FGV DIREITO SP

MESTRADO PROFISSIONAL

Responsabilidade Tributária no Novo Modelo Brasileiro de Tributação do Consumo: Análise do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)

Guilherme Henrique Martins Santos

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 31.01.2025

1. Tema, contexto e delimitação de escopo

O Brasil conta com um dos sistemas tributários mais complexos do mundo. Tal se fato se evidencia por alguns dados: (i) enquanto a média global de horas ao ano para uma empresa cumprir seus deveres instrumentais é de 233, no Brasil esse número é de 1501 horas[1]; (ii) o contencioso tributário do Brasil corresponde a R$ 5,69 trilhões, o que equivale a 74,8% do Produto Interno Bruto do país em 2020[2]; e (iii) há 26,4 milhões de processos de execução fiscal pendentes de julgamento, que levam em média 7 anos e 2 meses para serem julgados[3].

Segundo o Governo Federal, a falta de transparência, complexidade, elevado grau de litigiosidade e insegurança jurídica são alguns dos principais problemas do atual sistema tributário brasileiro[4].

---

[1] https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators/Series/IC.TAX.DURS

[2] https://repositorio.insper.edu.br/server/api/core/bitstreams/ac44b28d-85f9-432f-afd8-ff0de7cca343/content

[3] https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024.pdf

[4] https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-reforma-tributaria_.pdf

Diante desse contexto, por muitos anos se discutiu a necessidade de promoção de uma ampla reforma do sistema tributário brasileiro, especialmente em relação à tributação sobre o consumo.

Em dezembro de 2023, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 132, que alterou o sistema tributário brasileiro, substituindo os atuais tributos incidentes sobre o consumo[5] por um modelo de IVA-dual, instituindo o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS).

Dentre os princípios basilares do novo sistema tributário, expressamente acrescidos ao artigo 145, § 3º, da Constituição Federal, estão a simplicidade, transparência, justiça tributária e cooperação, além da defesa ao meio ambiente.

Mais recentemente, em janeiro de 2025, foi parcialmente sancionado o Projeto de Lei Complementar nº 68/2024 (PLP nº 68/24), resultando na Lei Complementar nº 214/2025 (LC nº 214/25) que regula o IBS, a CBS e o IS.

Regulando a hipótese de incidência dos referidos tributos – além de estabelecer regimes específicos e diferenciados – a LC nº 214/25 também estabeleceu hipóteses de sujeição passiva e responsabilidade tributária, seja esta última direta, por substituição, solidária ou subsidiária.

Ademais, a legislação inova ao estabelecer o chamado *split payment*, mecanismo que antecipa o recolhimento do IBS e da CBS em operações cujo pagamento se processe por intermédio prestadores de serviços de pagamento eletrônico e as instituições operadoras de sistemas de pagamentos, que ficam incumbidas de segregar e recolher os valores do IBS e da CBS.

Ainda, a LC nº 124/25 estabelece a possibilidade de o adquirente de bens e serviços pagar o IBS e a CBS incidentes sobre a operação caso o seu pagamento se dê por meio não sujeito ao *split payment*, figura *sui generis* de deslocamento facultativo de responsabilidade tributária.

---

[5] Imposto sobre Produtos Industrializados, Programa de Integração Social, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Por fim, a lei complementar ainda estabelece novas hipóteses de responsabilidade solidária, destacando-se aquela atribuída às plataformas digitais e a quem concorra com práticas de abuso de personalidade (desvio de finalidade ou confusão patrimonial).

Nesse contexto, e sabendo-se que as discussões sobre as diferentes hipóteses de responsabilidade tributária, por revelar um dos mais importantes aspectos da relação tributária, são recorrentes no âmbito acadêmico e nos tribunais administrativos e judiciais, objetiva-se por meio do presente trabalho a identificação das hipóteses de responsabilidade tributária impostas pela novel legislação, comparando-as àquelas existentes no sistema anterior e com modelos de IVA de outros países, com o objetivo de identificar as principais mudanças e como elas se assemelham – ou não – a jurisdições em que a tributação do consumo no modelo de IVA já esteja sedimentada.

Uma vez percorridas as etapas propostas acima, pretende-se avaliar se há avanços em relação às hipóteses de responsabilidade tributária no novo sistema tributário em comparação ao substituído, bem como se tais alterações estão alinhadas ao que se pratica em outras jurisdições, apontando criticamente eventuais pontos de melhora que poderiam ser adotados.

A escolha do tema se justifica pela relevância da questão do contexto da reforma tributária, cuja transição para o novo modelo se inicia já em 2026, sendo essencial um profundo entendimento do tema, especialmente no que diz respeito às expectativas ordinárias e extraordinárias de responsabilização.

A pesquisa adotará uma abordagem qualitativa e exploratória, com análise doutrinária, legislativa e jurisprudencial. Para a compreensão do tema, será realizada uma revisão da literatura sobre a teoria da responsabilidade tributária, bem como a análise detalhada da Lei Complementar nº 124/25, com vistas a identificar as hipóteses de responsabilidade ali elencadas.

Também será analisado do Código Tributário Nacional e outras leis pertinentes para se avaliar as inovações quanto às modalidades de responsabilidade tributária instituídas pelo novo sistema tributário sobre o consumo.

Por fim, também pretende-se estabelecer método comparativo entre a legislação de duas ou três jurisdições – a serem definidas por afinidade com o modelo brasileiro e facilidade de acesso a informações – a fim de se comparar se as métricas de responsabilização adotadas estão alinhadas aos parâmetros internacionais de IVA.

2. **Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso**

Os principais quesitos para a pesquisa devem ser:

Q1. Quais são as principais mudanças introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pela Lei Complementar nº 214/2025 em relação à responsabilidade tributária?
Fontes: Emenda Constitucional nº 132/2024 e Lei Complementar nº 124/2025.

Q2. Como as novas hipóteses de responsabilidade tributária no Brasil se comparam com o sistema anterior, especialmente no tocante à responsabilização direta, solidária e subsidiária?
Fontes: Código Tributário Nacional, Constituição Federal, Emenda Constitucional nº 132/2024 e Lei Complementar nº 124/2025.

Q3. Quais as principais implicações da nova estrutura de responsabilidade tributária e quais os principais agentes e setores afetados?
Fontes: Emenda Constitucional nº 132/2024, Lei Complementar nº 124/2025 e doutrina.

Q4. Como outros países que adotam modelos de IVA tratam a responsabilidade tributária e quais aspectos são semelhantes ou diferentes ao novo sistema tributário brasileiro?
Fontes: Legislação de outras jurisdições como Portugal, Argentina, Índia etc.

Q5. As diferenças e semelhanças dos itens apontados acima são positivas ou negativas?
Fontes: Legislação de outras jurisdições como Portugal, Argentina, Índia etc.

Q6. Em que medida as mudanças promovidas em relação à responsabilidade tributária são aderentes aos princípios da transparência, simplicidade, cooperação e justiça tributária?
Fontes: Emenda Constitucional nº 132/2024, Lei Complementar nº 124/2025 e doutrina.

3. **Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto**

A relevância do trabalho se dá na medida em que responsabilidade tributária é um dos temas mais debatidos no Direito Tributário brasileiro, sendo questão recorrente no contencioso tributário.

A LC nº 124/25 não só redefine as regras de responsabilização, mas também estabelece novas responsabilidades, incluindo responsabilidades solidárias e subsidiárias, além de prever o mecanismo de *split payment*, que transfere a obrigação de recolhimento a intermediários financeiros em determinadas situações.

A relevância prática dessas alterações reside no fato de que, ao esclarecer e ampliar as hipóteses de responsabilização, a legislação busca aumentar a eficiência e reduzir a evasão fiscal. A responsabilidade tributária no novo sistema se torna mais objetiva, com a inclusão de novas figuras como as plataformas digitais e os intermediários de pagamento eletrônico, que assumem responsabilidades em transações realizadas por seus usuários. Esta mudança visa promover uma maior conformidade tributária e reduzir os conflitos decorrentes da apuração da responsabilidade. Resta entender se tais alterações estão alinhadas aos princípios da justiça tributária, simplicidade e cooperação.

Além disso, a simplificação e a clareza nas regras de responsabilização tributária podem gerar benefícios tanto para os contribuintes quanto para o fisco. Para os primeiros, a previsibilidade quanto às suas obrigações fiscais favorece a organização e o planejamento tributário, enquanto para o fisco, a maior transparência e a cooperação dos agentes econômicos ajudam a diminuir a litigiosidade e a aumentar a arrecadação.

Ademais, a nova legislação prevê hipóteses de responsabilidade tributária por abuso de personalidade jurídica, como no caso de desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Estas novas possibilidades de responsabilização, previstas na LC nº 124/25, reforçam a ideia de que a responsabilidade tributária não recai apenas sobre o contribuinte formal, mas também sobre aqueles que, de alguma forma contribuem com a prática de um ilícito tributário.

Essas inovações, ao colocarem novos sujeitos no centro da responsabilização tributária, criam uma rede mais ampla de compliance e fiscalização, que abrange tanto os tradicionais contribuintes quanto novas figuras no ecossistema digital e financeiro.

As alterações promovidas em relação às regras de responsabilidade tributária promovidas pela LC nº 124/25 podem afetar profundamente a dinâmica do sistema tributário brasileiro. O impacto direto será observado em três principais áreas: arrecadação tributária, segurança jurídica e litígios tributários.

4. Abordagem metodológica

O estudo adotará uma abordagem qualitativa e exploratória, com análise doutrinária, legislativa e jurisprudencial. Para a compreensão do tema, será realizada uma revisão da literatura sobre a teoria da responsabilidade tributária, bem como a análise detalhada da Lei Complementar nº 124/25, com vistas a identificar as hipóteses de responsabilidade ali elencadas.

Sintetiza-se abaixo as principais etapas que deverão ser percorridas:

1) Levantamento e análise da legislação aplicável;
2) Pesquisa doutrinária sobre o tema;
3) Pesquisa de precedentes administrativos e judiciais;
4) Sistematização das hipóteses de responsabilidade tributária estabelecidos pela LC nº 124/2025;
5) Levantamento e análise sobre o tratamento do tema em outras jurisdições que adotem modelo de IVA;
6) Análise das alterações promovidas e sua aderência aos novos princípios estabelecidos no artigo 145, § 3º, da Constituição Federal; e
7) Apresentação de conclusões e recomendações.

5. Bibliografia preliminar

ALVES, Vinicius Jucá; RONDÓ, Pietro. Responsabilidade tributária dos marketplaces. *In*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (coord.). **Tributação da economia digital**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022. p. 555-576.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais: 2017.

BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros.* 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 19 de dezembro de 2023**. Altera o art. 60 da Constituição Federal para dispor sobre o prazo para apreciação de propostas de emenda constitucional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 19 dez. 2023. Seção 1, p. 1.

BRASIL. **Lei Complementar nº 124, de 15 de janeiro de 2025**. Dispõe sobre normas gerais para a organização da administração pública no âmbito da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 15 jan. 2025. Seção 1, p. 5.

CONRADO, Paulo Cesar. “Grupo econômico irregular”, simulação empresarial e solidariedade por ilicitude. *In*: SILVA, Thiago Moreira da (coord.). **Créditos tributários e grupos econômicos de fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 263-274.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. *Ebook.*

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípio da praticabilidade do direito tributário: segurança jurídica e tributação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 47, jan.-mar. 1989.

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

FUNARO, Hugo. Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro. As hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2013.

NEDER, Marcos Vinicius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In FERRAGUT, Maria Rita. NEDER, Marcos Vinicius (coord.). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

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

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades.* São Paulo: Saraiva: 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. *E-book.*

TAKANO, Caio Augusto. Em busca de um interesse comum: considerações acerca dos limites da solidariedade tributária do art. 124, inc. I, do CTN. Revista Direito Tributário Atual – RDTA nº 41, 1º Semestre de 2019.

6. Cronograma de execução

	2025									
Atividade	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Horas
Revisão bibliográtia										90
Análise da legislação										85
Catalogação das hipóteses de responsabilidade tributária										90
Análise da legislação de outras jurisdições										45
Revisão e ajustes										45
Finalização e submissão										45