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 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 03/09/2021 00:00

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):

[...]

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,

Plenário Virtual - minuta de voto - 03/09/2021 00:00

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 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,

Plenário Virtual - minuta de voto - 03/09/2021 00:00

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:

> ***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 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)

Plenário Virtual - minuta de voto - 03/09/2021 00:00

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 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:

Plenário Virtual - minuta de voto - 03/09/2021 00:00

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, 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 09/09/2021 00:00

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

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".

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 legislador

Plenário Virtual - minuta de voto - 03/09/2021 00:00

complementar federal para estabelecer as normas gerais na matéria (art. 146, III, *b* , da CF/1988). Confira-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 autorizadoras 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 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 03/09/2021 00:00

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 questão. 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 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."* .

E como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 03/09/2021 00:00