WANDERLEI JOSÉ DOS REIS
ELÓI MARTINS SENHORAS
(organizadores)



DIREITO
Do Fato à Norma

EDITORA

DIREITO

Do Fato à Norma

DIREITO

Do Fato à Norma

WANDERLEI JOSÉ DOS REIS
ELÓI MARTINS SENHORAS
(organizadores)

BOA VISTA/RR
2027

Editora IOLE

Todos os direitos reservados.
A reprodução não autorizada desta publicação, no todo ou em parte, constitui violação dos direitos autorais (Lei n. 9.610/98) é crime estabelecido pelo artigo 184 do Código Penal.



EXPEDIENTE

Revisão
Elói Martins Senhoras
Geane Ribeiro Silva Monteiro

Capa
Alokike Gael Chloe Hounkonnou
Elói Martins Senhoras

Projeto Gráfico e Diagramação
Elói Martins Senhoras
Balbina Líbia de Souza Santos

Conselho Editorial
Abigail Pascoal dos Santos
Charles Pennaforte
Claudete de Castro Silva Vitte
Elói Martins Senhoras
Fabiano de Araújo Moreira
Julio Burdman
Marcos Antônio Fávaro Martins
Rozane Pereira Ignácio
Patrícia Nasser de Carvalho
Simone Rodrigues Batista Mendes
Vitor Stuart Gabriel de Pieri

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO-NA-PUBLICAÇÃO (CIP)

Re2 REIS, Wanderlei José dos; SENHORAS, Elói Martins (organizadores).

Direito: Do Fato à Norma. Boa Vista: Editora IOLE, 2027.

Série: Direito. Editor: Elói Martins Senhoras.

ISBN: 978-65-977921-8-4

1 - Brasil. 2 - Direito. 3 - Doutrina. 4 - Jurisprudência. 5 - Justiça.
I - Título. II - Reis, Wanderlei José dos. III - Direito. IV - Série

CDD–340

A exatidão das informações, conceitos e opiniões é de exclusiva responsabilidade dos autores.
O presente livro contou com avaliação às cegas no sistema *double-blind-review.*



EDITORIAL

A editora IOLE tem o objetivo de divulgar a produção de trabalhos intelectuais que tenham qualidade e relevância social, científica ou didática em distintas áreas do conhecimento e direcionadas para um amplo público de leitores com diferentes interesses.

As publicações da editora IOLE têm o intuito de trazer contribuições para o avanço da reflexão e das práxis em diferentes áreas do pensamento e para a consolidação de uma comunidade de autores comprometida com a pluralidade do pensamento e com uma crescente institucionalização dos debates.

O conteúdo produzido e divulgado neste livro é de inteira responsabilidade dos autores em termos de forma, correção e confiabilidade, não representando discurso oficial da editora IOLE, a qual é responsável exclusivamente pela editoração, publicação e divulgação da obra.

Concebido para ser um material com alta capilarização para seu potencial público leitor, o presente livro da editora IOLE é publicado nos formatos impresso e eletrônico a fim de propiciar a democratização do conhecimento por meio do livre acesso e divulgação das obras.

Prof. Dr. Elói Martins Senhoras

(Editor Chefe)

Copyright © Editora IOLE
2027

CAPÍTULO 2

A Inconstitucionalidade do Art. 24, V, da Lei Complementar nº 214/2025: Os Limites Constitucionais da Responsabilidade de Terceiros no IBS e na CBS

A INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 24, V,DA LEI COMPLEMENTAR Nº 214/2025: OS LIMITES CONSTITUCIONAIS DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS NO IBS E NA CBS

Celia de Oliveira de Santana[1]

Ricardo Hiroshi Botelho Yoshino[2]

Heber Clemente Benatti [3]

A Emenda Constitucional nº 132/2023, ao instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), introduziu no art. 156-A, § 3º, da Constituição uma fórmula sem precedente no texto constitucional: a 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". A regra estende-se à CBS por força do art. 195, § 16, e o art. 149-B, I, impõe aos dois tributos as mesmas regras quanto a fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos.

Nesse quadro, a Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, enumerou no art. 24 diversas hipóteses de responsabilidade solidária, entre as quais a do inciso V: qualquer pessoa física, jurídica ou entidade sem personalidade jurídica que concorra, por atos e

[1] Professora do Centro Universitário Eurípides de Marília (Univem). Doutora em Serviço Social pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). E-mail para contato: celiasantana23@gmail.com

[2] Professor da Faculdade Anhanguera Assis. Mestrando em Direito e Estado na Era Digital pelo Centro Universitário Eurípides de Marília (Univem). E-mail para contato: ricardohiroshi@adv.oabsp.org.br

[3] Professor do Centro Universitário Padre Albino (UNIFIPA). Mestrando em Direito e Estado na Era Digital pelo Centro Universitário Eurípides de Marília (Univem). E-mail para contato: heber.benatti@adv.oabsp.org.br

omissões, para o descumprimento de obrigações tributárias, mediante ocultação da ocorrência ou do valor da operação, ou mediante abuso da personalidade jurídica.

O dispositivo tem sido recebido com reservas pela doutrina, sobretudo pelo emprego de conceitos indeterminados e pela amplitude do círculo de responsáveis (FERNANDES, 2025). Mas a crítica predominante tende a apoiar-se quase exclusivamente na incompatibilidade do novo regime com os arts. 124 e 128 do Código Tributário Nacional. Essa linha de argumentação, embora intuitiva, é insuficiente: o CTN tem *status* de lei complementar e, nessa condição, pode ser excepcionado por lei complementar posterior e especial.

A lacuna que este trabalho pretende preencher é a identificação dos parâmetros constitucionais, e não apenas legais, que limitam a responsabilização de terceiros no IBS e na CBS, e o teste do art. 24, V, contra eles.

O problema de pesquisa é assim formulado: o art. 24, V, da LC nº 214/2025 é compatível com os parâmetros constitucionais que delimitam a responsabilidade tributária de terceiros, considerada inclusive a autorização específica do art. 156-A, § 3º? A hipótese sustentada é negativa: o dispositivo excede o círculo de sujeitos passivos autorizado pela Constituição, prescinde de dever jurídico próprio do terceiro e estende-lhe o crédito e as sanções sem relação com sua conduta, incorrendo em inconstitucionalidade material.

A metodologia é dogmático-jurídica, conduzida pelo método hipotético-dedutivo. Formulada a hipótese, identificam-se as hipóteses concorrentes que poderiam infirmá-la (a validade do dispositivo como norma complementar especial e posterior; sua validade à luz do art. 156-A, § 3º; sua equivalência às hipóteses dos arts. 135 e 137 do CTN; e sua equivalência à desconsideração da personalidade jurídica do art. 50 do Código Civil) e explicitam-se as

condições sob as quais cada uma seria rejeitada. Os precedentes foram selecionados segundo dois critérios: decisões do Plenário do Supremo Tribunal Federal, em repercussão geral ou em controle concentrado, que enfrentaram a validade de regras de responsabilidade de terceiros em matéria tributária (RE 562.276/PR, ADI 4.845/MT e ADI 6.284/GO) ou os limites constitucionais das multas qualificadas (RE 736.090/SC, Tema 863); e, no Superior Tribunal de Justiça, o julgado de referência sobre o alcance do interesse comum do art. 124, I, do CTN (REsp 884.845/SC). Analisam-se as ementas e, quando indicado, os fundamentos dos votos, distinguindo-se o que o tribunal decidiu daquilo que é interpretação proposta pelo autor. A legislação considerada é a vigente até novembro de 2026, incluídas as alterações promovidas pelas Leis Complementares nº 227/2026 e nº 236/2026.

O DISPOSITIVO IMPUGNADO E SEU ALCANCE

O texto normativo

O art. 24 da LC nº 214/2025, no que interessa ao presente estudo, tem a seguinte redação:

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

O art. 25, por sua vez, dispõe que as responsabilidades previstas na 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".

Estrutura da hipótese e salvaguardas legais

A hipótese do inciso V compõe-se de quatro elementos: (i) quanto ao sujeito, "qualquer pessoa física, pessoa jurídica ou entidade sem personalidade jurídica"; (ii) quanto à conduta, concorrer "por seus atos e omissões"; (iii) quanto ao resultado, o "descumprimento de obrigações tributárias"; e (iv) quanto ao meio, a ocultação da ocorrência ou do valor da operação (alínea "a") ou o abuso da personalidade jurídica, caracterizado por desvio de finalidade ou confusão patrimonial (alínea "b").

A lei estabelece duas salvaguardas, que devem ser consideradas para não se atribuir ao dispositivo alcance maior do que o seu. O § 2º limita quantitativamente a responsabilidade da alínea

"a" ao valor ocultado da operação; o § 3º afasta a responsabilização fundada apenas na existência de grupo econômico.

Essas salvaguardas, porém, deixam intactos quatro aspectos: o círculo subjetivo de responsáveis, que permanece universal; a ausência de qualquer dever jurídico prévio do terceiro como pressuposto da imputação, inclusive nas omissões; a ausência de limite quantitativo na alínea "b"; e a extensão, pelo art. 25, das multas punitivas ao responsável. É sobre esses quatro aspectos que recai a análise de constitucionalidade.

Casos hipotéticos de teste

Para testar a hipótese sem presumir que todas as situações abrangidas pelo texto recebam a mesma solução, consideram-se três casos:

Quadro 1 – Teste de casos hipotéticos

Caso	*Fato*
Caso A	Um escritório de contabilidade transmite as declarações do cliente com base nos documentos que este lhe fornece, sem ciência de que parte das operações foi subfaturada; posteriormente, o Fisco imputa-lhe omissão por não ter detectado a divergência.
Caso B	Um intermediário comercial, participante da negociação, emite conscientemente documentos simulados para encobrir parte do preço efetivamente pago.
Caso C	Um terceiro, sem qualquer participação nas operações tributadas, recebe bens da sociedade contribuinte em circunstâncias que configuram confusão patrimonial, e é chamado a responder pela totalidade dos débitos de IBS e CBS da sociedade, inclusive multas punitivas relativas a períodos anteriores.

Fonte: Elaboração própria.

A redação do inciso V do art. 24 da LC nº 214/2025 admite, em tese, a responsabilização nos três casos: no Caso A, pela via da omissão; no Caso B, pela ocultação do valor da operação; no Caso C, pelo abuso da personalidade jurídica.

A investigação a seguir pretende demonstrar que apenas a situação do Caso B encontra amparo constitucional, e que essa situação já está coberta por outras normas válidas, de modo que a declaração de inconstitucionalidade do inciso V não produz vazio normativo.

OS LIMITES DA CRÍTICA FUNDADA EXCLUSIVAMENTE NO CTN

O CTN como lei complementar e o problema da norma especial posterior

O art. 146, III, da Constituição reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre "obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários" (alínea "b"). A responsabilidade tributária integra o regime da obrigação e está, portanto, abrangida pela reserva.

A Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) foi recepcionada com força de lei complementar nas matérias reservadas, e seus arts. 128 a 138 disciplinam a responsabilidade de terceiros.

Daí não decorre, contudo, que o CTN seja imune a modificações. Recepcionado com força de lei complementar, ele não adquiriu hierarquia constitucional; pode ser alterado,

complementado ou excepcionado por lei complementar posterior, inclusive por lei complementar que, como a LC nº 214/2025, também exerça a função de veicular normas gerais. O próprio *caput* do art. 24 dialoga com o Código ao ressalvar "as demais hipóteses previstas" no CTN e na legislação civil, o que sugere que o legislador complementar pretendeu instituir disciplina especial para o IBS e a CBS, e não revogar o regime geral.

Desse modo, a mera divergência entre o art. 24, V, e o art. 128 do CTN, resolve-se em princípio pelos critérios da especialidade e da posterioridade, e não demonstra, por si só, inconstitucionalidade.

O que os precedentes efetivamente decidiram

Essa constatação exige reler com precisão os precedentes do Supremo Tribunal Federal, distinguindo seus fundamentos formais dos materiais.

No RE 562.276/PR, julgado pelo Plenário em 3 de novembro de 2010, sob relatoria da Ministra Ellen Gracie e sob o regime da repercussão geral (Tema 13), declarou-se a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei nº 8.620/1993, que responsabilizava solidariamente os sócios de sociedades limitadas pelos débitos junto à Seguridade Social (BRASIL, 2011).

O vício formal ali reconhecido decorreu de uma lei ordinária ter disciplinado matéria reservada à lei complementar. A ementa registra, no item 6, que o dispositivo impugnado "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", tendo tratado de modo diverso a mesma situação genérica

regulada pelo Código, com violação ao art. 146, III, da Constituição. Esse fundamento, por definição, não alcança uma lei complementar.

O mesmo ocorre com a ADI 4.845/MT, julgada em 13 de fevereiro de 2020 sob relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, que declarou inconstitucional dispositivo de lei mato-grossense que estendia a responsabilidade por infrações a "toda pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, no cumprimento da referida obrigação", fixando a tese de que "é inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional" (BRASIL, 2020). E com a ADI 6.284/GO, também relatada pelo Ministro Barroso e concluída em setembro de 2021, que invalidou norma goiana que responsabilizava solidariamente o contabilista quando suas ações ou omissões concorressem para a prática de infração à legislação tributária (BRASIL, 2021). Em ambos os casos, o fundamento foi a invasão, pelo legislador estadual, da competência do legislador complementar federal para estabelecer normas gerais; na ADI 6.284, a tese fixada qualifica expressamente a norma estadual como formalmente inconstitucional.

Esses precedentes não estabeleceram, portanto, uma proibição abstrata do verbo "concorrer" como critério de responsabilização, independentemente do veículo normativo. O que deles se extrai com segurança é que, perante o CTN, a fórmula do concurso para o descumprimento, aplicada a terceiros sem vínculo qualificado com o contribuinte ou com o fato gerador, foi considerada estranha à matriz geral de responsabilidade.

Esse juízo tem valor persuasivo relevante para o presente estudo (a ADI 6.284, em particular, examinou fórmula textualmente muito próxima da do art. 24, V), mas sua transposição para uma lei complementar nacional depende da demonstração de que aquela matriz geral, no ponto controvertido, reflete exigências constitucionais.

Consequência metodológica

Disso resulta que a inconstitucionalidade do art. 24, V, não pode ser demonstrada pela simples contrariedade ao art. 128 do CTN, nem pela transposição automática dos precedentes formais do Supremo Tribunal Federal. Ela deve ser demonstrada a partir de parâmetros diretamente constitucionais.

Os fundamentos materiais do RE 562.276/PR, como se verá, apoiam-se precisamente em tais parâmetros, razão pela qual permanecem plenamente aplicáveis a uma lei complementar.

OS PARÂMETROS CONSTITUCIONAIS DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

A outorga de competência e o círculo constitucional de sujeitos passivos

Carvalho (2011) sustenta que o legislador não é livre na eleição do sujeito passivo, pois "o território da eleição do Sujeito Passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida, está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga da competência impositiva, cravada no texto da Constituição". O limite, nessa formulação, não é legal, mas constitucional: decorre da própria norma de competência.

No regime anterior à EC nº 132/2023, esse limite era implícito, mas para o IBS e a CBS, ele passou a ser explícito. O art. 156-A, § 3º, autoriza a lei complementar a definir como sujeito passivo, além do contribuinte, "a pessoa que concorrer para a

realização, a execução ou o pagamento da operação"; o art. 195, § 16, estende a autorização à CBS; e o art. 149-B, I, exige que os dois tributos observem as mesmas regras quanto a sujeitos passivos.

O dispositivo admite duas leituras. Pela primeira, ele apenas confirmaria a competência da lei complementar para disciplinar a sujeição passiva, sem lhe impor limite. Essa leitura priva o texto de qualquer conteúdo útil, pois aquela competência já decorria do art. 146, III. Pela segunda, que aqui se sustenta, o constituinte derivado ampliou e, ao mesmo tempo, delimitou o círculo de sujeitos passivos possíveis: autorizou a lei complementar a alcançar quem não é contribuinte, desde que essa pessoa tenha concorrido para a realização, a execução ou o pagamento da operação, isto é, do próprio fato tributável. Sendo a operação o núcleo da materialidade do IBS e da CBS, o art. 156-A, § 3º, confere estatura constitucional, para esses tributos, à exigência de vínculo entre o terceiro e o fato gerador que o art. 128 do CTN já formulava em plano infraconstitucional.

Essa leitura tem consequência decisiva para o problema identificado a frente: ainda que a LC nº 214/2025 possa excepcionar o CTN, ela não pode ultrapassar o círculo de sujeitos passivos que a própria Constituição delimitou para o IBS e a CBS. E, mesmo que se pretenda fundar o art. 24, V, diretamente na competência genérica do art. 146, III, "b", a regra constitucional específica sobre a sujeição passiva desses tributos prevalece sobre a regra geral de competência.

A capacidade contributiva e a posição do responsável

O segundo parâmetro é a capacidade contributiva (art. 145, § 1º). No julgamento do RE 562.276/PR, o Supremo Tribunal Federal registrou que do fato gerador surge apenas a obrigação direta do

contribuinte, pois o dever fundamental de pagar tributos está associado às revelações de capacidade contributiva; a relação contributiva dá-se exclusivamente entre o Estado e o contribuinte, e o terceiro só pode ser chamado a responder pelo descumprimento de deveres de colaboração que lhe sejam próprios e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou na fiscalização (BRASIL, 2010).

A doutrina explica a razão estrutural desse limite. Machado (2002) afirma que a responsabilidade "há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 128)", sendo "indispensável uma relação, uma vinculação, com o fato gerador para que alguém seja considerado responsável, vale dizer, sujeito passivo indireto". Amaro (2011), por sua vez, observa que o vínculo exigido do terceiro é o que lhe permite, de algum modo, fazer recair o ônus econômico do tributo sobre o contribuinte - seja retendo-o, seja ressarcindo-se dele -, de modo que a responsabilidade não se converta em tributação do patrimônio de quem não manifestou a capacidade contributiva atingida.

O terceiro que não participa da operação e não dispõe de meio jurídico de transferir o ônus ao contribuinte paga, com patrimônio próprio, dívida dimensionada pela capacidade contributiva alheia. Nessa hipótese, a responsabilidade deixa de ser técnica de arrecadação e passa a operar como sanção e, como tal, submete-se aos limites constitucionais das sanções examinados na seção à frente.

Os deveres próprios de colaboração (Tema 13)

O terceiro parâmetro foi enunciado expressamente no item 4 da ementa do RE 562.276/PR, que distingue a regra matriz de

incidência da regra matriz de responsabilidade, “cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios”, e assenta:

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 contrário sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

Esse enunciado deve ser lido com precisão, porque é frequentemente invocado em sentido contrário à tese aqui sustentada. O Supremo Tribunal Federal não exige que o responsável tenha participado do fato gerador como se contribuinte fosse; admite, ao contrário, que a responsabilidade se ligue ao inadimplemento.

O que exige são dois requisitos cumulativos: a) a existência de dever de colaboração próprio do terceiro, previamente estabelecido na regra de responsabilidade; e b) a contribuição do terceiro para o inadimplemento. A contribuição para o descumprimento é, assim, condição necessária, mas não suficiente, já que sem um dever jurídico prévio que qualifique a posição do terceiro perante o Fisco, a mera concorrência causal não basta.

As hipóteses de responsabilidade por ilícito previstas no próprio CTN confirmam essa estrutura. Os arts. 134, 135 e 137 vinculam a responsabilidade a condutas ilícitas e não apenas ao fato gerador, mas sempre a partir de um círculo qualificado de pessoas com deveres prévios em relação ao contribuinte: pais, tutores, administradores de bens de terceiros, mandatários, prepostos, diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas. É a posição jurídica prévia que justifica a imputação.

A autonomia patrimonial e a livre iniciativa

O quarto parâmetro é o fundamento material do RE 562.276/PR. No item 7 da ementa, o Supremo Tribunal Federal afirmou que o art. 13 da Lei nº 8.620/1993 era também materialmente inconstitucional, porque ao legislador não é dado estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que implicaria desconsideração *ex lege* e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizaria as sociedades limitadas e inibiria a iniciativa privada, em afronta aos arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. Esse fundamento não depende do veículo normativo: vincula igualmente o legislador complementar.

A proporcionalidade e a pessoalidade das sanções

O quinto parâmetro diz respeito às multas. As multas punitivas têm natureza sancionatória e submetem-se à vedação de efeito confiscatório (art. 150, IV) e ao princípio da proporcionalidade.

No RE 736.090/SC (Tema 863), o Supremo Tribunal Federal limitou a multa qualificada por sonegação, fraude ou conluio a 100% do débito tributário, admitindo até 150% apenas em caso de reincidência, até a edição de lei complementar sobre a matéria (BRASIL, 2024).

Por sua vez, a LC nº 236/2026, ao inserir o art. 113-A no CTN, positivou em norma geral a exigência de que as penalidades observem a razoabilidade e guardem proporção com a infração, fixando tetos percentuais (BRASIL, 2026).

Uma sanção proporcional pressupõe correspondência entre a penalidade e a conduta do sancionado. A imputação, a terceiro, de multas decorrentes de infrações que ele não praticou, ou de valor que não guarda relação com sua contribuição para o ilícito, rompe essa correspondência e projeta sobre o terceiro a responsabilidade sancionatória de outrem.

O ART. 24, V, DA LC 214 CONFRONTADO COM OS PARÂMETROS CONSTITUCIONAIS

O círculo universal de responsáveis e a ausência de dever próprio

O inciso V não identifica nenhum círculo qualificado de responsáveis: alcança "qualquer pessoa física, pessoa jurídica ou entidade sem personalidade jurídica". Também não estabelece, nem remete a qualquer dever de colaboração próprio do terceiro perante a Administração Tributária.

Assim, o único elemento de conexão é a contribuição causal para o descumprimento, de modo que o dispositivo satisfaz apenas o segundo dos dois requisitos cumulativos do Tema 13, "Os deveres próprios de colaboração".

O problema agrava-se nas omissões. Isso porque, para fins de responsabilidade e juridicidade, a omissão só é relevante quando há dever de agir; sem dever prévio, não há omissão imputável, mas mera inação.

Desse modo, ao responsabilizar quem concorra por "omissões", sem identificar o dever cuja inobservância qualificaria a omissão, o dispositivo permite a imputação a pessoas que nenhum dever tinham perante o Fisco (como o escritório do Caso A, cujo

dever contratual é para com o cliente, e não um dever legal de fiscalizar a veracidade das operações que lhe são informadas).

A alínea "a": ocultar a operação não é concorrer para realizá-la

O art. 156-A, § 3º, autoriza alcançar quem concorre para a realização, a execução ou o pagamento da operação. A alínea "a" do art. 24, V, alcança quem concorre para o descumprimento mediante ocultação da ocorrência ou do valor da operação. As duas condutas podem coincidir (como no Caso B, em que o intermediário participa da negociação e emite os documentos simulados), mas não se confundem. Ocultar a operação é conduta que se dirige ao conhecimento da operação pelo Fisco, e pode ser praticada por quem não teve qualquer participação na realização, na execução ou no pagamento: por quem, posteriormente, prepara registros, transmite informações ou guarda documentos.

Quando o terceiro participou da operação e da ocultação, sua responsabilização encontra fundamento constitucional no art. 156-A, § 3º, e, em plano legal, no interesse comum do art. 124, I, do CTN, além das regras de responsabilidade por infrações. O conteúdo normativo próprio da alínea "a" é justamente a responsabilização de quem concorre para a ocultação sem ter concorrido para a operação. É esse conteúdo que excede o círculo constitucional de sujeitos passivos.

O § 2º, ao limitar a responsabilidade ao valor ocultado, mitiga a extensão quantitativa da imputação, mas não corrige o vício subjetivo, pois a pessoa alcançada continua a ser alguém que a Constituição não autorizou a colocar no polo passivo.

A alínea "b": semelhança e diferença em relação ao art. 50 do Código Civil

Por sua vez, a alínea "b", do art. 24, V, reproduz os conceitos de desvio de finalidade e confusão patrimonial do art. 50 do Código Civil, na redação da Lei nº 13.874/2019. Essa semelhança poderia sugerir que o dispositivo apenas transpõe para o IBS e a CBS a disciplina civil da desconsideração da personalidade jurídica, que não estabelece responsabilidade objetiva. Mas a comparação revela três diferenças determinantes.

Em primeiro lugar, o art. 50 do Código Civil opera por decisão judicial, a requerimento da parte ou do Ministério Público, com contraditório assegurado pelo incidente dos arts. 133 a 137 do Código de Processo Civil; a alínea "b" opera diretamente no lançamento, por ato da Administração.

Em segundo lugar, o art. 50 estende os efeitos de obrigações aos bens particulares de administradores ou de sócios beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso; a alínea "b" alcança "qualquer pessoa", como o terceiro do Caso C, que não é sócio nem administrador.

E, em terceiro lugar, o art. 50 estende apenas os efeitos de "certas e determinadas relações de obrigações"; a alínea "b", combinada com o art. 25 e sem limite equivalente ao do § 2º, permite imputar ao terceiro a totalidade do crédito tributário da pessoa jurídica, inclusive multas punitivas, sem relação com as operações em que interveio.

A alínea "b", portanto, não é mera transposição da disciplina civil: é uma desconsideração administrativa, de alcance subjetivo universal e quantitativamente ilimitada. Nessa medida, reproduz em plano complementar o vício material identificado no item 7 do RE

562.276/PR (a confusão ex lege entre patrimônios, com afronta aos arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição), além de afastar-se do círculo do art. 156-A, § 3º, e da capacidade contributiva.

A extensão das multas punitivas

O art. 25 estende ao responsável as multas punitivas. Na alínea "a", o § 2º restringe a responsabilidade ao valor ocultado, o que preserva alguma correspondência entre a sanção e a conduta.

Já na alínea "b", não há restrição: o terceiro pode responder por multas relativas a infrações que não praticou, em períodos e operações estranhos à sua conduta. E, na modalidade omissiva, o dispositivo permite que quem incorreu, no máximo, em falta de diligência responda solidariamente por multas qualificadas cominadas em razão da fraude de outrem.

Assim, em ambos os casos, rompe-se a correspondência entre sanção e conduta exigida pela proporcionalidade, como demonstrado anteriormente na sessão "A proporcionalidade e a pessoalidade das sanções".

O TESTE DAS OBJEÇÕES

O método adotado exige confrontar a hipótese com as objeções mais fortes e explicitar porque são rejeitadas.

Primeira objeção: a LC nº 214/2025 é norma complementar especial e posterior ao CTN. A objeção procede quanto ao CTN: a divergência em relação ao art. 128 não basta. Ela não procede,

porém, quanto aos parâmetros das suscitados na seção 4, que são constitucionais e vinculam o legislador complementar.

Segunda objeção: o art. 156-A, § 3º, autoriza expressamente a ampliação. A autorização existe, mas é delimitada: alcança quem concorre para a realização, a execução ou o pagamento da operação. Como demonstrado na seção "A alínea "a": ocultar a operação não é concorrer para realizá-la", o conteúdo próprio do inciso V está justamente fora desse círculo.

Não se trata, portanto, de reduzir a Constituição aos limites do CTN, mas de ler a lei complementar dentro dos limites que a própria Constituição estabeleceu.

Terceira objeção: o CTN também vincula a responsabilidade a ilícitos (arts. 135 e 137). É verdade, e por isso não se sustenta que a responsabilidade só possa decorrer do fato gerador. Mas essas hipóteses pressupõem um círculo qualificado de pessoas com deveres prévios perante o contribuinte ou o Fisco, exatamente como exige do Tema 13 já descrito.

Entretanto, o inciso V dispensa esse pressuposto.

Quarta objeção: a alínea "b" apenas reproduz o art. 50 do Código Civil. Como demonstrado na seção "A alínea "b": semelhança e diferença em relação ao art. 50 do Código Civil", ela difere do regime civil quanto ao procedimento, ao círculo subjetivo e à extensão da imputação.

Quinta objeção: os §§ 2º e 3º revelam cautela legislativa suficiente. As salvaguardas reduzem, mas não eliminam, os vícios apontados: nenhuma delas delimita o círculo de responsáveis, exige dever prévio para as omissões, limita a alínea "b" ou condiciona a extensão das multas à conduta do terceiro.

A validade constitucional de uma norma de responsabilidade não pode depender do alvedrio e da prudência da Administração em sua aplicação.

Sexta objeção: os vícios poderiam ser resolvidos por interpretação conforme, sem declaração de inconstitucionalidade. A interpretação conforme pressupõe texto que comporte mais de um sentido e encontra limite na literalidade inequívoca. Expressões como "concorra" e "omissões" são polissêmicas e admitem redução de sentido; a cláusula "qualquer pessoa", a ausência de limite na alínea "b" e a remissão integral do art. 25 às multas punitivas não o são.

Daí a conclusão principal pela inconstitucionalidade, com a interpretação conforme apenas em caráter subsidiário. Acrescente-se que a declaração de inconstitucionalidade não gera vazio normativo: a situação do Caso B, que é a única constitucionalmente legítima, permanece alcançável pelo art. 124, I, do CTN, pelas regras de responsabilidade por infrações e por hipóteses da própria LC nº 214/2025 fundadas no art. 156-A, § 3º.

Uma ressalva final quanto ao REsp 884.845/SC, relatado pelo Ministro Luiz Fux e julgado pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça em 5 de fevereiro de 2009. O julgado versa sobre o interesse comum do art. 124, I, do CTN, em controvérsia envolvendo empresas do mesmo grupo econômico, e afirma que esse interesse há de ser jurídico (vinculado à atuação comum na situação que constitui o fato gerador) e não meramente econômico. Seu alcance não deve ser estendido à responsabilidade de terceiros atribuída por lei (art. 124, II, e art. 128).

Esse entendimento é relevante aqui por outra razão: confirma que a mera pertença a grupo econômico não basta para a solidariedade, orientação que o § 3º do art. 24 incorporou, e reforça,

por analogia, que a imputação depende de atuação juridicamente qualificada, e não de proximidade econômica com o contribuinte.

CONCLUSÃO

A investigação confirma a hipótese formulada: o art. 24, V, da Lei Complementar nº 214/2025 é materialmente inconstitucional.

A conclusão não decorre da mera divergência entre o dispositivo e o art. 128 do CTN, que, tendo status de lei complementar, pode ser excepcionado por lei complementar especial e posterior; nem da transposição automática do RE 562.276/PR, da ADI 4.845/MT e da ADI 6.284/GO, cujos fundamentos formais se referem a leis ordinárias e estaduais.

A inconstitucionalidade identificada decorre de parâmetros constitucionais que vinculam o legislador complementar: a) o círculo de sujeitos passivos delimitado pelo art. 156-A, § 3º, combinado com os arts. 149-B, I, e 195, § 16, que exige participação na realização, na execução ou no pagamento da operação; b) a capacidade contributiva (art. 145, § 1º), que impede imputar ao terceiro, sem meio de transferir o ônus, dívida dimensionada pela capacidade contributiva alheia; c) a exigência, firmada no Tema 13 da repercussão geral, de descumprimento de deveres próprios de colaboração previamente estabelecidos; d) a proteção da autonomia patrimonial e da livre iniciativa (arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único), fundamento material do mesmo precedente; e e) a proporcionalidade das sanções e a vedação de efeito confiscatório (art. 150, IV), aplicadas às multas pelo Tema 863.

O dispositivo afronta esses parâmetros porque alcança qualquer pessoa, sem dever jurídico prévio, inclusive por omissão; porque seu conteúdo próprio, na alínea “a”, situa-se fora do círculo

autorizado pelo art. 156-A, § 3º; porque, na alínea "b", institui desconsideração administrativa de alcance subjetivo universal e quantitativamente ilimitada; e porque, por meio do art. 25, estende ao terceiro multas punitivas sem correspondência com sua conduta.

Subsidiariamente, caso se entenda possível preservar o texto, defende-se interpretação conforme a Constituição que condicione a aplicação do art. 24, V, aos seguintes requisitos, cada qual fundado em parâmetro constitucional próprio: (i) participação do terceiro na realização, na execução ou no pagamento da operação cujo tributo se exige (art. 156-A, § 3º); (ii) nas condutas omissivas, existência de dever jurídico próprio de agir, previamente estabelecido em lei (item "Tema 13"); (iii) dolo, entendido como ciência e vontade dirigidas à ocultação ou ao abuso, exigência que decorre da própria natureza intencional das condutas descritas (ocultar, desviar a finalidade) e encontra paralelo no art. 137, II e III, do CTN, que reserva a responsabilidade pessoal por infrações às hipóteses em que o dolo específico é elementar; (iv) delimitação do crédito imputável ao tributo e aos acréscimos correspondentes às operações em que o terceiro interveio, estendendo-se à alínea "b" o critério do § 2º; (v) imputação de multas punitivas apenas quando a conduta do próprio terceiro integrar a infração sancionada, observados os limites do Tema 863 e do art. 113-A do CTN; e (vi) motivação individualizada da imputação no lançamento, com contraditório prévio à constituição do crédito contra o terceiro.

Sem essas balizas, o art. 24, V, opera como cláusula geral de responsabilização de terceiros desvinculada da operação tributada, do dever de colaboração e da capacidade contributiva, exatamente o que a Constituição, ao autorizar a ampliação da sujeição passiva no IBS e na CBS, cuidou de delimitar.

REFERÊNCIAS

AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.845/MT**. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Data: 13/02/2020. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2020. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 12/09/2026.

BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.284/GO**. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Data: 13/09/2021. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2021. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 12/09/2026.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Planalto, 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12/09/2026.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023**. Brasília: Planalto, 2023. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12/09/2026.

BRASIL. **Informativo STF n. 607, de 05 de novembro de 2010**. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2010. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 12/09/2026.

BRASIL. **Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025**. Brasília: Planalto, 2025. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12/09/2026.

BRASIL. **Lei Complementar n. 227, de 13 de janeiro de 2026**. Brasília: Planalto, 2026. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12/09/2026.

BRASIL. **Lei Complementar n. 236, de 4 de setembro de 2026**. Brasília: Planalto, 2026. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12/09/2026.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília: Planalto, 1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12/09/2026.

BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Brasília: Planalto, 2002. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12/09/2026.

BRASIL. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015**. Brasília: Planalto, 2015. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12/09/2026.

BRASIL. **Recurso Especial n. 884.845/SC**. Relator: Ministro Luiz Fux. Data: 05/02/2009. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2009. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 12/09/2026.

BRASIL. **Recurso Extraordinário n. 562.276/PR**. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Data: 03/11/2010. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2010. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 12/09/2026.

BRASIL. **Recurso Extraordinário n. 736.090/SC**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Data: 03/10/2024. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2024. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 12/09/2026.

CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

FERNANDES, T. R. M. "A LC 214/2025 e a responsabilidade tributária de terceiros: maior segurança jurídica?" **Anais do Congresso Internacional de Direito Tributário do IBDT**. São Paulo: IBDT, 2025.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 2002.