



IX CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO

TRIBUTÁRIO ATUAL - 2025

Transformações do Direito Tributário
Brasileiro: avanços e retrocessos

A Responsabilidade Tributária de Terceiros perante a Reforma Tributária

Prof. ANDRÉ DANTAS
FDR/UFPE

REALIZAÇÃO



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
DEF - DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO



SUBTEMAS

IX CONGRESSO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO ATUAL - 2025
Transformações do Direito Tributário
Brasileiro: avanços e retrocessos



INSTITUTO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO

50
anos

O “interesse comum” estabelecido pelo artigo 124, I do CTN como pressuposto para a caracterização da solidariedade tributária em confronto com o art. 24 da LC 214/2025;

Art. 128 do CTN: relacionamento com o FG?;

Art. 137 do CTN: responsabilidade por infrações.



A Responsabilidade Tributária de Terceiros perante a Reforma Tributária

PREOCUPAÇÕES E REFLEXÕES INICIAIS

- Qual o alcance e os limites dos comandos emanados pelo art. 24 (**responsáveis solidários**) da LC 214/2025?
- O art. 24 da LC 214/2025 guarda relação e observa de forma coerente e coordenada as normas gerais estabelecidas no Código Tributário Nacional (CTN), especialmente, as do art. 124, incisos I e II? Mesmo podendo ser vista como norma especial?
- Igualmente, o art. 24 da LC 214/2025 observa os princípios constitucionais tributários? Notadamente o da capacidade contributiva?

O CTN E A LC 214/2025

Sujeição passiva

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.**

OBS.: Art. 128, CTN (**responsabilidade de terceiros**) – complementa o art. 121, determinando que o responsável (terceira pessoa Art. 129 a 137, CTN) seja **vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.**

O CTN E A LC 214/2025

Sujeição passiva

Que relação se estabelece entre contribuinte, responsável e solidariedade tributária?

Art. 124, CTN: 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.

Solidariedade não é forma de inclusão de terceiro, mas grau de responsabilidade dos coobrigados.



“A solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário. A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis) o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo.” (DERZI, Misabel Abreu. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 729)

“Esse **interesse comum** a que alude o inciso I, do art. 124, do CTN **não se confunde com o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação**, que constitui o fato gerador da obrigação principal. Trata-se de **interesse jurídico** que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. **É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui fato gerador da obrigação tributária.**”

(HARADA, Kiyoshi. IPTU: doutrina e prática. Atlas, 2012, p. 117)



Haverá a responsabilidade solidária das pessoas com interesse comum “**mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos**”.

(MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª ed. Malheiros, 2012, p. 149)



“O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, **não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN”.**

(excerto do voto condutor da Min. Ellen Gracie no RE 562.276, em 2010)



“... a solidariedade **não poderá alcançar qualquer pessoa**, mas apenas alguém que possa ser enquadrado como responsável.”

(SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª ed. Saraiva: 2012, p. 504)



“... é evidente que o art. 124, II, do CTN... **cuida apenas do modo de responsabilizar quem já é responsável...**”

(MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Responsabilidade do sócio por créditos tributários lançados contra a pessoa jurídica – os arts. 124, II, 134 e 135 do CTN, o art. 13 da Lei 8.620/93 e a razoabilidade. RDDT 114/84, mar/05)



O CTN E A LC 214/2025

Sujeição passiva

Na LC 214 os conceitos de contribuinte, do obrigado solidário e do responsável, infelizmente, **são utilizados de forma misturada, sem rigor técnico, como se fossem uma coisa só!**

Fato que muitas vezes confunde e causa uma confusão conceitual.
Porém, infelizmente, com consequências jurídicas!

O CTN E A LC 214/2025

IX CONGRESSO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO ATUAL - 2025
Transformações do Direito Tributário
Brasileiro: avanços e retrocessos



INSTITUTO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO

50
anos

Art. 24. Sem prejuízo das demais hipóteses previstas na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) e na legislação civil, são **solidariamente responsáveis** pelo pagamento do IBS e da CBS:

(...)

O CTN E A LC 214/2025

IX CONGRESSO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO ATUAL - 2025
Transformações do Direito Tributário
Brasileiro: avanços e retrocessos



INSTITUTO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO

50
anos

Art. 124, CTN: São solidariamente obrigadas:

(...)

Art. 24, LC 214/2025: (...) são **solidariamente responsáveis** pelo pagamento do IBS e da CBS:

(...)

O CTN E A LC 214/2025

O bom direito e a boa técnica legislativa determina **segurança jurídica**. Não se vê isso na LC 214/2025, em especial, no seu art. 24, pois:

- Além das hipóteses previstas no CTN, é dito que são “**solidariamente responsáveis** pelo pagamento do IBS e da CBS”.
- Nos parece que a norma pretende fixar **solidariedade** onde deveria estabelecer **hipóteses de responsabilidade**.

O CTN E A LC 214/2025

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

O comando descreve uma **hipótese de infração!**

Lembremos: ilegalidade isoladamente **não é fato gerador de tributo** – ilegalidade **se pune com multa e não cobrando tributo** (CTN, art. 3º);

Tributo deve rigorosamente **observar o FG** e a sua grandeza é estabelecida com base na **capacidade contributiva**. As penalidades pela **gravidade da infração**.

O inciso **não** especifica uma **hipótese de incidência** do IBS e da CBS, **não** descreve propriamente um **FG**.

O CTN E A LC 214/2025

1ª Possibilidade) somente poderia se cogitar sobre sua aplicação se a situação descrita no Inciso I, configurasse um FG, dentre as hipóteses previstas na própria LC 214 (art. 4º a 7º), tendo outra pessoa como contribuinte (já que a solidariedade pressupõe ao menos dois contribuintes); **OU**,

2ª Possibilidade) se fosse o caso de responsabilidade, ao invés de solidariedade, que tudo indica ser a hipótese mais provável. Nessa situação, para a responsabilidade instituída como exclusão da obrigação do contribuinte (art. 128, CTN), também seria necessário existir um contribuinte, pois o responsável é sempre um terceiro.

O CTN E A LC 214/2025

Os incisos seguintes II ao VI do art. 24, da LC 214/2025, na generalidade, **merecem críticas semelhantes.**

IX CONGRESSO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO ATUAL - 2025
Transformações do Direito Tributário
Brasileiro: avanços e retrocessos



INSTITUTO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO

50
anos

O CTN E A LC 214/2025

Visivelmente há deficiências técnicas na redação da LC 214:

As normas sobre solidariedade (art. 24) nela contidas **não têm qualquer relação com a hipótese** do Inciso I, do art. 124, do CTN, pois **não** correspondem ao **interesse comum** mencionado nesse inciso.

Poderíamos pensar em normas correspondentes às demais situações legais citadas no **Inciso II, do art. 124, do CTN**.

Contudo, a lei 214/2025 é lei Complementar, portanto, a validade e aplicação de seu art. 24, **não pode se originar** do inciso II, do art. 124, do CTN, mas, pela autorização do **art. 146 da Constituição Federal**. E sempre com observância do princípio da **capacidade contributiva**.

Pilares da Reforma Tributária

- Simplicidade;
- Racionalidade;
- Transparência;
- Equidade fiscal;
- Competitividade;
- Eficiência;
- Segurança jurídica;
- Consensualidade.

Reflexões sobre a Reforma Tributária

Será que a RT tributária alcançou as metas a que em tese se propunha?

**Mais ainda: De ser tecnicamente coerente e
socialmente justa?!**

Reflexões sobre a Reforma Tributária

Continuamos com **a maior carga de tributação indireta do planeta!**

Fato que ratifica a manutenção histórica de um sistema tributário, que no seu conjunto, é regressivo, concentrador de renda e socialmente excludente!

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO Acórdão 2437 de 2024 Plenário - 13 de novembro de 2024.

GRUPO I – CLASSE V – Plenário TC 010.169/2024-5

Natureza(s): Relatório de Acompanhamento

Órgãos/Entidades: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (**CARF**); Procuradoria - Geral da Fazenda Nacional (**PGFN**); Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (**SERFB**); Representação legal: não há

SUMÁRIO: RELATÓRIO DE ACOMPANHAMENTO. LISTA DE ALTO RISCO (LAR) DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL INEFICIÊNCIA NA COBRANÇA E NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. PERMANÊNCIA NA LISTA DE ALTO RISCO. DEMORA NA TRAMITAÇÃO DOS PROCESSOS. ELEVADA TAXA DE CANCELAMENTO DE AUTUAÇÕES. BAIXA EFETIVIDADE NA ARRECADAÇÃO. JUDICIALIZAÇÃO CRESCENTE. FALHAS NOS PROGRAMAS DE PARCELAMENTO. MANUTENÇÃO DOS TEMAS NA LAR.

V. Conclusão - As principais constatações deste trabalho foram:

Em relação à eficiência do contencioso tributário, foram avaliados indicadores **sobre os riscos de elevada duração do contencioso; elevado índice de cancelamento das autuações; baixa efetividade na arrecadação no processo administrativo fiscal (PAF); e crescente judicialização dos processos submetidos a julgamento no Carf.**

No tocante à eficiência da cobrança da dívida ativa, os riscos analisados foram **a baixa efetividade dos programas de parcelamento tributário (Refis); o não impedimento de contratação com a Administração Pública em decorrência de inscrição no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (Cadin); e o extenso tempo de cobrança administrativa do crédito tributário na RFB.**

Ao analisar os achados decorrentes desses indicadores, a unidade técnica concluiu que, apesar de alguns progressos, as questões analisadas **ainda apresentam riscos significativos** e, por isso, devem ser mantidos integralmente na LAR.



**MUITO
OBRIGADO!!!**

IX CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO

TRIBUTÁRIO ATUAL - 2025

Transformações do Direito Tributário
Brasileiro: avanços e retrocessos



INSTITUTO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO

50 anos

REALIZAÇÃO



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
DFP - DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO



AJUFESP