

**XIV ENCONTRO INTERNACIONAL
DO CONPEDI BARCELOS -
PORTUGAL**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Educação Jurídica

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Comissão Especial

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Alexandre Naoki Nishioka; Cláudio Miguel de Sousa Cardoso; Francisco Nicolau Domingos; Raymundo Juliano Feitosa. – Barcelos, CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-217-9

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito 3D Law

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XIV Encontro Internacional do CONPEDI (3; 2025; Barcelos, Portugal).

CDU: 34



XIV ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI BARCELOS - PORTUGAL

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Os artigos a seguir exibidos são fruto do XIV Encontro Internacional do CONPEDI, realizado nos dias 10, 11 e 12 de setembro, na sempre receptiva cidade de Barcelos, com colaboração essencial do Instituto Politécnico do Cávado e Ave.

O agrupamento dos ramos de Tributário e Financeiro, no GT coordenado, é um convite ao desenvolvimento de trabalhos interdisciplinares, que articulam conceitos interligados em diversos ramos do Direito em busca de um aperfeiçoamento científico à altura exigida pelo Congresso Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito. Aliás, em homenagem e respeito à internacionalidade da casa do encontro, essa mencionada interdisciplinaridade traduziu-se, inclusive, no direito comparado, angariando produtividade no Direito Português (quanto à averiguação da constitucionalidade de concorrência fiscal entre profissionais) e Espanhol (em relação ao importe de soluções alternativas de conflitos tributários administrativo). Em todo caso, não somente as produções propriamente ditas, como também os diálogos proporcionados no evento com a participação total dos aprovados, foram de grande proveito aos seus adequados espaços de investigação.

Invariavelmente, as temáticas contemporâneas fizeram-se presentes, sobretudo no que diz respeito às novas conjunturas proporcionadas pela Reforma Tributária e sua indissociável regulamentação. Em um horizonte de observação com recorte voltado às alterações principiológicas, houve foco no incremento da cooperação no texto constitucional. Por sua vez, na análise da legislação conexa, a proeminência deu-se à responsabilidade – seja em um viés específico quanto às plataformas digitais, seja em uma perspectiva ampla quanto ao

fiscal e sua exigência para o funcionamento verdadeiro da ordem econômica nacional; e, para os adeptos de uma tradicional discussão doutrinária, uma crítica acerca de determinados posicionamentos quanto à isenção tributária.

Na mesma medida, a oportunidade da gestão conjunta do GT de Direitos Sociais, Seguridade e Previdência Social garantiu aos debates sua notória amplitude consagrada na Constituição Cidadã de 1988, de maneira que a investigação dessas garantias sempre se desdobra em temas instigantes, em decorrências não tão imediatamente previsíveis.

Nesse contexto, foram analisadas: as mudanças promovidas pela EC n.º 103/2019 no regime de previdência dos servidores públicos, agora com certa maturidade temporal, apontando para uma preferência estratégica de planos administrados por entidades fechadas de previdência complementar; a escolha do tipo da solidariedade e os reflexos dessa decisão no sistema da Seguridade Social; a urgência da transição de paradigma na definição de cidadania, optando por um método dialético, com o fito de acompanhar as transformações sociais que não são apropriadamente abarcadas em um conceito jurídico fixo; e, não menos relevante, a complexa associação entre a garantia à educação e a vulnerabilidade da pessoa autista no sistema de ensino.

Com efeito, certos da qualidade e pertinência dos trabalhos apresentados, é com grande satisfação que a coordenação do GT deseja uma boa leitura!

Prof. Dr. Alexandre Naoki Nishioka – Universidade de São Paulo.

Profa. Dra. Cláudia de Sousa Cardoso - Instituto Politécnico do Cávado e do Ave.

Prof. Dr. Francisco Nicolau Domingos - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS DESENVOLVEDORES OU FORNECEDORES DE PROGRAMAS UTILIZADOS PARA REGISTRO DE OPERAÇÕES COM BENS OU SERVIÇOS QUE POSSUAM FUNÇÕES DESTINADAS AO DESCUMPRIMENTO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

TAX LIABILITY OF DEVELOPERS OR PROVIDERS OF SOFTWARE USED TO RECORD TRANSACTIONS INVOLVING GOODS OR SERVICES WITH FUNCTIONALITIES AIMED AT FACILITATING TAX NON-COMPLIANCE

Alexandre Naoki Nishioka ¹
Frederico Cazu dos Santos ²

Resumo

O presente artigo tem o fito de analisar a nova responsabilidade tributária solidária presente na Lei Complementar n.º 214/2025 relativa aos desenvolvedores ou fornecedores de programas ou aplicativos utilizados para registro de operações com bens ou serviços que possuam funções destinadas ao descumprimento da legislação tributária. Para tanto, investigou-se a definição da responsabilidade tributária por infração, buscando definir sua natureza em objetiva ou subjetiva, bem como seu caráter sancionatório. Em sequência, constatou-se a aproximação do Direito Penal e do Direito Tributário Sancionador, apurando a possibilidade de permeabilidade de princípios comuns. Destacou-se o princípio da proporcionalidade como limitador da atuação do poder público e especificou-se sua aplicabilidade na área tributária. Por fim, uma vez construído o referencial teórico, o artigo debruçou-se na análise da responsabilidade, constatando que há um excesso punitivo utilizado para a garantia da conformidade da legislação fiscal. Além disso, verificou-se que existe uma desproporção interna entre o grau de responsabilidade atribuída às infrações cometidas e, finalmente, um descompasso legislativo com a jurisprudência e a doutrina, em decorrência da insistência em se inserir elementos objetivos na configuração da responsabilidade tributária.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária, Lei complementar n.º 214/2025, Direito tributário sancionador, Princípio da proporcionalidade, Excesso punitivo

non-compliance, examining whether its nature is to be regarded as strict (objective) or fault-based (subjective), as well as its punitive dimension. The research then explores the convergence between criminal law and punitive tax law, assessing the extent to which shared constitutional principles—such as due process and proportionality—may be applied. The principle of proportionality is emphasized as a constitutional limit on the exercise of state coercive power, and its specific applicability in tax law is addressed. Based on this theoretical framework, the article proceeds to examine the newly enacted liability regime, concluding that it reflects a punitive excess employed to enforce tax compliance. Moreover, it identifies an internal imbalance between the degree of liability imposed and the seriousness of the underlying conduct, and it reveals a legislative misalignment with prevailing case law and scholarly doctrine due to the continued reliance on objective elements in the characterization of tax liability.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax liability, Supplementary law no. 214/2025, Punitive tax law, Principle of proportionality, Punitive excess

1. INTRODUÇÃO

A responsabilidade, elemento basilar da indenização em âmbito genérico do Direito e complemento essencial à arrecadação e extrafiscalidade na especificidade do Direito Tributário, é tema concomitantemente clássico e atual. Isso, porque, em que pese constantemente estudada, sempre enfrentará novas oscilações em decorrência das alterações da realidade em que se apresenta: sejam essas alterações derivadas de um comportamento social espontâneo – como é o caso das novas relações de mercado intercedidas pelas plataformas digitais em um recorte majoritariamente virtual; ou, sejam essas mudanças decorrentes de desígnios legislativos – exigindo condutas e criando obrigações que a experiência doutrinária e jurisprudencial ainda não consegue responder adequadamente.

A reforma tributária sobre o consumo – conectando tanto as alterações naturais quanto as transformações artificiais - quando da consagração de sua regulamentação através da Lei Complementar n.º 214/2025, mais do que ampliar a base de incidência desses novos tributos em relação a seus antecessores, trouxe perspectivas dignas de atenção no que toca à identificação do sujeito passivo na relação jurídica tributária, especialmente às novas eleições de responsáveis solidários pelo pagamento do crédito.

O dispositivo que elenca os casos de responsabilidade solidária do pagamento dos novos tributos sobre o valor agregado – IBS e CBS – incluiu em seu rol de responsáveis os fornecedores e desenvolvedores de programas ou aplicativos “utilizados para registro de operações com bens ou com serviços que contenham funções ou comandos inseridos com a finalidade de descumprir a legislação tributária”. Essa situação em especial invoca uma atenção mais detalhada de sua inserção no ordenamento tributário, uma vez que apresenta elementos despretensiosamente mais rigorosos e possivelmente conflitantes. O presente artigo presta-se justamente à exploração desse caso de responsabilidade, previsto no inciso IV, artigo 24 da Lei Complementar n.º 214/2025 – valendo-se, portanto, como seu objetivo principal.

Para tanto, divide sua abordagem, inicialmente, em uma breve compreensão da ideia de responsabilidade tributária – em especial aquela derivada de infrações – verificando sua constituição independente da relação tributária inicial com o contribuinte (sujeito passivo direto), assim como seu caráter aparentemente objetivo.

Em sequência, o estudo parte para a contextualização da utilização da responsabilidade como ferramenta de sanção, acarretando o exame do Direito Tributário Sancionador, sua proximidade como Direito Penal e os princípios que lhe são inerentes. Foca-se, sobretudo, na investigação do princípio da proporcionalidade – procurando sua determinação, seus

destinatários e sua aplicabilidade como limitador de excessos do poder público no contexto da sanção tributária. Após, munido desse referencial teórico, dispõe-se para a legítima investigação do objeto – com o fito específico de verificar se há uma desarmonia da escolha legislativa com a conjectura que está inserida, ou seja, se há a inobservância da proporcionalidade quando da opção do legislador pela sanção de responsabilidade solidária do crédito integral – inclusive através de comparação interna.

Quanto à metodologia, optou-se pelo método hipotético-dedutivo, calcado em pesquisa bibliográfica por sua vez fundamentada na doutrina relacionada – tanto de maneira ampla quanto de modo mais específico -, além de uma base documental de artigos e revistas científicas que transpassam, em certo alcance, o tema principal abordado.

2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR INFRAÇÕES

O desenvolvimento da temática de responsabilidade tributária está inserido no campo da sujeição passiva – mais especificamente no campo da sujeição indireta - porque diverge do sujeito típico (contribuinte) – agente o qual efetivamente pratica o fato previsto na hipótese de incidência originando a obrigação tributária. Nesse sentido, para compreensão da responsabilização dos desenvolvedores e fornecedores de software, no campo da IBS e CBS, tona-se pertinente uma breve investigação da possibilidade de transferência (ou compartilhamento) da responsabilidade do pagamento daquele que realiza o ato jurídico tributável para um terceiro indiretamente relacionado.

De antemão, ALFREDO AUGUSTO BECKER já alertava que “o responsável sempre é devedor de débito próprio”, conquanto na categorização maior de substituto tributário – levando em consideração certa aversão na definição de responsabilidade tributária solidária como elemento do responsável legal (2007, p.591). Ou seja, o indício da autonomia entre relações jurídicas do nascimento da obrigação tributária e do nascimento da obrigação do responsável está presente na interpretação até dos mais críticos.

Esse indício também está presente na síntese de PAULO DE BARROS CARVALHO, qual o recorte é bem-vindo como eixo à discussão:

Rigorosamente analisada, a relação envolve o responsável tributário, porém, é forçoso concluir que não se trata de verdadeira “obrigação tributária”, mas de vínculo jurídico com natureza de sanção administrativa. Não é demasia repetir que a obrigação tributária só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, motivo pelo qual o liame da responsabilidade, nos termos traçados pelo Código Tributário Nacional, apresenta caráter sancionatório (2021, p. 665).

Majoritariamente, a doutrina concorda com a autonomia entre as normas de surgimento da sujeição passiva direta e indireta – embora a natureza puramente administrativa não seja ponto harmônico. LEANDRO PAULSEN, de modo propício, explicita justamente aquilo acima comentado de que o dever de pagamento do tributo é natural do contribuinte - aquele que opera o fato gerador concreto dando início a relação jurídico-tributária primária. Somente em um segundo momento, atribuído expressamente por disposição legislativa diversa, que surge a responsabilidade de um estranho ao nexos inicial, derivado de um dever ou do descumprimento deste (2009).

LUÍS EDUARDO SCHOUERI adota, também, a posição da necessidade de dupla regra matriz de incidência nos casos de responsabilidade tributária, ou seja, uma norma autônoma para o surgimento do tributo e outra, de igual modo independente, para o nascimento da responsabilidade do agente não contribuinte (2025, pp. 634-635). Todavia, ainda que autônomas, o autor não se olvida da ressalva do art. 128 do Código Tributário, cujo conteúdo impõe a mandatória relação entre o sujeito responsável e o fato gerador da obrigação. Nesse sentido, perquiriu o vínculo elencado pelo legislador, concluindo que, na mesma medida que existe uma ponderação da capacidade contributiva para a determinação do fato jurídico relevante na escolha do contribuinte – em um panorama maior de igualdade material – deverá existir um fundamento abarcado de constitucionalidade para eleição do responsável (2025, pp. 636-637).

Na ocasião certa – considerando o recorte do artigo – o doutrinador prossegue e tece comentários sobre a responsabilidade por infrações. Segundo ele, o legislador não excluiu essa forma de sujeição passiva (embora terminologicamente separe agente de responsável) da condicionante supra desenvolvida, a saber, igualmente válida a exigência de vínculo, direto ou indireto, com o fato gerador. Nessa medida, apesar do dano causado pela infração, o fato gerador do tributo não deixou de ocorrer, “*a infração não impede que o fato jurídico tributário seja imputável ao contribuinte*” (situações nas quais o fato tributário ocorre, apesar de que simultaneamente ocorra a infração) (Schoueri, 2025, pp. 652, 687). A existência do fato e a capacidade de extinção do débito pelo pagamento de *qualquer* um dos relacionados – contribuinte ou responsável – é também sustentáculo à posição de limite pelo vínculo tributário – isto é – das características da hipótese de incidência atribuídas a norma de responsabilidade (Becker, 2007, p. 589).

Nada obstante, como bem salienta MARIA RITA FERRAGUT, não há necessidade de relação prévia entre o Fisco e o contribuinte para o nascimento da responsabilidade por infração,

porquanto a infração é suficiente como fato gerador da norma autônoma de responsabilidade – embora o crédito em si derive, necessariamente, da relação tributária inaugurada pelo contribuinte de direito (2020, p. 136). LUCIANO AMARO também compartilha desse posicionamento, embora, para o autor, existe uma inexatidão terminológica, uma vez que ele – o responsável - pode carregar *todas* as penalidades pecuniárias – inclusive, *in casu*, o crédito. (2025, p. 321).

Além disso, nos casos de responsabilidade por infração, a figura do art. 136 do Código Tributário Nacional ganha protagonismo. Segundo o dispositivo “*a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”, salvo previsão legal em contrário. De relance, não seria tão desajustado assumir que, no sistema tributário nacional, prevaleceria uma responsabilidade objetiva¹.

Contudo, não é o que se verifica na doutrina. HUGO DE BRITO MACHADO, exemplificando, responde que a diferença é simples: não há objetividade, mas sim culpa presumida – no sentido de que, ainda que prescindíveis o dolo e a culpa, é assegurado ao interessado a prova de exclusão de responsabilidade – nos limites dos conceitos civis (2010, p.171). O professor PAULO DE BARROS CARVALHO avança um pouco mais – identificando a existência de dois tipos de infrações: (a) as objetivas – aquelas que a intenção do agente é desnecessária, exigindo, porém, a constatação inequívoca do resultado para a configuração da sanção – e (b) as subjetivas – aquelas que se exige um nexo de causalidade para imputação do resultado e consequente punição (2021, pp.881-882).

Por sua vez, diverge levemente, MARIA RITA FERRAGUT, no que diz respeito a categoria da infração objetiva. Há o reconhecimento da classificação, no entanto, para a doutrinadora, a infração pode ser objetiva, mas a responsabilidade é subjetiva – pois se nota necessária a demonstração de um comportamento culposos – a saber, de imperícia, negligência ou imprudência (2020, p. 137). Nesse posicionamento, portanto, não repousaria a ideia de margem de defesa em presunções legislativas, a saber, de oposição ao substrato intelectual escolhido pelo legislador para a criação do dispositivo – em se tratando da presunção com caráter objetivo (Becker, 2007, p.547). Tratar-se-ia, na verdade, de exclusão de elemento de conexão daquela

¹ (...) para a teoria objetiva, a responsabilidade é fundada no risco e não no dolo ou na culpa. Como quem se beneficia de uma situação deve responder pelo risco ou pelas desvantagens dela resultantes, a obrigação, nesses casos, nasce do nexo causal existente entre o dano (fato-consequência) e a ação que o produziu (fato-causa). É hipótese de responsabilidade sem culpa, resultante de situações previstas em lei, e não do comportamento do agente. (Ferragut, 2020, p. 100)

segunda relação autônoma – isto é – justamente do surgimento da responsabilidade e não do crédito. Em síntese, seria razoável implicar que o pensamento busca parâmetro na máxima de que na ausência de contramedida do responsável na determinação de sua responsabilidade, ausentar-se-ia, por conseguinte, qualquer medida de controle de excessos do cidadão contra o Estado – ferindo a dinâmica natural de contrapesos ao exercício do poder estatal (Jorge Costa, 1998, p. 21).

Essas reflexões sobre a responsabilidade por infração são propícias porque, em que pese a possível cogitação de um dolo específico elementar no tipo tributário – em decorrência do recorte de “*com a finalidade de descumprir a legislação tributária*” (artigo 24, inciso IV da LCP n.º 214/2025), antes mesmo de um juízo de proporcionalidade – trabalhado a seguir –, existirão situações excepcionais que a demonstração de não culpabilidade será bastante e suficiente para a extinção da responsabilidade dos desenvolvedores e programadores de software. Conjuntamente, compreender que a transferência (no caso solidária) da responsabilidade por infração é uma forma de sanção implicará a exigência lógica da aproximação dos sistemas jurídicos sancionatórios.

3. DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL E PROPORCIONALIDADE

Não é exclusivo ao Direito Penal a punição de comportamentos avessos ao seu microsistema jurídico. Bem verdade, a base de um ordenamento – de uma norma legal em sentido estrito – é alicerçada na sanção do comportamento divergente daquele veiculado em seu conteúdo. Dessa forma, não seria diferente ao Direito Tributário à competência de punir o descumprimento de suas regras – nomeando como Direito Tributário Penal ou Sancionador a parcela dedicada à confrontação de ilícitos.

Aliás, quando tratando da definição de ilícitos, conquanto em capítulo de sua obra destinado a compreensão da responsabilidade de atos de terceiros em infração à lei, MARIA RITA FERRAGUT opta por delimitar o conceito como a ação ou omissão contrária a legislação - de encontro a uma norma dispositiva e antecedente de uma sancionadora (2020, p. 95). E, em continuidade a norma sancionadora, estabelece a sanção como o consequente, exercendo uma dupla função: (a) desestimula o comportamento indesejado e (b) minimiza, na medida do possível, os efeitos prejudiciais da referida conduta antijurídica (2020, p. 97). SACHA CALMON, em outras palavras, aduz que o consequente é justamente o feito contrário de uma ação que, no nível normativo, determinou-se como obrigatório (2005, p. 246).

Nesse aspecto, inclusive, não há diferenciação sintomática do ilícito tributário para o ilícito penal, senão a escolha do legislador de elegê-lo ou não como crime. Tal assertiva, ao menos na argumentação de PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA que, conquanto evidentemente reconheça a distinção posterior das consequências do enquadramento do ato ilegítimo, entende que a distinção repousa exclusivamente na discricionariedade do poder legislativo em mensurar a reprovação social da conduta, tal como de seu potencial ofensivo, optando pela tipificação criminal ou tão-somente tributária (2007, pp.189-191).

Imperioso, esquadrihar, porém, que a categorização entre o Direito Penal e Tributário, ainda que resultante da discricionária opção do legislador, altera a natureza da norma e, por consequência, seu regime jurídico. Enquanto o primeiro encontrará seu fundamento no *ius puniendi* (direito do Estado de punir), o segundo busca sua razão no *ius tributandi* (direito estatal de cobrar tributos) (Fajersztajn, 2019, p. 99). BRUNO FAJERSZTAJN sustenta, ainda, que a lógica se concretiza na medida em que a maioria das sanções tributárias visam a conformação de sua própria legislação que, por sua vez, tem como seu fim último a arrecadação (2019, pp.100-101).

Essa cisão não impede a permeabilidade dos princípios do Direito Penal – que compõe a fundamentação da sanção no geral – mas limita a identidade plena de aplicações de valores restritos às suas áreas (Silva, 2007). É o caso do princípio da proporcionalidade que, não somente é coincidente aos dois ramos, como sobretudo detém grande relevância na análise da utilização da responsabilidade como sanção – inserida no ambiente maior de atuação estatal intervencionista. Outros exemplos desses princípios são a estrita legalidade, a irretroatividade da lei, a retroatividade benéfica, a presunção de inocência e a primazia da verdade material (Helena Costa, 2025, p. 299).

De qualquer forma, o princípio da proporcionalidade pode ser compreendido, pela própria nomenclatura, como uma justa medida. Mais detalhadamente, é uma técnica sistemática de controle dos atos do poder público, em suas diversas manifestações, quando existe ameaça de direitos fundamentais em decorrência de sua própria atuação - seja comissiva ou omissiva – não se excluindo qualquer matéria para apreciação desse valor a ser atingido. Sua manifestação é trivalente, apresentando-se nos níveis de: (a) conformidade ou adequação; (b) necessidade ou exigibilidade; e (c) proporcionalidade em sentido estrito. (Sarlet, 2025, pp. 334-335).

O primeiro diz respeito à observação da *possibilidade* de atingir os fins com os meios empenhados. O segundo, trata da comparação entre meios possíveis, privilegiando sempre os menos gravosos aos sujeitos afetados. Finalmente, o terceiro, também admitido como o

princípio da razoabilidade, repete a comparação, porém entre o fim factualmente realizado e a medida optada. (Sarlet, 2025, p. 336-337).

INGO WOLFGANG SARLET é preciso quando declara:

É nesse plano que se realiza a comparação entre a importância da realização do fim e a intensidade da restrição dos direitos fundamentais, pois o que se busca é **responder à pergunta sobre se as vantagens causadas pela promoção de determinado fim (ou fins) são proporcionais às desvantagens causadas pela adoção do meio**, ou seja, as restrições impostas aos direitos fundamentais. (2025, p. 337) (grifo nosso).

Em associação à definição do princípio, é pertinente acrescentar quais são os seus destinatários. Em decorrência de uma apreciação ampla e expansionista, o princípio endereça-se a qualquer pessoa submetida à Constituição Federal, ainda que sua manifestação na Carta Maior seja implícita – havendo divergência doutrinária em localizar a sua fundamentação (art. 1º ou art. 5º, inciso LIV) (Nohara, 2025, pp.78-80). Independentemente dessa divergência, a destinação universal desagua na observação apropositada de que tanto o legislador, em momento pré-normativo, quanto o aplicador da lei, estão sujeitos ao juízo de proporcionalidade. Mais, o crivo de proporcionalidade não se esgota em cada um deles, porém, sim, no controle de legalidade judicial (Silva, 2007, p. 308).

Dado que a sanção tributária é indissociavelmente conexa à punição administrativa, é congruente ressaltar que, no âmbito global do Direito Administrativo, a manifestação mais comum da irrazoabilidade – portanto da evocação do crivo da proporcionalidade - é quando do desvio de finalidade pela Administração Pública (Nohara, 2025, p. 79). No degrau específico da sanção administrativa tributária, pode entender-se que a finalidade estará eivada quando, em prol de arrecadação ou da conformidade da legislação fiscal, haja uma violação dos princípios da capacidade contributiva, do mínimo existencial ou da proibição ao confisco (havendo a possibilidade de desrespeito concomitante de mais de uma limitação ao poder de tributar).

No entanto, é favorável retomar o comentário que havia ficado suspenso no tópico da responsabilidade. Alguns doutrinadores não encaram as sanções tributárias como tributárias propriamente ditas, mas como punições estritamente administrativas (Carvalho, 2021, p. 665) (Helena Costa, 2025, p.187). Essa constatação limita a interpretação dos princípios exclusivamente tributários, quando da mensuração das penalidades. Todavia, para todos os efeitos, tratando-se de sanção administrativa ou administrativa-tributária, a permeabilidade dos princípios permanece – posto que se diz respeito aos princípios do direito sancionatório em sua

integralidade - e, por conseguinte, a aplicação do juízo de proporcionalidade e razoabilidade é plenamente válida.

Sobremais, a título de apreciação palpável do princípio da proporcionalidade, MARIA RITA FERRAGUT, conquanto discutindo as hipóteses em que há a necessidade de comprovação do dolo, lança luz sobre uma ferramenta de análise útil a gradação da punição em quaisquer ilícitos indeterminados. Para ela, naqueles, faz-se necessária a observação da dinâmica da fraude – definida como o conjunto de elementos perimetrais que influenciam na determinação do ato antijurídico. (2020, pp. 102-103). Até mesmo nas denominadas infrações objetivas, dispensado o dolo, vê-se necessário a observação conclusiva do resultado (Carvalho, 2021, p. 882).

É possível argumentar que esses elementos perimetrais, como uma das diversas facetas para o escrutínio de razoabilidade, comporiam o que PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA chamou de limites quantitativos e qualitativos derivados da proporcionalidade estrita. Quantitativos, quando da análise da totalidade de sanções impostas sobre o mesmo ato ilícito e, qualitativos, no tempo em que ponderem os limites da própria tributação em relação a penalidade imposta (2007, pp.313-315).

Feitas essas breves considerações sobre as limitações das sanções tributárias em decorrência do princípio constitucional da proporcionalidade, é devido o avanço da discussão em direção objeto específico almejado.

4. RESPONSABILIDADE DOS DESENVOLVEDORES OU FORNECEDORES DE SOFTWARE DE REGISTRO DE OPERAÇÕES

Lei Complementar n.º 214/2025 - Art. 24. Sem prejuízo das demais hipóteses previstas na Lei n.º 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:

(...)

IV - os desenvolvedores ou fornecedores de programas ou aplicativos utilizados para registro de operações com bens ou com serviços que contenham funções ou comandos inseridos com a finalidade de descumprir a legislação tributária;
(grifos nossos)

De pronto, uma vez inserida a nova legislação, no contexto da responsabilidade por infrações como punição derivada de norma tributária sancionadora, percebe-se, inequivocadamente, a desproporcionalidade entre o dano potencial hipoteticamente suportado e o dano concreto. Os desenvolvedores ou fornecedores são solidariamente responsabilizados

pelo pagamento integral do crédito tributário calculado dentro do período de apuração. Essa constatação parte não somente do artigo diretamente citado, mas necessariamente de sua apreciação conjunta com os artigos 29 – que determina o pagamento do saldo apurado da IBS/CBS até seu vencimento; 37 – que determina a aplicação das regras de pagamento do contribuinte aos responsáveis naquilo que for compatível; e, 45 – qual propriamente explica o cálculo do montante devido restrito ao período de apuração (mensal).

Note-se que a norma aponta, em primeiro plano, para a proteção do registro hígido das operações com bens ou serviços e, todavia, volta-se, em sequência, para sua ampliação irrestrita, no momento em que visa assegurar o cumprimento da legislação tributária. Esse vocábulo, a propósito, é sabidamente genérico por força do artigo 96 do CTN, implicando que a transgressão pode compreender leis, tratados, convenções internacionais, decretos ou normas complementares. Sendo assim, desaparece o dever inicial de registro, ressaindo-se, em seu lugar, a preservação lata da legislação – sem qualquer progressão das sanções em relação ao tipo de violação.

Em outras palavras, há a punição da transgressão de um encargo impreciso, vestido de obrigação acessória notoriamente desvalida de caráter patrimonial, no qual sequer se verifica a concretização da transgressão, haja vista bastante a mera finalidade de descumprir o referido dever genérico. Não se chega ao ponto de ser um tipo completamente aberto, porém falta restrição e precisão adequada necessárias ao recorte do direito sancionador para o controle de abusos sobre a propriedade dos indivíduos (Carvalho, 2021, p. 896). HUGO DE BRITO MACHADO já alertava o excesso sancionatório quando o valor da penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória era inadequadamente medido pelo valor do suposto descumprimento da obrigação principal correlacionada (2010, p. 510).

A incompatibilidade se manifesta de maneira significativamente mais severa quando comparada com a hipótese seguinte de reponsabilidade. O inciso V do mesmo dispositivo (artigo 24 da LCP) aborda o descumprimento de obrigações tributárias, por pessoas físicas, jurídicas ou entidades sem personalidade que por seus atos ou omissões decorre (a) a ocultação da ocorrência ou do valor da operação ou (b) abuso de personalidade jurídica (definido pela legislação como situações de confusão patrimonial ou desvio de finalidade). O problema, todavia, surge em seu §2º, que estabelece que a responsabilidade relacionada à ocultação da ocorrência ou do valor da operação é limitada a esse dito valor ocultado.

Ora, há flagrante inversão na gradação de sanção em relação ao nível da transgressão à legislação tributária. Não se ostenta razoável equiparar a punição de mera desobediência de obrigação acessória com uma infração de maior dimensão – tal como aquelas relacionadas a

omissão ou alteração do fato gerador. Com efeito, baseado na legislação em comento, a sanção, no que toca à responsabilidade, será somente do pagamento do fato gerador omitido da administração fiscal. Ou seja, penaliza-se mais intensamente o pressuposto descumprimento de dever instrumental com danos indetermináveis e sem mensuração efetiva do que a sonegação fiscal em si (com prejuízo concreto e delimitado).

Não é coerente, destarte, aceitar que existe o auspício do princípio da proporcionalidade na dualidade apresentada. Se fosse, de fato, executado um sopesamento do fim que se almeja atingir com o mecanismo utilizado para tanto, na perspectiva da limitação do poder estatal sobre a individualidade cidadã, o dano presumido do descumprimento de qualquer tipo de norma tributária jamais contabilizaria mais do que o dano direto ao erário (e quantificável). A responsabilidade solidária objetiva dos desenvolvedores de programa – em se tratando da totalidade do crédito tributário –, logo, está em contradição tanto com seu microsistema (a própria lei complementar), quanto ao sistema tributário global – princípios constitucionais de proporcionalidade e razoabilidade. Se a natureza da proporcionalidade é justamente a comparação (Pontes, 2005), o fenômeno jurídico retratado não guarda proporção entre seus meios relacionáveis, tampouco com sua finalidade.

Em acréscimo, o Projeto de Lei Complementar n. 108/2024 – em atual tramitação no Senado Federal, voltado à regulamentação do comitê gestor e processo administrativo do IBS – entre outras providências, colabora com a verificação desse descompasso punitivo. No capítulo destinado às infrações, penalidades e encargos moratórios, constata-se inovação na definição de infração. Avulta-se o artigo 51 do projeto: “*Constitui infração toda ação ou omissão, ainda que involuntária, que importe em inobservância, por parte do sujeito passivo, de obrigação principal ou acessória, positiva ou negativa, estabelecida pela legislação do imposto*” (grifo nosso).

O §1º do referido artigo replica o artigo 116 do Código Tributário Nacional, enquanto o §2º reafirma o reflexo da amplitude de incidência da punição, frisando que *qualquer forma* de contribuição à infração é suficiente para a responsabilização. Em conjunto, os incisos VI e VII também ratificam o caráter formal do delito tributário, delimitando que a simples utilização de software que *possibilite* o cometimento do ato antijurídico é suficiente em si mesma para a aplicabilidade da sanção. Transcreve-se:

§ 1º A responsabilidade por infrações da legislação do IBS independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.
§ 2º Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, todos os que tenham concorrido, **de qualquer forma**, para a sua prática ou que dela se tenham beneficiado.

(...)

Art. 59. As penalidades a serem aplicadas em razão do descumprimento de obrigações tributárias acessórias são as seguintes:

(...)

VI - **Utilizar software** ou solução tecnológica que **possibilite** a emissão de documentos fiscais com supressão ou redução de valores do IBS ou da operação - cinquenta UPF/IBS por constatação;

VII - **desenvolver, fornecer ou instalar programa, software, aplicativo fiscal ou solução tecnológica que não atenda aos requisitos estabelecidos na legislação** - cinquenta UPF/IBS, por estabelecimento; (grifos nossos)

Sob esse recorte, torna-se clara a opção do legislador de excluir o dolo e a culpabilidade por completo, posto que inclui, na descrição de infração, o elemento da “involuntariedade”. Portanto, eleva-se ainda mais a rigidez da responsabilização tributária, aproximando-se, plausivelmente, da concretização da responsabilidade objetiva no ordenamento fiscal. Se no Código Tributário permanece uma disputa sobre o tipo de responsabilidade, no projeto de lei complementar que regulamenta as penalizações dos ilícitos sobre o Imposto sobre Bens e Serviços, há um indício claro do fim do conflito – haja vista a insistência do legislador em permanecer absoluto quanto à prescindibilidade do *animus* do agente para a caracterização da conduta ilegítima.

Tal juízo legislativo vai na contramão da doutrina e da jurisprudência mais atual, ainda que exista evidente ressalva ao dolo pressuposto na utilização de *comandos para o descumprimento da legislação*. Exemplo atual desse desencontro é verificável na inspeção de PAULO AYRES BARRETO quanto à responsabilidade tributária das plataformas digitais no caso do ICMS. O autor atesta que até mesmo nos casos de infração à legislação tributária, a jurisprudência exige – baseada na Constituição Federal – o juízo de capacidade contributiva, segurança jurídica e razoabilidade (2020). Desse modo, na vigente configuração de ausência de avaliação de voluntariedade e resultado do efetivo descumprimento – fora do campo da simples possibilidade – percebe-se impossível a atividade desta avaliação.

Essa asseveração também havia tomado forma nos comentários de CAIO AUGUSTO TAKANO e LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO. Eles verificaram que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça limita, cada vez mais, a aplicação indiscriminada da responsabilidade objetiva nas infrações tributárias, balizando sempre com a questão da culpabilidade e a exigência do nexo de causalidade, mesmo com a existência da previsão do artigo 136 do CTN – cujo conteúdo – a princípio – dispensaria esse tipo de discernimento (2013).

No limite, a introdução de responsabilidade tributária solidária por infração à legislação, no que toca especificamente aos desenvolvedores e programadores de software de registro de

operações, redigida de modo a implicar um dolo elementar do agente em seu dispositivo, desconexa dos aperfeiçoamentos doutrinários e jurisprudências, ainda que almeje proteger o fim genérico da conformidade e arrecadação fiscal, não se apresenta justificada no crivo do princípio da proporcionalidade.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo propôs-se a analisar a nova possibilidade de responsabilidade tributária promovida pela Lei Complementar 214/2025 – que regulamentou os novos tributos sobre consumo – IBS e CBS. Para a discussão adequada dessa recém-chegada responsabilidade tributária solidária dos desenvolvedores ou fornecedores de programas ou aplicativos utilizados para registro de operações com bens ou com serviços que contenham funções ou comandos inseridos com a finalidade de descumprir a legislação tributária, optou-se por dividir o artigo em três etapas.

Na primeira parte, houve a escolha pelo estudo da responsabilidade tributária – em especial aquela decorrente de infração. Constatou que o nascimento da responsabilidade, conforme manifestação da doutrina e interpretação da legislação, é autônomo em relação a norma geradora da obrigação tributária. No entanto, viu-se que essa autonomia é limitada a uma necessária vinculação direta ou indireta com o fato gerador ou com o contribuinte da relação tributária que origina o crédito a ser pago.

Além disso, fez-se possível destrinchar diferentes posições doutrinárias sobre a natureza da responsabilidade objetiva no código tributário nacional, verificando que se tratava de objetividade aparente pois, ainda que fosse prescindível o dolo para sua materialização, a exceção de não culpabilidade – verificada no comportamento do agente – possibilitaria a exclusão. Ainda, ratificou-se que a natureza da responsabilidade por infrações é sancionatória – introduzindo o tópico seguinte.

Na segunda parte, selecionou-se a investigação das consequências da aproximação do Direito Penal e o Direito Tributário Sancionador. Nessa análise, definiu-se o ilícito como o ato que viola norma dispositiva e inaugura norma sancionadora – inferindo importante constatação, qual seja, que a diferença dos atos antijurídicos e sua natureza são essencialmente arbitrados pelos legisladores, carecendo de elementos significativos para sua distinção. Desse modo, conclui-se que existem princípios comuns no direito sancionador, os quais devem permear as sanções administrativas-tributárias – com destaque ao princípio da proporcionalidade.

Então, ocorreu um aprofundamento na concepção da proporcionalidade, valendo de doutrina constitucional e administrativa para defini-lo. Descobriu-se que se trata de conceito polivalente que limita a atividade do poder público, implicando 3 verificações – a saber – a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito – também conhecida como princípio da razoabilidade. Esse último, mais especificamente, refere-se à comparação dos meios utilizados pelo Estado para atingir um fim, sempre em relação a uma situação concreta. Outrossim, apreciaram-se os efeitos do crivo de proporcionalidade, no que toca à imposição de limites quantitativos e qualitativos – assim como na verificação dos elementos circunstanciais relacionados à infração para a determinação da intensidade da sanção.

Por fim, adentrou-se, na terceira etapa, efetivamente na análise da responsabilidade dos desenvolvedores e fornecedores de programas de registro de operações com funcionalidades que visem o descumprimento da legislação tributária. Com o recurso da interpretação sistemática da Lei Complementar, foi de fácil constatação que a punição daqueles que cometem efetiva sonegação causando danos concretos e exposto ao Erário – nos limites de ocultação da ocorrência ou do valor das operações – era menos gravosa em relação àqueles que supostamente (posto que é um dolo elementar) descumprem a legislação.

Paralelamente, também foi observado o projeto de lei que visa regulamentar as infrações do IBS. Dessa observação, constatou-se uma tentativa de concretização da responsabilidade objetiva, em descompasso com a doutrina e a jurisprudência das cortes superiores. Em ambos os casos, o legislador tributário, no anseio de arrecadação e conformidade da legislação fiscal, utiliza-se de meios desproporcionais, falhando no crivo da razoabilidade e no aspecto da necessidade do princípio da proporcionalidade.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro - 26ª Edição 2025**. 26. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. *E-book*.

BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 45, p. 625-650, 2020. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1214>>. Acesso em 30/05/2025.

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988**. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

_____. **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.** Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm>.

_____. **LEI COMPLEMENTAR Nº 214, DE 16 DE JANEIRO DE 2025.** Presidência da República. Casa Civil. Secretaria Especial para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp214.htm>.

_____. **PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 108, DE 2024.** Presidência da República. Casa Civil. Secretaria Especial para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2023_2026/2024/PLP/plp-108.htm>.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

CALMON, Sacha *in* TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária – estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges.** São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método.** 8ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

COSTA, Alcides Jorge *in* SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado.** São Paulo: Dialética, 1998.

COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário - 15ª Edição 2025.** 15. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. *E-book*.

FAJERSZTAJN, Bruno. **Multas no Direito Tributário.** Série Doutrina Tributária vol. XXVIII. São Paulo, Quartir Latin, 2019.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária.** 4ª ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 31ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

NOHARA, Irene Patrícia Diom. **Direito Administrativo - 14ª Edição 2025.** 14. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025. *E-book*.

PAULSEN, Leandro. Responsabilidade tributária: seu pressuposto de fato específico e as exigências para o redirecionamento da execução fiscal. **Revista de Direito Tributário da APET**, v. 6, n. 22, p. 57-76, 2009. Disponível em: <<https://revistas.apet.org.br/index.php/rtda/article/view/206>>. Acesso em 28/05/2025.

PONTES, Helenilson Cunha. Direito Tributário Sancionador e o Princípio da Proporcionalidade. **Revista de Direito Tributário da APET**, v. 2, n. 5, p. 65-91, 2005. Disponível em: <<https://revistas.apet.org.br/index.php/rtda/article/view/548/475>>. Acesso em 16/06/2025.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme.; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional - 14ª Edição 2025**. 14. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. *E-book*.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário - 14ª Edição 2025**. 14. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. *E-book*.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TAKANO, Caio Augusto & BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. (2013). Responsabilidade por Infrações em Matéria Tributária: Reconsiderações acerca do Art. 136 do Código Tributário Nacional. **Revista Direito Tributário Atual**, (29), 114–132. Disponível em: <<https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1771>>. Acesso em 02/06/2025.