS, antecipando problemas típicos da economia digital. Cf. BRASIL. LC nº 116/2003; STF, ADI 5.659/MG; STF, ADI 1.945/MT.

<sup>45</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Tema 590 da Repercussão Geral: Incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (software) desenvolvidos para clientes de forma personalizada (RE 688.223). Brasília, DF: STF, s.d. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=590>>. Acesso em: 20 jan. 2026.



como forma de disponibilização remota e continuada, recolocando no centro o enquadramento normativo e a substância econômica-jurídica da operação (síntese das ADIs 1.945/MT e 5.659/MG; ver também Tema 590).<sup>46</sup>

### **7.1 Contribuições do caso para a reforma do consumo**

O caso do software é paradigmático por três razões: (i) evidencia que a digitalização torna obsoletas categorias descritivas tradicionais (corporalidade; dar/fazer), demandando critérios normativos mais estáveis; (ii) demonstra que critérios objetivos, articulados por lei complementar, reduzem litigiosidade federativa; e (iii) antecipa a lógica estrutural do IBS/CBS, cuja incidência constitucionalmente ampla sobre bens, serviços, intangíveis e direitos tende a diminuir disputas de qualificação típicas do ciclo ICMS/ISS.<sup>47</sup>

Isso não implica o desaparecimento do litígio. Na economia de plataformas, permanecem frentes sensíveis — alocação por destino, definição operacional do local do consumidor, tratamento de operações internacionais e modelagem de compliance/responsabilidade de intermediários. A tendência, contudo, é que o conflito jurídico se desloque da “qualificação civil” do contrato para o desenho operacional do tributo: documentos fiscais, cadastros, segregação de valores e interoperabilidade tecnológica.

### **7.2 Modulação de efeitos, segurança jurídica e transição regulatória**

A modulação de efeitos, no caso do software, interessa não apenas como técnica de administração de impacto arrecadatório, mas como critério de segurança jurídica em transições estruturais. Em setores de alta litigiosidade e cadeias digitais pulverizadas, mudanças abruptas de critério — ainda que juridicamente corretas — podem gerar assimetrias concorrenciais, elevar custos de conformidade e induzir sobreposições retroativas. Ao modular, o STF sinaliza que estabilidade e previsibilidade integram a própria conformação constitucional do sistema

---

<sup>46</sup> A modulação de efeitos no caso software indica preocupação com confiança legítima, estabilidade e transição, lógica que reaparece na implementação gradual do split payment e na transição do sistema anterior para IBS/CBS. Cf. STF. Plenário modula decisão sobre tributação de software. Notícia STF, 24 fev. 2021.

<sup>47</sup> A LC 214/2025 incorpora, em nível legal, conceitos de “licenciamento/disponibilização de bem imaterial” e de “operações com bens imateriais, inclusive direitos”, o que viabiliza coerência dogmática entre reforma do consumo e precedente do STF em software. Cf. BRASIL. LC nº 214/2025, art. 3º, I-II; STF, ADIs 1.945/MT e 5.659/MG.



tributário, especialmente quando a controvérsia decorre de fronteiras normativas historicamente ambíguas.<sup>48</sup>

### 7.3 Lições operacionais do leading case para o IBS/CBS

O leading case do software antecipa um ponto central do IBS/CBS: reduzir disputas classificatórias exige critérios objetivos e operacionalizáveis, apoiados em documentação eletrônica e rastreabilidade. Ao substituir dicotomias civis (dar/fazer; prateleira/encomenda) por um ponto de amarração legal (lista do ISS), o STF oferece uma racionalidade replicável: no IVA dual, o elemento decisivo tende a ser a ocorrência da operação, sua documentação e sua alocação por destino — e não a “natureza civil” isolada do contrato. Esse padrão é convergente com o desenho de compliance do IBS/CBS, sobretudo quando plataformas concentram informação e liquidação financeira.

## 8 CONCLUSÃO

A tributação da economia digital e das plataformas exige um reposicionamento dogmático: mais do que adaptar conceitos tradicionais, é necessário reconhecer que a materialidade tributária se deslocou para direitos, acessos e serviços digitalizados, com forte dependência de tecnologia para registro e fiscalização. O ciclo litigioso ICMS/ISS — exemplificado pelo caso do software — mostrou que dicotomias antigas são insuficientes e que critérios objetivos, combinados com coordenação por lei complementar, são essenciais para estabilidade e segurança jurídica.

A Reforma Tributária do consumo, ao instituir o IVA dual (IBS/CBS) com incidência ampla sobre bens materiais e imateriais, inclusive direitos, e sobre serviços, sinaliza uma resposta estrutural à fragmentação anterior.

A LC 214/2025, complementada pela LC 227/2026, adiciona instrumentos operacionais de governança e compliance<sup>49</sup> — com destaque para obrigações informacionais, documento fiscal

---

<sup>48</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 1.945/MT e ADI 5.659/MG. (Modulação de efeitos como técnica de transição e estabilização de expectativas, em especial quando há alteração interpretativa com forte impacto arrecadatório e sobre conformidade fiscal).

<sup>49</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, especialmente art. 22 (responsabilidade de plataformas, deveres informacionais e salvaguardas) e art. 31 (segregação e recolhimento na liquidação financeira – split payment); BRASIL. Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026 (governança/contencioso e coordenação federativa do IBS).



eletrônico e split payment — e posiciona as plataformas como atores centrais na eficiência arrecadatória, em hipóteses normativamente delimitadas.

O quadro “materialidade–conexão–enforcement” reorganiza o debate do IBS/CBS para além da classificação (bem/serviço), permitindo decidir com critérios verificáveis onde ocorre o consumo e quem deve responder pelo recolhimento. Com isso, a responsabilização de plataformas deixa de ser “garantia universal” e passa a ser constitucionalmente legítima e operacionalmente eficiente apenas quando houver poder de controle relevante, deveres informacionais proporcionais e salvaguardas de boa-fé.

Como agenda de implementação e de pesquisa, impõe-se avaliar empiricamente (i) a eficácia do split payment e das obrigações informacionais na redução do gap de conformidade em marketplaces, (ii) a suficiência dos critérios de localização do consumo para operações digitais transfronteiriças e (iii) o desenho de salvaguardas de boa-fé para plataformas, de modo a compatibilizar eficiência arrecadatória, neutralidade concorrencial e LGPD no novo regime do IBS/CBS.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil: *CRFB/88, texto constitucional compilado até a Emenda Constitucional nº 135/2024*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. *Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir). *Dispõe sobre o ICMS*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. *Dispõe sobre o ISSQN*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. *Institui o IBS, a CBS e o IS; cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp214.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026. *Institui o Comitê Gestor do IBS (CGIBS) e dispõe sobre governança, administração e contencioso do IBS, além de promover alterações na LC nº 214/2025 e na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp227.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm)>. Acesso em: 20 jan. 2026.



BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário (Compilado)*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 20 jan. 2026.

BRASIL. Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. *Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador (software)*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19609.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2025.

BRASIL. Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014. *Estabelece princípios, garantias, direitos e deveres para o uso da Internet no Brasil (Marco Civil da Internet)*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/112965.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112965.htm)>. Acesso em: 15 out. 2025.

BRASIL. Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018. *Dispõe sobre a proteção de dados pessoais e altera a Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014 (Marco Civil da Internet) (Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais – LGPD)*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/113709.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113709.htm)>. Acesso em: 15 out. 2025.

BRASIL. Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019. *Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/113874.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/113874.htm)>. Acesso em: 15 out. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Reforma Tributária – Perguntas e Respostas*. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, [2023]. Disponível em: <[https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-reforma-tributaria\\_.pdf](https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-reforma-tributaria_.pdf)>. Acesso em: 20 jan. 2026.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Entenda a Reforma Tributária do Consumo*. Brasília, DF: RFB, 2025. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/programas-e-atividades/reforma-consumo/entenda>>. Acesso em: 20 jan. 2026.



BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Manual de serviços da Reforma Tributária do Consumo (RTC): versão I*. Brasília, DF: RFB, 2026. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/manuais/reforma-tributaria-do-consumo/manual-servicos-rtc.pdf>>. Acesso em: 20 jan. 2026.

CAPARROZ, Roberto. *Comércio internacional e legislação aduaneira esquematizado*®. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Novo manual de direito comercial: direito de empresa*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

DOLINGER, Jacob; TIBURCIO, Carmen. *Direito internacional privado*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

GROSSI, Bernardo Menicucci (Org.). *Lei Geral de Proteção de Dados: uma análise preliminar da Lei 13.709/2018 e da experiência de sua implantação no contexto empresarial [recurso eletrônico]*. Porto Alegre: Editora Fi, 2020.

LAMENSCH, Marie. *Adoption of the e-commerce VAT package: the road ahead is still a rocky one*. *EC Tax Review*, [S.l.], v. 27, n. 4, p. 186-195, 2018. DOI: 10.54648/ecta2018020.

LIPNIEWICZ, Rafal. *Split payment mechanism as a VAT collection method: evidence from Poland*. *EC Tax Review*, v. 31, n. 4, p. 219-230, 2022. DOI: 10.54648/ecta2022021.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Regulação e poder de polícia na Lei de Liberdade Econômica*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

MARQUES NETO, Floriano Peixoto; RODRIGUES JR., Otavio Luiz; LEONARDO, Rodrigo Xavier (Coord.). *Comentários à Lei da Liberdade Econômica: Lei 13.874/2019*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.



MASUDA, Takato. *Japan introduced full VAT liability regime to digital platforms*. *International VAT Monitor*, v. 35, n. 3, 2024. DOI: 10.59403/1a5eezn.

MERKX, Madeleine; JANSSEN, Anne; LAMENSCH, Marie; LOCK, Jurian. *A qualitative impact assessment of the deemed supplier rules imposed on online platforms by the EU VAT E-Commerce Package*. *World Tax Journal*, v. 13, n. 3, p. 441-480, 2021. DOI: 10.59403/15yff24.

MERKX, Madeleine; JANSSEN, Anne; LAMENSCH, Marie; LOCK, Jurian. *Qualitative assessment of two recent EU Commission proposals to impose (more) VAT obligations on platforms*. *World Tax Journal*, v. 16, n. 1, p. 3-53, 2024. DOI: 10.59403/x52sh9.

MERKX, Madeleine; JANSSEN, Shann. *European initiative: a new weapon in the fight against VAT fraud – the payment service provider reporting obligation*. *International VAT Monitor*, v. 30, n. 6, 2019. DOI: 10.59403/3ngh706.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. (Série IDP).

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 36. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing, 2015.

OECD. *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017.

OECD. *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. Paris: OECD Publishing, 2019.

OECD. *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. Paris: OECD, 2021a.



OECD. *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*. Paris: OECD Publishing, 2021b.

OECD; WORLD BANK GROUP; CIAT; IDB. *VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean*. Paris: OECD Publishing, 2021c.

PAPIS-ALMANSA, Marta. *VAT and electronic commerce: the new rules as a means for simplification, combatting fraud and creating a more level playing field?* ERA Forum, [S.l.], v. 20, n. 2, p. 201-223, 2019. DOI: 10.1007/s12027-019-00575-9. Disponível em: <<https://link.springer.com/article/10.1007/s12027-019-00575-9>>. Acesso em: 21 jan. 2026.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal (Coord.). *Direito tributário: tributação dos mercados financeiro e de capitais e dos investimentos internacionais*. São Paulo: Saraiva, 2011. (Série Gvlaw).

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito tributário: tributação empresarial*. São Paulo: Saraiva, 2009. (Série Gvlaw).

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito tributário: tributação internacional*. São Paulo: Saraiva, 2007. (Série Gvlaw).

SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 9. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

SCARCELLA, Luisa. *E-Commerce and Effective VAT/GST Enforcement: Can Online Platforms Play a Valuable Role?* Computer Law & Security Review, [S.l.], v. 36, art. 105371, 2020. DOI: 10.1016/j.clsr.2019.105371. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0267364919303826>>. Acesso em: 21 jan. 2026.



SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). *Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 1.945/MT*. Plenário. Julg. 24 fev. 2021. Diário da Justiça Eletrônico, 20 maio 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). *Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5.659/MG*. Plenário. Julg. 24 fev. 2021. Diário da Justiça Eletrônico, 20 maio 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). *Tema 590 da Repercussão Geral: Incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (software) desenvolvidos para clientes de forma personalizada (RE 688.223)*. Brasília, DF: STF, [s.d.]. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=590>>. Acesso em: 20 jan. 2026.

VAN DER HEL-VAN DIJK, E. C. J. M.; GRIFFIOEN, Menno A. *EU VAT Note: Online Platforms: A Marketplace for Tax Fraud?* Intertax, [S.l.], v. 47, n. 4, p. 391-401, 2019. DOI: 10.54648/taxi2019038. Disponível em: <<https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/47.4/TAXI2019038>>. Acesso em: 21 jan. 2026.

WEIDMANN, Matthias. *The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: Practical Consequences – The German Example*. EC Tax Review, [S.l.], v. 24, n. 2, p. 105-118, 2015. DOI: 10.54648/ecta2015011. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/publication/359346307\\_The\\_New\\_EU\\_VAT\\_Rules\\_on\\_the\\_Place\\_of\\_Supply\\_of\\_B2C\\_E-Services\\_Practical\\_Consequences\\_-\\_The\\_German\\_Example](https://www.researchgate.net/publication/359346307_The_New_EU_VAT_Rules_on_the_Place_of_Supply_of_B2C_E-Services_Practical_Consequences_-_The_German_Example)>. Acesso em: 21 jan. 2026.

XU, Yan. *A multilateral option for VAT in international trade*. *International and Comparative Law Quarterly*, v. 71, n. 4, p. 857-888, 2022. DOI: 10.1017/S0020589322000331.

ZIELIŃSKI, Radosław; SROKA, Elżbieta. *Growing impact of third-parties in VAT taxation – insights from digital platforms*. *Studia Prawnicze KUL*, v. 100, n. 4, p. 161-173, 2024. DOI: 10.31743/sp.17346.