

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE O REGIME ATUAL E AS MUDANÇAS PROPOSTAS PELA REFORMA TRIBUTÁRIA

TAX LIABILITY IN BRAZIL: A COMPARATIVE ANALYSIS BETWEEN THE CURRENT REGIME AND THE CHANGES PROPOSED BY THE TAX REFORM

RESPONSABILIDAD FISCAL EN BRASIL: ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE EL RÉGIMEN ACTUAL Y LOS CAMBIOS PROPUESTOS POR LA REFORMA FISCAL

Victor Verano Silva¹, Jefferson Franco Silva²

DOI: 10.54899/dcs.v23i92.6107

Recibido: 09/06/2026 | Aceptado: 02/07/2026 | Publicación en línea: 09/07/2026.

RESUMO

O presente artigo analisa a responsabilidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro à luz da reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023. O objetivo é comparar os fundamentos do modelo atual, previstos no Código Tributário Nacional, com as inovações propostas para os tributos sobre o consumo, especialmente o IBS e a CBS. A pesquisa, de cunho bibliográfico e qualitativo, apoia-se em doutrina especializada e no exame da nova sistemática constitucional. Conclui-se que, embora a EC 132/2023 não altere diretamente os dispositivos do CTN, ela promove uma reestruturação institucional que impacta significativamente a dinâmica da responsabilidade tributária, exigindo atualização legislativa e doutrinária para garantir segurança jurídica e justiça fiscal. Ademais, a pesquisa evidencia que a transição para o novo modelo tributário requer uma revisão doutrinária sobre os limites da responsabilidade de terceiros, especialmente diante da crescente digitalização das relações econômicas e da automatização dos processos fiscais. A análise conclui que o êxito da reforma dependerá da efetiva harmonização entre eficiência arrecadatória e proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, reafirmando o papel da responsabilidade tributária como instrumento de equilíbrio entre Estado e sociedade.

Palavras-chave: Responsabilidade Tributária. Código Tributário Nacional. Reforma Tributária. EC 132/2023. CBS e IBS.

ABSTRACT

This article analyzes tax liability in the Brazilian legal system in light of the tax reform introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023. Its purpose is to compare the foundations of the current model, provided for in the National Tax Code, with the innovations proposed for consumption taxes, especially IBS and CBS. The research adopts a bibliographic and qualitative

¹ Bacharelando em Direito, Faculdade Serra do Carmo (FASEC), Palmas, Tocantins, Brasil.

E-mail: victor.silva@ufnt.edu.br

² Especialista em Direito Processual Civil, Faculdade Serra do Carmo (FASEC), Palmas, Tocantins, Brasil.

E-mail: jefferson.franco.silva@gmail.com

approach, based on specialized legal scholarship and on the examination of the new constitutional framework. It concludes that, although Constitutional Amendment No. 132/2023 does not directly amend the provisions of the National Tax Code, it promotes an institutional restructuring that significantly affects the dynamics of tax liability, requiring legislative and doctrinal updating to ensure legal certainty and tax fairness. The study also shows that the transition to the new tax model requires a doctrinal review of the limits of third-party liability, especially in view of the growing digitalization of economic relations and the automation of tax procedures. Finally, the analysis concludes that the success of the reform will depend on the effective harmonization between collection efficiency and the protection of taxpayers' fundamental rights, reaffirming tax liability as an instrument of balance between the State and society.

Keywords: Tax Liability. National Tax Code. Tax Reform. Constitutional Amendment No. 132/2023. CBS and IBS.

RESUMEN

El presente artículo analiza la responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico brasileño a la luz de la reforma fiscal impulsada por la Enmienda Constitucional n.º 132/2023. El objetivo es comparar los fundamentos del modelo actual, previstos en el Código Tributario Nacional, con las innovaciones propuestas para los impuestos sobre el consumo, especialmente el IBS y la CBS. La investigación, de carácter bibliográfico y cualitativo, se basa en la doctrina especializada y en el análisis de la nueva sistemática constitucional. Se concluye que, aunque la Enmienda Constitucional n.º 132/2023 no modifica directamente las disposiciones del Código Tributario Nacional, promueve una reestructuración institucional que repercute significativamente en la dinámica de la responsabilidad tributaria, lo que exige una actualización legislativa y doctrinal para garantizar la seguridad jurídica y la justicia fiscal. Además, el estudio pone de manifiesto que la transición hacia el nuevo modelo tributario requiere una revisión doctrinal sobre los límites de la responsabilidad de terceros, especialmente ante la creciente digitalización de las relaciones económicas y la automatización de los procesos fiscales. El análisis concluye que el éxito de la reforma dependerá de la armonización efectiva entre la eficiencia recaudatoria y la protección de los derechos fundamentales del contribuyente, reafirmando el papel de la responsabilidad tributaria como instrumento de equilibrio entre el Estado y la sociedad.

Palabras clave: Responsabilidad Tributaria. Código Tributario Nacional. Reforma Tributaria. EC 132/2023. CBS e IBS.



Esta obra está bajo una [Licencia Creative Commons Atribución- NoComercial 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

INTRODUÇÃO

A responsabilidade tributária é um dos pilares centrais do sistema jurídico fiscal brasileiro, pois trata da definição de quem responde pelo cumprimento da obrigação tributária, tanto no

aspecto principal, notadamente o pagamento do tributo, quanto no acessório, qual seja o cumprimento das demais exigências legais. A compreensão desse instituto é essencial para garantir a efetividade da arrecadação e para proteger os direitos e deveres dos contribuintes frente ao poder de tributar do Estado (Machado Segundo, 2025; Sabbag, 2025).

Nos últimos anos, o tema ganhou ainda mais relevância com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, que trata da Reforma Tributária. Essa reforma propõe uma profunda reestruturação do sistema tributário nacional, buscando simplificar a cobrança de tributos, unificar impostos sobre o consumo e estabelecer novas diretrizes sobre a forma de apuração e responsabilização pelo cumprimento das obrigações fiscais (Brasil, 2023; Cardoso; Fundão, 2025).

Dentro desse contexto, surgem questionamentos sobre como a responsabilidade tributária será disciplinada nesse novo modelo, especialmente no que diz respeito à atuação de terceiros, às obrigações das plataformas digitais e à figura do sujeito passivo (Brasil, 2023; Cardoso; Fundão, 2025).

Este artigo tem como objetivo analisar a responsabilidade tributária no ordenamento jurídico atual, com base nas disposições do Código Tributário Nacional, e compará-la às propostas de modificação trazidas pela Reforma Tributária. A intenção é identificar continuidades, rupturas e possíveis implicações práticas para os contribuintes e para a Administração Tributária.

Metodologicamente, a pesquisa é de natureza bibliográfica e documental, baseada na legislação vigente, em autores especializados em Direito Tributário e nos textos oficiais relacionados à reforma. A análise será conduzida de forma qualitativa, priorizando a compreensão conceitual e jurídica do tema.

Assim, o presente artigo tem como objetivo analisar a responsabilidade tributária no modelo atual, previsto no CTN, e confrontá-la com os efeitos esperados da EC nº 132/2023 sobre a arrecadação, fiscalização e atribuição de responsabilidade a terceiros. O estudo será desenvolvido em três partes: (i) contextualização teórica da responsabilidade tributária; (ii) exposição das mudanças estruturais da reforma tributária; e (iii) análise comparativa dos regimes. Ao final, serão apresentadas as considerações finais com base nos objetivos propostos.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Conceito de Responsabilidade Tributária

A responsabilidade tributária é um instituto jurídico que define quem deve responder pelo cumprimento das obrigações tributárias perante o fisco. Trata-se de um mecanismo que permite, dentro dos limites da lei, que a obrigação de pagar tributos e penalidades pecuniárias seja atribuída a pessoas distintas do contribuinte originário, desde que haja uma relação jurídica ou legalmente prevista com o fato gerador do tributo (Brasil, 1966; Sabbag, 2025).

Nos termos do Código Tributário Nacional, a responsabilidade pode recair sobre o contribuinte, o qual deve ser compreendido como aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador, ou sobre terceiros, quando houver previsão legal expressa (Brasil, 1966, art. 121, parágrafo único).

Considerando essa distinção na sujeição passiva, o CTN admite diferentes formas de responsabilidade, entre elas: direta, quando atribuída ao contribuinte; por substituição, quando a lei transfere o dever de pagamento a outro antes da ocorrência do fato gerador; solidária, quando duas ou mais pessoas são responsáveis conjuntamente; e por terceiros, quando o cumprimento da obrigação é vinculado à atuação de agentes externos à relação tributária principal (Brasil, 1966).

De forma geral, o art. 128 estabelece a possibilidade de a lei atribuir a terceiros a responsabilidade pelo crédito tributário, desde que haja vinculação com o fato gerador, podendo isso ocorrer com exclusão da responsabilidade do contribuinte ou de forma supletiva:

“A lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo” (Brasil, 1966, art. 128).

Conforme leciona Eduardo Sabbag (2025, p. 683), “em princípio, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto (‘contribuinte’). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto (‘responsável tributário’)

O autor destaca que essa sujeição passiva indireta decorre de determinação legal expressa e pressupõe “um vínculo indireto com a situação que corresponda ao fato gerador” (Sabbag, 2025,

p. 683), em conformidade com o art. 128 do CTN. Assim, a responsabilidade tributária indireta deve sempre ser compreendida como uma exceção legal à regra geral de que o contribuinte direto é quem responde pelo tributo, sendo a figura do responsável uma criação normativa voltada à eficiência da arrecadação e à segurança jurídica.

Essa concepção reforça o caráter excepcional da sujeição passiva indireta e dialoga diretamente com o propósito do CTN, que condiciona a transferência de responsabilidade a vínculo jurídico comprovado. Desse modo, o Estado somente pode impor o dever de pagar a terceiro quando houver fundamento legal expresso, evitando arbitrariedades e garantindo equilíbrio entre arrecadação e justiça fiscal (Brasil, 1966; Sabbag, 2025).

Nesse contexto, torna-se fundamental compreender o Direito Tributário enquanto ramo autônomo do Direito Público, voltado à regulação da atividade de tributação pelo Estado. Segundo Hugo de Brito Machado Segundo (2025, p. 19), o Direito Tributário não surgiu com a finalidade de prover o Estado de recursos financeiros, mas sim de impor limites jurídicos à tributação, garantindo que a cobrança de tributos ocorra dentro de normas previamente estabelecidas e respeitando os princípios da legalidade, igualdade e capacidade contributiva.

O autor destaca que o sistema jurídico tributário deve ser compreendido como um conjunto de normas que disciplinam a instituição, o lançamento, a arrecadação e a fiscalização dos tributos, mas também como um ramo do saber humano que estuda essas normas, seus fundamentos e impactos sociais e econômicos. Para ele, a responsabilidade tributária é um reflexo direto dessa estrutura normativa, pois decorre da necessidade de distribuir de forma racional e legal a obrigação tributária entre os diversos sujeitos envolvidos na relação jurídica (Machado Segundo, 2025).

Esse sistema normativo também se relaciona diretamente com as diferentes funções atribuídas aos tributos. A depender da finalidade a que se prestam, os tributos podem assumir função fiscal, parafiscal ou extrafiscal, o que influencia tanto a sua criação quanto a sua cobrança. Assim, a atribuição de responsabilidade tributária não é apenas um instrumento técnico de arrecadação, mas também um mecanismo de organização e equilíbrio dentro das diversas finalidades estatais (Machado Segundo, 2025).

“A extrafiscalidade leva à adoção de critérios, parâmetros ou medidas diferentes da capacidade contributiva para justificar o tratamento diferente a contribuintes em situação diferente, como fatores ambientais, trabalhistas, ou ligados ao desenvolvimento de regiões mais pobres do País, por exemplo. Assim, v.g., duas grandes empresas, embora tenham aproximadamente a mesma capacidade contributiva, podem ser submetidas a ônus tributários diferentes, se uma delas usa processo industrial

ecologicamente correto, não agressivo ao meio ambiente, e a outra não” (Machado Segundo, 2025, p. 41).

Esse aspecto reforça o entendimento de que o sistema tributário, ao disciplinar os deveres e as responsabilidades dos contribuintes e responsáveis, também se conecta com valores mais amplos de justiça fiscal, proteção ambiental, incentivo à formalização e desenvolvimento econômico regional. A responsabilidade tributária, por conseguinte, integra esse modelo como um pilar de eficácia jurídica e instrumento de equidade dentro da estrutura arrecadatória do Estado (Machado Segundo, 2025).

Nesse mesmo sentido, Cardoso e Fundão (2025) observam que a responsabilidade tributária deve ser compreendida à luz dos princípios constitucionais inseridos pela Emenda Constitucional nº 132/2023, especialmente os da simplicidade, justiça fiscal e cooperação federativa.

Para os autores, “a reforma tributária deverá respeitar os princípios constitucionais que garantem não apenas as limitações do Estado, mas também a proteção dos direitos do contribuinte, para assim alcançar melhor a justiça social” (Cardoso; Fundão, 2025, p. 6). Tal compreensão reforça a função do tributo como instrumento de promoção da dignidade humana, superando sua natureza meramente arrecadatória.

Como afirma Hugo de Brito Machado Segundo (2025, p. 24):

“Não há justiça fiscal quando as normas materiais, que estabelecem quanto, em que circunstâncias, por quem, e até que ponto, o tributo pode ser exigido, forem desrespeitadas, e esse desrespeito restar impune por conta de formalidades processuais, o que deve valer não apenas para quando o desrespeitador é o contribuinte, mas também e especialmente para quando a ilegalidade ou a inconstitucionalidade provém da Fazenda Pública.”

Tal perspectiva reforça o entendimento de que a responsabilidade tributária não deve ser compreendida apenas como técnica arrecadatória, mas como instrumento normativo vinculado à promoção da justiça fiscal e à efetivação dos princípios constitucionais, devendo respeitar os limites legais e garantir que a imposição de deveres ao contribuinte ocorra de forma transparente, proporcional e colaborativa (Cardoso; Fundão, 2025; Machado Segundo, 2025).

Sujeito Passivo e Obrigações Tributárias

Para a correta compreensão da responsabilidade tributária, é necessário delimitar o

conceito de sujeito passivo da obrigação tributária, o qual, conforme o CTN, é a pessoa obrigada a cumprir a obrigação fiscal, seja ela de natureza principal ou acessória (Brasil, 1966, art. 121).

A obrigação principal tem como objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária e surge com a ocorrência do fato gerador. Ela se extingue com o pagamento ou outras formas de extinção previstas em lei. Já a obrigação acessória é decorrente da legislação tributária e refere-se a atos que facilitam a fiscalização e arrecadação, como declarar rendimentos, emitir notas fiscais ou guardar documentos, e pode converter-se em principal em caso de descumprimento, gerando multa (Brasil, 1966, art. 113, §§ 1º a 3º).

A distinção entre os tipos de sujeito passivo também é central. O CTN diferencia o contribuinte, que possui ligação direta com o fato gerador, do responsável tributário, cuja obrigação decorre exclusivamente da lei, mesmo não tendo participação direta na ocorrência do fato gerador (Brasil, 1966, art. 121, parágrafo único, I e II).

De modo convergente, Sabbag (2025, p. 685) observa que “o responsável é a pessoa que, sem se revestir da condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de disposição expressa de lei”. Essa figura jurídica “não possui relação de natureza econômica, pessoal e direta com o fato gerador”, mas é chamada a responder “por motivos de facilidade de cobrança e de fiscalização do recolhimento”.

Tal definição harmoniza-se com a sistemática do CTN e reforça que a figura do responsável tributário cumpre função instrumental de eficiência arrecadatória. A partir dessa lógica, a lei elege o responsável não por participação direta no fato gerador, mas por conveniência fiscal e praticidade de controle, preservando, contudo, o princípio da legalidade como limite à atuação estatal (Brasil, 1966; Sabbag, 2025).

Além disso, o art. 122 reforça que, nas obrigações acessórias, o sujeito passivo é quem deve cumprir as prestações não pecuniárias exigidas pela legislação. Portanto, mesmo sem débito de tributo, a pessoa pode ser penalizada pelo descumprimento dessas obrigações (Brasil, 1966, art. 122).

Nesse contexto, é imprescindível considerar que o sujeito passivo também se encontra submetido ao poder fiscalizatório da Administração Tributária, cuja atuação visa garantir a efetividade do cumprimento das obrigações tributárias. A Constituição Federal, em seu art. 145, § 1º, confere ao Fisco a competência para identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes. Contudo, tal poder deve respeitar os limites da legalidade e os direitos fundamentais, como a inviolabilidade de domicílio e o direito à intimidade (BRASIL,

1988; Machado Segundo, 2025).

Nesse sentido, Machado Segundo (2025, p. 223) observa que:

“Uma atividade de fiscalização não pode desenvolver-se em desobediência à inviolabilidade de domicílio, ou à inviolabilidade de correspondência, por exemplo, por maior que seja a necessidade de serem averiguados os fatos relativos à vida de um contribuinte.”

Assim, embora o sujeito passivo esteja sujeito ao cumprimento das obrigações e à fiscalização correspondente, a atuação estatal deve ocorrer dentro de balizas legais, garantindo equilíbrio entre o poder-dever do Estado de fiscalizar e os direitos fundamentais assegurados aos cidadãos. Tal perspectiva reforça o papel do sujeito passivo não apenas como devedor de tributo, mas como titular de garantias que devem ser observadas na relação tributária (Brasil, 1988; Machado Segundo, 2025).

Modalidades de Responsabilidade

O CTN prevê diversas formas de responsabilização tributária, conforme a natureza do vínculo do sujeito com o fato gerador, sendo possível identificar pelo menos três modalidades principais: responsabilidade de terceiros, responsabilidade por infração legal e responsabilidade solidária (Brasil, 1966; Sabbag, 2025).

A responsabilidade de terceiros está prevista nos artigos 134 e 135 do CTN. O art. 134 dispõe que, na impossibilidade de se cobrar do contribuinte, outras pessoas que tenham intervindo nos atos ou se omitido podem responder solidariamente com ele, como é o caso dos pais pelos filhos menores, inventariantes, tutores, curadores, administradores de bens, entre outros (Brasil, 1966, art. 134). Nesses casos, a responsabilidade abrange apenas penalidades de caráter moratório, excluindo-se penalidades mais gravosas.

Já o art. 135 trata da responsabilidade pessoal de agentes como sócios, administradores, mandatários e representantes legais que pratiquem atos com excesso de poder, infração à lei ou ao contrato social, tornando-se responsáveis diretos, com seus próprios bens:

“São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: [...] os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado” (Brasil, 1966, art. 135).

Por fim, a responsabilidade solidária, prevista no art. 124, ocorre quando duas ou mais pessoas compartilham o dever de pagar o tributo, seja por interesse comum no fato gerador, seja por previsão legal expressa. A solidariedade, nesse contexto, não admite benefício de ordem, permitindo ao fisco cobrar o valor total da dívida de qualquer um dos obrigados (Brasil, 1966, art. 124, parágrafo único).

Sabbag (2025) destaca que a distinção entre contribuinte e responsável deve ser observada também na aplicação das modalidades de responsabilidade tributária. O autor ressalta que o responsável não se confunde com o contribuinte de direito, pois sua obrigação é derivada da lei e não da ocorrência direta do fato gerador, atuando como instrumento auxiliar do Fisco no cumprimento da obrigação tributária.

Tal leitura complementa o que foi disposto pelo CTN e permite compreender que, mesmo quando a responsabilidade é atribuída a terceiros, permanece a necessidade de um vínculo jurídico objetivo, sob pena de violação ao princípio da tipicidade tributária (Brasil, 1966; SABBAG, 2025).

A REFORMA TRIBUTÁRIA E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Breve Panorama da Reforma Tributária

A Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, instituiu uma ampla e aguardada reforma no sistema tributário brasileiro, com foco na simplificação da tributação sobre o consumo. O novo modelo busca substituir a complexa estrutura atual, marcada por múltiplos tributos federais, estaduais e municipais, por um sistema unificado, eficiente e mais transparente, fundamentado no conceito de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) (Brasil, 2023; Cardoso; Fundão, 2025).

Entre as mudanças centrais está a extinção de tributos como o ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins, que darão lugar a dois novos impostos: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Ambos terão base ampla, incidindo sobre consumo, com regime não cumulativo e cobrança no destino, o que representa uma ruptura em relação ao modelo de origem (Brasil, 2023).

Além disso, a reforma prevê a criação do Imposto Seletivo (IS), de competência da União,

voltado à tributação de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, como cigarros, bebidas alcoólicas e combustíveis fósseis. Esse tributo substitui, em parte, o atual IPI, mas com um papel mais regulatório do que arrecadatório (Brasil, 2023).

Outro ponto de destaque é a instituição do Comitê Gestor do IBS, previsto no art. 156-B da Constituição Federal, que passa a ser responsável por administrar o IBS de forma unificada. Essa entidade pública de regime especial terá competências administrativas relevantes, como editar regulamentos, arrecadar, compensar e distribuir os valores arrecadados, além de julgar o contencioso administrativo do imposto. O comitê será formado paritariamente por representantes dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com votação ponderada conforme critérios populacionais e federativos, garantindo uma governança compartilhada entre os entes federados (Brasil, 2023, art. 156-B).

Ainda no aspecto federativo, a reforma altera dispositivos relacionados à repartição das receitas públicas. O novo Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), instituído pelo art. 159-A da Constituição, busca reduzir desigualdades regionais e sociais por meio da transferência de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal. Esses recursos devem ser aplicados prioritariamente em obras de infraestrutura, fomento produtivo e inovação tecnológica, respeitando critérios de sustentabilidade ambiental e justiça distributiva (Brasil, 2023, art. 159-A).

Com tais mudanças, a reforma não apenas simplifica a estrutura de tributos sobre consumo, mas também redesenha a lógica de cooperação entre os entes federativos, amplia a transparência e promove maior segurança jurídica para os contribuintes e para a administração tributária (Brasil, 2023; Cardoso; Fundão, 2025).

Alterações Quanto à Responsabilidade Tributária

Embora a EC 132/2023 não trate de forma expressa e detalhada da responsabilidade tributária nos moldes do Código Tributário Nacional, seus efeitos sobre essa temática são relevantes e merecem análise. As mudanças estruturais introduzidas pela reforma impactam diretamente as formas de responsabilização pelo cumprimento das obrigações tributárias, especialmente em relação aos novos tributos (CBS e IBS) e à organização da administração tributária (Brasil, 2023; Brasil, 1966).

Nesse cenário, observa-se que a recente Emenda Constitucional nº 132/2023, ao reformar

substancialmente a tributação sobre o consumo, trouxe consigo uma série de desafios no campo do direito processual tributário. A criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), por exemplo, gerou implicações que ultrapassam o campo material da tributação, afetando diretamente o contencioso administrativo e judicial (Machado Segundo, 2025).

De acordo com Machado Segundo (2025), a própria dualidade do modelo adotado — conhecido como “IVA-Dual”, que preserva parte da arrecadação sob competência da União e parte sob os entes subnacionais — implica questionamentos quanto à competência judicial e à organização do processo de fiscalização, lançamento, julgamento administrativo e cobrança.

O autor destaca que a ausência de clareza sobre a quem compete a gestão e o julgamento do contencioso tributário referente ao IBS poderá acarretar insegurança jurídica, especialmente nos casos em que haja necessidade de ações judiciais que envolvam simultaneamente a CBS e o IBS. Ele afirma:

“O grande problema disso é que, com o IVA-Dual sendo cobrado por split payment, cabendo a algoritmos destacarem, reterem e repassarem aos cofres públicos as quantias que foram programados para considerar como devidas, a Fazenda pouco precisará de processo tributário. Já o contribuinte, caso se entenda vítima de alguma ilegalidade, sim” (Machado Segundo, 2025, p. 481).

Com isso, reforça-se a necessidade urgente de regulamentações complementares que tratem não apenas da estrutura arrecadatória, mas também das garantias processuais mínimas dos contribuintes, a fim de evitar que a automação da arrecadação reduza o espaço para a efetiva manifestação de defesa e contraditório no âmbito judicial e administrativo (Machado Segundo, 2025; Brasil, 2023).

Nesse sentido, Leandro Paulsen (2023) destaca que um dos principais trunfos da reforma tributária proposta pela EC nº 132/2023 reside na unificação dos tributos sobre o consumo, acompanhada da adoção da não cumulatividade plena. Segundo o autor, tais inovações contribuem para simplificar o sistema, aumentar sua neutralidade econômica e reduzir litígios fiscais:

“O grande trunfo da reforma é a unificação dos tributos sobre consumo no IBS e a adoção da não cumulatividade plena para esse imposto, o que simplificará o sistema e lhe outorgará maior neutralidade” (Paulsen, 2023).

Essa visão reforça a ideia de que a nova estrutura tributária trará impactos diretos na

responsabilização dos sujeitos passivos, pois, ao tornar a tributação mais transparente e funcional, amplia-se também a capacidade de rastrear condutas e identificar com maior precisão os agentes responsáveis. Paulsen também chama atenção para a promessa de maior clareza na sistemática de cobrança, por meio do modelo “por fora” (em oposição ao sistema “por dentro” do ICMS atual), o que poderá favorecer a cidadania fiscal e o controle social sobre os tributos (Paulsen, 2023; Cardoso; Fundão, 2025).

No entanto, o autor pondera que a reforma não necessariamente implicará em redução da carga tributária e alerta que setores como o de serviços podem ser onerados devido à dificuldade em apropriar créditos. Nesse contexto, torna-se essencial que a ampliação da responsabilidade tributária venha acompanhada de normas claras e mecanismos de segurança jurídica, de modo a preservar os direitos do contribuinte e o equilíbrio na relação fisco-contribuinte (Paulsen, 2023; Machado Segundo, 2025).

Um dos pontos que merece atenção é a possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária a plataformas digitais e intermediadores. Embora essa previsão ainda dependa de regulamentação por lei complementar, o novo sistema aponta para a ampliação do controle sobre cadeias produtivas e digitais, o que pode culminar na transferência da obrigação de recolher tributos a agentes como marketplaces, aplicativos de entrega e outros intermediários comerciais. Essa dinâmica já existe, de forma tímida, em alguns estados com o ICMS, e tende a ganhar força no modelo unificado (Brasil, 2023; Cardoso; Fundão, 2025).

Outro aspecto central, refere-se à manutenção do mecanismo da substituição tributária no novo modelo. Tanto a CBS quanto o IBS poderão operar com substitutos tributários, ou seja, terceiros previamente designados para recolher o tributo incidente sobre operações futuras. Essa técnica de arrecadação, já amplamente utilizada nos sistemas atuais do ICMS e do PIS/Cofins, deve ser regulamentada no âmbito das leis complementares que tratarão da operacionalização do novo modelo tributário. Portanto, haverá continuidade, mas com possível padronização e simplificação dos critérios de responsabilização, diante da uniformização trazida pelo Comitê Gestor do IBS (Sabbag, 2025; Paulsen, 2023; Brasil, 2023).

Além disso, o art. 156-B, § 2º, inciso V, prevê a possibilidade de delegação e compartilhamento de competências administrativas e fiscais entre os entes federados, o que poderá ter impacto direto na definição de responsabilidades. Por exemplo, ao compartilhar atividades de fiscalização ou cobrança, os entes poderão estabelecer, em conjunto, quem deve responder pelo cumprimento de obrigações principais e acessórias, ampliando o alcance da

responsabilidade tributária (Brasil, 2023, art. 156-B, § 2º, V).

Por fim, a unificação de obrigações acessórias e o compartilhamento de informações fiscais entre União, Estados e Municípios, conforme previsto nos §§ 6º e 7º do art. 156-B, tendem a facilitar a identificação de descumprimentos, aumentando a eficiência da fiscalização e, consequentemente, a aplicação de penalidades a contribuintes e responsáveis (BRASIL, 2023, art. 156-B, §§ 6º e 7º).

Dessa forma, embora a EC 132/2023 não altere diretamente os artigos do CTN sobre responsabilidade tributária, ela cria um novo contexto normativo e administrativo que certamente influenciará a forma como os contribuintes e terceiros serão responsabilizados, demandando futuras atualizações legais e doutrinárias sobre o tema (Brasil, 2023; Brasil, 1966; Machado Segundo, 2025).

Ademais, é importante destacar que a implementação da Reforma Tributária exigirá não apenas ajustes normativos, mas também um esforço interpretativo por parte da doutrina e da jurisprudência para adequar os conceitos tradicionais de responsabilidade tributária à nova estrutura federativa e digitalizada da arrecadação. O modelo de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e de Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) traz a necessidade de repensar a figura do sujeito passivo e do responsável tributário, sobretudo diante das operações interestaduais e da integração de sistemas eletrônicos de cobrança (Machado Segundo, 2025; Brasil, 2023).

Além disso, observa-se que a substituição tributária, amplamente discutida por autores como Eduardo Sabbag, tende a se consolidar como mecanismo de eficiência fiscal dentro do novo sistema. Isso porque a arrecadação concentrada em determinados agentes econômicos permitirá maior controle e previsibilidade, reduzindo a evasão e simplificando o cumprimento das obrigações tributárias acessórias (Sabbag, 2025; Machado Segundo, 2025).

No entanto, é indispensável que tais mecanismos sejam acompanhados de garantias processuais adequadas, evitando que a busca pela eficiência resulte em sobrecarga indevida de responsabilidades a terceiros (Sabbag, 2025; Machado Segundo, 2025).

Por fim, cabe ressaltar que o papel da responsabilidade tributária no contexto da Reforma não se limita à arrecadação. Ele se projeta como elemento de equilíbrio federativo e de justiça distributiva, capaz de assegurar que a simplificação do sistema não prejudique os direitos dos contribuintes e mantenha a coerência entre os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da legalidade e da segurança jurídica (Cardoso; Fundão, 2025; Machado Segundo, 2025).

ANÁLISE COMPARATIVA: REGIME ATUAL X PROPOSTAS DA REFORMA

A responsabilidade tributária, tal como disciplinada pelo Código Tributário Nacional (CTN), está baseada em princípios consolidados que delimitam com clareza os sujeitos passivos das obrigações tributárias, sejam contribuintes ou responsáveis legais. Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, observa-se a manutenção de alguns desses fundamentos, mas também a possibilidade de transformação em aspectos práticos, especialmente diante da reestruturação dos tributos sobre consumo e da nova organização administrativa proposta (Brasil, 1966; Brasil, 2023).

No regime atual, a responsabilidade solidária está prevista de forma objetiva no art. 124 do CTN, sendo aplicável apenas quando houver interesse comum no fato gerador ou quando expressamente determinada por lei. A reforma não altera diretamente esse dispositivo, mas a nova sistemática de arrecadação e a integração das administrações tributárias podem ampliar, na prática, a incidência da solidariedade, principalmente se as futuras leis complementares referentes ao IBS e à CBS assim determinarem (Brasil, 1966, art. 124; Brasil, 2023).

No que diz respeito à responsabilidade de terceiros, o CTN já prevê que pessoas vinculadas a determinadas situações, como sócios, administradores, tutores e inventariantes, podem ser responsabilizadas pelo inadimplemento de obrigações tributárias, nos termos dos artigos 134 e 135.

A reforma mantém esse entendimento de forma implícita, mas o avanço da digitalização e da interoperabilidade entre os sistemas tributários, como previsto nos §§ 6º e 7º do art. 156-B da EC 132/2023, pode levar à ampliação da responsabilização de agentes até então pouco alcançados, como plataformas digitais e operadores de sistemas automatizados (Brasil, 1966, arts. 134 e 135; Brasil, 2023, art. 156-B, §§ 6º e 7º).

A técnica da substituição tributária, amplamente utilizada no regime atual, sobretudo no âmbito do ICMS e do PIS/Cofins, continuará sendo aplicada sob o novo modelo. A reforma, embora não detalhe esse ponto diretamente no texto constitucional, deixa margem para que a CBS e o IBS sejam recolhidos por substitutos previamente definidos em lei complementar, como é sugerido pela estrutura dos novos tributos, cuja arrecadação será realizada por um comitê gestor unificado (Sabbag, 2025; Paulsen, 2023; Brasil, 2023).

Assim, a substituição tributária tende a permanecer como mecanismo de antecipação da arrecadação, porém com regras unificadas e mais transparentes, evitando as distorções causadas

pelas múltiplas legislações estaduais e municipais (Sabbag, 2025; Paulsen, 2023; Brasil, 2023).

Outro ponto de destaque é a regra de competência tributária, que, no modelo atual, é descentralizada e marcada por conflitos federativos, como a guerra fiscal entre estados. A EC 132/2023 busca mitigar esse cenário ao centralizar a administração do IBS em um Comitê Gestor (art. 156-B), cuja composição paritária e decisões por maioria qualificada buscam promover uma atuação integrada entre os entes. Essa nova lógica reduz os atritos e possibilita uma interpretação uniforme das normas, o que reflete também sobre a responsabilidade dos sujeitos passivos (Brasil, 2023; Cardoso; Fundão, 2025).

Por fim, um dos aspectos mais inovadores da reforma é o papel das plataformas digitais. No regime atual, sua atuação está pouco regulada em termos de responsabilidade tributária. Com a EC 132/2023, abre-se caminho para que esses agentes sejam formalmente responsáveis pelo recolhimento dos tributos, especialmente em operações de intermediação digital. Essa medida visa alinhar o sistema tributário à nova realidade econômica, marcada por relações virtuais e fluxos automatizados de bens e serviços (Brasil, 2023; Cardoso; Fundão, 2025).

Dessa forma, pode-se concluir que a reforma tributária mantém os fundamentos jurídicos da responsabilidade tributária previstos no CTN, mas cria novas possibilidades de aplicação prática, por meio de administração unificada, digitalização das obrigações acessórias e expansão dos sujeitos envolvidos na arrecadação. O impacto completo dessas mudanças dependerá, no entanto, da regulamentação futura via leis complementares (Brasil, 1966; Brasil, 2023).

CONCLUSÃO

A responsabilidade tributária é elemento central para o funcionamento justo e eficaz do sistema fiscal. A análise empreendida neste artigo demonstrou que, embora a Emenda Constitucional nº 132/2023 não promova alterações diretas no texto do Código Tributário Nacional, ela inaugura uma nova lógica arrecadatória que impacta profundamente a forma como se atribui a obrigação tributária no Brasil.

A criação do IBS e da CBS, a padronização das obrigações acessórias e a potencial responsabilização de agentes intermediários exigem uma releitura dos institutos clássicos da responsabilidade tributária (Brasil, 1966; Brasil, 2023; Machado Segundo, 2025).

Nesse novo paradigma, a responsabilidade tributária, embora ainda fundada nos princípios do CTN, adquire contornos mais dinâmicos e adaptáveis, sobretudo diante da digitalização de

processos, da atuação das plataformas digitais e da reorganização federativa promovida pela reforma.

A unificação administrativa por meio do Comitê Gestor do IBS, a arrecadação automatizada e a interoperabilidade dos sistemas fiscais entre União, Estados e Municípios ampliam a capacidade de fiscalização e a eficácia na imputação de deveres aos sujeitos passivos (Brasil, 2023; Machado Segundo, 2025).

Assim, a efetividade do novo modelo dependerá não apenas da edição das leis complementares prometidas, mas também da construção de uma doutrina sólida, comprometida com a justiça fiscal, a segurança jurídica e a transparência na relação entre Fisco e contribuinte. A padronização e a transparência prometidas pela reforma tributária exigirão, igualmente, uma atuação proativa da Administração Pública e uma nova postura dos contribuintes diante das obrigações tributárias, demandando contínua adaptação dos operadores do Direito (Cardoso; Fundão, 2025; Machado Segundo, 2025).

Por fim, é fundamental que o processo de regulamentação preserve os pilares constitucionais do sistema tributário nacional, notadamente os princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da igualdade e da simplicidade, reafirmando a responsabilidade tributária como instrumento não apenas arrecadatório, mas também de justiça social e desenvolvimento econômico (Brasil, 1988; Cardoso; Fundão, 2025).

Nesse sentido, é essencial que a doutrina e a jurisprudência avancem no debate sobre a aplicação prática da responsabilidade tributária em um contexto de economia digital e de arrecadação automatizada. A delimitação de deveres e garantias nesse novo cenário deverá considerar a proporcionalidade das obrigações, o devido processo legal e a transparência na atuação estatal.

Assim, a responsabilidade tributária deve ser continuamente reinterpretada, não como mero instrumento técnico, mas como expressão do compromisso ético e constitucional do Estado com a justiça fiscal e com o desenvolvimento sustentável (Machado Segundo, 2025; Cardoso; Fundão, 2025).

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 1 jul. 2025.

BRASIL. Constituição (1988). 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, 20 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 1 jul. 2025.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 1 jul. 2025.

CARDOSO, Lucas Giribone; **FUNDÃO**, Valéria Gaurink Dias. O desenho do futuro fiscal brasileiro a partir da Emenda Constitucional n. 132/2023. **Contribuciones a las Ciencias Sociales**, São José dos Pinhais, v. 18, n. 4, p. 1-38, 2025.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025. E-book. ISBN 9786559776962. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559776962/>. Acesso em: 5 jul. 2025.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559776948/>. Acesso em: 21 jul. 2025.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. E-book. ISBN 9788553627769. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553627769/>. Acesso em: 10 out. 2025.