

Deveres instrumentais do IBS e possível litisconsórcio passivo necessário

08/03/2026

Assegurada, constitucionalmente, a competência dos estados, Distrito Federal e municípios para realizar a fiscalização, o lançamento, a cobrança e a representação administrativa e judicial relativas ao IBS [1], as ações ajuizadas por contribuintes voltadas a desconstituir atos já formalizados, especialmente os de cobrança, deverão ser propostas contra o respectivo ente, considerando a manifesta comprovação do vínculo de identidade [2] exigido para a configuração da legitimidade passiva.

A criação da figura do Comitê Gestor do IBS, no entanto, tem motivado reflexões acerca da necessidade, ou não, e até mesmo de sua pertinência, para integrar, em conjunto com o ente político, o polo negativo de uma ação antiexacional [3] — configurando *litisconsórcio* —, seja ela voltada a questionar temas diretamente vinculados à obrigação de pagar o imposto, seja oriunda de contestações relativas ao cumprimento de deveres instrumentais [4].

Seria intuitivo cogitar da aplicação irrestrita do mesmo racional quanto à legitimidade passiva (e eventual formação de litisconsórcio) aplicada às demandas abrangentes do pagamento do próprio imposto, aos deveres instrumentais, diante do caráter acessório a que lhes atribui o artigo 113 [5] do Código Tributário Nacional. Contudo, nota-se, a depender da causa de pedir, que há possibilidade de litisconsórcio passivo *necessário*, *unitário* e *sucessivo* quando se verificam autuações relacionadas ao descumprimento de tais deveres instrumentais.

A *necessidade* do litisconsórcio se revela, tanto na hipótese de haver comunhão de direitos ou de obrigações relativamente à lide [6] (artigo 113, I, CPC/2015), quanto no cenário em que há disposição expressa de lei ou a peculiaridade do direito material exija a tramitação do litígio em conjunto [7]. O caráter *unitário* é justificado pela exigência de solução uniforme para todos os litisconsortes (artigo 116, CPC/2015), por sua vez, a natureza *sucessiva* decorre do fato de o pedido formulado em face do litisconsorte *depende* “do acolhimento de um primeiro pedido formulado em face de outrem, que lhe é prejudicial” [8].

Definir o conceito de *litisconsorte passivo necessário*, *unitário* e *sucessivo* não é, contudo, suficiente para esclarecer o ponto de vista aqui construído, sendo de suma importância analisar, sob a ótica do *ciclo de posituação do direito* e da hierarquia normativa, como as mudanças introduzidas no sistema tributário brasileiro conduzem a esse cenário.

De forma concisa e exemplificativa, antes da Emenda Constitucional nº 132/2023, a instituição do ICMS pelos entes estaduais estava subordinada à edição de lei complementar (Lei Kandir) com fundamento no artigo 155, §2º, XII, CF, visando a padronização das normativas, a fim de minimizar a proliferação de conflitos tributários que pudessem surgir da sua ausência. Ou seja, a lei complementar servia de fundamento de validade para a instituição do referido imposto, ocorrendo o mesmo com relação ao ISS via Lei Complementar (LC) 116/2003.



Na iminência ou efetiva violação da lei ordinária publicada pelo ente federado, frente à lei de superior hierarquia (LC 87/1996 e LC 116/2003), o contribuinte, então, poderia propor a sua ação individual buscando a não aplicação ou desconstituição do ato, única e exclusivamente em face do ente estatal ou municipal. A presença da União, na sua faceta de ente nacional editor das leis complementares, não se fazia pertinente ante o questionamento direto da lei ordinária.

Ocorre que, a mudança constitucional promovida pela EC nº 132/2023, ao substituir o ICMS e ISS pelo IBS, aponta a edição de lei complementar (LC nº 214/2025) como necessária e suficiente à instituição do imposto de competência compartilhada. Isso significa que não haverá a edição por parte dos entes estaduais e municipais de outro diploma legislativo que disponha sobre a regra-matriz do imposto a fim de que ela produza seus efeitos sobre os fatos geradores que ocorram em seus respectivos territórios.

Apesar disso, as medidas judiciais voltadas a questionar qualquer dispositivo previsto nas leis complementares que tratem da incidência do IBS ainda deverão ser propostas – enquanto não criada solução diversa menos onerosa – contra o ente federativo titular da competência para constituir o crédito tributário. O racional, aqui, é o mesmo do cenário anterior à EC nº 132/2023 onde se questionava dispositivo da lei ordinária manifestadora do exercício da competência (antes) privativa tributária [9].

No entanto, algo mais foi modificado com a referida emenda

Para o IBS, a competência para instituí-lo não abrange a competência para editar todas as normas relativas à sua operacionalização, incluindo os deveres instrumentais. Algumas delas constam nas leis complementares (nº 214/2025 e nº 227/2026), outras, no entanto, foram outorgadas de forma *exclusiva* ao Comitê Gestor, o qual passa a ser o titular da competência da introdução de normas inaugurais no ordenamento via edição do regulamento do IBS, nos termos do artigo 156-B, I, da Constituição de 1988.

Diante disso, o cenário hipotético que se coloca e que dialoga com o reconhecimento da existência de *litisconsórcio passivo necessário, unitário e sucessivo*, é aquele de aplicação de multa isolada por descumprimento de dever instrumental — a exemplo de operações isentas, imunes, sujeitas a alíquota zero, de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular ou erro no preenchimento do documento fiscal.

Nesse caso, se o fundamento da ilegalidade da cobrança estiver embasado em dispositivo do regulamento do Comitê Gestor, dentre os quais, por exemplo, aquele que o autoriza exigir informações complementares (artigo 60, § 5º, LC nº 214/2025 [10]) eventualmente reputadas desproporcionais ou indevidas pelo contribuinte, a sua inclusão no polo passivo em conjunto com o ente político é *necessária* tanto pela comunhão das obrigações entre eles (artigo 113, § 2º, CTN combinado com artigo 60, § 5º, LC nº 214/2025), quanto pela peculiaridade do direito material envolvido que exige a presença conjunta no litígio, dada a competência exclusiva que a ele foi outorgada; *unitária*, diante da procedência ou improcedência da demanda alcançar ambos de modo uniforme; e *sucessiva*, pelo fato de o pedido de declaração de ilegalidade preceder ao pedido anulatório.

Cenários como esse, embora indesejados, compõem o histórico da relação nociva tradicionalmente construída entre fisco-contribuinte (em recente transformação, assim esperamos), basta lembrar das inúmeras discussões a respeito de exigências configuradoras de verdadeiras sanções políticas que alcançaram as nossas cortes mais altas.

Vale lembrar, ainda, que dada a obrigação de o Comitê Gestor do IBS, a Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional harmonizarem os deveres instrumentais (artigo 318, *caput* e artigo 321, III, da LC nº 214/2025) relativas ao IBS e CBS, bem como o caráter vinculante das resoluções aprovadas para as administrações tributárias da União, estados, Distrito Federal e municípios, é provável que o litisconsórcio passivo necessário ainda possa envolver esses órgãos.

É bem verdade que admitir a existência de *litisconsórcio passivo necessário* entre ente competente e o Comitê Gestor pode causar certo desconforto, já que até então o titular da competência para instituir o imposto, também detinha o poder de criar os deveres instrumentais correspondentes, no entanto, as modificações introduzidas pela reforma tributária nos convidam a novas reflexões nesse ponto.

[1] Art. 156-B: Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

§2º Na forma da lei complementar:

V – a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos;

[2] “O vínculo de identidade entre as partes e os sujeitos da relação jurídica de direito material afirmada constitui, por si só, o critério de definição do conceito de legitimidade ordinária ad causam”. – DALLA PRIA, Rodrigo. *In: Direito Processual Tributário*. 1ª edição. São Paulo: Noeses, 2020, p. 98.

[3] “Curioso observar, ainda, que cada uma das diferentes relações jurídicas conflituosas acima referidas induz um remédio processual especificamente destinado à realização do respectivo direito subjetivo violado. É dizer, à violação dos direitos subjetivos tributários próprios a cada etapa do processo de concretização corresponde uma específica ação tributária apta a desencadear o processo judicial que resultará na produção da tutela jurisdicional adequada a dirimir a conflituosidade instaurada naquele específico instante do processo de concretização”. – DALLA PRIA, Rodrigo. *In: Direito Processual Tributário*. 1ª edição. São Paulo: Noeses, 2020, p. 120.

[4] Ensina Paulo de Barros Carvalho: “o plexo de providências que as leis tributárias impõem aos sujeitos passivos, e que nominamos de “deveres instrumentais” ou “deveres formais” tem por “objetivo precípua relatar em linguagem os eventos do mundo social sobre os quais o direito atua, no sentido de alterar as condutas inter-humanas para atingir seus propósitos ordinatórios” – *In: Direito Tributário, Linguagem e Método*. 8ª edição. São Paulo: Noeses, 2021, ps. 513-514.

[5] Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

[6] “Os incisos do art. 113 referem-se indistintamente a hipótese de formação de litisconsórcio facultativo e de litisconsórcio necessário. A ressalva é importante porque o texto do seu caput, empregando a locução verbal “podem litigar”, remete aos casos de litisconsórcio facultativo. Contudo, a hipótese do inciso I é, em rigor, hipótese de litisconsórcio necessário porque, se entre duas ou mais pessoas “houver comunhão de direitos ou de obrigações relativamente à lide”, elas deverão litigar em conjunto, a não ser que haja norma que autorize o contrário, nos termos do art. 18, isto é, quando for autorizada a legitimação extraordinária. (...) Assim, a hipótese é típica de litisconsórcio necessário derivado da peculiaridade do direito material”. – BUENO, Cassio Scarpinella. *In: Curso sistematizado de direito processual civil*. vol. 1: Teoria Geral do Direito Processual Civil: Parte Geral do Código de Processo Civil. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 521.

[7] “Em rigor, o que marca a caracterização do litisconsórcio necessário como tal não é a eficácia ou a ineficácia da decisão de mérito sem que todos os litisconsortes tenham tido ciência



do processo, no sentido de terem tido a possibilidade de participar dele, e sim a peculiaridade do direito material ou disposição normativa que exija o litígio em conjunto, Eventual ineficácia é consequência da não formação e não causa da formação do litisconsórcio. Não parece científico estudar um fenômeno na perspectiva das consequências que ocorrem quando ele não se verifica, mas sim, com precedência lógica, o que justifica ou não sua ocorrência”. – BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil*. vol. 1: Teoria Geral do Direito Processual Civil: Parte Geral do Código de Processo Civil. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 522.

[8] BUENO, Cassio Scarpinella. *In: Curso sistematizado de direito processual civil*. vol. 1: Teoria Geral do Direito Processual Civil: Parte Geral do Código de Processo Civil. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 518.

[9] Mais a respeito da legitimidade passiva no processo tributário, sugere-se a leitura do artigo de Camila Campos Vergueiro publicado nesta coluna: [aqui](#)

[10] Art. 60. O sujeito passivo do IBS e da CBS, ao realizar operações com bens ou com serviços, inclusive exportações, e importações, deverá emitir documento fiscal eletrônico. (...) § 5º O regulamento poderá exigir do sujeito passivo a apresentação de informações complementares necessárias à apuração do IBS e da CBS.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2026-mar-08/deveres-instrumentais-do-ibs-e-possivel-litisconsorcio-passivo-necessario/>