

Uma Análise da Responsabilidade Tributária à Luz da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: a (Possível) Inconstitucionalidade da Lei que impõe Responsabilidade Solidária ao Transmitedor, ao Cedente e ao Promitente Vendedor pelo Pagamento do ITBI no Distrito Federal

An Analysis of Tax Liability in Light of the Jurisprudence of the Supreme Federal Court: the (Possible) Unconstitutionality of the Law that imposes Joint Liability on the Transferor, the Assignor and the Promissory Seller for the Payment of ITBI in Distrito Federal

Lucas Henrique Durães

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP. Advogado em Brasília. E-mail: lucas.duraes@vieiraeserra.com.br.

Recebido em: 26-9-2024 – Aprovado em: 30-4-2025

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.59.16.2025.2619>

Resumo

O estudo evidencia como a responsabilidade tributária deve se comportar, em vistas às diretrizes estabelecidas pelas normas gerais de direito tributário. Para tanto, denuncia a inconstitucionalidade formal do art. 8º, I, da Lei n. 3.830/2006 do Distrito Federal¹, por invadir competência de lei complementar federal ao atribuir responsabilidade solidária pelo pagamento do ITBI ao transmitente, ao cedente e ao promitente vendedor. O dispositivo legal é confrontado com as disposições relacionadas à responsabilidade tributária no Código Tributário Nacional, à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Conclui-se que a lei distrital não poderia ampliar as hipóteses do Código Tributário Nacional, mas apenas reproduzi-las, porquanto o acréscimo de nova hipótese de responsabilidade tributária deve ser veiculado por lei complementar federal, conforme o art. 146, III, *a*, da Constituição Federal.

¹ O referido dispositivo legal foi revogado pela Lei Distrital n. 7.334, de 7 de novembro de 2023, o que corrobora com a conclusão do trabalho.

Palavras-chave: responsabilidade tributária, jurisprudência, Supremo Tribunal Federal, lei complementar.

Abstract

The study highlights how tax liability should behave in light of the guidelines established by general tax law rules. To this end, it denounces the formal unconstitutionality of Article 8, I of Law No. 3,830/2006 of the Federal District, for encroaching upon the authority of federal complementary law by assigning joint liability for the payment of ITBI to the transferor, the assignor, and the promissory seller. The legal provision is compared with the rules on tax liability in the National Tax Code, in light of the case law of the Supreme Federal Court. It is concluded that the district law could not expand the cases outlined in the National Tax Code but only reproduce them, as the addition of a new case of tax liability must be enacted through federal complementary law, according to Article 146, III, *a* of the Federal Constitution.

Keywords: tax liability, case law, Supreme Federal Court, complementary law.

1. Introdução

Com o objetivo de trazer maior eficiência à sua atividade arrecadatória, o Estado por vezes atribui a responsabilidade pelo pagamento do tributo a terceiro que não o contribuinte, tanto para evitar-se a evasão fiscal quanto por conveniência, nas hipóteses em que a exação se mostra mais eficaz quando projetada a outros sujeitos da cadeia de produção ou de consumo.

Difere da responsabilidade civil na medida em que, enquanto esta surge da prática de ato ilícito que resulte em dano a terceiro, atraindo a obrigação de indenizar (arts. 186 e 927 do Código Civil); aquela, embora em alguns casos exija a prática de atos ilícitos (arts. 134, 135 e 137 do Código Tributário Nacional), por vezes existe independentemente deles (arts. 129 ao 133 do Código Tributário Nacional)².

A regra matriz da responsabilidade tributária é regulamentada, em caráter de norma geral, pelo Código Tributário Nacional (conforme definido no julgamento do Recurso Extraordinário n. 562.276/PR – Tema de Repercussão Geral n. 13), que define os sujeitos que poderão ser responsabilizados pelo pagamento do tributo (quem), e a forma como essa responsabilização ocorrerá (como), com força de lei complementar, na forma como exigida pelo art. 146, III, *b*, da Constituição Federal, em vistas ao entendimento fixado no julgamento das ADI n. 4.845/MT e n. 6.284/GO, pelo Supremo Tribunal Federal.

Os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, no âmbito de sua competência tributária, podem estipular hipóteses de responsabilidade tributária, desde

² FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2013.

que assim o façam em observância ao que dispõe o Código Tributário Nacional, sob pena de incorrer na pecha da inconstitucionalidade, seja por vício de legalidade – considerando a necessidade de lei complementar para alterar as disposições do Código Tributário Nacional em matéria de responsabilidade tributária –; seja por vício de competência – pois a competência para legislar sobre normas gerais é da União.

O Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis e Direitos a eles Relativos (ITBI) é tributo de competência municipal (art. 156, II, da CF), e o Distrito Federal, por possuir as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios (art. 32 da CF), pode cobrar o referido imposto em relação aos fatos geradores ocorridos em seu território. Como o ITBI não possui lei complementar própria que lhe regulamente em caráter de norma geral (art. 146, III, da CF), é o próprio Código Tributário Nacional que exerce esse *mister*, observadas as aplicações ainda vigentes relacionadas ao extinto Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos (arts. 35 a 42) e as disposições relacionadas ao Livro Segundo do referido diploma legal, que trata das “Normas Gerais em Direito Tributário”; dentre elas, aquelas relacionadas à responsabilidade tributária (arts. 128 a 135). Em observância ao art. 121 do Código Tributário Nacional, os contribuintes desse imposto são os sujeitos que o art. 42 do mesmo *codex* faz alusão, enquanto o responsável poderá ser qualquer daqueles elencados nos arts. 128 a 135.

O Distrito Federal, ao instituir o imposto por meio da Lei n. 3.830/2006 e regulamentá-lo pelo Decreto n. 27.576/2006, atribui como responsável, nos termos do art. 8º, I, o transmitente, o cedente e o promitente vendedor, que são terceiros à relação tributária, pois fora de sua sujeição ativa ou passiva (apesar de serem elegíveis à condição de contribuinte, por possuírem relação com o fato gerador do imposto). Todavia, a responsabilidade tributária de terceiros já se encontra regulamentada pelo Código Tributário Nacional, em caráter de norma geral; e naquele diploma legal não há a hipótese criada pelo legislador distrital para a responsabilidade tributária de terceiro, o que denota a possível inconstitucionalidade do dispositivo legal em evidência.

O estudo demonstra, assim, que a responsabilidade tributária não pode ser atribuída de forma desregrada, mas tão somente em estrita observância aos moldes delineados pelo Código Tributário Nacional, ou, em caso de inovação legislativa, por meio de lei complementar editada pela União.

2. O Código Tributário Nacional como norma geral em matéria tributária (art. 146, III, da CF)

O Código Tributário Nacional foi promulgado em 25 de outubro de 1966, com a função de regulamentar o Sistema Tributário Nacional e instituir normas

gerais de direito tributário, aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios, de modo a trazer uniformidade ao ordenamento, evitando-se “o pandemônio resultante de disposições diversas, não só de um Estado para outro, mas até dentro de um mesmo Estado, a depender do tributo em foco”³.

Apesar do aparente contrassenso na edição do referido normativo na forma de lei ordinária, em razão da relevância da matéria regulamentada, sua roupagem legislativa se justifica, pois, à época da sua publicação, a figura da lei complementar ainda se mostrava embrionária no ordenamento.

A necessidade de dificultar as alterações legislativas, para trazer maior estabilidade à disciplina de matérias consideradas como exponenciais, fundamentou a inclusão da lei complementar ao panorama jurídico nacional⁴, com sua primeira menção expressa registrada na Emenda Constitucional n. 17, datada de 26 de novembro de 1965⁵.

O amadurecimento dessa figura normativa e a promulgação da Constituição Federal de 1988 fizeram com que a mencionada Lei n. 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) fosse recepcionada com o *status* de Lei Complementar Nacional, pois a matéria ali tratada somente poderia ser veiculada neste tipo normativo⁶, nos termos do art. 146, III, da Constituição Federal, que prescreve a necessidade de edição de lei complementar, pela União, para dispor sobre normas gerais em direito tributário.

O art. 1º do Código Tributário Nacional⁷ ilustra esse fenômeno, ao destacar, expressamente, que o objetivo da lei é regulamentar o Sistema Tributário Nacional, e estabelecer as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

³ MACEDO, José Alberto Oliveira. *ITBI – aspectos constitucionais e infraconstitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 120. *Apud* BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. São Paulo: Forense, 2008, p. 12.

⁴ CHEHAB, Gustavo Carvalho. *A lei complementar no direito brasileiro*. Brasília, a. 49, n. 193, jan./mar. 2012, p. 195.

⁵ CHEHAB, Gustavo Carvalho. *A lei complementar no direito brasileiro*. Brasília, a. 49, n. 193, jan./mar. 2012, p. 193.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Recurso Extraordinário n. 559.943/RS. Direito tributário. Constitucionalidade formal dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991. Artigo 146, inciso III, alínea *b*, da Constituição da República. Prescrição e decadência tributárias. Matéria reservada à lei complementar. Artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento. Rel. Min. Cármen Lúcia, Data de Julgamento: 12.06.2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 26.09.2008. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur87554/false>. Acesso em: 15 jun. 2024.

⁷ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172/1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 15 jun. 2024.

A condição é corroborada pelo Livro Segundo da lei, que elenca, em seus quatro títulos (Legislação Tributária – arts. 96 ao 112; Obrigação Tributária – arts. 113 ao 138; Crédito Tributário – arts. 139 ao 193; e Administração Tributária – arts. 194 ao 208) as matérias regulamentadas em caráter de norma geral, para orientar e limitar a legislação tributária em todo o território nacional.

É por essa razão que para modificar, substituir ou inovar as matérias regulamentadas pelo Código Tributário Nacional, é necessária a edição de lei complementar pela União, consoante prescreve o art. 146, III, da Constituição Federal⁸.

Esse tipo normativo se sobrepõe às legislações editadas pelas diversas pessoas jurídicas de direito público, as quais devem se curvar ao que for previsto na legislação complementar, sem ultrapassar ou contradizer os seus termos⁹.

Dentre as matérias cuja disciplina deve advir da legislação complementar, encontra-se a obrigação tributária (Título III, arts. 113 ao 138 do CTN), entendida como a “obrigação de pagar tributo ou penalidade pecuniária”, quando se refere à obrigação principal; e como as “prestações, positivas ou negativas, realizadas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos”, quando remete à obrigação acessória, em consonância com o art. 113 do Código Tributário Nacional¹⁰.

Do art. 146, III, da Constituição Federal e do art. 113 do Código Tributário Nacional, pode-se dizer que a competência legislativa para editar normas gerais relacionadas ao pagamento de tributo é reservada à lei complementar da União, que possui o condão de fixar as diretrizes que deverão ser observadas por todos os entes federativos sobre o tema¹¹.

Trata-se de característica inerente a qualquer sistema de normas minimamente organizado. Não pode haver, por exemplo, diferenciação no modo de pagar o tributo entre sujeitos de Estados e Municípios diferentes, sob pena, inclusive, de afronta ao disposto no art. 150, II, da Constituição Federal¹², no que trata do princípio da isonomia tributária.

Com efeito, aquilo previsto no Código Tributário Nacional, em seu Livro Segundo, não pode ser inovado ou alterado pelo legislador ordinário, mas tão

⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 jun. 2024.

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 82.

¹⁰ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172/1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 15 jun. 2024.

¹¹ *Direito constitucional tributário: análise de casos de repercussão geral em sede tributária*. Coordenação Marcos Aurélio Pereira Valadão, Ricardo Victor Ferreira Bastos. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2023, p. 94.

¹² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 jun. 2024.

somente reproduzido ou detalhado, sob pena de padecer ao vício de competência ou de legalidade.

Compete à União legislar sobre normas gerais (art. 24, I, § 1º, da CF), e em matéria tributária¹³, deve o referido tipo normativo ser editado sob a roupagem de lei complementar (art. 146, III, da CF).

Os Estados e o Distrito Federal, ao legislar sobre matéria tributária, em assunto que já se encontra previsto no Código Tributário Nacional, mesmo que no exercício de sua competência suplementar (art. 24, I, § 2º, da CF), devem seguir os preceitos ali insculpidos, reproduzindo ou detalhando seu teor, sob pena de incidirem em vício de competência, ao avançar em matéria cuja competência é da União (art. 24, I, § 1º, da CF)¹⁴.

Caso os Estados, o Distrito Federal (e aqui, os Municípios), ultrapassem a mera reprodução ou detalhamento da norma geral, também estará configurado vício de legalidade, diante da necessidade de lei complementar federal para tanto (art. 146, III, da CF).

Pode-se concluir, então, que são normas gerais em direito tributário os assuntos já regulamentados no Livro Segundo do Código Tributário Nacional, os quais somente podem ser alterados por lei complementar da União, nos termos do art. 146, III, da Constituição Federal, e em observância à limitação do exercício da competência suplementar, no âmbito da legislação concorrente, estabelecido pelo art. 24 da Lei Maior.

3. Da matriz de responsabilidade tributária prevista no Código Tributário Nacional

O legislador tem sempre autonomia para se apropriar da pessoa que praticou o fato tributado, colocando-o na condição de sujeito passivo; porém, para buscar pessoa alheia ao seu suporte factual, a fazer dele também (ou exclusivamente) devedor (na condição de responsável), deve observar os limites constitucionais e as disposições de lei complementar, no que tanger às normas gerais de direito tributário¹⁵.

As matérias regulamentadas no Código Tributário Nacional, como visto no tópico pretérito, carregam o *status* de norma geral em direito tributário, por força do art. 146, III, da Constituição Federal.

¹³ Exigência afeta ao Direito Tributário. Para outras matérias, a norma geral não necessariamente deve vir sob a roupagem de Lei Complementar.

¹⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 jun. 2024.

¹⁵ DARZÉ, Andréa Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. 2009. 387 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

Estando a regra matriz de responsabilidade tributária regulamentada no Código Tributário Nacional, em seus arts. 128 a 138 (no livro das normas gerais), pode-se dizer que tais dispositivos compõem espécie de “farol” ao legislador ordinário, que deve seguir essa raiz de responsabilização, sob pena de incidir em vício de inconstitucionalidade, seja por vício de competência (art. 24, § 1º, da CF) ou de legalidade (art. 146, III, da CF).

O próprio texto legal que define traços essenciais a serem seguidos na responsabilização tributária demonstra essa função norteadora – o art. 128 do Código Tributário Nacional¹⁶ prevê que, para terceiro ser responsabilizado pelo pagamento do tributo, deve haver (i) vinculação deste com o fato gerador; e (ii) lei instituidora de responsabilidade.

Isto é, o Código Tributário Nacional, enquanto norma geral, estabelece quando é permitido imputar responsabilidade tributária a alguém que não o contribuinte.

E foi nesse sentido que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário n. 562.276/PR¹⁷ sob a sistemática da repercussão geral (Tema n. 13), fixou seu entendimento.

Do voto proferido pela Ministra Ellen Gracie, relatora do recurso, se extrai o reconhecimento da condição de norma geral que os dispositivos constantes no Código Tributário Nacional, que tratam da responsabilidade tributária, possuem:

“As normas gerais são aquelas que orientam o exercício da tributação, sendo passíveis de aplicação por todos os entes tributantes. [...]”

A definição dos traços essenciais da figura da responsabilidade tributária, como o de exigir previsão legal específica e, necessariamente, vínculo do terceiro com o fato gerador do tributo, enquadra-se, sim, no rol das normas gerais do direito tributário que orientam todos os entes políticos.

Do mesmo modo, a previsão das regras-matrizes de responsabilidade tributária aplicáveis à generalidade dos tributos também se encontra no âmbito das normas gerais, assegurando uniformidade de tratamento dos terceiros perante o Fisco nas diversas esferas: federal, estadual, distrital ou municipal.

¹⁶ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172/1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 15 jun. 2024.

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Recurso Extraordinário n. 562.276/PR. Direito tributário. Responsabilidade tributária. Normas gerais de direito tributário. Art. 146, III, da CF. Art. 135, III, do CTN. Sócios de sociedade limitada. Art. 13 da Lei 8.620/93. Inconstitucionalidades formal e material. Repercussão geral. Aplicação da decisão pelos demais tribunais. Rel. Min. Ellen Gracie, Data de Julgamento: 03.11.2010, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 10.02.2011. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur187403/false>. Acesso em: 15 jun. 2024.

Assim, afigura-se adequado que se confira caráter de normas gerais com nível de lei complementar aos dispositivos do CTN que cuidam da responsabilidade tributária, sem prejuízo da permissão, constante do art. 128 do CTN, de que o legislador estabeleça outros casos específicos de responsabilidade. Correto, pois, atribuir ao art. 135 do CTN o nível de lei complementar por disciplinar matéria alcançada pelo art. 146, III, da Constituição Federal. [...]”

Ao regulamentar a responsabilidade tributária, o Código Tributário Nacional assim começa definindo sua regra matriz, com o mencionado art. 128, cuja função é definir os requisitos aos quais a observância é necessária para se atribuir responsabilidade em matéria tributária – é necessária uma lei e a vinculação entre o terceiro responsabilizado e o fato gerador da respectiva obrigação tributária.

Em seguida, após definir quando é permitido imputar responsabilidade tributária, aquele *codex* indica as hipóteses passíveis de responsabilização, que são as previstas nos arts. 129 ao 138:

- Pode ocorrer por sucessão (arts. 129 a 133);
- Por ato ou omissão de terceiros (arts. 134 e 135);
- Por infrações (arts. 136 e 138).

A norma geral define como surgirá a responsabilidade tributária (art. 128, CTN – lei e vinculação ao fato gerador) e quando (arts. 129 a 138 do CTN – sucessão, ato ou omissão de terceiros, infrações)¹⁸.

Por essa razão que a competência do legislador ordinário, para criar normas relacionadas à responsabilidade tributária, é limitada: a matéria já se encontra disciplinada em nível de lei complementar¹⁹, possuindo *status* de norma geral.

Logo, ao legislador de cada ente federativo, no âmbito de suas respectivas competências, cabe estabelecer normas de responsabilidade somente de duas formas. São elas:

- Reproduzindo ou detalhando o que já está previsto nos arts. 128 a 138 do Código Tributário Nacional; ou
- Estabelecendo novas hipóteses de responsabilização, desde que observado o disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional e que não confronte ou inove em relação à matéria já regulamentada, que são aquelas previstas nos mencionados arts. 128 a 138.

Apesar de possível a criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária pelo legislador ordinário, não quer dizer que seja algo fácil, diante da forma extensa como a matéria foi tratada pelo Código Tributário Nacional.

¹⁸ STF, ADI n. 6.284 GO, Rel. Roberto Barroso, Data de Julgamento: 15.09.2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 24.09.2021.

¹⁹ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 258.

Aqui, vale a reflexão a respeito do já mencionado objetivo da Lei Complementar Nacional, de evitar-se “o pandemônio resultante de disposições diversas, não só de um Estado para outro, mas até dentro de um mesmo Estado, conforme seja o tributo em foco”²⁰.

Por outro lado, a ampliação das hipóteses de responsabilização, quando feita por lei complementar da União (em obediência ao art. 146, III, da CF), não se submete a quaisquer amarras à criatividade legislativa.

Demonstra-se então o *status* de norma geral que as disposições referentes à responsabilidade tributária, previstas no Código Tributário Nacional carregam, bem como seus limites e requisitos, que devem ser observados pelo legislador ordinário, sob pena de incorrer na pecha da inconstitucionalidade.

4. Da inconstitucionalidade de leis ordinárias que atribuem responsabilidade tributária de forma diversa ao Código Tributário Nacional

Diversos são os julgados dos tribunais pátrios que trataram do tema, e reconheceram a inconstitucionalidade de normas que estabelecem responsabilidade tributária à margem do que dispõe o Código Tributário Nacional.

Para os fins da presente pesquisa, importa apontar que o Supremo Tribunal Federal já se debruçou sobre o assunto em ao menos três oportunidades, em controle concentrado de constitucionalidade, no julgamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIs n. 4.845/MT²¹ e n. 6.284/GO²²); e em Recurso Extraordinário, submetido à sistemática da repercussão geral (RE n. 562.276/PR – Tema 13).

Dentre esses julgados, o Recurso Extraordinário n. 562.276/PR (Tema de Repercussão Geral n. 13) se destaca por esclarecer como a responsabilidade tributária e as leis ordinárias devem se relacionar, servindo de paradigma para outros casos.

Daquele caso, pode-se extrair, por exemplo, que não há solidariedade tributária pura e simples (art. 266 do Código Civil) no ordenamento pátrio, diante da

²⁰ MACEDO, José Alberto Oliveira. *ITBI – aspectos constitucionais e infraconstitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 120. *Apud* BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. São Paulo: Forense, 2008, p. 12.

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.845/MT. Direito Constitucional e Tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Responsabilidade tributária de terceiros por infrações. Lei estadual em conflito com regramento da norma geral federal. Inconstitucionalidade formal. Rel. Min. Luis Roberto Barroso, Data de Julgamento: 13.02.2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 04.03.2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur419784/false>. Acesso em: 15 jun. 2024.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.284/GO. Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Responsabilidade tributária solidária do contabilista. Ausência de ofensa reflexa à Constituição. Competência concorrente. Legislação estadual que conflita com as regras gerais do CTN. Inconstitucionalidade. Rel. Min. Luis Roberto Barroso, Data de Julgamento: 15.09.2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 24.09.2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur453240/false>. Acesso em: 15 jun. 2024.

inexistência de previsão em lei complementar da União, na forma do art. 146, III, *b*, da Constituição Federal:

“A inconstitucionalidade foi reconhecida por invasão à reserva de lei complementar do art. 146, III, *b*, da Constituição Federal, considerando-se que o CTN cuidou da responsabilidade dos sócios em seu art. 135, III, e que o art. 13 da Lei 8.620/93 inovou na matéria, estabelecendo solidariedade pura e simples dos sócios com a sociedade quanto a débitos relativos a contribuições de seguridade social. [...]”

Essencial à compreensão do instituto da responsabilidade tributária é a noção de que a obrigação de terceiro, de responder por dívida originariamente do contribuinte, jamais decorre direta e automaticamente da pura e simples ocorrência do fato gerador do tributo. Do fato gerador, só surge a obrigação direta do contribuinte. [...]

Efetivamente, o terceiro só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou em óbice à fiscalização pela Administração Tributária. [...]”

O julgado também traz a razão pela qual as regras atinentes à responsabilidade tributária se encaixam no conceito de norma geral, e por essa razão, não são de livre-disposição ao legislador ordinário:

“A definição dos traços essenciais da figura da responsabilidade tributária, como o de exigir previsão legal específica e, necessariamente, vínculo do terceiro com o fato gerador do tributo, enquadra-se, sim, no rol das normas gerais de direito tributário que orientam todos os entes políticos.

Do mesmo modo, a previsão de regras matrizes de responsabilidade tributária aplicáveis à generalidade dos tributos também se encontra no âmbito das normas gerais, assegurando uniformidade de tratamento de terceiros perante o Fisco nas diversas esferas: federal, estadual, distrital ou municipal.”

Ainda, a análise do próprio instituto da *responsabilidade tributária* é feita com lucidez, bem como as razões jurídicas que justificam a sua instituição:

“As questões atinentes à responsabilidade tributária inserem-se nas que dizem respeito aos sujeitos, se não da relação contributiva (tributária em sentido estrito), ao menos de relações jurídicas que, envolvendo terceiros em posição de contato com o fato gerador ou com o contribuinte, facilitam a arrecadação e asseguram o crédito tributário. [...]”

Não é por outra razão que se destaca repetidamente que o responsável não pode ser qualquer pessoa, exigindo-se que guarde relação com o fato gerador ou com o contribuinte, ou seja, que tenha a possibilidade de influir para o bom pagamento do tributo ou de prestar ao fisco informações quanto ao surgimento da obrigação. [...]

Efetivamente, o terceiro só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou em óbice à fiscalização pela Administração Tributária. [...]

O intuito do legislador não é punir o responsável, mas fazê-lo garante do crédito tributário. Giannini, em sua obra *Istituzioni di Diritto Tributário* (7ª edição, 1956), já ensinava que a responsabilidade só se configura na medida em que o descumprimento das obrigações do responsável implique prejuízo ao crédito do ente público e que seu objeto não é propriamente prestação do tributo, senão o ressarcimento do dano causado por culpa do responsável. O responsável, pois, quando é chamado ao pagamento do tributo, assim o faz na condição de garante da Fazenda por ter contribuído para o inadimplemento do contribuinte.”

Extrai-se então que para haver responsabilidade tributária, é necessária a (i) regulamentação do tema por meio de lei complementar da União, diante de seu caráter de norma geral, conforme dispõe o art. 146, III, *b*, da Constituição Federal; (ii) relação direta entre o terceiro e o fato gerador do tributo; e (iii) descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, por um dos sujeitos passivos (contribuinte/responsável).

Em outras palavras, o responsável tributário não é obrigado legalmente a pagar dívida (exclusivamente) alheia, mas, sim, a adimplir obrigação própria, surgida não porque tenha praticado a materialidade da regra matriz de incidência tributária, mas por imposição legal, diante de determinada circunstância²³.

Foram essas razões que levaram ao reconhecimento da inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 13 da Lei federal n. 8.620/1993, que, ao cuidar da responsabilidade tributária dos sócios, inovou na matéria, por estabelecer solidariedade pura e simples (isto é, pelo mero inadimplemento do tributo).

<i>Norma Declarada Inconstitucional</i>	<i>Código Tributário Nacional (CTN)</i>
Art. 13. [...] Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.	Art. 135. 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: [...] III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado

²³ MELLO, Henrique Fernando de. *Atribuição de deveres instrumentais tributários a terceiros e a figura do alterlançamento como forma de constituição do crédito tributário alheio*. 2020. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. doi:10.11606/T.2.2020.tde-29042021-202528. Acesso em: 30 abr. 2025.

<i>Motivo da Declaração de Inconstitucionalidade</i> “A inconstitucionalidade foi reconhecida por invasão à reserva de lei complementar do art. 146, III, b, da Constituição Federal, considerando-se que o CTN cuidou da responsabilidade dos sócios em seu art. 135, III, e que o art. 13 da Lei 8.620/93 inovou na matéria, estabelecendo solidariedade pura e simples dos sócios com a sociedade quanto a débitos relativos a contribuições de seguridade social.”	
--	--

Emblemático, o julgamento do Recurso Extraordinário n. 562.276/PR inspirou outros casos, assentando no Supremo Tribunal Federal a jurisprudência relacionada à responsabilidade tributária, principalmente devido ao fato de que, após esse julgamento, não mais houve dúvidas de que toda a composição da sujeição passiva tributária envolve, ainda que indiretamente, a Constituição Federal, atraindo àquela Corte Constitucional, assim, a última palavra sobre o tema²⁴.

No julgamento da ADI n. 4.845/MT, de relatoria do Ministro Luis Roberto Barroso, se estabeleceu que a inconstitucionalidade da norma estadual objeto de controle concentrado naquela oportunidade, advinha do avanço, pelo legislador estadual, em dois principais pontos, a saber: (i) ampliou o rol das pessoas que podem ser pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário; (ii) dispôs diversamente do CTN sobre as circunstâncias autorizadoras da responsabilidade pessoal de terceiro:

“Direito Constitucional e Tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Responsabilidade tributária de terceiros por infrações. Lei estadual em conflito com regramento da norma geral federal. Inconstitucionalidade formal. 1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade que tem por objeto o parágrafo único do art. 18-C da Lei n. 7.098/1998, acrescentado pelo art. 13 da Lei n. 9.226/2009, do Estado de Mato Grosso, que atribui responsabilidade tributária solidária por infrações a toda pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, no cumprimento da obrigação tributária, especialmente a advogado, economista e correspondente fiscal. 2. Ainda que a norma impugnada trate exclusivamente de Direito Tributário (CF, art. 24, I) e não de regulamentação de profissão (CF, art. 22, XVI), há o vício de inconstitucionalidade formal. *Ao ampliar as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, prevista pelos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional – CTN, a lei estadual invade competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais na matéria (art. 146, III, b, da CF).* 3. A norma estadual avançou em

²⁴ BECHO, Renato L. *Responsabilidade tributária de terceiros*: CTN, arts. 134 e 135. 1. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2014. E-book, p. 184. ISBN 9788502216273. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502216273/>. Acesso em: 30 abr. 2025.

dois pontos de forma indevida, transbordando de sua competência: (i) ampliou o rol das pessoas que podem ser pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário; (ii) dispôs diversamente do CTN sobre as circunstâncias autorizadoras da responsabilidade pessoal do terceiro. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. Fixação da seguinte tese: ‘É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional.’” (STF, ADI n. 4.845 MT, Rel. Roberto Barroso, Data de Julgamento: 13.02.2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 04.03.2020) (g.n.)

O ponto principal sobre o qual formou-se a *ratio decidendi* foi o de que, apesar de estabelecer responsabilidade tributária a terceiro, o legislador estadual assim o fez em critérios diversos daquela estabelecida pelo Código Tributário Nacional, notadamente em relação ao sujeito e à ocasião. Vejamos:

Norma Declarada Inconstitucional	Código Tributário Nacional (CTN)
Art.18-C [...] Parágrafo único. Respondem, também, solidariamente com o sujeito passivo pelas infrações praticadas, em relação às disposições desta lei e demais obrigações contidas na legislação tributária, no que se refere à prestação de informações com omissão ou falsidade, o administrador, o advogado, o economista, o correspondente fiscal, o preposto, bem como toda e qualquer pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, no cumprimento da referida obrigação.	Art. 135. 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: [...]
<i>Motivo da Declaração de Inconstitucionalidade</i> “Sobre a norma objeto desta ação, <i>em primeiro lugar</i>, ao prever que responde solidariamente com o sujeito passivo pelas infrações praticadas ‘toda pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente’, no cumprimento da obrigação tributária, o parágrafo único do art. 18-C da Lei n. 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso alterou a matriz de responsabilização prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional, ampliando o rol de terceiros que poderiam responder pelo crédito tributário na hipótese de prática de infrações. Estabelecer quais são os terceiros que responderão pelos créditos decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos é matéria de <i>norma geral</i>, que deve ser veiculada por lei complementar federal, conforme estabelece a Constituição Federal em seu art. 146, inciso III, alíneas <i>a</i> e <i>b</i>. <i>Em segundo lugar</i>, ao estabelecer que a responsabilização do terceiro ocorrerá nos casos de infração praticada <i>com omissão ou fraude</i>, a norma estadual adota critérios diversos daqueles previstos no CTN. Conforme a norma geral federal, para haver a responsabilidade tributária pessoal do terceiro, este deve ter praticado atos <i>com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos</i> (CTN, art. 135, <i>caput</i>). O legislador estadual, todavia, apresenta critérios outros para a responsabilização de terceiros. Não podendo o legislador estadual dispor de forma diversa daquela estabelecida pela legislação federal nesta seara, a conclusão é pela inconstitucionalidade formal do parágrafo único do art. 18-C da Lei n. 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso.”	

Por sua vez, no julgamento da ADI n. 6.284/GO, também de relatoria do Ministro Luis Roberto Barroso, os pontos destacados foram mais bem elucidados, definindo-se, na ocasião, que a “legislação estadual que amplia as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, invade a competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais sobre a matéria”:

“Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Responsabilidade tributária solidária do contabilista. Ausência de ofensa reflexa à Constituição. Competência concorrente. Legislação estadual que conflita com as regras gerais do CTN. Inconstitucionalidade. 1. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Partido Progressista, com pedido de medida cautelar, em que pleiteia a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 45, XII-A, XIII e § 2º, da Lei n. 11.651/1991, do Estado de Goiás, e 36, XII-A e XIII, do Decreto n. 4.852/1997, do mesmo Estado. Em consonância com tais regras, atribui-se ao contabilista a responsabilidade solidária com o contribuinte ou com o substituto tributário, quanto ao pagamento de impostos e de penalidades pecuniárias, no caso de suas ações ou omissões concorrerem para a prática de infração à legislação tributária. 2. A presente controvérsia consiste em definir se os atos normativos estaduais foram editados em contrariedade com as regras constitucionais de competência tributária, notadamente o art. 146, III, b, da CF/1988. Eventual inobservância de tais regras de competência implica ofensa direta à Constituição. Precedentes. 3. *Legislação estadual que amplia as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, invade a competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais sobre a matéria (art. 146, III, b, da CF/1988). Isso porque as linhas básicas da responsabilidade tributária devem estar contidas em lei complementar editada pela União, não sendo possível que uma lei estadual estabeleça regras conflitantes com as normas gerais (ADI 4.845, sob a minha relatoria).* 4. *Inconstitucionalidade formal. Legislação do Estado de Goiás aborda matéria reservada à lei complementar e dispõe diversamente sobre (i) quem pode ser responsável tributário, ao incluir hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN, (ii) em quais circunstâncias pode ser responsável tributário (‘infração à legislação tributária’), sendo que, conforme as regras gerais, para haver a responsabilidade tributária pessoal do terceiro, ele deve ter praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não havendo a responsabilização pelo mero inadimplemento de obrigação tributária.* 5. Ante todo o exposto, voto pelo conhecimento da presente ação direta de inconstitucionalidade e julgo procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 45, XII-A, XIII e § 2º, da Lei n. 11.651/1991, do Estado de Goiás, e 36, XII-A e XIII, do Decreto n. 4.852/1997, do mesmo Estado. 6. Fixação da seguinte tese: *‘É inconstitucional lei estadual que verse sobre a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa das regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.’*” (STF, ADI n. 6.284 GO, Rel. Roberto Barroso, Data de Julgamento: 15.09.2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 24.09.2021) (g.n.)

Extrai-se, ainda, que especificamente em relação à responsabilidade tributária, compete à lei complementar editada pela União lançar diretrizes gerais de configuração, o que limita a atuação do legislador estadual, sob pena de inconstitucionalidade por afronta à reserva de lei complementar, como de fato ocorreu, naquele caso.

<i>Norma Declarada Inconstitucional</i>	<i>Código Tributário Nacional (CTN)</i>
(Lei n. 11.651/1991 GO) Art. 45. São solidariamente obrigadas ao pagamento do imposto devido na operação ou prestação as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, especialmente: [...] XII-A – com o contribuinte ou com o substituto tributário, o contabilista que, por seus atos e omissões, concorra para a prática de infração à legislação tributária; [...] XIII – com o contribuinte ou o substituto tributário, a pessoa que por seus atos ou omissões concorra para a prática de infração à legislação tributária, notadamente a que tiver: a) fabricado, fornecido, instalado, cedido, alterado ou prestado serviço de manutenção a equipamentos ou dispositivos eletrônicos de controle fiscal, bem como as respectivas partes e peças, capacitando-os a fraudar o registro de operações ou prestações; b) desenvolvido, licenciado, cedido, fornecido, instalado, alterado ou prestado serviço de manutenção a programas aplicativos ou ao “software” básico do equipamento emissor de cupom fiscal – ECF –, capacitando-os a fraudar o registro de operações ou prestações; c) praticado ato com excesso de poder ou infração de contrato social ou estatuto, ou ainda com abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial; d) praticado ato ou negócio, em infração à lei, na condição de sócio ou administrador, de fato ou de direito, de pessoa jurídica, com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, sobretudo nas hipóteses de interposição fraudulenta de sociedade ou de pessoas e de estrutu-	Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório. Art. 135. 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: I – as pessoas referidas no artigo anterior; II – os mandatários, prepostos e empregados; III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

ração fraudulenta de operações mercantis, financeiras ou de serviços; e) participado, de modo ativo, de organização ou associação constituída para a prática de fraude fiscal estruturada, realizada em proveito de terceiras empresas; f) promovido a ocultação ou alienação de bens e direitos da pessoa jurídica com o propósito de impedir ou dificultar a cobrança do crédito tributário. [...] § 2º A responsabilização do contabilista de que trata o inciso XII-A somente se dará no caso de dolo ou fraude, apurada mediante o devido processo legal. (Decreto n. 4.852/1997 GO) Art. 36. São solidariamente obrigadas ao pagamento do imposto ou da penalidade pecuniária as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, especialmente (mesmo teor do art. 45, Lei n. 11.651/91): [...]	
<i>Motivo da Declaração de Inconstitucionalidade</i> “Essa regra estadual, de fato, aborda matéria reservada a lei complementar pelo art. 146, III, b, da CF/1988, configurando uma inconstitucionalidade formal. Isso, porque, avança ao dispor diversamente sobre (1) quem pode ser o responsável tributário, ao incluir hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN, e (2) em quais circunstâncias pode ser o responsável tributário, já que, conforme as normas gerais, para haver a responsabilidade tributaria pessoal do terceiro, ele deve ter praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. O Superior Tribunal de Justiça, nessa linha, fixou a interpretação sobre o art. 135 do CTN no sentido de que o mero inadimplemento da obrigação tributaria não configura a responsabilização em questão. 2. Nesse sentido, evidencie-se que o legislador estadual dispôs de forma diversa acerca do tema, ao atribuir a responsabilidade em caso de ‘infração a legislação tributária.’”	

Mas não somente no âmbito do Supremo Tribunal Federal a questão se desenvolveu.

Nos Tribunais de Justiça também é possível encontrar o tema, com destaque aos Estados de Goiás, Minas Gerais e Mato Grosso.

O Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (TJGO) abordou a questão quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade de n. 5455494-96.2022.8.09.0000, ementada da seguinte forma:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5455494-96.2022.8.09.0000 Requerente: Federação das Indústrias do Estado de Goiás – FIEG Requeridos: Governo do Estado de Goiás Assembleia Legislativa do Estado de Goiás Relator: Desembargador Carlos Escher Órgão Especial Ementa: Ação Direta de In-

constitucionalidade. Ilegitimidade Ativa. Federação. Inconstitucionalidade Reflexa. Responsabilidade Tributária Objetiva e Solidária de Terceiro. Prequestionamento. 1. A legitimidade das federações para ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade deve observar três condicionantes procedimentais: homogeneidade entre os membros integrantes da entidade, representatividade da categoria em sua totalidade e comprovação do caráter estadual da entidade e pertinência temática entre os objetivos institucionais da entidade postulante e a norma objeto da impugnação. 2. É indubitável a pertinência temática entre os objetivos estatutários e as normas que se impugnaram, vez que a responsabilidade tributária objetiva e solidária tratada nas leis em exame atingem diretamente toda a categoria representada pela federação demandante, que podem sofrer as consequências jurídicas da norma vigente. 3. Há relação imediata, direta, de incompatibilidade entre os vícios indicados nas leis impugnadas com os preceitos da Constituição Estadual, com força para movimentar o exercício do controle abstrato de constitucionalidade. 4. *O Supremo Tribunal Federal reconheceu que lei estadual, que amplia as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, invade a competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais na matéria.* 5. Desnecessário que o julgador se manifeste expressamente sobre cada argumento aduzido pelas partes, pois, entre as funções desta Corte, não se inclui a de órgão consultivo. Ação Julgada Procedente.” (TJ-GO, ADI n. 54554949620228090000 Goiânia, Rel. Desembargador Carlos Hipólito Escher, Órgão Especial, Data de Publicação: (S/R) DJ) (g.n.)

O ponto de relevo do julgado em evidência foi o de que o dispositivo questionado instituiu hipótese de responsabilidade solidária de terceiro, independentemente de dolo específico – isto é, a responsabilidade era pura e simples –, o que se afastaria da matriz instituída pelo Código Tributário Nacional.

Considerando, ainda, o teor da Súmula n. 430 do Superior Tribunal de Justiça, que pacificou o entendimento de que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”, o próprio instituto da responsabilidade foi infringido, o que corroborou com o reconhecimento da inconstitucionalidade da norma.

Norma Declarada Inconstitucional

(Lei n. 11.651/1991 GO)

Art. 45. São solidariamente obrigadas ao pagamento do imposto devido na operação ou prestação as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, especialmente:

[...]

XII – com o contribuinte, os acionistas controladores, os diretores, gerentes, administradores ou representantes da pessoa jurídica, relativamente à operação ou prestação decorrente dos atos que praticarem, intervirem ou pela omissão de que forem responsáveis.

(Decreto n. 4.852/1997 GO)

Art. 36. São solidariamente obrigadas ao pagamento do imposto ou da penalidade pecuniária as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, especialmente (mesmo teor do art. 45, Lei n. 11.651/91): [...]

Motivo da Declaração de Inconstitucionalidade

“Na espécie, o Estado de Goiás instituiu hipóteses de responsabilidade de terceiros por solidariedade, em conjunto com o contribuinte devedor, independentemente de terem ou não agido com dolo específico, em nítida afronta ao Código Tributário Nacional, Constituição do Estado de Goiás e Constituição Federal.

Contudo, para que aludida responsabilidade fosse instituída, necessário seria idêntica norma na lei complementar de regência, o que não se observa no Código Tributário Nacional. Assim sendo, como bem ponderou o ilustre representante do *parquet* estadual, ‘pode-se afirmar que o artigo 45, inciso XII, do Código Tributário do Estado de Goiás (Lei Estadual n. 11.651/1991), dispôs sobre responsabilidade tributária de forma diversa da prevista no Código Tributário Nacional, invadindo, assim, a competência do legislador complementar federal para tratar sobre a matéria (artigo 101, § 3º, inciso III, alínea ‘b’, da Constituição Estadual) e contrariando as regras constitucionais de repartição de competências legislativas (artigo 4º, inciso III, da Constituição Estadual)’ (evento n. 36, p. 849).”

No Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG), em sede de agravo de instrumento (10000212697999001), a Corte reconheceu a predominância da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quanto ao tema da responsabilidade tributária, no que se refere a “inconstitucionalidade de normas estaduais que ampliam as hipóteses de responsabilidade tributária”, como requisito bastante para a concessão de tutela de urgência, com o fito de suspender a exigibilidade do crédito tributário constituído com base em norma de responsabilidade:

“Ementa: Agravo de instrumento – ação anulatória de débito fiscal – tutela de urgência – suspensão da exigibilidade do crédito tributário – requisitos do art. 300 do CPC – responsabilidade tributária do contabilista – precedentes do STF quanto à inconstitucionalidade de previsões normativas estaduais que ampliam rol de pessoas responsáveis – perigo da demora presente – requisitos preenchidos. – Para a concessão da tutela de urgência, imprescindível se faz o preenchimento dos requisitos elencados no art. 300 do Código de Processo Civil, quais sejam, a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo – *Em recentes precedentes, o Supremo Tribunal Federal vem reconhecendo a inconstitucionalidade de normas estaduais que ampliam as hipóteses de responsabilidade tributária, ao fundamento de que compete à União estabelecer normas gerais sobre Direito Tributário* – Caracterizada a probabilidade do direito, bem como o perigo da demora, considerando que o crédito tributário possui elevada monta, cabível o deferimento da tutela de urgência para determinar a suspensão de sua exigibilidade.” (TJ-MG, AI n. 10000212697999001 MG, Rel. Versiani Penna, Data de Julgamento: 05.05.2022, Câmaras Cíveis / 19ª Câmara Cível, Data de Publicação: 11.05.2022) (g.n.)

Ao tempo de produção desta pesquisa, o processo de 1º grau (5001224-54.2021.8.13.0440) que deu origem ao aludido agravo de instrumento já havia sido sentenciado. Na oportunidade, o Magistrado singular utilizou da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal para firmar seu entendimento, no sentido de que a responsabilidade tributária de terceiro de forma diversa às diretrizes gerais do Código Tributário Nacional gera a inconstitucionalidade da norma instituidora de responsabilização, nesses termos.

Norma Declarada Inconstitucional

(Lei n. 6.763/1975 MG)

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

[...]

§ 3º São também pessoalmente responsáveis o contabilista ou o responsável pela empresa prestadora de serviço de contabilidade, em relação ao imposto devido e não recolhido em função de ato por eles praticado com dolo ou má-fé.

[...]

Motivo da Declaração de Inconstitucionalidade

“A parte autora, por sua vez, sustenta na exordial que não há possibilidade da referida lei mineira criar responsabilidade tributária, isso porque os artigos 137 e 134, ambos do Código Tributário Nacional, delimitam o rol de pessoas que poderiam responder de maneira pessoal pela obrigação tributária, e neles não se encontra inserido o contabilista. E mais, disse o autor que a Lei Estadual n. 6.763/75 afronta a CR/88, vez que o art. 146, inciso III, alínea ‘b’, exige que a obrigação tributária somente poderá ser disposta por lei complementar.

Razão assiste à parte autora.

Isso porque, em recente precedente, entendeu o Supremo Tribunal Federal pela impossibilidade da lei estadual dispor sobre responsabilidade de terceiros – que é justamente o caso em apreço – de forma diversa às diretrizes gerais do Código Tributário Nacional, senão vejamos: [...]

O Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso (TJMT), com arrimo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, aplicou, em analogia, o entendimento adotado na ADI n. 4.845/MT para reconhecer a inconstitucionalidade de responsabilidade tributária instituída nos mesmos moldes – em divergência às diretrizes instituídas pela norma geral. O acórdão em questão foi ementado da seguinte forma:

“Recurso de apelação – mandado de segurança – descumprimento de deveres instrumentais do contribuinte principal – responsabilidade tributária solidária do revendedor – inexistência – inconstitucionalidade do parágrafo do artigo 18-C da Lei 7.098/1998 – ADI 4.845/MT – sentença ratificada – recurso não provido. 1. *A declaração de inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 18-C da Lei do Estado de Mato Grosso n. 7.098/1998, considerou irregular a ampliação do rol dos responsáveis tributários previsto nos artigos 134 e 135 do Código*

Tributário Nacional, com a inclusão ‘do administrador, do advogado, do economista, do correspondente fiscal, do preposto, bem como de toda pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, no cumprimento da obrigação tributária’ *por tratar-se de matéria afeta a Lei Complementar*. 2. Aplicação analógica da inconstitucionalidade formal reconhecida na ADI n. 4.845-MT da norma impositiva da responsabilidade solidária embasada no artigo 485, §§ 4º e 5º do RICMS/MT, aprovado pelo Decreto n. 2.212/2014 com as alterações introduzidas pelo Decreto n. 1.595/2018. 3. Sentença ratificada. Recurso não provido.” (TJ-MT 10231139320198110041 MT, Rel. Agamenon Alcantara Moreno Junior, Data de Julgamento: 10.05.2022, Segunda Câmara de Direito Público e Coletivo, Data de Publicação: 25.05.2022) (g.n.)

Nesses termos, observa-se que o Supremo Tribunal Federal, quando provocado para se manifestar sobre o tema da responsabilidade tributária, assim o fez definindo diretrizes, que vêm sendo observadas pelos Tribunais de Justiça.

Em suma, pode-se dizer que o entendimento mais adequado sobre o tema da responsabilidade tributária, consoante a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, é o seguinte:

- 1) As disposições relacionadas à responsabilidade tributária são normas gerais em direito tributário (art. 146, III, *b*, da CF), motivo pelo qual para haver responsabilização, é necessária a regulamentação do tema por meio de Lei Complementar Federal;
- 2) O Código Tributário Nacional regulamentou a responsabilidade tributária em caráter de norma geral, motivo pelo qual só pode ser alterado por meio de Lei Complementar Federal;
- 3) Atualmente, não há solidariedade pura e simples no ordenamento jurídico pátrio, diante da inexistência de Lei Complementar Federal que permita a responsabilização de terceiro pela mera inadimplência do contribuinte;
- 4) Para haver responsabilidade tributária, necessária relação direta entre o terceiro e o fato gerador do tributo, assim como o descumprimento de deveres de colaboração com o Fisco;
- 5) Lei ordinária não pode ampliar as *hipóteses* geradoras de responsabilidade pessoal de terceiro, previstas no Código Tributário Nacional;
- 6) É vedado ao legislador ordinário ampliar o rol dos *sujeitos*, previstos no Código Tributário Nacional, que podem ser pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário.

A partir daí, tem-se a (possível) inconstitucionalidade da legislação que imputa ao transmitente, ao cedente e ao promitente vendedor a responsabilidade solidária pelo pagamento do ITBI, no Distrito Federal.

5. Da inexistência de lei complementar que regulamente especificamente o Imposto sobre Transmissão “Inter Vivos” de Bens Imóveis (ITBI) e sua sujeição passiva

O Imposto sobre Transmissão “inter vivos” de Bens Imóveis (ITBI) encontra previsão constitucional no art. 156, inciso II, da Constituição Federal de 1988 que, por sua vez, atribui a competência para sua instituição aos Municípios e ao Distrito Federal, e define sua materialidade, como a transmissão de imóveis por ato oneroso “*inter vivos*”.

No ordenamento, não há lei complementar da União que trate, em caráter geral, do ITBI.

Por não haver Lei Complementar Nacional que trate especificamente do ITBI na forma do art. 146, III, *b*, da Constituição Federal, poder-se-ia, em tese, chegar à conclusão de que os Municípios e o Distrito Federal estariam diante de hipótese permissiva para exercer, com plenitude, sua competência suplementar, na forma dos arts. 24, § 3º e 30, II, da Constituição Federal.

Todavia, é incorreto dizer que o ITBI não possui regulamentação em caráter nacional, ainda que não se tenha uma lei complementar específica para tanto.

A lei complementar que cumpre essa função é justamente o Código Tributário Nacional, que regulamenta o tributo em seus arts. 35 a 42, considerando as devidas adaptações em face da cisão entre o ITBI e o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* (ITCMD), operada em momento posterior à promulgação do Código Tributário Nacional²⁵.

Porquanto a sujeição passiva tributária é a definição de alguém como contribuinte ou responsável (art. 121 do CTN), pode-se dizer que, no caso do ITBI, a sujeição passiva encontra-se regulamentada, em norma geral, da seguinte forma:

- A do contribuinte, pelo art. 42 do Código Tributário Nacional²⁶;
- A do responsável, pelos arts. 128 a 138 do Código Tributário Nacional.

Inexiste, assim, possibilidade aos Municípios e ao Distrito Federal de exercerem sua competência legislativa suplementar de forma plena em relação à sujeição passiva do ITBI, eis que encontram óbice em relação àquilo que já se encontra regulamentado nos aludidos dispositivos legais.

Portanto, a ausência de lei complementar da União regulamentando o ITBI em caráter nacional não confere aos Municípios ou ao Distrito Federal a possibilidade de dispor sobre sua sujeição passiva de forma plena, pois há de ser obser-

²⁵ CONTI, José Maurício. O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI): principais questões. *Revista Direito Tributário Atual* v. 16, p. 101.

²⁶ “Art. 42. Contribuinte do impôsto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.”

vado o disposto no art. 42 do Código Tributário Nacional, no que se refere à definição do contribuinte; e as disposições dos arts. 128 a 138 do mesmo *codex*, quanto à atribuição de responsabilidade tributária.

6. Da (possível) inconstitucionalidade do art. 8º da Lei Distrital n. 3.803/2006 e do Decreto Distrital n. 27.576/2006

Dispõe o art. 8º, de igual teor na Lei Distrital n. 3.830/2006 e no Decreto Distrital n. 27.576/2006, o seguinte:

“Art. 8º Respondem solidariamente pelo pagamento do Imposto devido:

I – o transmitente, o cedente e o promitente vendedor;

II – os tabeliães, escrivães, notários, oficiais de registros públicos e demais serventuários de ofício, relativamente aos atos por eles ou perante eles praticados, em razão de seu ofício, ou pelas omissões por que forem responsáveis.”

Trata-se de hipótese de responsabilidade solidária imputada a terceiro, pois inclui na sujeição passiva (art. 121 do CTN) do ITBI sujeito que não é contribuinte do imposto – que no Distrito Federal, é o adquirente, o cessionário ou promitente comprador, nos termos do art. 7º da Lei Distrital n. 3.830/2006.

Por envolver solidariedade tributária, a análise da adequação entre a legislação distrital e as normas gerais de responsabilidade, previstas no Código Tributário Nacional, deve começar pelo art. 124 daquele diploma:

“Art. 124. 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.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

Compulsando o dispositivo evidenciado, nota-se que a solidariedade imputada ao transmitente do imóvel não é aquela prevista em seu inciso I, pois conforme definido pelo Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do REsp n. 1.806.321/GO²⁷, a relação de sujeitos em posições antagônicas em um contrato não pode ser vista como se de “interesse comum” fosse.

Para melhor elucidação do tema, o seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro Gurgel de Faria expõe com clareza que o comprador e o vendedor não

²⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. Recurso Especial n. 1.806.321/GO. Direito Tributário. Responsabilidade Solidária. Interesse Comum. Inexistência. Rel. Min. Gurgel de Faria, Data de Julgamento: 19.04.2021, Primeira Turma, Data de Publicação: 05.05.2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=201900743043. Acesso em: 15 jun. 2024.

possuem interesse comum na compra e venda, mas, sim, interesses contrapostos na execução ou na efetivação do contrato, consistente em necessidade opostas:

“[...] Colaciono, ainda, os seguintes ensinamentos doutrinários:

Interesse comum só têm as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos têm ‘interesse comum’ na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos. Note-se que o débito é um só, mas todos os condôminos se revestem da condição de sujeitos passivos solidários.

Não constituem ‘interesse comum’, por outro lado, as posições antagônicas em um contrato, mesmo quando em virtude deste surja um fato jurídico tributário. Assim, comprador e vendedor não têm ‘interesse comum’ na compra e venda: se o vendedor é contribuinte do ICMS devido na saída da mercadoria objeto da compra e venda, o comprador não será solidário com tal obrigação. (SCHOUERI, Luís Eduardo, in *Direito Tributário*, 6ª ed., São Paulo, Saraiva, 2016, p. 573).

Importante salientar que, para que ocorra a solidariedade natural prevista pelo inciso I do art. 124 do CTN, o interesse dos sujeitos deve ser comum, ou seja, no mesmo sentido. Assim, um casal, unido em comunhão de bens, tem interesse comum na renda auferida por um deles (são solidários no recolhimento do IR), dois amigos que adquiram em conjunto um imóvel têm interesse comum na aquisição, sendo portanto solidários no recolhimento do ITBI. Mas o alienante do imóvel não tem interesse comum com o adquirente do imóvel. Isto porque o interesse do alienante é na alienação e o do adquirente é em sentido oposto, na aquisição do bem, não cabendo falar em solidariedade natural para fins de recolhimento do imposto sobre transmissão. (BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama, in *Manual de Direito Tributário*, Editora Método, São Paulo, 2006, p. 296. [...])”

Assim, a solidariedade tributária disciplinada pelo art. 8º da Lei Distrital n. 3.830/2006 e do Decreto n. 27.576/2006 não remete ao inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional.

Por eliminação, resta apenas a hipótese do inciso II daquele dispositivo, quando prescreve solidariedade às “pessoas expressamente previstas em lei”.

O texto do inciso II do art. 124 do Código Tributário Nacional pode levar à impressão, ao menos em tese, de que seria uma *carta branca* para o legislador dispor acerca de qualquer hipótese de responsabilidade tributária, ante a corriqueira noção no sentido de que “em direito tributário, quando não há expressa menção a lei complementar, a matéria pode ser regulamentada por lei ordinária”.

Todavia, a solidariedade, na forma do mencionado inciso II do art. 124, trata-se de verdadeira hipótese de responsabilidade tributária, motivo pelo qual

não há de ser interpretada fora do contexto material, histórico e formal do próprio Código Tributário Nacional.

Vale lembrar que, quando da promulgação do Código Tributário Nacional, a figura da lei complementar encontrava-se em estágio embrionário, e por isso, não há qualquer menção no código acerca desse tipo normativo, apesar de, posteriormente, ter sido recepcionando com esse *status legal* pela Constituição Federal.

O Código Tributário Nacional, assim, foge à regra comum de que “quando não há expressa menção a lei complementar, a matéria pode ser regulamentada por lei ordinária”, pois quando da sua promulgação, sequer havia a necessidade de edição de lei complementar para regulamentar normas gerais em matéria tributária.

A responsabilidade tributária solidária deve ser analisada, especialmente, em conjunto à regra matriz de responsabilização prevista em seu art. 128 que, como já apontado, define limites, requisitos e diretrizes para atribuição de responsabilidade tributária.

Isso quer dizer que para imputar solidariedade à terceiro, na hipótese do inciso II do art. 124 do Código Tributário Nacional, deve ele poder ser enquadrado como responsável tributário, em acordo com os preceitos insculpidos pelo art. 128, impedindo que a solidariedade alcance qualquer pessoa²⁸.

Não há responsabilidade tributária solidária pura e simples (conforme aquela prevista no art. 266 do Código Civil²⁹), mas tão somente aos elegíveis e nas hipóteses previstas no Código Tributário Nacional.

A partir daí, a inconstitucionalidade formal do art. 8º de igual teor na Lei Distrital n. 3.830/2006 e no Decreto Distrital n. 27.576/2006, se manifesta.

A responsabilidade solidária de terceiros é tema que se encontra regulamentado pelo Código Tributário Nacional, e assim, para ser possível ao normativo imputar solidariedade a terceiro, deve haver não só o respeito ao disposto no art. 128, mas também à regra matriz impressa nos arts. 134 e 135 (Seção III – Responsabilidade de Terceiros).

Ou seja, os arts. 124, II, e 128 do Código Tributário Nacional não permitem ao legislador ordinário criar novos casos de responsabilidade solidária a terceiros além daqueles previstos e regulamentados pelo referido Diploma Legal, em seus arts. 134 e 135.

É o que se extrai do já mencionado Recurso Extraordinário n. 562.276/PR:

“Direito tributário. Responsabilidade tributária. Normas gerais de direito tributário. Art. 146, III, da CF. Art. 135, III, do CTN. Sócios de sociedade limi-

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 627.

²⁹ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 15 jun. 2024.

tada. Art. 13 da Lei 8.620/93. Inconstitucionalidades formal e material. Repercussão geral. Aplicação da decisão pelos demais tribunais. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. *O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.* 3. 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, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Person*e, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. *O 'terceiro' só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.* 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração *ex lege*

e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.” (STF, RE n. 562.276 PR, Rel. Ellen Gracie, Data de Julgamento: 03.11.2010, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 10.02.2011) (g.n.)

Dessa maneira, a inconstitucionalidade que macula o art. 8º da Lei Distrital n. 3.830/2006, de igual teor e numeração no Decreto n. 27.576/2006 se evidencia da seguinte forma:

- O normativo distrital inova em relação a quem pode ser responsável solidário, ao trazer terceiro não previsto nos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional;
- O referido dispositivo inova quanto a quais são as situações passíveis de atribuição de responsabilidade, pois estabelece solidariedade pura e simples, na qual basta o inadimplemento do contribuinte para a imputação de responsabilidade.

Levando-se em conta os requisitos para a instituição de responsabilidade tributária, previstos no art. 128 do Código Tributário Nacional, nada obstaria o *transmitente, cedente ou promitente vendedor* de figurar como responsável tributário do ITBI, diante de sua vinculação ao fato gerador do tributo (razão pela qual poderia até mesmo ser eleito como contribuinte do imposto, caso fosse essa a vontade do legislador distrital).

Apesar de não haver óbice material à responsabilização do transmitente, cedente ou promitente vendedor, no ITBI, há óbice formal se essa nova forma de responsabilidade solidária de terceiro (não prevista nos arts. 134 e 135 do CTN) não for editada sob a roupagem de lei complementar da União.

Desse modo, a inconstitucionalidade da legislação distrital apresenta-se por ter avançado em matéria de norma geral da União (arts. 24, I, §§ 1º a 4º, e 146, III, da CF), ao inovar quanto às hipóteses de responsabilidade tributária de terceiros, atribuindo o transmitente, cedente ou promitente vendedor como solidário ao contribuinte do ITBI.

7. Conclusão

O constituinte de 1988 estabeleceu, no art. 146, III, da Constituição Federal, que as normas gerais em matéria de direito tributário devem ser editadas sob a

roupagem de lei complementar da União, o que foi feito para trazer maior uniformidade, simetria e segurança jurídica ao Sistema Tributário Nacional, pela exigência de maior quórum para alteração legislativa em temas considerados exponeciais.

Datado anterior à Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional foi recepcionado com *status* de lei complementar nacional, em razão de sua função de instituir normas gerais de direito tributário, o que só poderia ser veiculado por esse tipo normativo.

Ao regulamentar o tema da responsabilidade tributária, o Código Tributário Nacional definiu, em caráter de norma geral, a regra matriz de responsabilização, as hipóteses em que pode haver responsabilidade e os sujeitos que podem ser responsabilizados, constituindo as diretrizes que devem ser seguidas pelo legislador ordinário.

Diante da regulamentação do tema pelo Código Tributário Nacional, ao legislador ordinário resta reproduzir ou detalhar as normas de responsabilidade tributária, sob pena de, inovando quanto à matéria, invadir a competência da União, de editar lei complementar nacional (art. 146, III, da CF).

Mediante o reconhecimento da condição de norma geral que os dispositivos do Código Tributário Nacional possuem, o Supremo Tribunal Federal definiu como deve se dar a responsabilização tributária, declarando inconstitucionais leis ordinárias que dispuseram do tema de forma diversa àquela prevista na norma geral – entendimento adotado pelos Tribunais de Justiça, que, no bojo de suas competências, declararam leis estaduais inconstitucionais, seguindo as diretrizes definidas pelo Supremo Tribunal Federal.

O Imposto sobre Transmissão “inter vivos” de Bens Imóveis (ITBI), apesar de não possuir lei complementar nacional que o regulamente, possui sua sujeição passiva (art. 121 do CTN) regulamentada, em caráter de norma geral, pelos arts. 48 (contribuinte) e 128 a 138 (responsável) do Código Tributário Nacional, o que limita a competência suplementar do Distrito Federal para legislar sobre a responsabilidade pelo pagamento do tributo.

Conclui-se, assim, que no âmbito do Distrito Federal, o legislador, ao editar o art. 8º da Lei n. 3.830/2006, de igual teor e numeração no Decreto n. 27.576/2006, inovou quanto à hipótese de responsabilização (pois atribui responsabilidade solidária pura e simples, pelo mero inadimplemento do tributo) e em relação ao sujeito (ao transmitente, ao cedente e ao cessionário), indo além do que previsto nos arts. 128 a 138 do Código Tributário Nacional, maculando a norma com a pecha da inconstitucionalidade formal.

Bibliografia

BECHO, Renato L. *Responsabilidade tributária de terceiros*: CTN, arts. 134 e 135. 1. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2014. E-book, p. 184. ISBN 9788502216273.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Recurso Extraordinário n. 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, Data de Julgamento: 03.11.2010, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 10.02.2011. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur187403/false>. Acesso em: 15 jun. 2024.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.845/MT, Rel. Min. Luis Roberto Barroso, Data de Julgamento: 13.02.2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 04.03.2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur419784/false>. Acesso em: 15 jun. 2024.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.284/GO, Rel. Min. Luis Roberto Barroso, Data de Julgamento: 15.09.2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 24.09.2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur453240/false>. Acesso em: 15 jun. 2024.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Recurso Extraordinário n. 559.943/RS, Rel. Min. Cármen Lúcia, Data de Julgamento: 12.06.2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 26.09.2008. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur87554/false>. Acesso em: 15 jun. 2024.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. Recurso Especial n. 1.806.321/GO, Rel. Min. Gurgel de Faria, Data de Julgamento: 19.04.2021, Primeira Turma, Data de Publicação: 05.05.2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=201900743043. Acesso em: 15 jun. 2024.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172/1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 15 jun. 2024.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 jun. 2024.
- BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 15 jun. 2024.
- CHEHAB, Gustavo Carvalho. *A lei complementar no direito brasileiro*. Brasília a. 49, n. 193, jan./mar. 2012.
- CONTI, José Mauricio. O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI): principais questões. *Revista Direito Tributário Atual* v. 16.
- DARZÉ, Andréa Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. 2009. 387 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2013.

- MACEDO, José Alberto Oliveira. *ITBI – aspectos constitucionais e infraconstitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. *Apud* BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. São Paulo: Forense, 2008, p. 12.
- MELLO, Henrique Fernando de. *Atribuição de deveres instrumentais tributários a terceiros e a figura do alterlançamento como forma de constituição do crédito tributário alheio*. 2020. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. doi:10.11606/T.2.2020.tde-29042021-202528. Acesso em: 30 abr. 2025.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- VALADÃO, Marco Aurélio Pereira. *Direito constitucional tributário: análise de casos de repercussão geral em sede tributária*. Coordenação Marcos Aurélio Pereira Valadão, Ricardo Victor Ferreira Bastos. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2023.