

Responsabilidade Tributária: o Mundo Mudou

Tax Liability: the World has changed

Marco Aurélio Greco
Advogado. Doutor em Direito.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.60.16.2025.2873>

Resumo

A EC n. 132/2023 trouxe relevantes alterações ao modelo definidor dos responsáveis tributários para fins de IBS/CBS. Acrescentou, ao lado das hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN um tipo de responsabilidade tributária semelhante ao adotado no âmbito do Direito Penal quando se refere à autoria e à participação. Com isto, amplia sobremaneira o conjunto de pessoas que podem ser responsabilizados solidariamente com o contribuinte pela totalidade do crédito tributário e seus respectivos acréscimos. O presente trabalho procura traçar o perfil desse novo tipo de responsabilidade e apontar alguns de seus desdobramentos práticos.

Palavras-chave: responsabilidade tributária, concorrer para, ocultação, conduta omissiva, graduação da responsabilidade tributária.

Abstract

Constitutional Amendment 132/2023 introduced significant changes to the framework defining tax liability for purposes of IBS/CBS. In addition to the provisions of Articles 134 and 135 of the National Tax Code (CTN), it incorporated a new type of tax responsibility similar to that used in Criminal Law, particularly in the context of authorship and participation. As a result, it greatly expands the range of individuals who may be jointly liable with the taxpayer for the full amount of the tax debt and its corresponding additions. This paper aims to outline the profile of this new type of liability and highlight some of its practical implications.

Keywords: tax liability, to concur to, concealment, omissive conduct, gradation of tax liability.

1. Colocação do problema

A viabilização concreta da arrecadação atinente aos tributos passa, necessariamente, pela definição legal das pessoas que poderão ser atingidas pelos mecanismos institucionais de sua cobrança, seja no plano administrativo, seja no judicial.

Daí a relevância que apresenta o tema da responsabilidade tributária, pois neste âmbito é que serão identificados, no plano concreto, aqueles que suportarão os ônus de uma autuação, de uma execução e, eventualmente, do respectivo atingimento patrimonial¹.

¹ Sobre os vetores que influenciam a experiência tributária e que repercutem no tema da respon-

Até o ano de 2023, o ordenamento positivo brasileiro estruturava a responsabilidade tributária, especificamente no caso dos impostos, a partir de uma visão focada no fato gerador da obrigação tributária como evento denotador de capacidade contributiva. A partir daí, contribuinte seria, em princípio, aquele que manifestasse tal capacidade. Isto decorria da regra do § 1º do art. 145 da CF/1988, que reintroduziu no plano constitucional o denominado princípio da capacidade contributiva². Esta reintrodução se deu sob a formulação espinhosa do “sempre que possível” que enseja inúmeros debates³.

Desta ótica, nenhum imposto – bem como nenhuma contribuição cujo fato gerador se aproxime dos impostos como, por exemplo, as contribuições sociais sobre o lucro e sobre receita ou faturamento – poderia extrapolar esta baliza no que dissesse respeito à figura do contribuinte, pois este é que realiza tipicamente a conduta que manifesta capacidade contributiva.

Ao lado do fato gerador da obrigação tributária, devemos ter em mente que convive o fato gerador da infração tributária, o que abre espaço para questionar qual o elemento de conexão que vincula as pessoas que deverão responder por ela.

A CF/1988 dispunha caber à lei complementar editar normas gerais em matéria de legislação tributária, mas não indicava o critério a ser adotado para determinar quem seria responsável pela obrigação ou pela infração tributária.

Tratando-se do contribuinte, por ser ele que manifesta a capacidade contributiva, o vínculo em relação ao fato gerador da obrigação já é deduzido do § 1º do art. 145, e disso decorre sua responsabilidade pelo crédito tributário, bem como pelas respectivas infrações.

Ocorre que há outras pessoas cuja conduta gravita em torno do fato gerador da obrigação ou da infração, bem como da pessoa do contribuinte, cuja ação ou omissão pode interferir no adequado surgimento da obrigação ou na materialização de uma infração à legislação tributária e que, por esta razão, podem, em tese, vir a ser qualificados como responsáveis tributários ao lado ou em substituição ao contribuinte. Porém, em relação a estas pessoas nada é previsto na Constituição que indique especificamente o critério ou o elemento de conexão a ser utilizado para tanto.

sabilidade tributária, veja-se o meu Responsabilidade de terceiros e crédito tributário. Três temas atuais, *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 28, 2007, p. 235.

² “Art. 145, § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

³ Sobre o princípio da capacidade contributiva, veja-se o meu Princípio da capacidade contributiva, *Dicionário de princípios jurídicos*, coord. Ricardo Lobo Torres, Eduardo Takemi Kataoka e Flávio Galdino, superv. Sílvia Faber Torres. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus Jurídico, 2011, p. 155.

Em contemplação a este conjunto de pessoas, o Código Tributário Nacional, em seus arts. 134 e 135 enumera os terceiros que podem ser definidos como responsáveis tributários⁴.

Na medida em que o foco do CTN é a obrigação tributária, a partir da qual estão conectados vários outros temas, como o fato gerador, o sujeito ativo, a sucessão etc. o Código, salvo seu art. 137, pouco ou nada diz sobre as infrações e sobre quem por elas deve responder.

Note-se que as hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN têm em comum dizerem respeito a pessoas que estão investidas de algum tipo de poder jurídico (pais, tutores etc.) o que, por si só, deflagra uma responsabilidade inerente ao exercício desse poder; ou estão investidos de alguma função (síndicos, tabeliães etc.) cujo respectivo desempenho pode interferir com a ocorrência do fato gerador.

Não é o momento para um detalhamento das várias questões que estes dispositivos do CTN ensejam, mesmo porque a doutrina brasileira é rica neste tema. Importante é mencionar, porém, que, em todos estes casos, há uma qualificação expressa de quem pode estar investido de responsabilidade tributária.

Uma questão, porém, merece destaque.

Trata-se de saber se a enumeração dos responsáveis tributários nos arts. 134 e 135 do CTN é uma enumeração exaustiva, no sentido de apenas os expressamente contemplados poderem ser responsáveis; ou se – tratando-se de regras editadas com fundamento na cláusula constitucional de “normas gerais” (art. 146, III, da CF/1988) – teria aplicação a previsão do art. 24 da CF/1988 que, em seu inciso I, prevê a competência concorrente de União, Estados e Distrito Federal para legislar sobre direito tributário, de modo que haveria espaço para uma lei estadual criar novas hipóteses de responsabilidade tributária, desde que não contrariassem o previsto na norma geral (CF/1988, art. 24, §§ 2º, 3º e 4º)⁵.

⁴ “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.” (Destaquei)

⁵ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; [...]

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência complementar dos Estados. § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a

Além disso, admitir uma competência estadual para definir responsáveis permitiria distinguir entre hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN e que diriam respeito a condutas atinentes ao fato gerador da obrigação tributária e hipóteses de responsabilidade por infrações tributárias que, salvo a hipótese do seu art. 137, não estariam contempladas no CTN e, portanto, seguiriam modelo semelhante ao do direito penal no que diz respeito à autoria direta ou à participação na materialização da infração.

2. A tentativa do Estado do Mato Grosso

Em 2009, o Estado do Mato Grosso editou a Lei n. 9.226/2009, que alterou sua Lei n. 7.098/1998, que dispõe sobre o ICMS para o fim de incluir novas hipóteses de responsabilidade tributária por infrações.

Sublinhe-se que este preceito não dizia respeito à responsabilidade tributária pelo crédito tributário originado do fato gerador. Aplicava-se, exclusivamente, à hipótese de infrações o que, em tese, poderia ter fundamento na referida competência concorrente de que investido o Estado.

O referido preceito estava assim redigido:

“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 pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, no cumprimento da referida obrigação.*” (Destaquei)

Note-se que o preceito, depois de prever a responsabilidade solidária com o sujeito passivo pelas infrações praticadas, enumerava um conjunto de profissionais que estariam abrangidos por ele. Além disso, determinava a extensão da responsabilidade também para qualquer pessoa que concorresse ou interviesse, ativa ou passivamente, no cumprimento da obrigação tributária.

Chama a atenção nesta regra, não só a amplitude subjetiva contemplada, mas, igualmente, o fato de ter sido utilizada para tal extensão a referência ao verbo “concorrer”, o que significava alcançar todos os que tivessem uma conduta que levasse ou não impedisse ou dificultasse a prática da infração (daí a referência a concorrer ativa ou passivamente).

Dentre as pessoas alcançadas pelo dispositivo e que poderiam vir a ser consideradas solidariamente responsáveis pelas infrações (e, portanto, pelas respectivas sanções, inclusive pecuniárias) encontrava-se literalmente nominado o advogado.

competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. § 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.”

Em 2012, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil ingressou com Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal (ADI n. 4.845) que, relatada pelo Ministro Luís Roberto Barroso, veio a ser julgada procedente, por votação unânime, em fevereiro de 2020. A decisão apoiou-se em dois fundamentos, a saber:

“3. A norma estadual avançou em 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.” (Desaquei)

Além de decidir especificamente sobre a referida lei do Estado do Mato Grosso, o Plenário do Supremo Tribunal aprovou uma tese assim redigida:

“É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional.”

Esta decisão deixou absolutamente claro que a disciplina da responsabilidade tributária, seja pelo crédito oriundo do fato gerador, seja pelas infrações restringe-se às pessoas e às hipóteses previstas no CTN, não havendo espaço para leis estaduais (e nem também, direi eu, para as federais e municipais) disporem diversamente, ampliando seja o rol das pessoas, seja as circunstâncias autorizadas da responsabilidade⁶.

Com isto resultou pacificado que toda disciplina da responsabilidade tributária estava restrita ao previsto no CTN.

Não se esqueça, porém, que à época a Constituição Federal não previa nenhum critério a ser adotado para definir a amplitude da responsabilidade tributária, deixando ao legislador complementar essa definição. E este, no CTN, adotou como critério a existência de um poder ou uma função cujo exercício inadequado poderia afetar a ocorrência ou a dimensão do fato gerador e, por consequência, o cumprimento da legislação tributária.

3. Alteração constitucional superveniente

O quadro normativo se alterou profundamente com a edição da Emenda Constitucional n. 132/2023 que, ao dispor sobre as novas incidências sobre o con-

⁶ No mesmo sentido da inconstitucionalidade por incompatibilidade da lei ordinária com o CTN, veja-se o RExt. n. 562.276 do STF, Plenário, unânime, Rel. Min. Ellen Gracie, *DJ* 10.02.2011, que julgou inconstitucional o art. 13 da Lei federal n. 8.620/1993 e onde se aprovou a tese: “É inconstitucional o art. 13 da Lei 8.620/1993, na parte em que estabelece que os sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, por débitos junto à Seguridade Social.”

sumo (IBS – Imposto sobre Bens e Serviços e CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços), introduziu o art. 156-A à CF/1988 cujo § 3º assim dispõe:

“§ 3º Lei complementar poderá definir como *sujeito passivo* do imposto a pessoa que *concorrer para a realização, a execução ou o pagamento* da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior.” (Destaquei)

Este dispositivo é um verdadeiro divisor de águas no que se refere ao tema da responsabilidade tributária.

Na experiência tributária brasileira, já tivemos referências pontuais a determinados sujeitos, como por exemplo no art. 23, II, da CF/1969 ao mencionar a incidência do ICM em relação a “produtores, industriais e comerciantes”; na própria CF/1988 há previsão da incidência de contribuições em relação ao “empregador”, ao “trabalhador” ou ao “importador” (art. 195).

Porém, pela primeira vez, a Constituição Federal prevê um critério a ser utilizado pela lei complementar que disciplinar a sujeição passiva fazendo-o de modo a abranger qualquer tipo de conduta que tenha a aptidão de concorrer para a realização, execução ou pagamento da operação tributada sem qualquer limitação objetiva ou subjetiva, a não ser esta: “concorrer para”.

Este § 3º refere-se à sujeição passiva como um todo, mas no presente estudo examinarei apenas alguns aspectos atinentes à responsabilidade tributária. Muito mais há a dizer sobre ele!

Ou seja, até a EC n. 132/2023, a Constituição contemplava a competência da lei complementar para dispor sobre responsabilidade tributária, mas não especificava os critérios ou elementos de conexão a serem adotados na disciplina que viesse a ser editada.

Lembre-se que a capacidade contributiva tem relação com o fato gerador e com o contribuinte, mas o responsável – no modelo do CTN – tem vínculo com o fato gerador ou com o contribuinte, mas não é ele que manifesta capacidade contributiva captada pelo tributo.

Em tese, o CTN até poderia ter adotado critério distinto do que nele consta e, talvez, até mesmo o do referido § 3º do art. 156-A. Mas não o fez; preferiu consagrar o desenho dos arts. 134 e 135.

Portanto, hoje não estamos diante de uma situação de confronto entre uma lei estadual (como a do Mato Grosso) e o CTN, mas de uma relação entre o CTN e uma alteração constitucional superveniente que coloca mais uma hipótese de responsabilidade, ao lado das já reguladas.

Nem se diga que ainda assim prevaleceria a disciplina do CTN, pois ele tem a função de “norma geral” e, como tal, predeterminaria o conteúdo de outras regras sobre responsabilidade tributária, tornando inaplicável ou “inconstitucional” lei complementar (como a LC n. 214/2025) que viesse a veicular disciplina diversa da contida no CTN.

Este argumento não procede por, pelo menos, três razões.

Primeira, porque a Constituição é hierarquicamente *superior* ao Código e, portanto, pode dispor diversamente dele tornando-o até incompatível com a nova disciplina constitucional.

Segunda, porque a Emenda Constitucional é *posterior* ao Código e, portanto, não se pode pretender que o CTN iniba a produção de uma Emenda Constitucional que autorize a criação de novas hipóteses de sujeição passiva. Se o novo texto padece de algum vício ele deve ser aferido na sua produção ou no seu conteúdo e não porque uma lei complementar anterior (CTN) dispõe diversamente.

Terceira, porque o CTN é “norma geral” e o § 3º do art. 156-A da CF/1988 é uma norma *especial* voltada à disciplina da responsabilidade tributária no âmbito de IBS e CBS.

Em suma, pelos critérios da hierarquia, cronológico e da especialidade a conclusão é sempre na direção de que o § 3º do art. 156-A da CF/1988 admitiu a criação de uma nova hipótese de responsabilidade tributária ao lado daquelas já reguladas pelo CTN.

Por consequência, os dispositivos da LC n. 214/2025 sobre responsabilidade tributária devem ser confrontados com o § 3º do art. 156-A da CF/1988 e não com o CTN, posto que há uma justaposição de hipóteses de responsabilidade.

Claro está que as disposições do CTN que se refiram às características do instituto da solidariedade e ao seu funcionamento serão aplicáveis, salvo se alguma disposição da lei complementar editada com fundamento no art. 156-A da CF/1988 as contrariar.

4. Novo tipo de responsabilidade tributária

Vigente a previsão constitucional, o primeiro ponto a considerar é a lógica interna que dela emana, pois uma vez identificado o núcleo da sistemática introduzida será possível determinar seus desdobramentos.

Chama a atenção o fato de a Constituição ter adotado como critério a referência à pessoa (portanto, qualquer pessoa) que “concorrer para”.

Exatamente o mesmo verbo – portanto, o mesmo tipo de conduta – que fora previsto na lei de 2009 do Estado do Mato Grosso acima examinada.

Uma grande diferença, porém, existe. Enquanto a lei do Mato Grosso dizia respeito apenas a hipóteses que poderiam deflagrar a responsabilidade em relação às infrações à legislação tributária, o dispositivo constitucional contempla situações que podem deflagrar a responsabilidade plena, vale dizer inclusive quanto ao crédito oriundo da ocorrência do fato gerador.

Neste ponto, o preceito é claro ao se referir a quem concorrer para a realização, a execução ou o pagamento *da operação* que, no desenho constitucional, é o fato gerador de IBS/CBS.

Note-se que o preceito não está qualificando quem realizar, executar ou pagar a operação (condutas que poderiam ser vistas como típicas do contribuin-

te). Mas sim, quem concorrer para qualquer dessas condutas, ou seja, pode ser alguém que, embora não realize nenhuma delas, aja para ou não impeça ou dificulte que qualquer delas se viabilize.

Este modelo de atribuição de responsabilidade tem um alcance muito maior do que o consagrado no CTN e uma tentativa neste sentido se deu – além da lei do Estado do Mato Grosso – também pelo PN n. 4/2018 da Cosit da Secretaria da Receita Federal. Nele é feita referência à responsabilidade solidária por interesse comum quando houver a prática de ilícito que leve a um resultado prejudicial ao Fisco. Nesta hipótese o PN n. 4/2018 faz menção à “participação comissiva ou omissiva na configuração do ato ilícito” e “vínculo com o ato”, expressões amplas que alcançam pessoas que tenham contribuído (ou “concorrido”) para a prática do ilícito⁷.

Trata-se de um modelo cuja lógica interna não se confunde com a lógica que informa o CTN.

Na experiência jurídica, o termo “concorrer” é utilizado, principalmente, em três sentidos diversos, conforme a situação se apresente:

- a) Quando *pessoas independentes* competem para obter algo exclusivo; p.ex., “concorrer para obter um contrato objeto de licitação”;
- b) Quando há uma *despesa única* que precisa ser rateada entre um conjunto de pessoas; p.ex., “concorrer para as despesas condominiais”;
- c) Quando *várias pessoas se reúnem* para agir na busca de um resultado; p.ex. “todos concorreram para o êxito da empreitada”.

Independente destes usos do termo “concorrer” subsiste a pergunta: haveria um âmbito jurídico específico no qual este termo integra um modelo em que há a reunião de um conjunto de pessoas que buscam um resultado e em que o fato de “concorrer para” deflagra uma consequência onerosa para os agentes? Âmbito em que seria encontrada a mesma lógica adotada neste novo modelo de responsabilidade tributária previsto no art. 156-A da CF/1988? Uma responsabilidade que advém da conduta de integrar um conjunto de pessoas cujas diversas condutas contribuem para a realização de determinado evento?

A resposta é afirmativa!

5. O modelo adotado no Código Penal

A responsabilização de um conjunto de pessoas que se reúnem para realizar determinado evento que afeta a esfera jurídica pública e que enseja o sancionamento de todos é exatamente o modelo previsto no art. 29 do Código Penal:

“Art. 29. Quem, *de qualquer modo, concorre para* o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade.” (Destaquei)

⁷ “Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.”

Ou seja, o modelo de responsabilização adotado pelo Código Penal há décadas é o mesmo modelo assumido pela Constituição para fins de responsabilidade tributária⁸.

Destarte, lendo de forma conjugada o dispositivo constitucional e este artigo do Código Penal, temos que: “quem de qualquer modo concorre para a realização, execução ou pagamento da operação tributada responde pelo tributo e seus consectários legais.”

Trata-se do denominado “concurso de pessoas” que abrange as hipóteses de autoria, coautoria e participação no evento legalmente tipificado.

Sublinhe-se que não estou a afirmar que a norma em questão é uma “norma penal”, nem que haverá a ocorrência de um crime, mas que estamos perante a adoção de um modelo de imputação de responsabilidade tributária tal qual o penal.

Adotar um modelo de responsabilidade tributária semelhante ao do Código Penal vai ensejar uma série de indagações, tais como as que serão mencionadas mais abaixo e implicará uma revisão e uma preparação teórica ampla de todos que se virem chamados a examinar o tema.

Não é mais o caso de repetir o que se construiu em termos do CTN; nem é pertinente alegar que este modelo conflita com o CTN, pois se trata de um modelo assumido pela própria Constituição e, em tese, é até um modelo que o CTN poderia assumir, posto que o art. 146, III, da CF/1988 não determina qual o desenho a ser consagrado para definir a responsabilidade tributária.

O paradoxal é ver que não raramente circula a ideia de que o Direito Tributário seria semelhante ao Direito Penal.

Isto porque tal como não há crime sem lei que o preveja, assim também não há tributo sem lei; assim como a lei penal não pode ser retroativa a lei tributária também deve atender à irretroatividade; assim como a analogia é vedada para fins de definir crime, também a analogia é vedada para cobrar tributo não previsto em lei.

O paradoxo está em que a aproximação feita entre o tributário e o penal se dá com o objetivo de proteger o contribuinte contra investidas do Fisco. E exatamente agora, quando se trata de disciplinar a responsabilização, a Constituição Federal assume tal assemelhação e contempla um modelo de responsabilidade tributária nos moldes do Direito Penal a qual é muito mais abrangente e independe do poder ou da função de que a pessoa esteja investida! Basta ter partici-

⁸ Para um exame da atualidade do debate sobre imputação objetiva e autoria, inclusive em condutas omissivas, cujos avanços muito auxiliam no desenho do atual modelo de responsabilidade tributária aqui examinado, vejam-se Claus Roxin, *Funcionalismo e imputação objetiva no direito penal*, tradução e introdução de Luís Greco, 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002 e Luís Greco *Problemas de causalidade e imputação objetiva nos crimes omissivos impróprios*, trad. Ronan Rocha, 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2018.

pação no iter que levou à realização, à execução ou ao pagamento da operação tributada.

A Constituição contempla uma autorização para a criação dessa hipótese de responsabilidade, mas sua existência concreta depende de lei complementar para tanto.

6. Lei Complementar n. 214/2025

Posteriormente à promulgação da EC n. 132/2023 sobreveio a Lei Complementar n. 214/2025, que tem um dispositivo específico sobre o tema (art. 24, V) e que merece atenção:

“Art. 24. Sem prejuízo das demais hipóteses previstas na Lei n. 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*:

V – *qualquer pessoa física, pessoa jurídica ou entidade sem personalidade jurídica que concorra por seus atos e omissões para o descumprimento de obrigações tributárias*, por meio de:

a) *ocultação da ocorrência ou do valor da operação*; ou

b) *abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial*;

§ 2º A responsabilidade a que se refere a alínea ‘a’ do inciso V do *caput* deste artigo *restringe-se ao valor ocultado da operação*.

§ 3º Não enseja responsabilidade solidária a *mera existência de grupo econômico* quando inexistente qualquer ação ou omissão que se enquadre no disposto no inciso V do *caput* deste artigo.” (Destaquei)

Este dispositivo enseja uma série de considerações relevantes que serão a seguir sinteticamente expostas.

6.1. Justaposição às hipóteses do CTN: a primeira observação a fazer é que o dispositivo expressamente afirma que as hipóteses previstas nos incisos não afetam as demais contidas no CTN, nem na legislação civil. Ou seja, são novas hipóteses de responsabilidade tributária acrescidas às já existentes, seja quanto ao aspecto objetivo (casos de cabimento), seja quanto ao aspecto subjetivo (pessoas alcançadas).

Por serem hipóteses acrescidas às do CTN, não é pertinente proceder ao transplante de definições, restrições ou conclusões que se aplicam especificamente aos casos dos arts. 134 e 135 do CTN.

Porém, os efeitos da solidariedade previstos no art. 125 do CTN têm plena aplicação, na medida em que não há previsão em contrário na LC n. 214/2025 e o art. 125 dispõe sobre o funcionamento da solidariedade como instituto jurídico e não trata de hipóteses específicas como os arts. 134 e 135.

Interessante que o dispositivo menciona também as hipóteses da legislação civil como se esta contivesse, por si só, regras definidoras da responsabilidade

tributária. A rigor, a lei civil provoca efeitos na responsabilidade tributária na medida em que a lei tributária encampa sua previsão; mas, de qualquer modo, é a lei tributária que define a responsabilidade e não a lei civil.

Assim, por exemplo, não é a copropriedade civil que automaticamente determina a solidariedade tributária; é o art. 124, I, do CTN que estabelece ser o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação a razão determinante da solidariedade. E este interesse comum, por sua vez, é encontrado na legislação civil.

6.2. Responsabilidade ampla: diferentemente da previsão que constava da lei do Estado do Mato Grosso, a responsabilidade aqui determinada não se restringe às infrações e respectivas consequências (p.ex. multas).

Trata-se de responsabilidade ampla, abrangente da obrigação principal, sanções e acréscimos como resulta claramente do art. 25 da LC n. 214/2025:

“Art. 25. As responsabilidades de que trata esta Lei Complementar *compreendem a obrigação pelo pagamento* do IBS e da CBS, *acrescidos* de correção e atualização monetária, multa de mora, multas punitivas e demais encargos.” (Destaquei)

A única limitação à dimensão da responsabilidade resulta do § 2º do art. 24 ao estabelecer que, na hipótese de ocultação, a responsabilidade solidária se restringe ao valor ocultado da operação.

Ou seja, o solidário responderá na proporção que existir entre o valor manifestado e o ocultado e, em princípio, não responderá pela totalidade da cobrança. Porém, se a própria operação tributada tiver sido ocultada, o solidário, ao responder pelo que foi ocultado, estará respondendo pela totalidade da obrigação e seus consectários.

6.3. Não há benefício de ordem: esta hipótese de solidariedade não comporta benefício de ordem, porque a LC n. 214/2025 nada dispõe a respeito.

Além disso, as hipóteses da LC n. 214/2025 podem ser entendidas como alcançadas pelo inciso II do art. 124 do CTN na medida em que este preceito diz respeito ao funcionamento do instituto e não a casos específicos. Por consequência, também tem aplicação o parágrafo único do art. 124 que afasta o benefício de ordem.

6.4. Grupo econômico não é causa de solidariedade: a simples existência de um grupo econômico (de fato ou de direito) não é razão suficiente para configurar a responsabilidade solidária. Esta é uma previsão relevante na medida em que afasta alegações de que o mero fato de haver o grupo já implicaria o surgimento de um “interesse comum” que determinaria a solidariedade nos termos do art. 124, I, do CTN.

Porém, o dispositivo ressalva que a não configuração da responsabilidade solidária só ocorrerá se inexistir qualquer ação ou omissão enquadrável no inciso V do art. 24.

Vale dizer, se qualquer integrante do grupo econômico tiver uma ação ou omissão enquadrada no inciso V do art. 24 haverá responsabilidade solidária desse integrante apenas, que não abrangerá todos os integrantes do grupo econômico. A responsabilidade solidária é limitada a quem agiu ou se omitiu, pois o próprio inciso V prevê ser ela aplicável à pessoa física, jurídica ou entidade sem personalidade jurídica que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação. Só esta pessoa ou entidade será solidária, não qualquer outra do grupo, na medida em que esta outra não tiver concorrido para tanto.

6.5. Entidade sem personalidade jurídica: merece crítica a menção contida no referido inciso V do art. 24 da LC n. 214/2025 no sentido de aplicar-se também à entidade sem personalidade jurídica. Note-se que a regra, tal como posta, não está a contemplar a entidade sem personalidade que seja legalmente equiparada à pessoa jurídica, mas à pura entidade sem personalidade. Por exemplo, o condomínio edilício não tem personalidade jurídica e não é a esta equiparado.

Ora, o § 3º do art. 156-A da CF/1988 é explícito ao admitir que a disciplina da sujeição passiva alcance a “pessoa que concorrer”, portanto, contempla apenas as pessoas físicas ou jurídicas. Entidade sem personalidade (como, por exemplo, o condomínio edilício), embora possa ser sujeito de direitos e deveres, não atende ao requisito constitucional de ser “pessoa” e, portanto, esta parte do inciso V do art. 24 da LC n. 214/2025 extrapola a competência tributária. Trata-se de uma extensão subjetiva inconstitucional.

6.6. Núcleo do tipo: o núcleo da hipótese de incidência legal que deflagra a responsabilidade solidária está formulado como “concorrer, por atos ou omissões, para o descumprimento de obrigações tributárias mediante a ocultação da ocorrência ou do valor da operação”⁹.

De imediato, esta formulação levanta uma dúvida quanto à sua compatibilidade constitucional, pois o “concorrer para” da CF/1988 se refere à realização, à execução e ao pagamento da operação enquanto a LC n. 214/2025 contempla o “concorrer para” o descumprimento de obrigações tributárias.

A dúvida é superável na medida em que se recorde que a competência tributária prevista na Constituição Federal indica um âmbito material dentro do qual o legislador irá escolher os eventos concretos que ensejarão o surgimento da obrigação e dos deveres tributários.

⁹ A lei complementar prevê também a hipótese de abuso de personalidade jurídica, mas esta não será examinada nesta oportunidade.

Além disso, o § 3º do art. 156-A da CF/1988 veicula competência ampla para dispor sobre todos os sujeitos passivos, o que engloba um universo de pessoas que poderão se encontrar na situação de contribuintes ou de responsáveis, sendo estes solidários ou substitutos do contribuinte. Portanto, o núcleo delimitado pela competência diz respeito aos contextos em que as condutas dos sujeitos passivos deverão ocorrer, entendidos como o iter formativo e de materialização de qualquer daquelas três realidades (realização, execução ou pagamento).

Essa amplitude abre espaço para alcançar um grande número de pessoas, inclusive e apenas para exemplificar, as plataformas de internet nas quais ocorra o pagamento da aquisição de bens, evento que, aliás, pode se dar depois da ocorrência do fato gerador.

Diante deste amplo campo, a LC n. 214/2025, ao prever a categoria pontual do responsável solidário, qualificou a finalidade da conduta, qual seja o descumprimento de obrigações tributárias.

Ao assim dispor, não extrapolou a competência constitucional, apenas acrescentou um outro requisito para que a sujeição passiva se configure, ou seja, além de a conduta dever ocorrer num dos três âmbitos indicados na Constituição (realização, execução ou pagamento da operação) é indispensável que ela tenha por finalidade o descumprimento de obrigações tributárias e que se utilize para tanto da ocultação da operação ou do seu valor (meio hábil para tanto).

Vale dizer, no regime da lei instituidora de IBS/CBS há requisitos cumulativos a serem atendidos: os de contexto em que ocorre a conduta, previstos na CF/1988, e os de finalidade e meio, previstos na LC n. 214/2025.

Isto significa que se a conduta da pessoa física, da pessoa jurídica ou da entidade sem personalidade jurídica não ocorrer num dos contextos constitucionais, estará desatendido um dos requisitos para a incidência da responsabilidade.

Da mesma forma, qualquer outra hipótese que não se vincule ao descumprimento de obrigação tributária ou que não implique ocultação da operação ou do seu valor estará fora do âmbito de aplicação do preceito.

Vale dizer, o simples fato de haver participação na realização, na execução ou no pagamento da operação não é suficiente para ensejar responsabilidade solidária; mister que a conduta em questão esteja também atrelada ao descumprimento de obrigações tributárias e envolva ocultação.

Isto coloca uma delicada relação de causalidade a ser aferida entre a conduta concreta e o efeito do descumprimento, pois em tese pode haver participação na realização, na execução ou no pagamento, mas esta ação ou omissão não estar vinculada ao descumprimento da obrigação.

Além disso há delicados problemas práticos. Imagine-se uma pessoa jurídica que declara corretamente todas as operações tributadas; calcula com exatidão o

que deve, informa tudo de acordo com as instruções emanadas das autoridades tributárias, mas, no momento em que deve realizar o pagamento da dívida regularmente constituída, um assessor lhe diz “não pague, deixe vir a autuação que discutiremos administrativa e judicialmente”.

Na literalidade do dispositivo este assessor (a depender da vinculação, ou não, de seu pronunciamento em relação ao ato a ser praticado pelo contribuinte) pode ter concorrido para o descumprimento da obrigação tributária (configuração da mora), mas obviamente não é este o sentido da regra, tanto assim que as alíneas restringem o meio utilizado para atingir o descumprimento da obrigação. Não é qualquer conduta, é apenas aquela conduta consistente em ocultar.

E, também, não basta ocultar, é preciso que a ocultação seja um meio adotado para que ocorra o descumprimento da obrigação tributária.

A questão então que se põe consiste em saber se este vínculo entre conduta de ocultar e descumprimento deve ser direto ou pode ser indireto. E se o vínculo é puramente objetivo ou se há necessidade de um elemento subjetivo para que a hipótese se materialize.

Penso que estas duas questões se resolvem com uma única resposta. Se houver ocultação com a finalidade de descumprir obrigações tributárias e o descumprimento ocorrer porque houve essa ocultação, então é irrelevante se ela ocorreu direta ou indiretamente.

Ou seja, é preciso reunir o conhecimento quanto ao resultado e a vontade de buscá-lo mediante a ocultação. Assim, ocultar tendo por finalidade o descumprimento e este descumprimento ocorrer por ter havido a ocultação implica configuração da hipótese de responsabilidade solidária.

6.7. Ocultação: a ação de ocultar é reiteradamente mencionada na legislação que trata de sanções. Basta lembrar que o Código Penal refere-se a ela em cerca de 30 vezes, em grande parte como elemento integrante dos tipos penais.

Ocultação é ação cuja configuração supõe ocorrência de três aspectos essenciais, sem os quais não se materializa:

- Núcleo específico da conduta de ocultar;
- O elemento subjetivo da conduta; e
- As características do objeto ocultado.

Ocultar é a ação de não permitir que alguém que tem direito a conhecer determinado fato ou a acessar determinado objeto ou pessoa, venha a conhecê-lo ou acessá-lo integralmente¹⁰.

¹⁰ São raras as hipóteses de ocultação de pessoa que sejam tributariamente relevantes; por isso, não serão aqui aprofundadas.

Numa referência singela, ocultar é esconder, não deixar ver algo a alguém. Pode se referir a um objeto físico¹¹, um recurso financeiro¹² ou uma informação¹³.

Esta ação pode consistir em não permitir o acesso ao fato, à pessoa ou à informação pertinente ou permitir o acesso, mas a uma informação incompleta ou distorcida. Daí a LC n. 214/2025 se referir a ocultar a operação ou seu valor.

Disto decorrem algumas consequências aqui sinteticamente enunciadas.

I) Ocultar não se confunde com o simples não informar ou com divergências quanto ao informado.

Ocultar supõe ação voltada a impedir o conhecimento da informação por pessoa que tenha o direito de obtê-la. Se a pessoa não tem o direito de obter a informação, a recusa em dar-lhe acesso não é ocultação. Ou seja, ocultar corresponde à vontade de não permitir o acesso à informação por alguém legitimado para acessá-la.

Realmente, deixar de informar por desconhecimento da necessidade de fazê-lo, ou informar de certa forma por entender que a informação prestada é a correta, não configuram ocultação.

A melhor prova da inexistência de ocultação corresponde à conduta da pessoa que, incontinenti, presta a referida informação quando solicitada pelo legitimado.

De fato, entregar a informação solicitada é a conduta exatamente oposta à ocultação, que se define como esconder, não fornecer etc.

Portanto, o núcleo específico da conduta que configura ocultação consiste no impedir o acesso à informação ou ao fato, com ela não se confundindo a divergência quanto à informação a prestar ou a seu conteúdo.

A conduta de fornecer a informação desejada pelo legitimado afasta qualquer tipo de alegação de ocultação, pois se a pessoa forneceu o pertinente acesso ao fato ou à informação quando lhe foi solicitado é porque não os ocultou, simplesmente nada havia sido pedido até então ou havia outro entendimento a respeito da necessidade de prestar a informação ou dar acesso ao fato.

II) Se o fato ou a informação forem do conhecimento do Fisco por ter-lhe sido fornecido o acesso ou este acesso for possível em razão de estar em suas bases de dados ou de outros Fiscos (nacionais ou estrangeiros) com os quais mantém algum tipo de troca de informações ou mesmo se estiver disponível em locais de acesso público (inclusive internet), não haverá ocultação. Cabe ao Fisco utilizar os

¹¹ Por exemplo, ocultação do produto do crime.

¹² No caso de lavagem de capitais.

¹³ Como ocorre em delito relativo à constituição de sociedades anônimas. Art. 177, *caput* do Código Penal: “Promover a fundação de sociedade por ações, fazendo, em prospecto ou em comunicação ao público ou à assembleia, afirmação falsa sobre a constituição da sociedade, ou ocultando fraudulentamente fato a ela relativo.”

meios e os dados de que dispõe, bem como os que estão ao alcance de qualquer pessoa.

III) É preciso lembrar que elementos essenciais desse tipo de responsabilidade solidária são o conhecimento e a vontade de descumprir obrigação tributária para cujo atingimento a ocultação surge como meio hábil para tanto. Assim, se o impedir o acesso ou o conhecimento integral do fato ou da informação tiver ocorrido por outro motivo que não buscar o descumprimento da obrigação tributária, também não haverá aquela ocultação a que se refere o inciso V do art. 24 da LC n. 214/2025.

IV) Não há ocultação culposa. Ocultação corresponde a conduta necessariamente dolosa em que a vontade é intencionalmente direcionada a impedir o conhecimento da informação pelo legitimado. A essencialidade deste elemento subjetivo para configurar uma responsabilidade solidária é reconhecida pelo próprio PN n. 4/2018 acima referido, quando exige que:

“Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.” (Destaquei)

Não basta o nexo entre ação e resultado; é essencial a consciência (vontade) quanto ao resultado da conduta.

V) Não se pode confundir a ação de ocultar com a existência de divergências de entendimento, distintas concepções quanto a determinada realidade ou mesmo erros cometidos.

Assim, diante da convicção de um terceiro no sentido de que o real comprador é “A”, o fato de o Fisco vir a entender e comprovar que ele seria “B” não configura ocultação. Pode haver divergência de entendimento, distintas avaliações da realidade etc., mas não ocultação.

Apenas no caso de o terceiro (que se quer responsabilizar):

- i) saber que o real comprador é “B” e não “A” (hipótese que se afasta se ele entender que o real comprador é “A”);
- ii) dolosamente impedir que o Fisco saiba disso e, para esse fim, informar como comprador a pessoa “A” e, ademais,
- iii) não informar a existência de “B” como sendo o comprador, quando solicitado para tanto, é que – em princípio e desde que atendidos os demais requisitos – pode-se alvitrar a existência da conduta de ocultar.

Em suma, o “*não saber*” por parte do Fisco não significa que houve o “ocultar” por parte do terceiro, pois isto pode se dar por outras razões.

VI) A ocultação da operação pode dizer respeito ao evento em si, sua dimensão ou à pessoa à qual ele se reporte. Ou seja, existe ocultação da operação se o conhecimento quanto à sua existência é negado; haverá ocultação do valor se o conhecimento da operação for acessível, mas seu valor não for integralmente ex-

posto; e haverá também ocultação se a operação e seu valor forem acessíveis, mas é indicada pessoa diversa da que efetivamente a realizou. Ou seja, pode haver ocultação total, parcial, objetiva ou subjetiva.

VII) para haver ocultação não basta que alguém tenha conhecimento da existência da operação ou do seu real valor. Para um terceiro ser responsabilizado é preciso que, além do conhecimento, ele tenha o dever legal de fornecer a informação ao Fisco.

Isto é particularmente importante em se tratando da posição do advogado (que foi expressamente indicado na lei do Estado do Mato Grosso acima examinada), pois, salvo casos excepcionais¹⁴, as informações que lhe são fornecidas pelo cliente são recebidas sob o manto do sigilo profissional. Portanto, como regra, o advogado está proibido de transmiti-las a terceiros, inclusive ao Fisco.

Em situação delicada se encontra, porém, o denominado advogado de operações que elabora os instrumentos jurídicos para a viabilização de determinado negócio eventualmente tributado. Estes casos precisarão ser examinados minuciosamente para aferir, individualmente, se o profissional se manteve dentro da esfera profissional ou se a extrapolou, a ponto de se tornar coautor ou partícipe da infração. A decisão sobre a existência ou não de extrapolação cabe ao órgão profissional responsável, ou seja, à Ordem dos Advogados do Brasil, ou ao Poder Judiciário, mas nunca ao Fisco que se alegar lesado.

VIII) Ademais, é importante ter presente as características da informação para poder concluir se foi ou não atendido este último requisito da conduta de ocultar.

Com efeito, é preciso que a informação em questão seja uma “informação relevante”.

Não é qualquer informação que, não prestada, ainda que dolosamente, implica ocorrência da hipótese legal de ocultação.

Como expõe, de maneira muito feliz, Celso Delmanto em comentário que, embora diga respeito ao art. 177 do Código Penal, exprime um requisito essencial a todos os tipos de ocultação de informação:

“É mister que a informação seja referente a fato *relevante*, pois deve possuir potencialidade danosa.”¹⁵

De fato, informação irrelevante sem potencialidade danosa para o bem jurídico protegido pela norma (cumprimento da obrigação tributária) não configura o tipo infracional.

¹⁴ Que, por excepcionais, não serão aqui explorados.

¹⁵ *Código penal comentado*, atualizado e ampliado por Roberto Delmanto, 3. ed., 6ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 322. Destaque no original. No mesmo sentido do requisito de relevância de que deve se revestir a informação, veja-se Luiz Regis Prado, *Comentários ao Código Penal*, 11. ed. São Paulo: RT, 2017, p. 592.

IX) Por derradeiro, cumpre lembrar que pretender interpretar a regra de incidência, inclusive no que se refere à sujeição passiva, para aplicá-la a casos concretos que não apresentem os requisitos nem a gravidade subjacente inerente ao pressuposto de cabimento da consequência legal é, simplesmente, cometer uma ilegalidade.

7. “Concorrer omissivamente para”

A omissão, o silêncio e a inércia são dos mais difíceis eventos com os quais o direito positivo precisa lidar.

Surgem em todos os campos: no constitucional, tanto assim que é hipótese de cabimento de mandado de injunção; no administrativo, com a figura do silêncio que enseja muito debate sobre se configura recusa à pretensão ou denegação do pedido ou, por outro lado, se, estando atrelado a um ato vinculado, se caberia suprimento pelo Poder Judiciário; no civil, quando se discute, por exemplo, o tema da reserva mental ou se configura anuência ou recusa etc.

Em matéria de responsabilidade tributária, o CTN também faz menção à omissão, no *caput* do seu art. 134. Nos casos contemplados nesse dispositivo, é possível identificar que a omissão se deu à vista de um dever jurídico de agir em determinada direção (boa administração, seriedade, prerrogativas da função etc.). Até mesmo no caso da responsabilidade dos sócios por dissolução irregular, a existência do dever de informar o término do funcionamento ou a mudança de localidade são o pressuposto cujo inadimplemento deflagra a responsabilidade.

Quando há um dever jurídico de agir de determinada maneira (omissão própria), o inadimplemento desse dever mediante a não realização da respectiva conduta é hipótese relativamente nítida de cabimento da responsabilidade. O mesmo ocorre em relação ao inciso V do art. 24 da LC n. 214/2025, pois se houver um dever legal de informar ou exibir ao Fisco e seu descumprimento se der como meio para – assim ocultando – viabilizar o descumprimento de obrigações tributárias, fica nítido o sentido do dispositivo.

Situação completamente diferente se apresenta quando não há o dever legal, mas a pessoa, investida de prerrogativas legítimas dentro de um contexto em que se encontra o contribuinte, tem conhecimento de condutas que poderão ou quase certamente irão levar ao descumprimento de obrigações tributárias (omissão imprópria).

Neste caso, a pergunta relevante é se o fato de tal pessoa se omitir poderá implicar, ou não, em torná-la coautora ou partícipe do respectivo descumprimento da obrigação tributária e, por esse motivo, responsável solidário do ônus tributário.

Abre-se aqui um amplo campo de discussão envolvendo o tema da causalidade seja no que atine às razões determinantes do resultado seja às condutas que se apresentem como condições dessa ocorrência.

Ou seja, em que medida cada conduta ocorrida (ativa ou passiva) contribui para a materialização do resultado. O debate se desdobra por vários campos indo da filosofia à realidade dos fatos, passando pela neurociência.

Não é o momento de ampliar esse debate; basta insistir que ele existe e irá repercutir nas conclusões extraídas.

Neste estudo, penso que é pertinente procurar mostrar alguns aspectos que precisarão ser considerados quando tivermos que enfrentar um caso concreto.

7.1. Peso da conduta: um primeiro aspecto diz respeito ao peso que a conduta dessa pessoa poderia ter em relação ao evento “descumprimento de obrigação tributária”.

Superada a preliminar inafastável de que a referida omissão deve implicar na ocultação da operação ou do seu valor, então três hipóteses podem ser consideradas:

- a) se a pessoa não se omitir, o resultado não ocorrerá. Trata-se de situação em que o agir impediria o resultado. Esta hipótese pode se dar, por exemplo, no caso de empresas cujos regulamentos internos preveem que determinadas operações só serão realizadas se, previamente, houver o pronunciamento favorável de determinado órgão ou setor. Neste caso, o pronunciamento prévio será vinculante e, portanto, havendo conhecimento e vontade quanto ao resultado previsível, a omissão integra o processo formativo da conduta de descumprimento da obrigação tributária.
- b) se a pessoa não se omitir, o resultado poderá ocorrer, mas em menor dimensão. Aqui o agente não pode impedir o resultado, mas pode diminuir o risco da sua materialização. Trata-se de hipótese mais abrangente do que a anterior, pois pode alcançar terceiros que não devem obrigatoriamente participar do processo formativo da conduta do contribuinte, mas que têm conhecimento porque a situação lhe é apresentada pelo contribuinte. Este caso é mais difícil de solucionar em abstrato, pois as circunstâncias concretas terão peso preponderante. Dentre elas, sempre poderá ocorrer que o contribuinte autuado argumente que “ninguém me alertou disso” e procure até mesmo trazer para o conjunto dos solidários mais pessoas com quem possa dividir os encargos. Em tese, se a conduta da pessoa puder diminuir o risco de ocorrer o descumprimento, sua omissão será relevante para a materialização do resultado e, portanto, ensejadora da responsabilidade solidária.
- c) se a pessoa não está investida de nenhuma prerrogativa específica nem participa do processo formativo ou deliberativo sobre a conduta do contribuinte, mas, por qualquer eventualidade, teve conhecimento da possibilidade de ocorrer o resultado, então caberá fazer a mesma indagação da hipótese anterior, qual seja se a sua omissão irá, em alguma medida,

reduzir o risco da materialização do resultado. Em princípio, toda e qualquer manifestação levada ao interlocutor adequado pode ter por efeito reduzir o risco do resultado; particularmente, no mundo atual em que são múltiplas as fontes de informação de que o tomador da decisão no âmbito empresarial pode se servir. Em suma, trata-se de situação que, embora aparentemente simples pelo distanciamento que a pessoa pode ter do processo de tomada de decisão, o exame das circunstâncias concretas será decisivo para a configuração ou não da solidariedade.

7.2. Omitir-se perante quem?: a segunda questão é um desdobramento da anterior, no sentido de que, tendo a pessoa constatado que sua omissão pode deflagrar a responsabilidade solidária, a quem ela deve se dirigir para que não se considere que concorreu omissivamente para o resultado? Na medida em que não haja um dever legal de informar o Fisco (hipótese que mencionei acima) penso que a ação deve ser dirigida a alguém que esteja investido de poder de não realizar o resultado.

O importante é que a pessoa adote uma posição no sentido de não colaborar para a ocorrência da ocultação e do resultado. As circunstâncias concretas é que dirão como agir.

7.3. Omissão versus fidelidade: todas estas situações referidas no presente estudo estão sendo examinadas como não tipificadoras de crime contra a ordem tributária. Ou seja, embora o modelo de disciplina desta responsabilidade solidária se apoie no perfil penal, não se trata de configuração de crime. Na hipótese de o caso concreto assumir o viés criminal, então a análise deverá ser refeita desde o início.

Assim, como a pessoa pode se encontrar numa situação de subordinação hierárquica e, eventualmente, vinculada a compromissos contratuais ou funcionais de sigilo e fidelidade, tendo agido de modo a não estar configurada a omissão aqui examinada, então, entendo que não poderá ser responsabilizada por, em sequência, ter exercido a função e realizado a conduta que lhe competia.

Claro está, porém, que, no plano concreto, esta pessoa poderá vir a ser tratada pelo Fisco como solidário, o que, por se tratar de eventual omissão, fará com que o ônus da prova da não omissão caberá àquela pessoa específica.

8. Início da realização, da execução ou do pagamento

O § 3º do art. 156-A da CF/1988 delimita o âmbito dentro do qual deve ocorrer a conduta que determina a responsabilidade solidária: realização, execução e pagamento da operação tributada.

Ora, realização significa ação de realizar, tornar real. Como tal, pode se desdobrar no tempo em várias condutas cujo resultado seja tornar real a operação tributada.

Nesta medida, estamos diante de condutas que compõem o iter formativo do fato gerador, vale dizer, o conjunto de ações concatenadas que irão culminar com a materialização do fato gerador dos tributos.

Sendo assim, é possível que distintas pessoas participem em diferentes momentos dessa sequência de atos e, portanto, é importante definir quando se considera iniciado esse iter, pois esse momento é que irá determinar o âmbito temporal dentro do qual os atos praticados poderão ensejar a responsabilidade solidária.

Isto coloca em pauta o exame dos atos preparatórios, do planejamento prévio, da formulação de consultas e avaliações já com um objetivo determinado e assim por diante, que só os fatos concretos podem esclarecer quanto à existência de um vínculo existente entre cada um destes atos e o resultado almejado.

O mesmo se dá na execução e no pagamento, pois também eles podem se desdobrar em momentos no tempo. A execução da operação de venda de mercadoria pode se desdobrar em atos que vão desde a celebração virtual da compra até a sua entrega física. Neste iter podem surgir várias condutas que possam envolver ocultação, como a não emissão adequada dos documentos fiscais, ou de transporte como a entrega em local distinto do previsto etc.

Até no caso de pagamento podem existir atos preparatórios que objetivem a ocultação, como cadastros formatados com esse objetivo, ou a utilização de programas de computador que mascarem dados relevantes da operação.

Em suma, ao pensar em realização, execução e pagamento da operação tributada não devemos pensar apenas em eventos pontuais isoladamente considerados, mas em verdadeiros processos que se desdobram no tempo e que podem ter a participação de diversas pessoas.

9. Graduação da responsabilidade

Outro importante tema que adquire dimensão inesperada é o da graduação da responsabilidade solidária num modelo como este em que pessoas distintas podem concorrer de maneira diversa e com diferentes graus de participação para que o resultado se materialize.

A LC n. 214/2025 traz uma limitação objetiva ao dizer que a responsabilidade do terceiro solidário imputa-se na proporção do que foi ocultado.

A questão que levanto é se, além desta, há espaço para se afirmar a necessidade de uma graduação desta responsabilidade (já circunscrita ao que foi ocultado) em função do tipo, da intensidade ou da relevância que a conduta concreta do solidário teve para o descumprimento da obrigação tributária.

Entendo que sim. Não só por uma questão de justiça, pois a responsabilidade de cada um resulta das condutas que tiveram e o terceiro responsável, por definição, não manifesta a capacidade contributiva captada pelo tributo. Além

disso, trata-se de decorrência do princípio consagrado no texto do inciso XLVI do art. 5º da CF/1988 combinado com o § 2º desse mesmo artigo¹⁶.

Com efeito, agride a isonomia tratar da mesma forma pessoas que tenham agido com dolo eventual das que o fizeram com dolo específico; pessoas que tenham conhecimento amplo do resultado e aquelas que dele tenham conhecimento restrito e assim por diante.

Daí a exigência inafastável (que implica uma garantia igualmente inafastável) que haverá uma *individualização* da responsabilidade solidária imputada a cada um dos partícipes.

Se a lei não dispuser a respeito, caberá ao julgador administrativo ou judicial graduar e individualizar a responsabilidade tributária imputada a cada um conforme as circunstâncias fáticas verificadas.

10. Não aplicação a outros tributos

O modelo de responsabilidade tributária aqui examinado vem previsto na EC n. 132/2023 especificamente para IBS/CBS. Pergunta pertinente é se este modelo é de aplicação exclusiva a estes dois tributos ou se poderia ser extensível a outros tributos, como se vê, por exemplo, na tentativa veiculada pelo PN n. 4/2018 de aplicação a imposto sobre a renda e contribuição social sobre o lucro.

A razão desse questionamento adviria do fato de ter a Constituição Federal expressamente admitido o modelo, o que significaria existir um âmbito de disciplina da responsabilidade tributária não regulado pelo CTN. Isto ampliaria o espectro de alternativas possíveis que poderia ser invocado pelas entidades tributantes com base nos parágrafos do art. 24 da Constituição.

Não há dúvida de que o modelo no IBS/CBS é diferente do regulado no CTN, nem há dúvida de que a Constituição o autoriza; nem mesmo há dúvida de que na competência concorrente à falta de norma geral há competência tributária plena.

O fundamental é que o raciocínio que postula o cabimento do exercício da competência concorrente foi repellido pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar os casos da lei do Estado de Mato Grosso e da Lei federal n. 6.820/1993.

Portanto, apesar de ser um modelo constitucionalmente acolhido, sua aplicação está restrita a IBS/CBS vigorando para todos os demais tributos as regras do CTN sobre responsabilidade tributária que são de aplicação integral e não comportam ampliação subjetiva, nem quanto às hipóteses de cabimento.

¹⁶ “Artigo 5º, XLVI – a lei regulará a individualização da pena [...]”; “§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

11. Conclusão

A EC n. 132/2023 em muitos pontos não inovou, só explicitou o que já se encontrava contemplado em outros dispositivos constitucionais dando-lhes um caráter mais marcante no âmbito tributário¹⁷.

Em matéria de responsabilidade solidária, porém, a alteração foi profunda, na medida em que foi introduzido um modelo apoiado na ideia de participação no processo formativo da realização, da execução ou do pagamento da operação tributada, mediante o recurso à ocultação da operação ou do seu valor.

Este modelo se assemelha à disciplina penal relativa à autoria e à participação o que semeia uma visão de cumplicidade entre diversas pessoas a implicar delicadas e complexas discussões no plano teórico e prático.

Inúmeras são as situações em que essa responsabilidade solidária não poderá ser aplicada, mas outras e sutis poderão ensejá-la.

Embora se trate de modelo aplicável exclusivamente a IBS/CBS não se pode afastar a possibilidade de, em se mostrando um modelo eficaz, vir a induzir uma alteração no CTN para incorporá-lo e torná-lo aplicável a outros tributos e contribuições.

A conclusão principal é de que há muito o que estudar neste campo, na medida em que o que já foi produzido em termos teóricos e jurisprudenciais sobre os arts. 134 e 135 do CTN não está na mesma frequência da nova disciplina.

Referências bibliográficas

- DELMANTO, Celso. *Código penal comentado*, atualizado e ampliado por Roberto Delmanto. 3. ed., 6ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 322.
- GRECO, Luís. *Problemas de causalidade e imputação objetiva nos crimes omissivos impróprios*. Tradução de Ronan Rocha. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2018.
- GRECO, Marco Aurélio. Responsabilidade de terceiros e crédito tributário. Três temas atuais. *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 28, 2007, p. 235.
- GRECO, Marco Aurélio. Princípio da capacidade contributiva. In: TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flávio (coord.).
- GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. Vetores do sistema tributário nacional após a EC-n.132. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 752-780.
- PRADO, Luiz Regis. *Comentários ao Código Penal*. 11. ed. São Paulo: RT, 2017, p. 592.
- ROXIN, Claus. *Funcionalismo e imputação objetiva no direito penal*. Tradução e introdução de Luís Greco. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- TORRES, Silvia Faber (superv.). *Dicionário de princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus Jurídico, 2011, p. 155.

¹⁷ Veja-se o texto meu e de Sérgio André Rocha, Vetores do sistema tributário nacional após a EC-n.132, *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 752-780.