

JCM

JCM.ADV.BR

JCM ADVOGADOS ASSOCIADOS

# REFORMA TRIBUTÁRIA

NORMAS GERAIS:  
SUJEIÇÃO PASSIVA



Best Lawyers®

# NORMAS GERAIS: **SUJEIÇÃO PASSIVA**



## 1. CONTRIBUINTES

O Código Tributário Nacional dedica o seu Capítulo IV para tratar do “sujeito passivo” da obrigação tributária, gênero cujas espécies são o “contribuinte” e o “responsável”:

↳ O “**contribuinte**” é a pessoa que possui “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”; que pratica o fato gerador previsto na lei.

↳ O “**responsável**” por sua vez, será a pessoa (física ou jurídica) que “*sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei*”.

A Seção VII da Lei Complementar nº 124/25 trata da “Sujeição Passiva”, determinando (art. 21) que os contribuintes do IBS e CBS podem ser o fornecedor, o adquirente e o importador, a depender do tipo de operação realizada:

| FORNECEDOR  | ADQUIRENTE  | IMPORTADOR                              |
|---|---|---|
| <p>Quando realizar operações:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. no desenvolvimento de atividade econômica;</li> <li>b. de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica;</li> <li>c. de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada.</li> </ul> | <p>Pessoa que adquirir bem ainda que de maneira não habitual:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. apreendido ou abandonado, em licitação promovida pelo poder público;</li> <li>b. em leilão judicial.</li> </ul> | <p>Pessoa que realiza a importação.</p> |

## 2. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

No mesmo capítulo em que trata do sujeito passivo da obrigação principal, o CTN define como **sujeito passivo da obrigação acessória** “a pessoa obrigada as prestações que constituam seu objeto”.

Isso é necessário pois, no Direito Tributário, o acessório não acompanha o principal, já que **os fatos geradores das obrigações principais e acessórias são distintos**:

- ↳ A “**obrigação principal**” “*surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo e penalidade pecuniária*” (prestações de conteúdo pecuniário – tributo ou multa) – artigo 113, § 1º do CTN;
- ↳ A “**obrigação acessória**” é aquela que “*decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos*” (fazer algo como escriturar livros, emitir notas fiscais, etc.) – artigo 113, § 2º do CTN.

Assim, as obrigações acessórias **não se vinculam** ao pagamento do tributo (entidades imunes, por exemplo, não devem pagar tributo, mas são obrigadas à escrituração dos livros, prestação de declarações, etc.).

Em seu artigo 21, a LC nº 214/2025 estabelece:

- Que os contribuintes do IBS e da CBS são obrigados a se inscreverem nos **cadastros respectivos**;
- Que os fornecedores, ainda que no exterior, também devem se cadastrar como contribuintes ou responsáveis;
- Que o regulamento do IBS/CBS poderá exigir a inscrição no cadastro mencionado.

### 3. RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

De acordo com a Emenda Constitucional nº 132/2023, a lei complementar poderá definir como sujeito passivo a pessoa que **concorrer para a realização, execução ou pagamento da operação** (ainda que no exterior).

A LC nº 214/2025, por sua vez, deverá seguir as normas do CTN acerca da responsabilidade tributária (vinculação ao fato gerador da obrigação). Isso significa que a lei **não** poderá atribuir a qualidade de responsável tributário a **pessoa que não esteja vinculada ao fato gerador**, vale dizer, pessoa que não tenha como se recuperar do ônus pelo recolhimento do tributo.

#### 3.1 - PLATAFORMAS DIGITAIS

Atualmente, parte expressiva do comércio de bens é realizada por meio de **marketplaces**, ambiente virtual onde diversos vendedores independentes oferecem produtos e serviços a consumidores finais, pela via de uma plataforma digital que facilita a conexão entre as partes, mas não é, necessariamente, proprietária da mercadoria.

Nesse contexto, e seguindo recomendação da OCDE, a LC nº 214/2025 estabeleceu a **responsabilidade solidária** (com adquirentes ou fornecedores) **das plataformas digitais nas operações ou importações** realizadas por seu intermédio, nas seguintes hipóteses:

| ADQUIRENTE/<br>DESTINATÁRIO  | FORNECEDOR   |
|--|--|
| Em substituição ao fornecedor caso este seja residente ou domiciliado no exterior. | Quando o fornecedor:<br><b>a.</b> seja residente ou domiciliado no país;<br><b>b.</b> seja contribuinte, ainda que não inscrito no cadastro do IBS/CBS;<br><b>c.</b> não registre a operação em documento fiscal eletrônico. |

A LC também esclarece que:

| SÃO PLATAFORMAS DIGITAIS   | NÃO SÃO PLATAFORMAS DIGITAIS  |
|--|---|
| <p>→ Aquelas que atuam como intermediárias entre fornecedores e adquirentes nas operações e importações realizadas de forma não presencial ou por meio eletrônico.</p> <p>→ Aquelas que controlam um ou mais dos seguintes elementos da operação tais como:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. cobrança;</li> <li>b. pagamento;</li> <li>c. definição dos termos ou condições;</li> <li>d. entrega</li> </ul> | <p>Aquelas que executam, unicamente, uma das seguintes atividades:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. fornecimento de acesso à internet;</li> <li>b. serviços de pagamentos prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil;</li> <li>c. publicidade;</li> <li>d. busca ou comparação de fornecedores, desde que não cobre pelo serviço com base nas vendas realizadas.</li> </ul> |

→ É natural que algumas atividades sejam excluídas da responsabilidade tributária (fornecimento de internet, serviços de pagamento, publicidade, busca por comparação, etc.), já que, diferentemente dos marketplaces, **não fazem a intermediação** de venda entre fornecedores e consumidores finais, e o CTN admite a atribuição expressa de responsabilidade quando o terceiro está vinculado ao fato gerador da obrigação.

Ainda no que se refere à responsabilidade tributária das plataformas digitais, cabe destacar as seguintes regras fixadas pela LC nº 214/2025:

- Previsão de uma espécie de “responsabilidade tributária extraterritorial”, considerando a dispensa de inscrição no cadastro de contribuintes, se realiza operações exclusivamente por meio de plataforma digital inscrita.

→ Nesse caso, há dúvida quanto à operacionalidade prática da norma em relação aos bens imateriais e serviços, considerando-se que as mercadorias passam por um processo de controle por meio de desembaraço.

- Compete ao Comitê Gestor do IBS e à RFB informar à plataforma digital a condição de contribuinte do fornecedor residente ou domiciliado no país que não esteja inscrito no cadastro.

↳ A norma visa à segurança jurídica da plataforma, já que não faria sentido impor a ela responsabilidade pelo pagamento de tributo de pessoa que não está inscrita no cadastro do IBS/CBS, sem que antes tenha sido informada.

- A plataforma digital deverá apresentar ao Comitê Gestor do IBS e à RFB informações sobre as operações e importações com bens ou serviços realizadas por seu intermédio, inclusive identificando o fornecedor, ainda que não seja contribuinte.

- Na hipótese em que o processo de pagamento da operação ou importação seja iniciado pela plataforma digital, esta deverá apresentar as informações necessárias para a segregação e o recolhimento dos valores do IBS e da CBS devidos pelo fornecedor na liquidação financeira da operação (split payment), quando disponível, inclusive no procedimento simplificado.

- A plataforma digital que prestar as informações sobre as operações e sobre o pagamento ao Comitê Gestor e à RFB não será responsável pelo pagamento de eventuais diferenças entre os valores do IBS e da CBS recolhidos, e aqueles devidos na operação pelo fornecedor residente ou domiciliado no País.

↳ Se o fornecedor for residente no país e o processo de pagamento não for iniciado na plataforma digital, ela também não será considerada responsável tributária.

### 3.2 - DEMAIS RESPONSÁVEIS

Por fim, o artigo 24 estabelece a lista dos demais responsáveis tributários, sem prejuízo daqueles já assim classificados pelo Código Tributário Nacional. São eles:

- a) a pessoa ou entidade sem personalidade jurídica que, a qualquer título, adquire, importa, recebe, dá entrada ou saída ou mantém em depósito bem, ou toma serviço, não acobertado por documento fiscal idôneo;

- b) **o transportador, inclusive empresa de serviço postal ou entrega expressa**, em relação a bem transportado desacobertado de documento fiscal idôneo e quando efetuar a entrega de bem em local distinto daquele indicado no documento fiscal;
- c) **o leiloeiro**, pelo IBS e pela CBS devidos na operação realizada em leilão;
- d) utilizados para registro de operações com bens ou com serviços que contenham funções ou comandos inseridos com a finalidade de descumprir a legislação tributária;
- e) **qualquer pessoa física, pessoa jurídica ou entidade sem personalidade jurídica** que concorra por seus atos e omissões para o descumprimento de obrigações tributárias, por meio de ocultação da ocorrência ou do valor da operação ou abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial;
- f) **o entreposto aduaneiro, o recinto alfandegado ou estabelecimento a ele equiparado, o depositário ou o despachante** em relação ao bem destinado para o exterior sem documentação fiscal correspondente; recebido para exportação e não exportado; destinado a pessoa ou entidade sem personalidade jurídica diversa daquela que o tiver importado ou arrematado; importado e entregue sem a devida autorização das administrações tributárias competentes.

Verifica-se, assim, que as demais hipóteses de responsabilidade tributária decorrem do cometimento de infrações. Tanto é assim que o §3º do mencionado artigo deixa claro que “*não enseja responsabilidade solidária a mera existência de grupo econômico quando inexistente qualquer ação ou omissão que se enquadre no disposto no inciso V do caput deste artigo*”.

**JCM**

JCM.ADV.BR

---

**JCM** ADVOGADOS ASSOCIADOS

**Belo Horizonte / MG**

Av. Afonso Pena, 2.951  
Funcionários  
CEP: 30130-006  
tel: +55 31 2128-3585  
fax: +55 31 2128-3550

email: [bh@jcm.adv.br](mailto:bh@jcm.adv.br)

**Brasília / DF**

SCN, Quadra 01, Bl. F  
Edifício America Office Tower  
Sala 1209 - Asa Norte  
CEP: 70711-905  
tel: +55 61 3322-8088

email: [bsb@cm.adv.br](mailto:bsb@cm.adv.br)

**São Paulo / SP**

Rua Tabapuã, 627  
4º andar - Itaim Bibi  
CEP: 04533-012  
tel: +55 11 3286-0532  
fax: +55 11 3262-4261

email: [sp@jcm.adv.br](mailto:sp@jcm.adv.br)

**Jaraguá do Sul / SC**

Av. Getúlio Vargas, 827  
2º andar - Centro  
CEP: 89251-000  
tel: +55 47 3276-1010  
fax: +55 47 3276-1010

email: [sc@jcm.adv.br](mailto:sc@jcm.adv.br)

**Rio de Janeiro / RJ**

Praça XV de Novembro, 20  
5º andar / 502 - Centro  
CEP 20010-010  
tel: +55 21 2526-7007  
fax: +55 21 2526-7007

email: [rj@jcm.adv.br](mailto:rj@jcm.adv.br)



Best Lawyers