



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
Procuradoria-Geral da República

Nº 3531/2014 – ASJCONST/SAJ/PGR

Ação direta de inconstitucionalidade 4.845

Relator: Ministro **Luís Roberto Barroso**
Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil - CFOAB
Interessados: Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso
Governador do Estado de Mato Grosso

Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 13 da Lei 9.226, de 22 de outubro de 2009, que introduziu o parágrafo único ao art. 18-C, da Lei 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Responsabilidade solidária de terceiros, pelas infrações praticadas, no que se refere à prestação de informações com omissão ou falsidade. Preliminar: (I) Capacidade postulatória especial em sede de ação direta de inconstitucionalidade (art. 103, I a VII, da CF). Mérito: (I) Normas gerais em matéria de legislação tributária: a norma impugnada versa sobre temática afeta à lei complementar (art. 146, III, *b*, da CF). (II) Garantia constitucional da pessoalidade da pena. É vedada a imputação de responsabilidade solidária a terceiros, em relação às sanções tributárias (art. 5º, XLVI, da CF). (III) Inviolabilidade do advogado (Art. 133 da CF): a norma restringe a inviolabilidade do advogado, impondo-lhe responsabilidade solidária por omissões ou declarações falsas prestadas à administração tributária. (IV) A lei impugnada trata de condições para o exercício da profissão de advogado: matéria cuja inicitiva pertence de forma privativa à União (art. 22, XVI, da CF). Parecer pela procedência do pedido.

I. Relatório

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB contra o art. 13 da Lei 9.226, de 22 de outubro de 2009, que introduziu o parágrafo único ao art. 18-C, da Lei 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso.

Eis o teor dos dispositivos acima referidos:

Art. 13. Fica acrescentado o parágrafo único ao art. 18-C, da Lei 7.098, de 30 de dezembro de 1998, com a seguinte redação:

Art. 18-C. [...]

Parágrafo único. Respondem, também, solidariamente com o sujeito passivo pelas infrações praticadas, em relação às disposições desta lei e demais obrigações contidas na legislação tributária, no que se refere à prestação de informações com omissão ou falsidade, o administrador, o advogado, o economista, o correspondente fiscal, o preposto, bem como toda pessoa que concorra ou intervenha, ativa, ou passivamente, no cumprimento da referida obrigação.

O requerente afirma que o dispositivo acima transcrito ofende: (i) o art. 22, XVI, da Constituição Federal, por versar sobre a responsabilidade do advogado no exercício profissional, matéria cuja competência legiferante pertence de forma privativa à União; (ii) o art. 146, III, alínea *b*, da Carta da República e os arts. 128, 134 e 135 do Código Tributário Nacional, por entender que somente lei complementar pode instituir nova modalidade de responsabilidade tributária; (iii) os princípios constitucionais do livre exercício profissional (art. 5º, XIII, da CF), bem como da inviola-

bilidade do advogado pelos atos praticados no exercício profissional (art. 133 da CF), pois “o advogado promove a defesa de seus cliente notadamente calcado nas informações e documentos (acervo probante) fornecidos **por seu próprio constituinte, sendo, data maxima venia, insólito, desproporcional e desarrazoado imputar ao advogado a responsabilidade tributária por omissão ou falsidade de informação provida por outrem**” (fl. 9, peça 1). [*grifos do original*]

De mais a mais, assevera que a legislação impugnada não delimita a conduta capaz de tornar o advogado responsável solidário pela obrigação tributária.

Requer, ao final, a concessão de cautelar para suspender a eficácia do art. 13 da Lei 9.226/2009, que acrescentou o parágrafo único ao art. 18-C na Lei 7.098/1998, do Estado de Mato Grosso, e, no mérito, a sua declaração de inconstitucionalidade. Alternativamente, caso não entenda o STF pela inconstitucionalidade integral do dispositivo, requer seja ao menos declarada a inconstitucionalidade da expressão “advogado”.

A Assembleia Legislativa, em suas informações, alega que a norma não trata de regulamentação da profissão de advogado, mas imputa a qualquer pessoa a responsabilidade solidária, nos casos em que houver prestação de informações com omissão ou falsidade (peça 17).

Informações do Governador do Estado de Mato Grosso aduzem o seguinte: (i) que o Estado possui autonomia para legislar

concorrentemente sobre matéria tributária, desde que observados os requisitos estabelecidos em caráter geral pelo CTN; (ii) o dispositivo impugnado nada mais fez do que detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, “**podendo-se inclusive emprestar ao artigo interpretação conforme à Constituição, sem redução de texto**, para que seja considerado válido apenas nesse sentido” (fl. 9, peça 22). *grifos do original*

Manifestação da Advocacia-Geral da União, preliminarmente, pelo não conhecimento da ação dada a ausência de juntada de procuração; no mérito, afirma que a competência para legislar sobre direito tributário é concorrente entre os entes federados, podendo os Estados-membros editar normas específicas sobre responsabilidade tributária, desde que observadas as diretrizes do CTN (peça 25).

Pedido de liminar não apreciado. Adotou-se o rito do art. 12 da Lei 9.868, de 10 de novembro de 1999.

É o relatório.

II. Preliminares

II.1. Capacidade postulatória especial em sede de ação direta de inconstitucionalidade

O Advogado-Geral da União manifestou-se pelo não conhecimento da ação direta de inconstitucionalidade por não estar a inicial acompanhada do instrumento de procuração, conforme exigido pelo art. 3º da Lei 9.868/1999, que tem a seguinte dicção:

Art. 3º. [...]

Parágrafo único. A petição inicial, acompanhada de instrumento de procuração, quando subscrita por advogado, será apresentada em duas vias, devendo conter cópias da lei ou do ato normativo impugnado e dos documentos necessários para comprovar a impugnação.

Ocorre, porém, que a inicial foi subscrita pelo próprio Presidente do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB, que é, obviamente, advogado regularmente inscrito.

Além disso, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem entendimento de que as autoridades e entidades referidas no art. 103, incisos I a VII, da Constituição Federal, possuem capacidade postulatória plena, podendo praticar, no exercício de seu múnus, quaisquer atos privativos de advogado. Nesse sentido:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. QUESTÃO DE ORDEM. GOVERNADOR DE ESTADO. CAPACIDADE POSTULATÓRIA RECONHECIDA. MEDIDA CAUTELAR. DEFERIMENTO PARCIAL. 1. O governador do Estado e as demais autoridades e entidades referidas no art. 103, incisos I a VII, da Constituição Federal, além de ativamente legitimados à instauração do controle concentrado de constitucionalidade das leis e atos normativos, federais e estaduais, mediante ajuizamento da ação direta perante o Supremo Tribunal Federal, possuem capacidade processual plena e dispõem, ex vi da própria norma constitucional, de capacidade postulatória. Podem, em consequência, enquanto ostentarem aquela condição, praticar, no processo de ação direta de inconstitucionalidade, quaisquer atos ordinariamente privativos de advogado. 2. A suspensão liminar da eficácia e execução de leis e atos normativos, inclusive de preceitos consubstanciados em textos constitucionais estaduais, traduz medida cautelar cuja concretização deriva do grave exercício de um poder jurídico que a Constituição da República deferiu ao

Supremo Tribunal Federal. A excepcionalidade dessa providência cautelar impõe, por isso mesmo, a constatação, *hic et nunc*, da cumulativa satisfação de determinados requisitos: a plausibilidade jurídica da tese exposta e a situação configuradora do *periculum in mora*. Precedente: ADIN n.º. 96-9 - RO (Medida Liminar, DJ de 10/11/89).¹

Assim, diante da capacidade postulatória especial emanada diretamente da Constituição, nada impede que o próprio Presidente da CFOAB assine a petição inicial.

III. Mérito

III. 1. Normas gerais em matéria de legislação tributária: temática afeta à lei complementar (art. 146, III, b, da CF)

A ação direta de inconstitucionalidade, ora sob exame, postula a declaração de nulidade do art. 13 da Lei 9.226, de 22 de outubro de 2009, que acrescentou o parágrafo único ao art. 18-C, da Lei 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso, que prevê a responsabilidade tributária solidária dos advogados, administradores, economistas, correspondentes fiscais, prepostos, ou quaisquer outras pessoas, pelas infrações praticadas mediante informações falsas ou omissas.

Discute-se, na hipótese, a possibilidade de lei estadual disciplinar nova modalidade de responsabilidade solidária de terceiros em relação às infrações praticadas mediante omissão ou falsidade.

No plano nacional, a Constituição reservou à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tribu-

¹ STF, Plenário. ADI 127 MC-QO/AL. Rel.: Min. Celso de Mello. 20/11/1989, maioria. DJ 4 dez. 1992, p. 23057. RTJ, vol. 144, p. 4.

tária, especialmente sobre “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários” (art. 146, III, *b*, da CF). A delimitação do objeto da responsabilidade tributária também deve ser inserida nesse rol – que é meramente exemplificativo –, dada a necessidade de disciplinamento dessa matéria de modo uniforme em todo o território nacional.

Oportuno o escólio doutrinário de Sacha Calmon sobre a importância da lei complementar na articulação e uniformização das ordens jurídicas parciais:

“[...]”

as normas gerais de direito tributário, veiculadas pelas leis complementares, são eficazes em todo território nacional, acompanhando o âmbito de validade espacial destas e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da federação, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas, em sede de tributação.”²

No julgamento do RE 562.276/PR-RG,³ a Relatora Ministra Ellen Gracie entendeu que cabe à lei complementar traçar o perfil da responsabilidade tributária aplicável à generalidade dos tributos, “assegurando uniformidade de tratamento dos terceiros perante o Fisco nas diversas esferas: federal, estadual distrital ou municipal”.

2 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 132.

3 STF Plenário. RE 562.276/PR-RG. Rel.: Min. Ellen Gracie. 3/11/2010, un. **DJe** 10 fev. 2011. RT, v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442.

Nesse mesmo julgado, a Suprema Corte reconheceu a competência concorrente dos Estados para legislarem sobre direito tributário, sendo possível a cada ente político estabelecer “regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos de sua competência, conforme seu art. 128 [do Código Tributário Nacional]”. Mas advertiu:

O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma.

Em resumo: embora os entes federados possam, no exercício da competência legislativa concorrente, prever regras de responsabilidade tributária, essas devem ser específicas e intrinsecamente relacionadas aos tributos de sua competência. Além disso, devem obedecer ao regramento geral disposto em lei complementar, não podendo extrapolá-lo ou contrariá-lo.

No caso sob exame, a norma exorbitou o âmbito de atuação residual reservado ao legislador estadual nessa matéria, pois inovou ao estabelecer regra genérica e inespecífica - quase automática, por assim dizer - de responsabilidade solidária dos profissionais nela enumerados pelas infrações decorrentes de omissões ou declarações falsas. Ademais, a referida hipótese de incidência não evidencia qualquer especificidade em relação ao tributo de que se trata, no caso, o ICMS.

O CTN - recepcionado como lei complementar regente da matéria -, dispõe no seu art. 124⁴ que são solidariamente responsáveis as pessoas com interesse na situação principal que constitua o fato gerador da obrigação principal e também aquelas “expressamente designadas na lei”.

Essa última parte do referido dispositivo, entretanto, não quer dizer que a lei (federal, estadual ou municipal) estaria autorizada a designar qualquer sujeito como responsável tributário. Os incisos I e II do art. 124 do CTN devem ser interpretados conjuntamente com o art. 128, do mesmo diploma legislativo, no sentido de que somente pode ostentar essa condição aquele que, sem ser o contribuinte do tributo, tenha alguma relação com o fato gerador (art. 128 do CTN).⁵

Hugo de Brito Machado⁶ esclarece que a lei não pode atribuir a responsabilidade tributária de forma aleatória, sendo indispensável uma vinculação, uma relação, do sujeito passivo indireto com o fato gerador:

Com efeito, denomina-se *responsável* o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato

4 Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei.

5 Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse 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 supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

6 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 151.

gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei.

Essa 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). Não uma vinculação *pessoal e direta*, pois em assim sendo configurada está a condição de *contribuinte*. Mas é indispensável uma relação, uma vinculação, com o fato gerador para que alguém seja considerado *responsável*, vale dizer, sujeito passivo indireto. (grifos do original)

Enfim, a norma objeto de exame, além de inovar em matéria reservada à lei complementar, não delimita de forma precisa e específica a relação jurídica obrigacional apta a vincular o sujeito passivo ao fato gerador.

II.2. A garantia constitucional da personalidade da pena (art. 5º, XLVI, da Constituição Federal)

Especificamente em relação à responsabilidade de terceiros, Leandro Paulsen⁷ ressalta que o CTN não admite a solidariedade em relação às sanções, dada a observância à garantia constitucional da personalidade da pena, que também se aplica às sanções tributárias:

A responsabilidade, normalmente, será apenas pelos tributos e não pela totalidade dos créditos (tributos e multas). Isso porque o CTN, atentando para a personalidade da pena (garantia fundamental com assento constitucional), busca preservar a personalidade da sanção tributária. Assim é que, na maioria das hipóteses de responsabilidade, refere-se à responsabilidade pelos tributos, tão somente, de modo que a res-

⁷ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 941.

ponsabilidade pelas infrações (obrigação de pagar as penalidades) não se transfere ao sucessor ou a terceiro.

No caso sob exame, a norma impugnada estende aos advogados, economistas, prepostos, administradores, ou quaisquer outras pessoas, de forma objetiva, a responsabilidade solidária pelas infrações praticadas, não se sabe ao certo se pelo devedor principal ou pelo terceiro, contrariando a garantia constitucional da pessoalidade da pena, que dispõe que a punição não pode ultrapassar a pessoa do condenado (art. 5º, XLVI, da Constituição Federal).

II.3. Da inviolabilidade do advogado (art. 133 da CF)

No julgamento do RE 562.276/PR-RG,⁸ já citado anteriormente, ressaltou-se que a responsabilidade do terceiro decorre do descumprimento dos deveres próprios de colaboração para com a administração tributária, estabelecidos na regra-matriz da responsabilidade tributária.

Ocorre, no entanto, que o advogado, dada a sua especial conotação de função essencial à Justiça – ao lado da Defensoria Pública e do Ministério Público –, não está subordinado a qualquer dever de colaboração para com a administração tributária.

O advogado, no seu ministério privado, exerce um múnus público, “sendo inviolável por seus atos e manifestações no exercício da profissão, nos limites da lei” (art. 133 da Constituição Federal).

8 STF Plenário. RE 562.276/PR-RG. Rel.: Min. Ellen Gracie. 3/11/2010, un. **DJe** 10 fev. 2011. RT, v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442.

No julgamento da ADI 1.127/DF,⁹ o Supremo Tribunal Federal consignou que “a imunidade profissional é indispensável para que o advogado possa exercer condigna e amplamente seu múnus público”.

Essa imunidade, sendo relativa, encontra seus limites na Lei 8.906, de 4 de julho de 1994 (Estatuto da OAB), que é a norma regulamentadora da profissão de advogado, cujo art. 7º, § 2º,¹⁰ dispõe ser o advogado imune por suas manifestações no exercício da profissão, sem prejuízo das sanções disciplinares perante a própria OAB, pelos excessos que cometer.

Na hipótese, a lei objeto de exame não poderia incluir o “advogado” entre os responsáveis solidários por omissões ou declarações falsas prestadas à administração tributária, pois suas manifestações, no exercício profissional, estão protegidas pela garantia constitucional da inviolabilidade.

Em suma, se a imunidade do advogado decorre de preceito constitucional, regulamentado em lei federal nacional, não pode lei estadual pretender restringi-la. Isso, aliás, implica também em ofensa ao art. 22, XVI, da Constituição Federal, que reserva à União a iniciativa privativa para legislar sobre condições para o exercício profissional.

9 STF. Plenário. ADI 1.127/DF. Rel.: Min. Ricardo Lewandowski. 17/05/2006, maioria. **DJe** 11 jun. 2010, p. 40.

10 Art. 7º [...]

§ 2º. O advogado tem imunidade profissional, não constituindo injúria, difamação ou desacato puníveis qualquer manifestação de sua parte, no exercício de sua atividade, em juízo ou fora dele, sem prejuízo das sanções disciplinares perante a OAB, pelos excessos que cometer.

IV. Conclusão

Em suma, o art. 13 da Lei 9.226/2009, que acrescentou o parágrafo único ao art. 18-C da Lei 7.098/1998, do Estado de Mato Grosso, padece de inconstitucionalidade: (I) formal, por contrariar o art. 146, III, alínea *b*, da Carta de República, ao versar matéria reservada à lei complementar; e, especificamente em relação à palavra “advogado”, por tratar de matéria reservada à lei federal de iniciativa privativa da União (art. 22, XVI, da CF); (II) material, ao imputar solidariedade a terceiros em matéria de sanção tributária (art. 5º, XLVI, da CF); e, de forma específica quanto à expressão “advogado”, por restringir a garantia constitucional da inviolabilidade da profissão de advogado, prevista no art. 133 da Carta Política.

Ante o exposto, o parecer é pela procedência do pedido.

Brasília (DF), 16 de maio de 2014.

Rodrigo Janot Monteiro de Barros
Procurador-Geral da República