

15/09/2021

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 6.284 GOIÁS

RELATOR	: MIN. ROBERTO BARROSO
REQTE.(S)	: PARTIDO PROGRESSISTA
ADV.(A/S)	: HERMAN TED BARBOSA E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S)	: SAULO DE TARSO MUNIZ DOS SANTOS
INTDO.(A/S)	: GOVERNADOR DO ESTADO DE GOIÁS
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS
INTDO.(A/S)	: ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE GOIÁS
ADV.(A/S)	: SEM REPRESENTAÇÃO NOS AUTOS
AM. CURIAE.	: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE GOIÁS
ADV.(A/S)	: SEBASTIAO MELQUIADES BRITES
ADV.(A/S)	: COLEMAR JOSE DE MOURA FILHO

EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DO CONTABILISTA. AUSÊNCIA DE OFENSA REFLEXA À CONSTITUIÇÃO. COMPETÊNCIA CONCORRENTE. LEGISLAÇÃO ESTADUAL QUE CONFLITA COM AS REGRAS GERAIS DO CTN. INCONSTITUCIONALIDADE.

1. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Partido Progressista, com pedido de medida cautelar, em que pleiteia a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 45, XII-A, XIII e § 2º, da Lei nº 11.651/1991, do Estado de Goiás, e 36, XII-A e XIII, do Decreto nº 4.852/1997, do mesmo Estado. Em consonância com tais regras, atribui-se ao contabilista a responsabilidade solidária com o contribuinte ou com o substituto tributário, quanto ao pagamento de impostos e de penalidades pecuniárias, no caso de suas ações ou omissões concorrerem para a prática de infração à legislação tributária.

2. A presente controvérsia consiste em definir se os atos normativos estaduais foram editados em contrariedade com as regras constitucionais de competência tributária, notadamente o art. 146, III, *b*, da CF/1988. Eventual inobservância de tais regras de competência implica ofensa direta à Constituição. Precedentes.

ADI 6284 / GO

3. Legislação estadual que amplia as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, invade a competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais sobre a matéria (art. 146, III, *b*, da CF/1988). Isso porque as linhas básicas da responsabilidade tributária devem estar contidas em lei complementar editada pela União, não sendo possível que uma lei estadual estabeleça regras conflitantes com as normas gerais (ADI 4.845, sob a minha relatoria).

4. *Inconstitucionalidade formal*. Legislação do Estado de Goiás aborda matéria reservada à lei complementar e dispõe diversamente sobre (i) *quem* pode ser responsável tributário, ao incluir hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN, (ii) *em quais* circunstâncias pode ser responsável tributário (“infração à legislação tributária”), sendo que, conforme as regras gerais, para haver a responsabilidade tributária pessoal do terceiro, ele deve ter praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não havendo a responsabilização pelo mero inadimplemento de obrigação tributária.

5. Ante todo o exposto, voto pelo **conhecimento** da presente ação direta de inconstitucionalidade e julgo **procedente** o pedido, para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 45, XII-A, XIII e § 2º, da Lei nº 11.651/1991, do Estado de Goiás, e 36, XII-A e XIII, do Decreto nº 4.852/1997, do mesmo Estado.

6. Fixação da seguinte tese: “*É inconstitucional lei estadual que verse sobre a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa das regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.*”.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Virtual, por unanimidade de votos, em conhecer da ação direta de inconstitucionalidade e julgar procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 45, XII-A, XIII e § 2º, da Lei nº 11.651/1991, do Estado de Goiás, e 36, XII-A e XIII, do Decreto nº 4.852/1997, do mesmo Estado, nos termos do voto do Relator.

ADI 6284 / GO

Foi fixada a seguinte tese: “É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa das regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.”

Brasília, 03 a 14 de setembro de 2021.

Ministro **LUÍS ROBERTO BARROSO** - Relator

15/09/2021

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 6.284 GOIÁS

RELATOR	: MIN. ROBERTO BARROSO
REQTE.(S)	:PARTIDO PROGRESSISTA
ADV.(A/S)	:HERMAN TED BARBOSA E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S)	:SAULO DE TARSO MUNIZ DOS SANTOS
INTDO.(A/S)	:GOVERNADOR DO ESTADO DE GOIÁS
PROC.(A/S)(ES)	:PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS
INTDO.(A/S)	:ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE GOIÁS
ADV.(A/S)	:SEM REPRESENTAÇÃO NOS AUTOS
AM. CURIAE.	:CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE GOIÁS
ADV.(A/S)	:SEBASTIAO MELQUIADES BRITES
ADV.(A/S)	:COLEMAR JOSE DE MOURA FILHO

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (Relator):

1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Partido Progressista, com pedido de medida cautelar, em que pleiteia a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 45, XII-A e § 2º, da Lei nº 11.651, de 13 de setembro de 1991, do Estado de Goiás, e 36, XII-A, do Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997, do mesmo Estado. Em consonância com tais regras, atribui-se ao contabilista a responsabilidade solidária com o contribuinte ou com o substituto tributário, quanto ao pagamento de impostos e de penalidades pecuniárias, no caso de suas ações ou omissões concorrerem para a prática de infração à legislação tributária. Os dispositivos impugnados possuem a seguinte redação:

Lei do Estado de Goiás nº 11.651, de 13 de setembro de 2011

Art. 45. São solidariamente obrigadas ao pagamento do imposto ou da penalidade pecuniária as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da

ADI 6284 / GO

obrigação principal, especialmente:

[...]

XII-A – com o contribuinte ou com o substituto tributário, o contabilista que, por seus atos e omissões, concorra para a prática de infração à legislação tributária;

[...]

XIII – com o contribuinte ou o substituto tributário, a pessoa que por seus atos ou omissões concorra para a prática de infração à legislação tributária, notadamente a que tiver:

a) fabricado, fornecido, instalado, cedido, alterado ou prestado serviço de manutenção a equipamentos ou dispositivos eletrônicos de controle fiscal, bem como as respectivas partes e peças, capacitando-os a fraudar o registro de operações ou prestações;

b) desenvolvido, licenciado, cedido, fornecido, instalado, alterado ou prestado serviço de manutenção a programas aplicativos ou ao “software” básico do equipamento emissor de cupom fiscal – ECF –, capacitando-os a fraudar o registro de operações ou prestações;

c) praticado ato com excesso de poder ou infração de contrato social ou estatuto, ou ainda com abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial;

d) praticado ato ou negócio, em infração à lei, na condição de sócio ou administrador, de fato ou de direito, de pessoa jurídica, com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, sobretudo nas hipóteses de interposição fraudulenta de sociedade ou de pessoas e de estruturação fraudulenta de operações mercantis, financeiras ou de serviços;

e) participado, de modo ativo, de organização ou associação constituída para a prática de fraude fiscal estruturada, realizada em proveito de terceiras empresas;

f) promovido a ocultação ou alienação de bens e direitos da pessoa jurídica com o propósito de impedir ou dificultar a cobrança do crédito tributário.

ADI 6284 / GO

[...]

§ 2º A responsabilização do contabilista de que trata o inciso XII-A somente se dará no caso de dolo ou fraude, apurada mediante o devido processo legal.

Art. 36, XII-A e XIII, do Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997

Art. 36. São solidariamente obrigadas ao pagamento do imposto ou da penalidade pecuniária as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, especialmente (Lei nº 11.651/91, art. 45):

[...]

XII-A – com o contribuinte ou com o substituto tributário, o contabilista que, por seus atos e omissões, concorra para a prática de infração à legislação tributária;

XIII – com o contribuinte ou o substituto tributário, a pessoa que por seus atos ou omissões concorra para a prática de infração à legislação tributária, notadamente a que tiver:

a) fabricado, fornecido, instalado, cedido, alterado ou prestado serviço de manutenção a equipamentos ou dispositivos eletrônicos de controle fiscal, bem como as respectivas partes e peças, capacitando-os a fraudar o registro de operações ou prestações;

b) desenvolvido, licenciado, cedido, fornecido, instalado, alterado ou prestado serviço de manutenção a programas aplicativos ou ao “software” básico do equipamento emissor de cupom fiscal – ECF, capacitando-os a fraudar o registro de operações ou prestações;

c) praticado ato com excesso de poder ou infração de contrato social ou estatuto, ou ainda com abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial;

d) praticado ato ou negócio, em infração à lei, na condição de sócio ou administrador, de fato ou de direito, de pessoa jurídica, com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da

ADI 6284 / GO

obrigação tributária, sobretudo nas hipóteses de interposição fraudulenta de sociedade ou de pessoas e de estruturação fraudulenta de operações mercantis, financeiras ou de serviços;

e) participado, de modo ativo, de organização ou associação constituída para a prática de fraude fiscal estruturada, realizada em proveito de terceiras empresas.

2. O requerente sustenta que o art. 45, XII-A, XIII e § 2º, da Lei nº 11.651/1991, da Lei do Estado de Goiás nº 11.651/1991, padece de vício de *inconstitucionalidade formal*. Isso acontece, pois, conforme o art. 146, III, *b*, da CF/1988, somente cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, principalmente quanto à obrigação tributária. Ao mesmo tempo, a legislação estadual em questão, ao dispor sobre a responsabilidade do contabilista, não obedece ao art. 124 do CTN, especialmente no que se refere ao requisito do interesse comum para a atribuição de responsabilidade solidária. Há, portanto, uma invasão de competência do legislador estadual em relação ao legislador complementar federal.

3. Em 05.02.2020, adotei o rito previsto no art. 12 da Lei nº 9.868/1999.

4. Em suas informações, o Governador do Estado de Goiás arguiu, preliminarmente, a ausência de ofensa direta ao texto constitucional, porquanto a argumentação do requerente se volta, em verdade, à incompatibilidade das normas impugnadas com o Código Tributário Nacional, o que enseja o não conhecimento desta ação. Ainda em sede de preliminar, alegou vício na representação processual em razão da ausência de requisitos de validade na procuração juntada aos autos, já que não há a qualificação do representante legal do partido nem a demonstração de que ele detém legitimidade para propor esta ação. No mérito, defendeu a constitucionalidade dos dispositivos impugnados em decorrência do atendimento às regras gerais do CTN, nomeadamente os arts. 124, 135 e 137.

ADI 6284 / GO

5. Em suas informações, a Assembleia Legislativa do Estado de Goiás sustentou a constitucionalidade do art. 45, XII-A e § 2º, da Lei nº 11.651/1991, do mesmo Estado, tendo em vista a competência concorrente dos Estados da Federação para fixarem regras específicas sobre a responsabilidade tributária, de modo a afastar a alegação de inconstitucionalidade formal. Ademais, defendeu a inexistência de vício de inconstitucionalidade material, uma vez que a responsabilidade solidária do contabilista apenas se configura na hipótese de sua atuação ser dolosa ou fraudulenta, e apurada mediante o devido processo legal.

6. O Advogado-Geral da União, por sua vez, manifestou-se pelo não conhecimento desta ação e, no mérito, pela improcedência do pedido. Para tanto, reiterou os argumentos apresentados pelo Governador do Estado de Goiás sobre a ofensa reflexa ao texto constitucional. Também pontuou, preliminarmente, que o autor não requereu a impugnação de todo o complexo normativo, assim, a declaração de inconstitucionalidade nos termos em que solicitada seria inócua. No mérito, defendeu a constitucionalidade da lei estadual, tendo em vista a competência concorrente dos Estados para legislar acerca da responsabilidade tributária, conquanto respeitem as diretrizes fixadas pelo legislador complementar federal. Firmou o entendimento de que os dispositivos impugnados estão em conformidade com as diretrizes ditas pelo CTN e que somente detalham uma hipótese de solidariedade que já pode ser extraída do art. 124 do CTN, não havendo a criação de um novo caso de responsabilidade tributária.

7. O Procurador-Geral República, igualmente, opinou pelo não conhecimento da ação e pela improcedência do pedido. Em sede de preliminar, sustentou o afastamento da alegação de ofensa reflexa à Constituição, pois o cotejo da lei estadual com a lei complementar federal não descaracteriza a ofensa direta ao texto constitucional. Salientou também o argumento apresentado pelo AGU no sentido de não

ADI 6284 / GO

conhecimento da ação por consequência de o autor não ter impugnado todo o complexo normativo. No mérito, reiterou os argumentos apresentados pelo AGU e informou que a legislação estadual em comento não atenta contra o livre exercício da profissão de contador.

8. Em 02.08.2021, o Partido Progressista requereu o aditamento da petição inicial para incluir os incisos XIII do art. 45 da Lei do Estado de Goiás nº 11.651/1991 e XIII do art. 36 do Decreto nº 4.852/1997, do mesmo Estado. Veja-se que o autor desta ação pugna pela *inconstitucionalidade formal* desses dispositivos, sob os mesmos fundamentos utilizados para atacar a constitucionalidade dos arts. 45, XII-A e § 2º, da lei estadual, e 36, XII-A, do decreto estadual.

9. É o relatório.

15/09/2021

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 6.284 GOIÁS

V O T O

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR):

1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Partido Progressista, com pedido de medida cautelar, em que pleiteia a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 45, XII-A, XIII e § 2º, da Lei nº 11.651, de 13 de setembro de 1991, do Estado de Goiás, e 36, XII-A e XIII, do Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997, do mesmo Estado. Em consonância com tais regras, atribui-se ao contabilista a responsabilidade solidária com o contribuinte ou com o substituto tributário, quanto ao pagamento de impostos e de penalidades pecuniárias, no caso de suas ações ou omissões concorrerem para a prática de infração à legislação tributária. Os dispositivos impugnados possuem a seguinte redação:

Lei do Estado de Goiás nº 11.651, de 13 de setembro de 2011

Art. 45. São solidariamente obrigadas ao pagamento do imposto ou da penalidade pecuniária as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, especialmente:

[...]

XII-A – com o contribuinte ou com o substituto tributário, o contabilista que, por seus atos e omissões, concorra para a prática de infração à legislação tributária;

[...]

XIII – com o contribuinte ou o substituto tributário, a pessoa que por seus atos ou omissões concorra para a prática de infração à legislação tributária, notadamente a que tiver:

a) fabricado, fornecido, instalado, cedido, alterado ou prestado serviço de manutenção a equipamentos ou dispositivos eletrônicos de controle fiscal, bem como as

ADI 6284 / GO

respectivas partes e peças, capacitando-os a fraudar o registro de operações ou prestações;

b) desenvolvido, licenciado, cedido, fornecido, instalado, alterado ou prestado serviço de manutenção a programas aplicativos ou ao “software” básico do equipamento emissor de cupom fiscal – ECF –, capacitando-os a fraudar o registro de operações ou prestações;

c) praticado ato com excesso de poder ou infração de contrato social ou estatuto, ou ainda com abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial;

d) praticado ato ou negócio, em infração à lei, na condição de sócio ou administrador, de fato ou de direito, de pessoa jurídica, com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, sobretudo nas hipóteses de interposição fraudulenta de sociedade ou de pessoas e de estruturação fraudulenta de operações mercantis, financeiras ou de serviços;

e) participado, de modo ativo, de organização ou associação constituída para a prática de fraude fiscal estruturada, realizada em proveito de terceiras empresas;

f) promovido a ocultação ou alienação de bens e direitos da pessoa jurídica com o propósito de impedir ou dificultar a cobrança do crédito tributário.

[...]

§ 2º A responsabilização do contabilista de que trata o inciso XII-A somente se dará no caso de dolo ou fraude, apurada mediante o devido processo legal.

Art. 36, XII-A e XIII, do Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997

Art. 36. São solidariamente obrigadas ao pagamento do imposto ou da penalidade pecuniária as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, especialmente (Lei nº 11.651/91, art. 45):

[...]

ADI 6284 / GO

XII-A – com o contribuinte ou com o substituto tributário, o contabilista que, por seus atos e omissões, concorra para a prática de infração à legislação tributária;

XIII – com o contribuinte ou o substituto tributário, a pessoa que por seus atos ou omissões concorra para a prática de infração à legislação tributária, notadamente a que tiver:

a) fabricado, fornecido, instalado, cedido, alterado ou prestado serviço de manutenção a equipamentos ou dispositivos eletrônicos de controle fiscal, bem como as respectivas partes e peças, capacitando-os a fraudar o registro de operações ou prestações;

b) desenvolvido, licenciado, cedido, fornecido, instalado, alterado ou prestado serviço de manutenção a programas aplicativos ou ao “software” básico do equipamento emissor de cupom fiscal – ECF, capacitando-os a fraudar o registro de operações ou prestações;

c) praticado ato com excesso de poder ou infração de contrato social ou estatuto, ou ainda com abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial;

d) praticado ato ou negócio, em infração à lei, na condição de sócio ou administrador, de fato ou de direito, de pessoa jurídica, com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, sobretudo nas hipóteses de interposição fraudulenta de sociedade ou de pessoas e de estruturação fraudulenta de operações mercantis, financeiras ou de serviços;

e) participado, de modo ativo, de organização ou associação constituída para a prática de fraude fiscal estruturada, realizada em proveito de terceiras empresas;

I. PRELIMINARES

1. LEGITIMIDADE DO REQUERENTE

2. Como visto, preliminarmente, o Governador do Estado de

ADI 6284 / GO

Goiás alega vício na representação do requerente, em razão da ausência de requisitos de validade da procuração juntada aos autos. Nesta não constaria a qualificação do representante legal do partido nem a demonstração de que ele detém legitimidade para propor esta ação direta de inconstitucionalidade. Veja-se, porém, que a procuração em comento foi conferida pelo Presidente do Diretório Nacional do Partido requerente, indivíduo apto a conferir a autorização em questão, inexistindo vício quanto à legitimidade do autor desta ação.

2. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DE TODO O COMPLEXO
NORMATIVO

3. Prossegue-se com o entendimento do Governador do Estado de Goiás, do Advogado-Geral da União e do Procurador-Geral da República quanto à impossibilidade de conhecimento desta ação, na medida em que o requerente não impugnou todo o complexo normativo atinente à responsabilidade tributária solidária do contabilista. Isso, pois, na eventualidade de haver a declaração de inconstitucionalidade do art. 45, XII-A e § 2º, da Lei do Estado de Goiás nº 11.651/1991, permaneceria em vigor o inciso XIII do mesmo artigo, que, de igual modo, confere tal responsabilidade ao contabilista. Note-se que o mesmo ocorreria com o inciso XIII do art. 36 do Decreto nº 4.852/1997, caso houvesse a declaração de inconstitucionalidade apenas do inciso XII-A desse artigo.

4. Diante de tais alegações, o Partido Progressista requereu o aditamento da petição inicial para incluir no objeto desta ação o inciso XIII do art. 45 da lei estadual e o inciso XIII do art. 36 do decreto estadual, sanando o referido vício. Observe-se que esse aditamento é possível, porque os fundamentos jurídicos empregados para atacar a constitucionalidade do art. 45, XII-A e § 2º, da lei estadual, e do art. 36, XII-A, do decreto estadual, também se estendem aos incisos XIII dos mesmos artigos. Verifique-se, nesse sentido, a conclusão que alcançou esta Corte em situação similar:

ADI 6284 / GO

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ADITAMENTO DA PETIÇÃO INICIAL PARA INCLUIR DISPOSITIVOS QUE APRESENTAM ESTREITA RELAÇÃO COM AS NORMAS ORIGINALMENTE IMPUGNADAS, INTEGRANDO O MESMO COMPLEXO NORMATIVO E SUJEITOS AO MESMO VÍCIO DE INCONSTITUCIONALIDADE SUSCITADO. POSSIBILIDADE. APRESENTAÇÃO DE NOVAS INFORMAÇÕES E MANIFESTAÇÕES. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO CONTRADITÓRIO. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. O princípio do pedido no processo objetivo da jurisdição constitucional deve ter sua aplicação dimensionada a partir da perspectiva institucional do sistema de controle abstrato de normas, que não se presta à tutela de direitos subjetivos dos atores processuais, mas à salvaguarda da higidez da ordem jurídica. 2. Admite-se o aditamento ao pedido inicial formulado pelo Procurador-Geral da República por ocasião de seu parecer, em casos em que tal aditamento tenha o objetivo de incluir normas que fazem parte do mesmo complexo normativo em que estão inseridas as normas objeto do pedido inicial, desde que lhes seja comum o fundamento jurídico invocado. Precedentes: ADI 2.928-QO, rel. min. Gilmar Mendes, Plenário, DJ de 12/11/2004; ADI 3.660, rel. min. Gilmar Mendes, Plenário, DJe de 9/5/2008; ADI 5.260, rel. min. Alexandre de Moraes, Plenário, DJe de 29/10/2018; ADI 3.434-MC, rel. min. Joaquim Barbosa, Plenário, DJ de 28/9/2007; ADI 4.342-AgR, rel. min. Alexandre de Moraes, Plenário, DJe de 2/2/2018; ADI 4.265-AgR, rel. min. Alexandre de Moraes, Plenário, DJe de 17/5/2018. 3. Os artigos 7º, § 1º, da Lei 9.726/1988 do Estado de Minas Gerais e 289 da Constituição mineira apresentam estreita relação com as normas originalmente impugnadas (artigo 10 da Lei 10.254/1990 do Estado de Minas Gerais), integrando o mesmo complexo normativo e sujeitos ao mesmo vício de inconstitucionalidade suscitado. 4. Ausência de prejuízo ao contraditório, pois foram apresentadas novas informações e manifestações pelas

ADI 6284 / GO

autoridades requeridas, pela Advogada-Geral da União e pela Procuradora-Geral da República após o aditamento da exordial.

5. Agravo não provido.

(ADI 5.267 AgR, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 23.08.2019)

5. Dado esse contexto, refuto a alegação de que não houve a impugnação de todo o complexo normativo concernente à responsabilidade tributária solidária do contabilista. Não por outra razão, o objeto deste controle de constitucionalidade são os arts. 45, XII-A, XIII e § 2º, da Lei do Estado de Goiás nº 11.651/1991, e 36, XII-A e XIII, do Decreto nº 4.852/1997, do Estado referido.

3. OFENSA REFLEXA À CONSTITUIÇÃO

6. Como exposto, o requerente sustenta que os arts. 45, XII-A, XIII e § 2º, da Lei do Estado de Goiás nº 11.651/1991, e 36, XII-A e XIII, do Decreto nº 4.852/1997, do mesmo Estado, padecem de vício de *inconstitucionalidade formal*. Isso acontece, pois, conforme o art. 146, III, *b*, da CF/1988, somente cabe à lei complementar editada pela União estabelecer normas gerais em matéria tributária, principalmente quanto à obrigação tributária. Ao mesmo tempo, a referida legislação estadual, ao dispor sobre a responsabilidade do contabilista, não obedece ao art. 124 do CTN, especialmente no que se refere ao requisito do interesse comum para a atribuição de responsabilidade solidária. Há, portanto, uma invasão de competência do legislador estadual em relação ao legislador complementar federal.

7. O Governador do Estado de Goiás e o Advogado-Geral da União, por sua vez, manifestaram-se pelo não conhecimento da presente ação direta de inconstitucionalidade, sob o fundamento de que a hipótese revela ofensa reflexa à Constituição. O Procurador-Geral da República, de maneira diversa, opinou pelo conhecimento desta ação, uma vez que o mero cotejo entre a legislação estadual e a lei complementar não descaracteriza a ofensa direta ao texto constitucional. Trata-se de exame

ADI 6284 / GO

necessário para a identificação de eventual violação ao art. 146, III, *b*, da CF/1988.

8. Perceba-se que a presente controvérsia consiste, de fato, em definir se os atos normativos estaduais foram editados em contrariedade com as regras constitucionais de competência tributária, notadamente o art. 146, III, *b*, da CF/1988. Com efeito, eventual inobservância de tais regras de competência implica ofensa direta à Constituição, em linha com entendimento consolidado por esta Corte:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO CONSTITUCIONAL. PARTILHA DE COMPETÊNCIA LEGISLATIVA CONCORRENTE EM MATÉRIA DE EDUCAÇÃO (CRFB, ART. 24, IX). LEI ESTADUAL DE SANTA CATARINA QUE FIXA NÚMERO MÁXIMO DE ALUNOS EM SALA DE AULA. QUESTÃO PRELIMINAR REJEITADA. IMPUGNAÇÃO FUNDADA EM OFENSA DIRETA À CONSTITUIÇÃO. CONHECIMENTO DO PEDIDO. AUSÊNCIA DE USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO EM MATÉRIA DE NORMAS GERAIS. COMPREENSÃO AXIOLÓGICA E PLURALISTA DO FEDERALISMO BRASILEIRO (CRFB, ART. 1º, V). NECESSIDADE DE PRESTIGIAR INICIATIVAS NORMATIVAS REGIONAIS E LOCAIS SEMPRE QUE NÃO HOUVER EXPRESSA E CATEGÓRICA INTERDIÇÃO CONSTITUCIONAL. EXERCÍCIO REGULAR DA COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PELO ESTADO DE SANTA CATARINA AO DETALHAR A PREVISÃO CONTIDA NO ARTIGO 25 DA LEI Nº 9.394/94 (LEI DE DIRETRIZES E BASES DA EDUCAÇÃO NACIONAL). PEDIDO JULGADO IMPROCEDENTE. 1. O princípio federativo brasileiro reclama, na sua ótica contemporânea, o abandono de qualquer leitura excessivamente inflacionada das competências normativas da União (sejam privativas, sejam concorrentes), bem como a descoberta de novas searas normativas que possam ser trilhadas pelos Estados, Municípios e pelo Distrito Federal,

ADI 6284 / GO

tudo isso em conformidade com o pluralismo político, um dos fundamentos da República Federativa do Brasil (CRFB, art. 1º, V) 2. **A invasão da competência legislativa da União invocada no caso sub judice envolve, diretamente, a confrontação da lei atacada com a Constituição (CRFB, art. 24, IX e parágrafos), não havendo que se falar nessas hipóteses em ofensa reflexa à Lei Maior. Precedentes do STF: ADI nº 2.903, rel. Min. Celso de Mello, DJe-177 de 19-09-2008; ADI nº 4.423, rel. Min. Dias Toffoli, DJe-225 de 14-11-2014; ADI nº 3.645, rel. Min. Ellen Gracie, DJ de 01-09-2006.** 3. A *prospective overruling*, antídoto ao engessamento do pensamento jurídico, revela oportuno ao Supremo Tribunal Federal rever sua postura prima facie em casos de litígios constitucionais em matéria de competência legislativa, para que passe a prestigiar, como regra geral, as iniciativas regionais e locais, a menos que ofendam norma expressa e inequívoca da Constituição de 1988. 4. A competência legislativa do Estado-membro para dispor sobre educação e ensino (CRFB, art. 24, IX) autoriza a fixação, por lei local, do número máximo de alunos em sala de aula, no afã de viabilizar o adequado aproveitamento dos estudantes. 5. O limite máximo de alunos em sala de aula não ostenta natureza de norma geral, uma vez que dependente das circunstâncias peculiares a cada ente da federação, tais como o número de escola colocadas à disposição da comunidade, a oferta de vagas para o ensino, o quantitativo de crianças em idade escolar para o nível fundamental e médio, o número de professores em oferta na região, além de aspectos ligados ao desenvolvimento tecnológico nas áreas de educação e ensino. 6. Pedido de declaração de inconstitucionalidade julgado improcedente.

(ADI 4060, Rel. Min. Luiz Fux, j. 25.02.2015; grifamos.)

9. Por conseguinte, não vislumbro ofensa reflexa à Constituição, sendo possível existir eventual ofensa direta a esta, razão pela qual passo à análise do mérito da controvérsia em questão.

II. MÉRITO

ADI 6284 / GO

10. Como visto, o requerente sustenta a *inconstitucionalidade formal* dos arts. 45, XII-A, XIII e § 2º, da Lei do Estado de Goiás nº 11.651/1991, e 36, XII-A e XIII, do Decreto nº 4.852/1997, por violação ao art. 146, III, *b*, da CF/1988. Para a compreensão da controvérsia, verifique-se que, de acordo com o art. 24, I, da CF/1988, os Estados e o Distrito Federal possuem competência concorrente com a União para legislar sobre o direito tributário. Cabe, assim, ao legislador federal veicular normas gerais e ao legislador estadual, normas específicas. Nessa concorrência legislativa, há uma margem de indeterminação acerca dos âmbitos de competência da União, dos Estados e do Distrito Federal. Nesse tocante, importa salientar o art. 146, III, *b*, da CF/1988, o qual determina ser reservado à lei complementar fixar “normas gerais em matéria de legislação tributária especialmente sobre obrigação [tributária]”. Essa lei complementar deve ser editada pela União e assume caráter nacional, no sentido de se aplicar, simultaneamente, a todas as três esferas da Federação. Isto é, “embora atribuíd[a] à competência federal, por uma razão de hierarquia legislativa, não será lei “federal” mas “nacional, e ainda, [...] as suas disposições constituirão antes regras informativas endereçadas ao legislador tributário”¹.

11. Considerando essa distribuição de competências, vê-se, especificamente quanto à responsabilidade tributária, que a lei complementar editada pela União deve lançar diretrizes gerais para a sua configuração. De forma que, atuando dentro desse quadro normativo, o legislador estadual não pode constituir hipóteses de responsabilidade tributária que conflitem com tais normas gerais.

12. Seguindo esse entendimento, este Supremo Tribunal Federal reconheceu que lei estadual, que amplia as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, invade a competência do

1 Ministério da Fazenda. Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro, 1954, p. 89-90.

ADI 6284 / GO

legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais na matéria (art. 146, III, *b*, da CF/1988). Confirma-se, nesse sentido, a ementa da ADI 4.845, de minha relatoria, j. em 13.02.2020:

Direito Constitucional e Tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Responsabilidade tributária de terceiros por infrações. Lei estadual em conflito com regramento da norma geral federal. Inconstitucionalidade formal. 1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade que tem por objeto o parágrafo único do art. 18-C da Lei nº 7.098/1998, acrescentado pelo art. 13 da Lei nº 9.226/2009, do Estado de Mato Grosso, que atribui responsabilidade tributária solidária por infrações a toda pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, no cumprimento da obrigação tributária, especialmente a advogado, economista e correspondente fiscal. 2. Ainda que a norma impugnada trate exclusivamente de Direito Tributário (CF, art. 24, I) e não de regulamentação de profissão (CF, art. 22, XVI), há o vício de inconstitucionalidade formal. **Ao ampliar as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, prevista pelos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional - CTN, a lei estadual invade competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais na matéria (art. 146, III, b, da CF).** 3. A norma estadual avançou em dois pontos de forma indevida, transbordando de sua competência: (i) ampliou o rol das pessoas que podem ser pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário; (ii) dispôs diversamente do CTN sobre as circunstâncias autorizadas da responsabilidade pessoal do terceiro. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. Fixação da seguinte tese: “É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional.
(grifamos)

13. Nessa oportunidade, foi fixada a seguinte tese de julgamento: “É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade

ADI 6284 / GO

de terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional.”.

14. No caso em análise, a legislação impugnada do Estado de Goiás atribui ao contabilista a responsabilidade solidária com o contribuinte ou com o substituto tributário, quanto ao pagamento de impostos e de penalidades pecuniárias, no caso de suas ações ou omissões concorrerem para a prática de infração à legislação tributária.

15. Essa regra estadual, de fato, aborda matéria reservada à lei complementar pelo art. 146, III, *b*, da CF/1988, configurando uma *inconstitucionalidade formal*. Isso, porque, avança ao dispor diversamente sobre (1) *quem* pode ser o responsável tributário, ao incluir hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN, e (2) *em quais* circunstâncias pode ser o responsável tributário, já que, conforme as normas gerais, para haver a responsabilidade tributária pessoal do terceiro, ele deve ter praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. O Superior Tribunal de Justiça, nessa linha, fixou a interpretação sobre o art. 135 do CTN no sentido de que o mero inadimplemento da obrigação tributária não configura a responsabilização em questão². Nesse sentido, evidencie-se que o legislador estadual dispôs de forma diversa acerca do tema, ao atribuir a responsabilidade em caso de “infração à legislação tributária”.

III. CONCLUSÃO

16. Ante todo o exposto, voto pelo **conhecimento** da presente ação direta de inconstitucionalidade e julgo **procedente** o pedido, para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 45, XII-A, XIII e § 2º, da Lei nº 11.651/1991, do Estado de Goiás, e 36, XII-A e XIII, do Decreto nº

2 Súmula nº 430: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

ADI 6284 / GO

4.852/1997, do mesmo Estado.

17. Proponho a fixação da seguinte tese: *“É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa das regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.”*.

18. É como voto.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 6.284

PROCED. : GOIÁS

RELATOR : MIN. ROBERTO BARROSO

REQTE.(S) : PARTIDO PROGRESSISTA

ADV.(A/S) : HERMAN TED BARBOSA (10001/DF) E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S) : SAULO DE TARSO MUNIZ DOS SANTOS (12954/AL)

INTDO.(A/S) : GOVERNADOR DO ESTADO DE GOIÁS

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS

INTDO.(A/S) : ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE GOIÁS

ADV.(A/S) : SEM REPRESENTAÇÃO NOS AUTOS

AM. CURIAE. : CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE GOIÁS

ADV.(A/S) : SEBASTIAO MELQUIADES BRITES (5876/GO)

ADV.(A/S) : COLEMAR JOSE DE MOURA FILHO (18500/GO)

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu da ação direta e julgou procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 45, XII-A, XIII e § 2º, da Lei nº 11.651/1991, do Estado de Goiás, e 36, XII-A e XIII, do Decreto nº 4.852/1997, do mesmo Estado, nos termos do voto do Relator. Foi fixada a seguinte tese: "É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa das regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional". Plenário, Sessão Virtual de 3.9.2021 a 14.9.2021.

Composição: Ministros Luiz Fux (Presidente), Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Carmen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Nunes Marques.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário