



Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa- IDP
Curso de Direito

**A Incidência da CBS e do IBS sobre a Intermediação de Serviços Alimentares por
Plataformas Digitais de Delivery**

Brasília- DF

2025

GIOVANA MASCARENHAS GUERRA CURVINA

**A Incidência da CBS e do IBS sobre a Intermediação de Serviços Alimentares por
Plataformas Digitais de Delivery**

Artigo apresentado como requisito parcial para
a conclusão do curso de Bacharelado em
Direito pelo Instituto Brasileiro de Ensino,
Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.

Orientador: Prof. Guilherme Cardoso Leite.

Brasília- DF

2025

GIOVANA MASCARENHAS GUERRA CURVINA

**A Incidência da CBS e do IBS sobre a Intermediação de Serviços Alimentares por
Plataformas Digitais de Delivery**

Artigo apresentado como requisito para a
conclusão do curso de Bacharelado em Direito
pelo Instituto Brasileiro de Ensino,
Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.

Brasília, 10 de outubro de 2025

Banca Examinadora

Prof. Guilherme Cardoso Leite.

Orientador

Profa. Onízia de Miranda Aguiar Pignataro

Examinador

Prof. Gustavo Vettorato

Examinador

A Incidência da CBS e do IBS sobre a Intermediação de Serviços Alimentares por Plataformas Digitais de Delivery

Giovana Mascarenhas Guerra Curvina

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. A economia digital e a tributação; 2.1. O papel das plataformas digitais de delivery na economia; 2.2. A inserção das plataformas digitais no sistema tributário nacional; 3. A Reforma Tributária; 3.1. A Emenda Constitucional nº 132/2023 e a criação da CBS e do IBS; 3.2. Fundamentos e objetivos da Reforma Tributária no contexto da economia digital; 4. A Responsabilidade Tributária das Plataformas Digitais de Delivery; 4.1. Conceito e evolução da responsabilidade tributária no Direito Brasileiro; 4.2. O art. 22 da Lei Complementar nº 214/2025 e a redefinição do sujeito passivo; 4.3. Atribuição de responsabilidade tributária às plataformas intermediadoras; 4.4. Desafios jurídicos e impactos práticos da nova sistemática; 5. Conclusão; 6. Referências Bibliográficas.

Resumo: Este artigo propõe uma análise dos impactos jurídicos da reforma tributária, implementada pela Emenda Constitucional n. 132/2023, na intermediação de serviços alimentares e de que forma essas mudanças redefinem a responsabilidade tributária das plataformas digitais de delivery. A discussão passa pela definição do sujeito passivo da obrigação tributária, pela natureza jurídica da atividade desenvolvida pela plataforma e pelos critérios adotados pelo novo sistema para atribuir encargos tributários

Palavras- chave: Reforma tributária. Plataformas Digitais. Responsabilidade Tributária.

Abstract: This article proposes an analysis of the legal impacts of the tax reform, disrupted by Constitutional Amendment nº 132/2023, on the intermediation of food services, and how these changes redefine the tax liability of digital delivery platforms. The discussion covers the definition of the taxpayer, the legal nature of the activity carried out by the platform, and the criteria adopted by the new system to impose tax contributions. **Keywords:** Tax Reform. Digital Platforms. Tax Responsibility.

1. INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional nº 132 (EC 132/23), promulgada em dezembro de 2023¹, promoveu a mais significativa alteração no sistema de tributação sobre o consumo desde a Constituição Federal de 1988 (CFRB/88). Com a substituição do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), e a substituição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), buscou-se simplificar a estrutura tributária, reduzir a cumulatividade e alinhar o país a práticas internacionais de tributação.

Nesse sentido, a EC 132/23 se consagra como a base da reforma tributária brasileira, e o seu impacto sobre agentes intermediadores, como as plataformas digitais, é um dos pontos que exigem maior atenção e aprofundamento.

A presente pesquisa propõe-se a analisar quais impactos jurídicos decorrem da responsabilização tributária imposta pelo art. 22 da Lei Complementar nº 214 de 2025² (LC 214/2025) às plataformas de *delivery* de alimentos. Busca-se compreender em que medida o novo regime representa uma mudança de paradigma na imputação da obrigação tributária.

A LC 214/2025, ao instituir a CBS e o IBS, promoveu alterações estruturais na tributação do consumo no Brasil. O art. 22 da mencionada lei complementar estabelece, de forma inovadora, que a responsabilidade tributária poderá ser atribuída às plataformas digitais que atuem como intermediadoras ou facilitadoras de negócios jurídicos realizados entre terceiros, sempre que controlar o processo de cobrança, o pagamento, a definição dos termos e condições, ou entrega do produto.

Esse dispositivo representa uma mudança na lógica tradicional do sujeito passivo, pois desloca o foco da titularidade formal da prestação para a função econômica exercida pelo agente na cadeia de consumo. Com isso, plataformas digitais que intermedeiam a

¹ BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências.

² BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Regulamenta a cobrança do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), previstos na Emenda Constitucional nº 132/2023.

venda de alimentos entre restaurantes e consumidores, passam a integrar, sob determinadas condições, o polo passivo da obrigação tributária, mesmo sem fornecer diretamente o produto ou serviço.

Parte-se da hipótese de que a norma não apenas amplia o alcance da obrigação tributária, mas também inaugura um modelo de responsabilidade, baseado na análise do papel econômico exercido pelo intermediador.

Portanto, a partir da compreensão da legislação vigente e da revisão de literatura doutrinária — método qualitativo —, a presente pesquisa busca entender de que forma o art. 22 da LC 214/2025 redefine a responsabilidade tributária das plataformas digitais de *delivery* de alimentos no contexto da Reforma Tributária instituída pela EC 132/2023.

2. A ECONOMIA DIGITAL E A TRIBUTAÇÃO

No passado, a economia e a circulação de capital se davam de forma física: pagamentos em dinheiro ou cheques, compras presenciais, documentos em papel, comunicação por jornais, revistas ou *outdoors*. Atualmente, a economia assumiu sua forma digital e as dinâmicas econômicas são movidas pela conectividade e pelo gerenciamento de dados.

O termo “economia digital” ganhou relevância a partir da década de 1990, devido a rápida expansão da internet e a incorporação intensiva da tecnologia às atividades econômicas. Um dos principais autores a popularizar o termo, foi o pesquisador canadense Don Tapscott, autor da obra “Economia Digital: Promessa e Perigo na Era da Inteligência em Rede” em 1997, na qual já falava sobre os impactos da digitalização dos serviços.

Com a transformação da informação de analógica para digital, as coisas físicas podem tornar-se virtuais - alterando o metabolismo da economia, os tipos de instituição e relacionamento possíveis e a natureza da própria atividade econômica ³

De acordo com o relatório técnico para Comissão Europeia denominado “*Digital Economy – Facts & Figures*”, desenvolvido por um grupo de especialistas em tributação

³ TAPSCOTT, Don. Economia digital: promessa e perigo na era da inteligência em rede. São Paulo: Makron Books, 1997. p. 56.

da economia digital, a economia digital se diferencia da tradicional por um conjunto de características fundamentais, entre as quais se destacam:⁴

- i. Mobilidade – diz respeito à facilidade de transferência de informações e recursos no ambiente digital. Com o aumento da mobilidade, os direitos associados às propriedades intangíveis, como marcas, patentes, direitos autorais, são facilmente transferidos para jurisdições com baixa tributação. Além disso, os usuários conseguem realizar comércio além de suas fronteiras, tornando-se, assim, um desafio aos sistemas tributários tradicionais baseados no princípio da territorialidade.
- ii. Dados como fonte de valor – os dados são coletados por meio das interações entre os usuários, empresas e plataformas. A reunião dessas informações leva a um desenho do perfil do consumidor e, quando esse processo ocorre em larga escala, os dados podem ser utilizados para direcionar propagandas e estratégias de marketing. O conhecimento do perfil dos usuários é um objeto valioso e lucrativo.
- iii. Efeitos de rede – refere-se ao fenômeno em que o valor do produto ou serviço aumenta conforme mais pessoas o utilizam. Este efeito é a base dos negócios multilaterais, onde grupos variados de pessoas interagem por meio de uma plataforma. Um exemplo positivo é aplicativo iFood, que conecta os consumidores com restaurantes e entregadores se tornando mais atrativo e eficiente a medida que cresce o número de usuários.

Essas características têm repercussões relevantes no contexto tributário, especialmente no setor de serviços. A exemplo dessas mudanças, observa-se a Lei Complementar nº 214/2025, que institui a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Com ela, surgem os questionamentos sobre a responsabilidade tributária das plataformas nesse novo contexto normativo e quais serão suas consequências.

2.1 O papel das plataformas digitais de *delivery* na economia

⁴ Vide European Commission – Directorate-General Taxation and Customs Union – Expert Group on Taxation of the Digital Economy. Working Paper: Digital Economy – Facts & Figures, p. 3-4. Disponível em https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/report_digital_economy.pdf. Acesso em 9 nov. 2025.

Existem diversos conceitos sobre o que se entende por plataforma digital. Ainda assim, não há um consenso único sobre essa definição, que varia conforme a área do conhecimento, o contexto de aplicação e até mesmo a região em que o tema é estudado.

Na presente pesquisa, adota-se o conceito utilizado pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), segundo o qual: “[...] uma plataforma online é um serviço digital que facilita interações entre dois ou mais conjuntos distintos, porém interdependentes, de usuários (sejam empresas ou indivíduos) que interagem por meio do serviço via internet”.⁵

A utilização das plataformas de *delivery*, especialmente no segmento alimentício, ganhou destaque e apresentou um crescimento exponencial durante a pandemia da covid-19, iniciada no primeiro semestre de 2020. Impulsionadas pelas medidas de isolamento social, e sob a necessidade de adaptação às restrições ao atendimento presencial, elas representaram uma alternativa prática e moderna para proporcionar maior facilidade de acesso a bens e serviços pelo consumidor e melhor alternativa para os fornecedores ofertarem seus produtos e serviços ao mercado.

De acordo com levantamento da consultoria PiniOn, realizado para a Behub e divulgado pela Associação Brasileira de Bares e Restaurantes (Abrasel) no ano de 2021, o Brasil conta com aproximadamente 250 aplicativos de *delivery* de alimentos, sendo o iFood responsável por 75% do mercado.⁶

Os pedidos feitos pela plataforma geram um impacto em cadeia, de modo que a partir dele são gerados novos empregos e é incrementada a arrecadação tributária mediante a movimentação de diversos setores da economia, como a agricultura, pecuária, transportes e combustíveis.

Segundo a pesquisa realizada pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (Fipe), no ano de 2023 o iFood movimentou R\$ 110,7 bilhões de reais, o que corresponde

⁵ Tradução livre do seguinte excerto: “ an online platform is a digital service that facilitates interactions between two or more distinct but interdependent sets of users (whether firms or individuals) who interact through the service via the Internet.”.OCDE. An introduction to online platforms and their role in the digital transformation. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/publications/an-introduction-to-online-platforms-and-their-role-in-the-digital-transformation-970fc377-en.htm>. Acesso em: 7 nov. 2025.

⁶ ABRASEL – Associação Brasileira de Bares e Restaurantes. Brasileiros usam mais de 250 apps de delivery de comida diferentes, mas iFood lidera disparado. Belo Horizonte: ABRASEL, 18 ago. 2021. Disponível em: <https://abrasel.com.br/noticias/noticias/brasileiros-usam-mais-de-250-apps-de-delivery-de-comida-diferentes-mas-ifood-lidera-disparado/> Acesso em 9 nov. 2025

a 0,55% do PIB (Produto Interno Bruto). Isto representa um aumento em relação aos anos anteriores, como em 2020 em que a operação correspondia a 0,43% do PIB⁷.

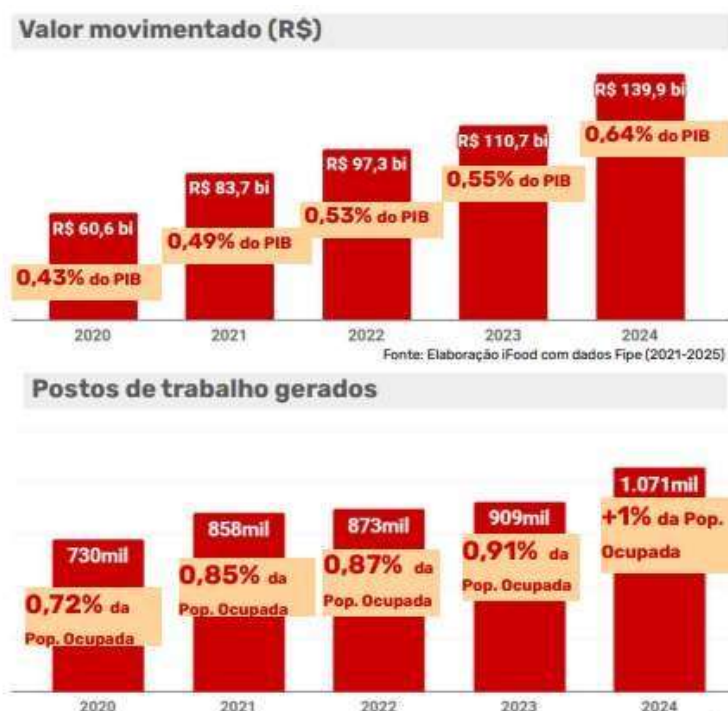
Esta pesquisa analisou os impactos socioeconômicos gerados a partir da expansão do uso do iFood no mercado brasileiro e demonstrou a existência de um efeito multiplicador sobre a economia nacional. Os dados apontam que a cada R\$ 1.000 (mil reais) gastos na plataforma, são gerados, em média, R\$ 1.390 (mil trezentos e noventa reais) adicionais em produção no país. Este valor corresponde à soma dos efeitos indiretos gerados pelo pedido.

Já no ano de 2024, na quarta edição da pesquisa realizada pela Fipe, foi possível constatar que o iFood, tido como exemplo de plataforma de *delivery* de alimentos para a presente pesquisa, movimentou R\$ 140 bilhões de reais na economia brasileira, 26% a mais do que no ano anterior, correspondendo a 0,64% do PIB brasileiro.⁸ As operações realizadas por meio da plataforma também contribuíram para criar 1,07 milhão de postos de trabalho diretos e indiretos, o que equivale a 1% da população do Brasil.

Nesta edição, a pesquisa trouxe um novo dado, segundo o qual a cada 10% de crescimento do iFood, estima-se um aumento de 5% na abertura de Microempreendedores Individuais (MEIs) no setor de entregas. Este resultado demonstra que há um movimento crescente de formalização e empreendedorismo individual entre os entregadores.

⁷ FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS (FIPE). Impactos socioeconômicos das operações do iFood no Brasil: sumário executivo. São Paulo: Fipe, 2024, p. 9.

⁸ FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS (FIPE). Impactos socioeconômicos das operações do iFood no Brasil – FIPE 2024. São Paulo: FIPE, 2024. Apresentação “Dados Move 2025”. p.2.



9

As outras plataformas, mesmo dividindo um menor espaço no mercado, também correspondem a uma parcela expressiva da economia. Empresas como a Rappi, 99 Food, Zé Delivery, Aiqfome, Pede Pronto, ampliam a concorrência, diversificam o setor e estimulam a inovação. Esta concorrência é positiva, tanto para os consumidores quanto para os restaurantes.

Atualmente, o mercado segue em expansão e novas empresas devem iniciar suas atividades no território nacional nos próximos anos. Meituan, considerada a maior empresa de delivery de comida do mundo, anunciou sua entrada no Brasil com a Keeta, um aplicativo de entrega de comidas que começa a operar a partir do dia 30 de outubro de 2025. O anúncio foi feito no mês de maio, em um seminário de negócios China-Brasil realizado em Pequim.

Nessa operação, a companhia chinesa prevê um investimento de R\$5,6 bilhões de reais ao longo dos próximos cinco anos, movimento que desafia o domínio atual exercido pelo iFood e, ao mesmo tempo, promove a competitividade e gera uma movimentação positiva da economia brasileira.

⁹ FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS (FIPE). Impactos socioeconômicos das operações do iFood no Brasil – FIPE 2024. São Paulo: FIPE, 2024. Apresentação “Dados Move 2025”. p.4.

É evidente que as plataformas digitais de delivery de alimentos possuem uma grande influência na economia, pois além de movimentarem vários setores de forma simultânea, também ampliam a base da arrecadação tributária e contribuem para o desenvolvimento econômico do país. A compreensão do papel desses agentes permite identificar os desafios de sua inserção no sistema tributário nacional.

2.2 A inserção das plataformas digitais no sistema tributário nacional

É necessário compreender de que maneira as plataformas digitais estão compreendidas no sistema tributário nacional, para então analisar as alterações promovidas pela Reforma Tributária e suas repercussões.

Com o avanço da economia digital, modificou-se a forma como os agentes econômicos se relacionam e como o Estado deve estruturar sua arrecadação tributária.

As plataformas digitais, ao realizar uma intermediação entre consumidores e fornecedores, se opõem à lógica tradicional da tributação, que é baseada em elementos físicos e fronteiras territoriais. Essa situação evidencia uma defasagem entre o sistema tributário, baseado em uma realidade pretérita e os modelos de negócios digitais.

O modelo de negócios das plataformas digitais multilaterais rompe com o conceito clássico de prestação de serviços. Isso quer dizer que, ao operar como uma intermediadora, a plataforma não fornece diretamente o produto nem executa o serviço final. Por exemplo, a Uber não possui motoristas contratados, o Zé Delivery não fornece bebidas e o Airbnb não é proprietário de acomodações.

As plataformas de marketplace funcionam como um espaço de encontro, conectando os agentes econômicos e cobrando uma remuneração por essa intermediação.

Aos pequenos fornecedores, é oportunizada a oferta de seus produtos a consumidores que antes não estariam acessíveis, o que permite a redução dos investimentos empregados em propaganda e tecnologias. Ainda, a oferta de seus produtos na ‘vitrine virtual’ dos marketplaces, confere credibilidade aos intermediados, o que permite que os compradores e vendedores possam se sentir seguros na realização das operações. Por outro lado, aos compradores é possibilitada a análise comparativa entre os preços de diversos fornecedores ao mesmo tempo.”¹⁰

¹⁰ CUNHA, Carlos Renato; PECIS, Luiza França. Responsabilidade tributária das plataformas de marketplace no sistema tributário nacional. Revista do Instituto de Direito Constitucional e Cidadania – IDCC, Londrina, v. 8, n. 2, jul/dez 2023, p. 2.

No entanto, essa característica de ser um intermediador gerou incertezas em relação ao enquadramento tributário das plataformas. A Lei Complementar nº 116, de 2003 (LC 116/03), estabelece a seguinte disposição normativa: ¹¹

Art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a **prestação de serviços** constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (*grifo nosso*)

Apesar de as operações realizadas por meio desses agentes não serem uma prestação de serviço propriamente dita, mas sim uma intermediação entre prestadores e consumidores, os marketplaces se enquadram no item 10.05 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, correspondente à intermediação.

Com relação ao ICMS, atualmente, o Código Tributário Nacional (CTN) e a Lei Kandir, que disciplina o ICMS, não atribuem às plataformas digitais responsabilidade tributária pelas operações realizadas por seus usuários. Mesmo assim, alguns estados, como o Ceará, Bahia e Mato Grosso, aprovaram leis prevendo a responsabilidade solidária das plataformas, especialmente quando há irregularidades por parte dos vendedores ou falta de repasse de informações completas às autoridades fiscais.

Nessa linha, está pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal (STF) o Tema de Repercussão Geral nº 1413, que discute a responsabilidade das plataformas de *marketplace* pelo ICMS incidente sobre mercadorias vendidas por terceiros, especialmente quando não há emissão de nota fiscal ou cumprimento das obrigações acessórias. A eventual validação do STF pode abrir espaço para que outros estados editem normas semelhantes em seus próprios termos, gerando assimetria normativa e ampliando a insegurança jurídica.

Somada a essa discussão, encontra-se ainda a dificuldade em definir local exato onde ocorre o fato gerador da obrigação tributária, se ele ocorre no local onde está o prestador de serviços ou onde está o servidor responsável pela plataforma, se configurando como uma espécie de domicílio fiscal.

¹¹ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Diante disso, é notório que o ordenamento jurídico ainda se baseia em conceitos formulados para uma realidade analógica, que não reflete mais o modo como as pessoas se relacionam. Essa desconexão evidencia a necessidade de adaptação normativa, especialmente quando se observa o crescimento exponencial das plataformas digitais de intermediação.

Nesse sentido, a análise de como as plataformas digitais se inseriram no sistema tributário é indispensável para compreender as transformações da reforma tributária. A criação da CBS e do IBS representa, portanto, uma tentativa de modernização, com o objetivo de simplificação e inclusão das novas dinâmicas econômicas digitais. A medida irá reduzir a insegurança jurídica e definir a responsabilidade tributária das plataformas de delivery.

3. A REFORMA TRIBUTÁRIA E A NOVA ESTRUTURA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Ao tratar de mudanças estruturais no sistema tributário, é necessário recordar que a evolução não se baseia somente em propostas novas, mas em lições aprendidas ao longo do tempo.¹²

Não raro, idéias, aparentemente novas e brilhantes, são postas em prática sem que se saiba que, no passado, alguém já as teve e executou com maus resultados. É comum, também, que idéias, efetivamente novas e aparentemente brilhantes, se mostrem desastrosas na prática, posto que não se deu adequada consideração ao meio ou processo em que se inserem. O processo de evolução do sistema tributário ao longo de um século contém um grande número de ensinamentos que não convém apenas deixar guardados em gavetas de um arquivo histórico. Precisam estar vivos nas mentes dos que, por ofício ou circunstância, dedicam-se ao aprimoramento da tributação.

No dia 20 de dezembro de 2023 foi promulgada a EC 132/23, fruto da Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019 (PEC 45/19). O objetivo dessa emenda era simplificar e modernizar o sistema tributário brasileiro previsto na CFRB/88.

A tributação sobre o consumo no Brasil, prevista na CFRB/88, possui cinco tributos distintos que incidem sobre bens e serviços, sendo eles: ISS, ICMS, IPI, PIS e COFINS.

¹²VARSAÑO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: IPEA, 1998, p.19.

Estes cinco tributos conferem uma legislação fragmentada, excessivamente complexa e apresenta outros problemas, como a cumulatividade.

O ICMS, tributo que incide sobre a circulação de mercadorias e a prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, anteriormente era recolhido pelo estado de origem, o que gerou diversas discussões jurídicas e a chamada “guerra fiscal” entre os estados. Essa sistemática favorecia os estados produtores em detrimento dos estados consumidores, levando muitos estados a conceder benefícios fiscais sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para atrair empresas. Tal prática foi considerada inconstitucional pelo STF, como decidido na ADI 3.803.¹³

EMENTA: INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei nº 15.182/2006, do Estado do Paraná. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Benefícios fiscais. Concessão de crédito presumido, por Estado-membro. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada “**guerra fiscal**”. Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra “g”, da CF. Ação julgada, em parte, procedente. Precedentes. **Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.** (*grifo nosso*)

Com a Emenda Constitucional nº 87 de 2015, esse sistema foi alterado, passando a prever o recolhimento progressivo do imposto ao estado de destino, o que, embora buscasse maior equilíbrio federativo, trouxe novas dificuldades operacionais para as empresas.

Devido a esse aspecto complexo, o cumprimento das obrigações tributárias tornou-se um processo oneroso, prejudicando a economia local. Em 2020, a organização internacional World Bank Group estimou que uma empresa brasileira de porte médio gasta 1.501 (mil quinhentos e uma) horas por ano para pagar seus tributos obrigatórios¹⁴. Esse elevado custo de conformidade fiscal, necessita mão de obra especializada e representa um custo relevante para os pequenos e médios empreendedores.

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3.803/PR. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento em 01 de junho de 2011.

¹⁴ World Bank Group, Doing Business 2020: Comparing Business Regulation in 190 Economies. Economy Profile. Brazil. P.71 Disponível em: https://archive.doingbusiness.org/en/data/exploreeconomies/brazil#DB_tax

Diante de tantos problemas, surgiram debates sobre a mudança desse sistema e, em 2015, originou-se o Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) com o objetivo de construir uma proposta reforma tributária. Em 2018, foi formulada uma proposta que deu origem à Emenda Substitutiva Global nº 7/18¹⁵, a qual substituiu a PEC 293-A/04 ¹⁶e inspirou a elaboração da PEC 45/19¹⁷. Após anos de discussões no Congresso Nacional, a proposta evoluiu e resultou na promulgação da EC 132/23, que estabeleceu as bases constitucionais da reforma tributária.

Originalmente, o CCiF propôs a criação de um único imposto, o IBS, sendo que a criação da CBS se deu somente durante a fase das discussões legislativas, em 2020. O então Ministro da Economia, Paulo Guedes, junto de sua equipe, apresentou uma proposta de baseada em um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), que foi acoplada a proposta do IBS nacional elaborada pelo CCiF.

O sistema tributário, conforme a redação conferida pela EC 132/23, é regido por cinco princípios norteadores: ¹⁸

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

(...)

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da **simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.***(grifo nosso)*

Estes princípios têm por objetivo garantir a segurança jurídica para o contribuinte, estimular o ambiente econômico e assegurar a equidade entre pessoas físicas e jurídicas.

O Professor Eurico Marcos Diniz de Santi, que integrou o CCiF e que foi um dos entusiastas na construção e divulgação da proposta de reforma, afirma que:¹⁹

¹⁵ BRASIL. Câmara Federal – Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição nº7, de 2018. Brasília: Senado Federal, 2018. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7732541&ts=1751058826319&disposition=inline>. Acesso em: 09 nov. 2025

¹⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição nº 293, de 2004: altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2004. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1668324&filename=PEC%20293/2004. Acesso em: 09 nov. 2025.

¹⁷ BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n.º 45, de 2019: altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 09 nov. 2025.

¹⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Art. 145, § 3º. Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023.

¹⁹ “Reforma Tributária: gênese e análise da EC 132/23 e da LC 214/25 ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025. p. 36-37

“Nossa motivação ao criar o IBS era instituir um imposto simples, isonômico, neutro, transparente e arrecadador. Acreditávamos que um imposto sobre o consumo pode ser simples, geral e livre de privilégios. (...)Sustentávamos que esse imposto deveria ser aplicado a todos os setores, isto é, não fazia sentido se falar em uma carga tributária setorial.”²⁰

A reforma tributária, portanto, surgiu como resposta a um sistema considerado ineficiente e de difícil compreensão. A grande variedade de tributos sobre o consumo, somada ao conflito de competências entre os entes, resultava em disputas fiscais, insegurança jurídica e um custo elevado. Nesse cenário, a proposta de unificação e simplificação representou um marco na modernização do sistema tributário nacional, buscando torná-lo mais transparente e alinhado às práticas internacionais.

Mais do que uma simples reorganização dos tributos, a reforma propôs uma mudança estrutural na forma como o consumo é tributado no Brasil, introduzindo os princípios da justiça fiscal, neutralidade e eficiência econômica. A instituição de um sistema baseado em um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual pretende criar um ambiente mais competitivo para empresas de todos os portes. Assim, a EC 132/23 consolida-se como um grande avanço, estabelecendo as bases para a criação da CBS e do IBS.

3.1 A Emenda Constitucional nº 132/2023 e a criação da CBS e do IBS

Buscando uma simplificação da tributação sobre o consumo no Brasil, a EC 132/23 substituiu cinco tributos por somente dois. São eles: ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS, que passarão a compor o IBS e a CBS. Cada um dos tributos atuais atua sob suas próprias regras e competências, sendo distintos entre si. Contudo, ressalta-se que o IPI não foi totalmente extinto, permanecendo com incidência restrita a determinados produtos, a fim de preservar incentivos fiscais, como os concedidos à Zona Franca de Manaus.

Entre outras alterações, a emenda inseriu os artigos 156-A e 195, inciso V, na CFRB/88. Estes artigos definem o fato gerador do IBS e da CBS da seguinte forma:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.
§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:
I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

II - 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;

III - não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III;

IV - terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;

V - cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;

VI - a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

VII - será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;

VIII - será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição;

IX - não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, I, "b", IV e V, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239;

X - não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

XI - não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

XII - resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo;

XIII - sempre que possível, terá seu valor informado, de forma específica, no respectivo documento fiscal.

(...)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.

Diante dessa definição, observa-se que não há distinção entre o fato gerador do IBS e da CBS. Neste sentido, de acordo com o art. 149-B da CFRB/88, ambos também terão a mesma base de cálculo, hipóteses de incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, regras de cumulatividade e creditamento.

Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a:

I - fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;

II - imunidades;

III - regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação;

IV - regras de não cumulatividade e de creditamento.²¹

Isso quer dizer que ambos os tributos possuem a mesma lógica de funcionamento, distinguindo-se apenas quanto à competência tributária e à destinação da arrecadação.

O IBS é um imposto de competência estadual e municipal, cujas regras são estabelecidas por lei complementar federal (LC 214/25) e administradas pelo Comitê Gestor do IBS. Cada ente federativo definirá sua própria alíquota, observando as regras gerais estabelecidas. Esse tributo unifica os atuais ICMS e ISS. Já a CBS será uma contribuição de competência federal e com alíquota universal, destinada à seguridade social, substituindo o PIS e a COFINS.

Mesmo com a aprovação da EC 132/2023, os novos tributos criados por ela só poderiam ser instituídos por meio de uma lei complementar. Assim, surge uma nova necessidade normativa que veio a ser sanada pela Lei Complementar 214 de 2025.

3.2 Fundamentos e objetivos da Reforma Tributária no contexto da economia digital

A evolução tecnológica tem crescido de forma exponencial e a adaptação das pessoas às novas tecnologias acontece cada vez mais rápido.

Um artigo publicado pelo site Visual Capitalist em 2023 mostrou quanto tempo levou para que cada um dos aplicativos estudados pela pesquisa atingisse o marco de 100 milhões de usuários. O Facebook, visto como uma grande virada de chave do século XXI e um símbolo da inovação, demandou 4 anos e 6 meses (2004); o Instagram atingiu o marco em 2 anos (2010); o Chat GPT levou apenas 2 meses (2022); e o Threads apenas 5 dias (2023).²²

Em 1988, ano da promulgação da Constituição Federal, a internet era utilizada somente para fins militares e acadêmicos, só tendo sido liberada para uso privado e comercial no Brasil a partir de dezembro de 1994 pela Embratel (Empresa Brasileira de

²¹ BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 20 dez. 2023

²² RAO, Pallavi. How long it took for popular apps to reach 100 million users. Visual Capitalist, Vancouver, 13 jul. 2023. Disponível em: <https://www.visualcapitalist.com/threads-100-million-users/> . Acesso em: 28 de out. 2025.

Telecomunicações)²³. Nessa época, os mecanismos de *fac-simile*, popularmente conhecidos como fax, eram considerados um meio mais facilitado de compartilhar documentos à distância e a máquina de escrever era um instrumento bastante comum nos escritórios.

No ano de 2003, a LC 116/03, que dispõe sobre o ISS, foi publicada. Neste período, o acesso à internet era caro e lento, os celulares, além de serem aparelhos que poucos tinham acesso, eram utilizados somente para ligações e mensagens via SMS.

Diante de uma legislação baseada em uma realidade analógica, em que era quase impossível prever as mudanças que viriam nas próximas décadas, o sistema tributário evidencia hoje uma distância significativa em relação à realidade digital contemporânea.

Essa constante transformação do modo em que as pessoas se relacionam, alterou, consequentemente, a forma em que os produtos são comercializados e de que maneira os serviços são prestados. As antigas rotinas de trabalho e as vendas em lojas físicas deram lugar às plataformas digitais e *marketplaces*.

No entanto, os desafios relacionados a como tributar a economia digital não se restringem ao Brasil, compondo um debate internacional. A organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) observou a necessidade de adaptação da tributação à economia digital e passou a discutir formas modernas de se tributar.²⁴

A mudança da maneira em que as pessoas consomem produtos e serviços tem imposto novos desafios ao sistema tributário. Nesse contexto, a EC 132/23 e a LC 214/25 representam um esforço de atualização normativa, ao introduzirem regras mais simples e modernas que buscam sanar lacunas existentes na tributação

4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NAS PLATAFORMAS DE DELIVERY

²³ FOLHA DE S. PAULO. *Embratel lança acesso comercial à Internet*. Dinheiro, São Paulo, 21 dez. 1994. p. 8. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/fsp/1994/12/21/dinheiro/8.html>. Acesso em: 09 nov. 2025.

²⁴ PINTO, Rodrigo Alexandre Lázaro. Controvérsias sobre a política fiscal internacional pós-BEPS. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 139, p. 146-165, 2018. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/102/68>. Acesso em: 28 out. 2025.

Com a digitalização da economia desafiando os modelos tradicionais de tributação, surge uma questão relativa a quem se encarrega dos ônus tributário nas operações intermediadas pelas plataformas digitais, mais especificamente em relação aos serviços de delivery de comida, que são tão utilizados no dia a dia nacional.

Diante desse dilema, cabe a discussão sobre de que maneira sistema tributário redefine o sujeito passivo da obrigação tributária e os limites da responsabilidade das plataformas intermediadoras. Neste aspecto, a reforma busca adequar-se às dinâmicas da economia digital.

4.1 Conceito e evolução da responsabilidade tributária no Direito Brasileiro

Na obrigação tributária existem os polos passivo e ativo. Segundo CTN, o sujeito ativo da obrigação consiste em uma pessoa jurídica de direito público que é titular da competência para exigir o seu cumprimento²⁵, podendo ser a União, os Estados, Distrito Federal ou os Municípios. Já o sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento daquele tributo ou penalidade pecuniária. O sujeito passivo pode ser tanto o contribuinte, quando há uma relação que é pessoal com o fato gerador, quanto o seu responsável, quando sua obrigação decorre de disposição expressa de lei.

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:
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.²⁶

Segundo a doutrina de Hugo de Brito Machado, a responsabilidade tributária pode ser classificada em dois grupos: por substituição ou por transferência. Na primeira, a lei determina que o responsável ficará no polo passivo, isto é, o responsável assume o lugar do contribuinte. Na segunda classificação, a responsabilidade é transferida a um terceiro em virtude de um evento posterior ao fato gerador.

²⁵ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 out. 1966, art. 119.

²⁶ ²⁶ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 out. 1966, art. 121.

“A responsabilidade por substituição ocorre quando a obrigação tributária já nasce, por determinação legal, diretamente na pessoa do terceiro, que toma o lugar daquele que protagonizou a situação fática descrita na hipótese de incidência tributária.”²⁷

A substituição tributária pode ser classificada em três modalidades diferentes, de acordo com o momento em que ocorre a transferência da obrigação de recolher o tributo. A substituição pura (ou simultânea) acontece quando o tributo é retido diretamente na fonte, coincidindo com a ocorrência do fato gerador. A substituição regressiva ocorre quando o recolhimento é relativo às operações anteriores na cadeia produtiva. Já a substituição progressiva, ocorre quando o substituto antecipa o pagamento de futuras etapas da cadeia produtiva

No que diz respeito ao alcance da obrigação, a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiros vinculados ao fato gerador, conforme o artigo 128 do CTN. Essa atribuição pode ocorrer excluindo ou complementando a responsabilidade do contribuinte. Dentre essas hipóteses, destaca-se a responsabilidade solidária, prevista no artigo 124, que ocorre quando duas ou mais pessoas possuem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.²⁸

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.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Os arts. 124 e 125 do CTN dispõe sobre a solidariedade, estabelecendo seu enquadramento e efeitos. Destaca-se o parágrafo único do art. 124 do CTN no que diz respeito ao não benefício da ordem, ou seja, a dívida pode ser integralmente cobrada pelo

²⁷ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. p. 207.

²⁸ ¹ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 out. 1966. arts. 124 e 125.

fisco de qualquer um dos devedores solidários, não sendo obrigatório seguir uma ordem específica.

Essa figura é relevante para a discussão da responsabilidade tributária das plataformas digitais de delivery.

Conforme dito anteriormente, devido a realidade atual, pautada na economia digital, o sistema tributário brasileiro exigia uma mudança na forma de tributar o consumo. Isso porque a legislação estava ultrapassada e não acompanhava os limites da evolução tecnológica. Neste sentido, havia lacunas que geravam insegurança jurídica e guerras fiscais entre os entes federativos.

Neste sentido, o art. 22 da LC 214/ 25 estabelece:²⁹

Art. 22. As plataformas digitais, ainda que domiciliadas no exterior, são responsáveis pelo pagamento do IBS e da CBS relativos às operações e importações realizadas por seu intermédio, nas seguintes hipóteses:

I - solidariamente com o adquirente ou destinatário e em substituição ao fornecedor, caso este seja residente ou domiciliado no exterior; e

II - solidariamente com o fornecedor, caso este:

a) seja residente ou domiciliado no País;

b) seja contribuinte, ainda que não inscrito nos termos do § 1º do art. 21 desta Lei Complementar; e

c) não registre a operação em documento fiscal eletrônico. (grifo nosso)

O artigo apresenta uma inovação relevante, que delimita de forma clara e objetiva a responsabilidade das plataformas digitais quanto ao pagamento dos tributos de IBS e CBS nas operações realizadas por seu intermédio.

A lei adota um modelo híbrido de responsabilidade em que as plataformas podem ser responsáveis solidárias, quando o fornecedor for residente no Brasil, ou por substituição tributária, nos casos em que o fornecedor é domiciliado no exterior.

Para efeitos das plataformas de delivery de alimentos, o modelo aplicável é o da responsabilidade solidária. Isso quer dizer que os fornecedores de alimentos continuarão sendo os contribuintes, no entanto, empresa intermediadora da entrega passa a ser corresponsável pelo recolhimento dos tributos das operações que ocorrerem por meio dela.

²⁹ BRASIL. *Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025*. art. 22.

Na prática, a fiscalização deve ser mais ágil e eficiente, pois, mesmo que nem todas as operações sejam realizadas por meio das plataformas, a concentração de grande parte delas em uma única fonte reduz o trabalho do fisco. Assim, o controle da arrecadação atua de forma mais prática e focada, diminuindo a necessidade de fiscalizar os fornecedores individualmente.

Por outro lado, a ampliação da responsabilidade das plataformas pode gerar custos operacionais adicionais, como mão de obra especializada e adequação dos sistemas de controle interno. Esses encargos, em última análise, tendem a ser repassados ao consumidor final, o que pode resultar em um aumento no preço do serviço de delivery.

Esse efeito já vem sendo apontado em outros setores impactados por mudanças legislativas recentes. A Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis (Fenacon) destaca que a reforma tributária pode elevar os custos das empresas de serviços e que parte desse impacto poderá ser repassada ao consumidor.³⁰

Esse sistema, tende a facilitar a arrecadação e fiscalização tributária, além de incentivar a formalização dos prestadores de serviço. Mesmo assim, podem ser gerados novos custos para as empresas e, conseqüentemente, para o consumidor.

4.2 O art. 22 da Lei Complementar nº 214/2025 e a redefinição do sujeito passivo

No sistema tributário ainda vigente, o a obrigação ao pagamento de ISS e ICMS está restrita ao sujeito passivo na figura do prestador de serviço e de quem realiza a operação de circulação de mercadorias, respectivamente. Estes conceitos não contemplam as novas atividades de intermediação provenientes da economia digital.

Como solução, a reforma propôs uma redefinição do sujeito passivo da obrigação na tributação sobre o consumo.

O art. 22 da Lei Complementar 214/2025, em seus §§ 1º e 2º, estabelece os critérios que caracterizam uma empresa como uma plataforma digital para fins de tributação.³¹

³⁰ FENACON. Reforma tributária pode elevar custos e alterar competitividade do setor de serviços. Brasília, 29 set. 2024. Disponível em: <https://fenacon.org.br/reforma-tributaria/reforma-tributaria-pode-elevar-custos-e-alterar-competitividade-do-setor-de-servicos/>. Acesso em: 9 nov. 2025.

³¹ BRASIL. *Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025*. art. 22.

Art. 22. As plataformas digitais, ainda que domiciliadas no exterior, são responsáveis pelo pagamento do IBS e da CBS relativos às operações e importações realizadas por seu intermédio, nas seguintes hipóteses:

(...)

§ 1º Considera-se plataforma digital aquela que:

I - atua como intermediária entre fornecedores e adquirentes nas operações e importações realizadas de forma não presencial ou por meio eletrônico; e

II - controla um ou mais dos seguintes elementos essenciais à operação:

a) cobrança;

b) pagamento;

c) definição dos termos e condições; ou

d) entrega.

§ 2º Não é considerada plataforma digital aquela que executa somente uma das seguintes atividades:

I - fornecimento de acesso à internet;

II - serviços de pagamentos prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil;

III - publicidade; ou

IV - busca ou comparação de fornecedores, desde que não cobre pelo serviço com base nas vendas realizadas.

De acordo com o dispositivo, considera-se plataforma digital a empresa que realiza intermediação entre fornecedores e adquirentes em operações realizadas no ambiente virtual. Ela também deve controlar um ou mais elementos essenciais da operação, como a cobrança, o pagamento, a definição dos termos e a entrega. No entanto, o §2º traz algumas restrições para a classificação, entre elas a impossibilidade de responsabilização de uma empresa que somente compara fornecedores, sem cobrar pelo serviço prestado.

Diante desse conceito, fica claro que as plataformas de delivery de alimentos são, para fins tributários, consideradas plataformas digitais. Elas realizam a intermediação entre restaurantes e consumidores, controlam a cobrança por meio do sistema de pagamento do aplicativo, definem as condições por meio dos seus termos de uso e organizam a entrega.

O entendimento dessa caracterização é fundamental para se determinar o sujeito passivo da obrigação tributária, uma vez que a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos de IBS e da CBS passa a ser atribuída às plataformas digitais.

Essa mudança altera a lógica da incidência tributária, pois, antes, somente o restaurante integrava o polo passivo, e agora a lei reconhece a plataforma como um responsável solidário da obrigação. A norma centralizou o foco no agente que possui maior influência na operação.

Nos regimes internacionais, como no Reino Unido, Alemanha e Austrália, na maior parte dos casos, as plataformas só são responsabilizadas quando deixam de cumprir deveres mínimos de controle ou quando atuam de maneira ativa no processo de venda³².

A legislação alemã que disciplina o Imposto sobre Valor Agregado (*Umsatzsteuergesetz- UStG*), em seu §25e, estabelece a responsabilidade nas operações realizadas por meio de interface eletrônica (*Haftung beim Handel über eine elektronische Schnittstelle*).³³

§25e. Responsabilidade em Transações via Interface Eletrônica.

(1) Qualquer pessoa que facilite a entrega de mercadorias por meio de uma interface eletrônica (operador) é responsável pelo imposto não pago sobre essa entrega (...).

(4) Se a empresa fornecedora não cumprir as suas obrigações fiscais, ou não as cumprir de forma substancial, a autoridade tributária responsável pela empresa fornecedora tem o direito de notificar o operador nesse sentido, desde que outras medidas sejam improváveis de serem eficazes. Após o recebimento dessa notificação, o operador será responsável, nos casos previstos no parágrafo 2, pelo imposto sobre as operações mencionadas no parágrafo 1, na medida em que o negócio jurídico subjacente tenha sido concluído após o recebimento da notificação. (...)

(5) Para efeitos da presente disposição, considera-se interface eletrônica um mercado eletrônico, uma plataforma eletrônica, um portal eletrônico ou similar. (...)

(6) Para os efeitos desta disposição, “facilitar” significa o uso de uma interface eletrônica que permite o contato entre um destinatário de serviços e um empresário fornecedor que oferece bens para venda por meio dessa interface, resultando na entrega dos bens ao destinatário.

No entanto, o operador de uma interface eletrônica não é considerado como alguém que facilita a entrega de bens, na acepção desta disposição, se ele não:

1. estabelece quaisquer das condições para a entrega dos bens;
2. participa da autorização da cobrança junto ao destinatário dos serviços no que se refere aos pagamentos efetuados; e
3. participa do pedido ou da entrega dos bens.

Tampouco se considera facilitação, nos termos desta disposição, quando o operador da interface eletrônica oferece apenas uma das seguintes atividades:

1. o processamento de pagamentos relacionados à entrega dos bens;
2. a listagem ou publicidade dos bens; ou
3. o redirecionamento ou encaminhamento de destinatários de serviços para outras interfaces eletrônicas nas quais os bens sejam oferecidos para venda, sem qualquer outra participação na entrega. (*tradução livre do original em alemão realizada com o auxílio do Google Tradutor*)

³² CRUZ, Mayara da Silva. Responsabilidade tributária das plataformas de marketplace. 2024. 86 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2024. p.41-49

³³ ALEMANHA. **Umsatzsteuergesetz (UStG)**: Lei do Imposto sobre o Valor Agregado. § 25e – *Haftung beim Handel über eine elektronische Schnittstelle*. Texto original em alemão disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/_25e.html. Acesso em: 30 out. 2025.

O dispositivo normativo transcrito acima³⁴ estabelece a responsabilidade das plataformas de intermediação e os critérios que caracterizam uma empresa como uma “operadora”, isto é, aquela que facilita a entrega de mercadorias por meio de uma interface eletrônica.

Observa-se a semelhança entre a estruturação dessa norma e o art. 22 da LC 214/25, previamente mencionado. Os critérios para configuração da empresa são praticamente idênticos, abrangendo termos e condições, cobrança e pagamento e a entrega.

A influência do direito alemão sobre o Brasil, longe de representar uma mera cópia ou reprodução, traduz-se em um aprimoramento normativo que contribui para um ordenamento jurídico mais moderno, alinhado a um dos sistemas mais respeitados pelo mundo.

Ainda sob uma perspectiva internacional, a OCDE, em um relatório oficial de 2019³⁵, recomendou a adoção de modelos de responsabilidade que variam conforme o grau de envolvimento da plataforma na operação. Quando a plataforma exerce um papel central (controlando o processo de venda ou tendo forte influência sobre as transações) ela pode ser responsabilizada pelo recolhimento do tributo. Por outro lado, quando a atuação da plataforma for limitada, servindo apenas como intermediária ou fornecendo espaço para a oferta de produtos e serviços, a OCDE sugere que sua obrigação se restrinja ao dever de repassar informações às autoridades fiscais. Dessa forma, busca-se equilibrar a responsabilidade das plataformas de acordo com o seu nível de participação nas operações.

Diante do exposto, e analisando o cenário internacional, observa-se que o novo artigo instaurado representa um passo essencial, rumo a um sistema mais moderno e alinhado às políticas internacionais de tributação. Da mesma forma, a norma inaugura um novo modelo de responsabilidade, baseado na análise do papel econômico exercido pelo intermediador.

4.3 Atribuição de responsabilidade tributária às plataformas digitais de delivery

³⁴ Na legislação alemã, os dispositivos legais são organizados em parágrafos (§), e não em artigos, como ocorre no ordenamento jurídico brasileiro.

³⁵ OECD. The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales_e0e2dd2d-en.html

Conforme dito anteriormente, a LC 214/25, em seu artigo 22, atribui às plataformas intermediadoras a responsabilidade pelo recolhimento do IBS e da CBS incidentes sobre as operações realizadas por seu intermédio. Essa mudança é relevante no sentido de que altera a lógica atual da tributação, deslocando parte da obrigação do fornecedor para o intermediador.

A norma, fundamentada pelos art. 128 e 124 do CTN, combina os modelos de responsabilidade solidária e por substituição. No entanto, a responsabilidade por substituição só deve ocorrer em casos em que o fornecedor for domiciliado no exterior e, para fins desta pesquisa, esse critério é impraticável se tratando de delivery de alimentos.

Os agentes intermediadores possuem informações estratégicas sobre as operações, os fornecedores e os consumidores. Além disso, eles controlam os meios de pagamento, condições comerciais e a entrega. A posição que essas plataformas ocupam dão a elas uma facilidade maior de cumprir as obrigações tributárias com mais eficiência.

Essa estrutura segue parcialmente as orientações formuladas pela OCDE³⁶, que determinam que a responsabilidade das plataformas deve variar conforme o grau de envolvimento na operação.

A atribuição da responsabilidade tributária às plataformas digitais intermediadoras confere uma adaptação essencial e inevitável do nosso sistema a realidade da economia digital. O reconhecimento das plataformas como agentes centrais da operação, busca maior eficiência arrecadatória e alinha o Brasil ao cenário tributário internacional.

Hugo de Brito Machado, ao comentar a LC nº 214/2025, explica que, quando uma plataforma recebe o pagamento e repassa o valor ao vendedor, é legítimo atribuir-lhe responsabilidade tributária, já que ela participa diretamente da operação³⁷

No caso de uma plataforma digital, quando o comprador paga à plataforma, que depois repassa o valor da mercadoria ao vendedor, retendo uma comissão, torna-se possível, para ela, reter do vendedor também o tributo. Daí ser lícito, nestes casos, atribuir-lhe responsabilidade.

³⁶ OECD. The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales_e0e2dd2d-en.html

³⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. LC 214/2025 Comentada: Reforma Tributária – IBS, CBS e IS. 1. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2025. p.38.

A tecnologia deixa de ser um mero instrumento de intermediação e passa a ser um ponto de controle fiscal, inaugurando o novo modelo de responsabilidade que representa uma modernização do sistema.

4.4 Desafios jurídicos na responsabilização tributária

Diante da análise acerca da implementação do art. 22 da LC 214/25, torna-se necessário encerrar este estudo com uma reflexão sobre os principais desafios jurídicos e econômicos decorrentes dessa mudança. A responsabilização das plataformas digitais, embora represente um avanço em termos de modernização e eficiência arrecadatória, também suscita questionamentos quanto as suas consequências.

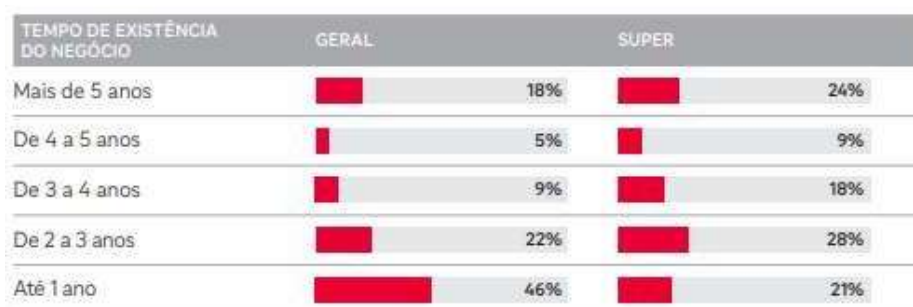
Inicialmente, recorda-se que o art. 22 da referida lei, ao estabelecer responsabilidade solidária das plataformas intermediadoras, não prevê benefício de ordem entre elas e os contribuintes. Isso significa dizer que a administração tributária poderá exigir diretamente das plataformas o pagamento do IBS ou da CBS, mesmo quando o fornecedor seja o contribuinte originário e esteja plenamente identificado.

Embora tal previsão esteja em consonância com o modelo de responsabilidade solidária previsto no art. 124 do CTN, ela pode gerar desequilíbrios práticos. Plataformas digitais podem acabar arcando com o tributo em situações em que elas não têm controle, enfrentando, ainda, dificuldades para exercer o direito de regresso contra fornecedores que muitas vezes são economicamente instáveis.

Em 2024, o iFood produziu o “Relatório para Restaurantes”, contendo dados e análises sobre a operação de delivery do aplicativo. A pesquisa demonstra que 46%, quase metade das lojas ativas da plataforma, são negócios que existem a menos de 1 ano. Diante dessa estatística, foi feita uma análise comparativa com os negócios que possuem o selo “super”³⁸ e constatou-se que eles apresentam maior tempo de existência e maturidade

³⁸ Selo de verificação concedido pelo iFood a negócios que possuem melhor desempenho dentro do aplicativo. Os estabelecimentos que possuem o selo são reconhecidos por serem mais confiáveis e de alta qualidade.

operacional, concentrando-se em faixas acima de dois anos de atividade e representando estabelecimentos mais consolidados dentro da plataforma.³⁹



Com relação ao tamanho dos empreendimentos, estima-se que 86% possuem até 5 colaboradores, e destes, 31% são operados unicamente pelo proprietário.⁴⁰



Esses dados exemplificam que o perfil geral do empresário que atua como fornecedor nos serviços de delivery é o do microempreendedor, e a relevância disso encontra-se na vulnerabilidade e instabilidade dessas microempresas.

Ao realizar a fiscalização da arrecadação, o fisco busca praticidade e agilidade, sendo, portanto, mais eficaz que a cobrança seja feita à plataforma intermediadora, que é uma empresa grande com maior estrutura e organização, do que os milhares negócios administrados por microempreendedores.

A problemática vem a partir dessa hipótese, em que as grandes plataformas deverão arcar com custos extras para atender às novas exigências. No entanto, no mercado, todo custo é embutido no preço do produto ou serviço, e as despesas proporcionadas pelas

³⁹ IFOOD. *Relatório iFood para Restaurantes: edição 2024*. São Paulo: iFood, 2024.p.22.

⁴⁰ IFOOD. *Relatório iFood para Restaurantes: edição 2024*. São Paulo: iFood, 2024.p.22.

novas regras serão repassadas ao consumidor, gerando um aumento nos preços dos produtos pedidos via plataformas de delivery.

Cenários como esse, em que há um aumento no custo para funcionamento, tendem a eliminar empresas em ascensão. Isso porque, como qualquer negócio, o aumento do custo pode inviabilizar ou dificultar a operação de negócios pequenos ou em expansão. Assim, a tendência com a nova norma, é de que as grandes plataformas digitais se mantenham no topo e o crescimento de novos negócios seja dificultado.

Essa perspectiva é ruim para o público consumidor, pois diminui a concorrência, que diversifica o setor, controla os preços e estimula a inovação e, também, é ruim para a economia, no sentido de que o empreendedorismo gera empregos, impostos e contribui para o desenvolvimento regional.

Nesse contexto, o ideal é que a responsabilização das plataformas seja tratada de forma equilibrada, para que a plataforma seja chamada a responder em casos de inércia do contribuinte ou de impossibilidade de cobrança direta, diminuindo os riscos de oneração excessiva do intermediador.

Ainda assim, é importante reconhecer que a proposta aprovada busca modernizar a relação entre fisco e contribuintes, reconhecendo o papel estratégico das plataformas digitais na organização do consumo e na intermediação de bens e serviços.

Ao integrar esses agentes ao sistema tributário de forma mais direta, a norma procura otimizar a arrecadação e adaptar o sistema às realidades da economia digital. A efetividade dessas medidas, contudo, dependerá de uma atuação equilibrada da administração tributária, do rigor técnico na regulamentação e da observância dos princípios constitucionais que regem a tributação.

5. CONCLUSÃO

A pesquisa teve como objetivo analisar a responsabilidade tributária das plataformas digitais de *delivery* de alimentos diante das alterações promovidas pela LC 214/25, que regulamenta a cobrança do IBS e da CBS, instituídos pela EC 132/23. Buscou-se compreender de que forma essa legislação redefiniu o papel das plataformas de intermediação na arrecadação de tributos e quais são os efeitos jurídicos e econômicos que decorrem dessa alteração.

Na esteira da EC 132/2025, a regulamentação conferida pela LC 214/2025 representa um marco relevante no processo de modernização do sistema tributário brasileiro. A referida lei complementar buscou adequar a tributação às novas formas de consumo e de interação entre os agentes econômicos. O art. 22 da LC 124/2025, ao atribuir a responsabilidade solidária às plataformas digitais de entrega de alimentos, introduziu um modelo mais alinhado com a realidade tecnológica, com o objetivo de tornar a arrecadação mais eficiente.

Por outro lado, a ampliação da responsabilidade dessas plataformas tende a trazer novos desafios. Nesse cenário, a proporcionalidade na aplicação das normas é fundamental para que as plataformas não tenham que responder por obrigações que ultrapassem o seu papel de intermediadoras. Essa lógica de atuação garante a segurança jurídica e protege os *marketplaces*.

A responsabilização das plataformas deve ser compreendida de maneira equilibrada, de forma que a administração possa otimizar a fiscalização e essa movimentação não seja um empecilho para os empreendedores.

Com relação aos impactos econômicos, a ampliação das obrigações tributárias pode resultar em custos adicionais para as plataformas, que precisarão adquirir mão de obra qualificada, tecnologia e sistemas de controle. A tendência é que o custo seja repassado ao consumidor, o que pode impactar o preço dos alimentos pedidos pelas plataformas de *delivery*.

Da mesma forma, o aumento dos custos da operação, favorece que as grandes plataformas digitais se mantenham no topo do mercado e dificulta o crescimento de novos negócios. A consequência é um mercado menos competitivo, com menor variedade de serviços e que não estimula a inovação. Afinal, o empreendedorismo é uma peça chave para geração de empregos, arrecadação impostos e o desenvolvimento regional. A perspectiva internacional, trazida nessa pesquisa pela análise da OCDE e pela lei alemã de imposto sobre o valor agregado, mostra que a estratégia de envolver plataformas digitais na arrecadação de tributos não é exclusiva do Brasil. Essa tendência evidencia o reconhecimento das intermediadoras como agentes relevantes do cenário econômico. No entanto, também reforça a importância de adotar critérios claros e proporcionais, que assegurem equilíbrio entre eficiência fiscal e viabilidade econômica.

A LC 214/2025 inaugura um novo modelo de responsabilidade tributária, baseado na análise do papel econômico exercido pelo intermediador. A mudança representa um avanço importante ao atualizar o sistema tributário frente à economia digital, mas sua efetividade dependerá da forma como for aplicada.

A busca por um sistema mais simples e justo exige que o a administração tributária atue preservando o equilíbrio, a segurança jurídica e a proporcionalidade. Quando aplicada com esses cuidados, a responsabilização das plataformas digitais tem potencial para contribuir com um modelo de tributação mais moderno, coerente e adaptado à realidade atual.

Por fim, é importante reconhecer que toda mudança estrutural no sistema tributário demanda tempo, amadurecimento e constante avaliação. O sucesso dessa transformação dependerá não apenas da qualidade da norma, mas da forma como ela será interpretada e do contexto que será aplicada.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEMANHA. *Umsatzsteuergesetz (UStG) – Lei do Imposto sobre o Valor Agregado*. § 25e – Haftung beim Handel über eine elektronische Schnittstelle. Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/_25e.html. Acesso em: 30 out. 2025.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. *Emenda Constitucional nº 132*, de 20 de dezembro de 2023. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências.

BRASIL. *Lei Complementar nº 116*, de 31 de julho de 2003.

BRASIL. *Lei Complementar nº 214*, de 16 de janeiro de 2025. Regulamenta a cobrança do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), previstos na Emenda Constitucional nº 132/2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3.803/PR*. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento em 1º jun. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 1.554.371/RJ* (Tema 1.413 da Repercussão Geral). Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DF.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Proposta de Emenda à Constituição n.º 293*, de 2004: altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2004. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1668324&filename=PEC%20293/2004. Acesso em: 9 nov. 2025.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Proposta de Emenda à Constituição n.º 45*, de 2019: altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 9 nov. 2025.

CÂMARA FEDERAL – SENADO FEDERAL. *Proposta de Emenda à Constituição n.º 7*, de 2018. Brasília: Senado Federal, 2018. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7732541&ts=1751058826319&disposition=inline>. Acesso em: 9 nov. 2025.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

CRUZ, Mayara da Silva. *Responsabilidade tributária das plataformas de marketplace*. 2024. 86 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2024.

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

FENACON. *Reforma tributária pode elevar custos e alterar competitividade do setor de serviços*. Brasília, 29 set. 2024. Disponível em: <https://fenacon.org.br/reforma-tributaria/reforma-tributaria-pode-elevar-custos-e-alterar-competitividade-do-setor-de-servicos/>. Acesso em: 9 nov. 2025.

FOLHA DE S. PAULO. *Embratel lança acesso comercial à Internet. Dinheiro*, São Paulo, 21 dez. 1994, p. 8. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/fsp/1994/12/21/dinheiro/8.html>. Acesso em: 9 nov. 2025.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS – FIPE. *Impactos socioeconômicos das operações do iFood no Brasil: sumário executivo*. São Paulo: Fipe, 2024.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS (FIPE). *Impactos socioeconômicos das operações do iFood no Brasil – FIPE 2024*. São Paulo: FIPE, 2024. Apresentação “Dados Move 2025”.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *LC 214/2025 Comentada: Reforma Tributária – IBS, CBS e IS*. 1. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2025.

OECD. *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales_e0e2dd2d-en.html. Acesso em 7 nov. 2025.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *An introduction to online platforms and their role in the digital transformation*. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/publications/an-introduction-to-online-platforms-and-their-role-in-the-digital-transformation-970fc377-en.htm>. Acesso em: 7 nov. 2025.

PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário comentados: à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PINTO, Rodrigo Alexandre Lázaro. Controvérsias sobre a política fiscal internacional pós-BEPS. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 139, p. 146–165, 2018. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/102/68>. Acesso em: 28 out. 2025.

RAO, Pallavi. How long it took for popular apps to reach 100 million users. Visual Capitalist, Vancouver, 13 jul. 2023. Disponível em: <https://www.visualcapitalist.com/threads-100-million-users/>. Acesso em: 28 de out. 2025.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária: gênese e análise da EC 132/23 e da LC 214/25*. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025.

TAPSCOTT, Don. *Economia digital: promessa e perigo na era da inteligência em rede*. São Paulo: Makron Books, 1997.

UNIÃO EUROPEIA. *Digital Economy – Facts & Figures*. Brussels: European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union, 2014. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs.

VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Rio de Janeiro: IPEA, 1998.