



CÂMARA DOS DEPUTADOS
Deputado Federal FERNANDO MARANGONI

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº , DE 2023
(Do Sr. FERNANDO MARANGONI)

Altera o art. 134 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), para instituir a subsidiariedade de terceiros para cumprimento da obrigação principal.

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º Esta lei altera o art. 134 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), para instituir a subsidiariedade de terceiros para cumprimento da obrigação principal.

Art. 2º O art. 134 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, passa a vigorar nos seguintes termos:

Art. 134 Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem subsidiariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis. (NR)

Art. 3º Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

JUSTIFICATIVA

Inicialmente, impende assinalar que o Código Tributário Nacional, no Capítulo IV, atinente ao Sujeito Passivo da Obrigação Tributária, traça Disposições Gerais (arts. 121 a 123) e versa sobre o instituto da Solidariedade (arts. 124 e 125).

Por oportuno, cumpre destacar que o *Codex* Tributário, no Capítulo V, que cuida da Responsabilidade pela Obrigação Tributária, deixa claro que: "Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter





CÂMARA DOS DEPUTADOS
Deputado Federal FERNANDO MARANGONI

Apresentação: 14/02/2023 10:01:13.853 - Mesa

PLP n.25/2023

supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação" (art. 128 - disposição geral).

O sujeito passivo da obrigação tributária, que compõe o critério pessoal inserto no consequente da regra matriz de incidência tributária, é a pessoa que juridicamente deve pagar a dívida tributária, seja sua ou de terceiro(s).

O art. 121 do Código Tributário, elenca o contribuinte e o responsável como sujeitos passivos da obrigação tributária principal, assentando a doutrina que: "Qualquer pessoa colocada por lei na qualidade de devedora da prestação tributária será sujeito passivo, pouco importando o nome que lhe seja atribuído ou a sua situação de contribuinte ou responsável" (Bernardo Ribeiro de Moraes, in "Compêndio de Direito Tributário", 2º Volume, 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2002, pág. 279).

O contribuinte (também denominado, na doutrina, de sujeito passivo direto, devedor direto ou destinatário legal tributário) tem relação causal, direta e pessoal com o pressuposto de fato que origina a obrigação tributária (art. 121, I, do CTN).

Em se tratando do responsável tributário (por alguns chamado sujeito passivo indireto ou devedor indireto), não há liame direto e pessoal com o fato jurídico tributário, decorrendo o dever jurídico de previsão legal (art. 121, II, do CTN). No particular, elucida Leandro Paulsen que: "... qualquer pessoa obrigada ao pagamento de tributo de que não é o contribuinte de direito figura na condição de responsável tributário. Não vislumbramos qualquer distinção possível na figura do retentor que é, sim, responsável tributário por substituição." (In "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", 8ª ed., Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006, pág. 1.000).

Impende destacar a opinião de Bernardo Ribeiro de Moraes, segundo o qual o sujeito passivo, seja na condição de contribuinte, seja na de responsável, é devedor por débito próprio. De acordo com o insigne doutrinador, "ambos são devedores por débito próprio, pois a lei não faz distinção ao definir o sujeito passivo", razão pela qual "o responsável, mesmo quando seja terceiro obrigado, paga dívida própria e não alheia"





CÂMARA DOS DEPUTADOS
Deputado Federal FERNANDO MARANGONI

(In Compêndio de Direito Tributário, 2º Volume, 3ª ed., 1995, págs. 282/283).

A responsabilidade tributária por substituição ocorre quando um terceiro, na condição de sujeito passivo por especificação da lei, ostenta a integral responsabilidade pelo quantum devido a título de tributo. *"Enquanto nas outras hipóteses permanece a responsabilidade supletiva do contribuinte, aqui o substituto absorve totalmente o debitum, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de "obrigações acessórias". Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado."* (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência", Ed. Saraiva, 4ª ed., 2006, São Paulo, págs. 158/177).

A responsabilidade tributária, quanto aos seus efeitos, pode ser solidária ou subsidiária (em havendo co-obrigados) e pessoal (quando o contribuinte ou o responsável figura como único sujeito passivo responsável pelo recolhimento da exação).

Por oportuno, forçoso ressaltar que a solidariedade tributária não é forma de inclusão de terceiro na relação jurídica tributária, mas grau de responsabilidade dos co-obrigados, sejam eles contribuintes ou contribuinte e responsável tributário, vale dizer: a responsabilidade de sujeitos passivos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si ou contribuinte e responsável) pode ser solidária ou subsidiária.

O art. 124, do *Codex* Tributário, ao tratar da solidariedade na seara tributária, fixa que a mesma não comporta benefício de ordem (parágrafo único) quando se estabeleça entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (inciso I) e entre as pessoas expressamente designadas por lei (inciso II), o que importa em evidente tautologia, uma vez que a inaplicabilidade do *beneficium excussionis* decorre da essência do instituto em tela.





CÂMARA DOS DEPUTADOS
Deputado Federal FERNANDO MARANGONI

Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no art. 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária "nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte", uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão (*beneficium excussionis*). Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária.

Em resumo: ainda que o *caput* do art. 134 do CTN preveja que "respondem solidariamente", o instituto da solidariedade, pela definição do parágrafo único do art. 124 do próprio CTN, é incompatível com preceito de que tal responsabilidade se aplica na "impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte", contido no mesmo dispositivo.

Logo, indispensável a correção do texto normativo, tudo a deixar cristalizado que a responsabilidade tributária dos terceiros elencados no rol do art. 134 do Código Tributário Nacional é subsidiária, tudo a assegurar o benefício de ordem.

Diante da necessária alteração legislativa, contamos com o apoio dos nobres pares para aprovação da presente proposição.

Sala das Sessões, em de de 2023.

Deputado **FERNANDO MARANGONI**
UNIÃO/SP

