



OF. 001/2019/CETDC/OAB/MT

Cuiabá, 07 de março de 2019.

**Excelentíssimo Senhor Doutor  
LEONARDO PIO DA SILVA CAMPOS  
Presidente da Ordem dos Advogados do Brasil – Seccional Mato Grosso**

**Ref.: NOTA TÉCNICA – Artigo 26 do Projeto da Nova Lei do ICMS**

Senhor Presidente,

Ao passo que lhe cumprimentamos, vimos à presença de V.Exa., para apresentar a Nota Técnica anexa.

Colocamo-nos à disposição para eventuais esclarecimentos que sejam necessários.

Atenciosamente,

**Carlos Roberto de Cunto Montenegro  
Presidente da Comissão de Estudos Tributários e Defesa do  
Contribuinte da OAB-MT**

**Gustavo Guilherme Arrais  
Secretário da Comissão de Estudos Tributários e Defesa do  
Contribuinte da OAB-MT**

**PROTOCOLO: 0003539/2019 07/03/2019 17:43**

TIPO: OFICIO

INTERESSADO: COMISSAO DE ESTUDOS TRIBUTARIO E DEFESA DO CONTRIBUINTE

CLASSIFICAÇÃO: PRESIDENCIA

EMITIDO POR: PAMELA COSTA LEITE ALBUES



(CARIMBO/ASSINATURA)

07/03/2019 00:00:00

## NOTA TÉCNICA

A Comissão de Estudos Tributários e Defesa do Contribuinte da OAB/MT vem por meio desta nota técnica informar a inconstitucionalidade e ilegalidade existente no artigo 26 do Projeto de Lei que “Institui o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e dá outras providências.” encaminhado por meio da Mensagem 103/2018 à Assembléia Legislativa do Estado de Mato Grosso, que tem o condão de imputar aos advogados responsabilidade objetiva por atos supostamente cometidos por seus clientes sem a devida apuração por parte do fisco de dolo nos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Vejamos o teor do mencionado artigo:

**Art. 26** Respondem solidariamente com o sujeito passivo pelos atos praticados com omissão ou falsidade, em relação às disposições desta lei e demais obrigações contidas na legislação tributária, o profissional de Contabilidade, o administrador, o advogado, o economista, o correspondente fiscal, o preposto, bem como toda pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, para o descumprimento da obrigação.

Primeiramente verificamos que tal artigo se assim editado for será inconstitucional por invasão à reserva de lei complementar do art. 146, III, *b*, da Constituição Federal, uma vez que o Código Tributário Nacional cuidou da responsabilidade de terceiros nos artigos 134 e 135. Vejamos o teor do artigo Constitucional:

**Art. 146.** Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

É certo que ao fazer expressa referência à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários o citado artigo constitucional apresentou rol meramente exemplificativo, que se somam às demais alíneas do inciso, para que possa ser considerado abrangido pelo conceito de norma geral em matéria de legislação tributária. Normas estas que limitam o exercício da tributação, sendo aplicáveis por todos os entes tributantes.

As questões concernentes à responsabilidade tributária inserem-se nas que dizem respeito aos sujeitos, se não da relação tributária em sentido estrito, ao menos de relações jurídicas que, envolvendo terceiros em posição de contato com o fato gerador ou com o contribuinte, facilitam a arrecadação e asseguram o crédito tributário.

Resta cristalino que a definição da figura da responsabilidade tributária, como o de exigir previsão legal específica e, necessariamente, vínculo do terceiro com o fato gerador do tributo estão esculpidos no rol das normas gerais de direito tributário que limitam o poder de tributar de todos os entes políticos.

Desta forma, o terceiro só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento de deveres para com o fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou em óbice à fiscalização pela Administração Tributária.

O pretense art. 26 do Projeto de Lei estabelece a pura e simples solidariedade àquele que concorra ou intervenha, ativa ou até mesmo passivamente, para o descumprimento da obrigação. Já o CTN é assertivo ao prescrever que o terceiro é responsável se praticar o ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Ou seja, o Projeto de Lei não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade e sim alargou sua regra matriz para estabelecer exceção não autorizada à norma

geral de direito tributário, o que fatalmente desaguará na invasão da esfera reservada à lei complementar pelo art. 146, III, da Carta Magna.

Sobre a invasão de competência o Supremo Tribunal Federal já tratou do tema em Recurso Extraordinário com Repercussão Geral estabelecendo a seguinte ementa:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. 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. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Personne, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível

com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 562276, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442)

Observa-se assim que o Supremo entende que em se tratando de responsabilidade tributária o ente público, a lei, está limitada aos ditames do Código Tributário Nacional sendo inconstitucional o diploma legal que aumente o rol de responsáveis.

Sem prejuízo ao exposto, é de se notar que o advogado, por si só, defende interesses de seus clientes de modo que não poder ser confundido com o mesmo e suas atividades (ilegais ou não). Neste paradigma, não incumbe ao advogado fiscalizar as atividades de seus clientes, mas orienta-lo conforme previsões legislativas existentes.

O artigo 26 citado faz responsabilizar o advogado por atos que sequer foram praticados pelo mesmo. Como exemplo, cite-se a elaboração de um contrato social de empresa, cuja assinatura por advogado legalmente habilitado se faz compulsória. Neste caso, a legislação proposta possibilita que, se a referida empresa constituída for utilizada na condição de “laranja” ou com fins dolosos para suprimir o pagamento do ICMS, o advogado que tão somente constituiu a empresa, mas dela não participou, nem de sua atividade ou diretrizes, possa ser responsável conjuntamente por eventual fraude.

Aliás, a nomeação de advogado, contador, ou qualquer outra pessoa ou categoria profissional, nos afigura **completamente discriminatória**, vez, que potencial responsabilização nestes casos, acaso estivesse prevista no Código Tributário Nacional (o que não está), deveria se vincular a qualquer pessoa que comprovadamente tenha participado – ativamente (e não passivamente) de algum expediente não ortodoxo.

Destacamos ainda que o artigo 124, I, do CTN determina que haverá solidariedade passiva tributária sempre que mais de uma pessoa possua interesse no fato gerador da obrigação principal tributária. E para tanto, deve o fisco identificar e qualificar o “interesse comum” das partes envolvidas, sendo certo, por decorrência lógica da capitulação legal que os mesmos devem possuir um interesse de mesma natureza e que estejam vinculados à obrigação principal, que é PAGAR O ICMS.

Ora, ilustre Presidente, o advogado não compõe a relação tributária, sendo meramente um terceiro, prestador de serviço contratado por determinado cliente, o qual não pode, pelo mero exercício de sua função ser responsabilizado pelo imposto deste, em face um “suposto interesse comum”.

É este, inclusive, o entendimento de Misabel Derzi, em comentários à obra de Aliomar Baleeiro:

“(…) A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das garantias fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no polo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá que definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. **A solidariedade, não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.** (DERZI in BALEEIRO, 2005, p. 729)”

Corroborando esta mesma conclusão, o E. Superior Tribunal de Justiça assim se manifestou:

“(…) 7. Conquanto a expressão “interesse comum” - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. **Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.** (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008)



Mas, ainda que fosse possível o enquadramento genérico de qualquer terceiro dentro da relação tributária própria em função de um interesse comum, o que, pelo visto acima, não o é, tem-se claro que fraude não se presume. É preciso ser comprovado o dolo e ainda, os benefícios advindos do mesmo. E para tanto, o fisco OBRIGATORIAMENTE tem o ônus da prova.

Esta regra aliás não poderia ser diferente vez que ao “Autor” incumbe o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito, tal como previsto no artigo 373, I, do Novo CPC, de aplicação subsidiária ao processo fiscal.

Logo, se o fisco é “Autor” de um lançamento de ofício dentro de um processo administrativo fiscal, a ele foi atribuído o dever de provar a existência da condição vinculativa da responsabilização demonstrando de forma clara o nexos causal entre fato, norma, causa e consequência.

Neste ponto, sempre é importante lembrar as lições do Professor Roque Antônio Carrazza, assim resumida:

“O Estado deve comprovar a culpabilidade do contribuinte, que é constitucionalmente presumido inocente. Esta é uma presunção iuris tantum, que só pode ceder passo com um mínimo de provas produzidas por meio de um devido processo legal e com a garantia da ampla defesa. Em síntese, o direito constitucional de ser presumido inocente acarreta para o Estado o dever incontornável de provar cabalmente a prática da infração (o ônus da prova é sempre do acusador). Não se pode exigir da defesa produção de provas referentes a fatos negativos (provas diabólicas).”

Note-se que a presunção de inocência prevista no artigo 5º, LVII, é a regra ainda válida, de matriz constitucional e isso não pode ser desprezado.

A própria CF institui a necessidade do ato jurídico administrativo ser devidamente fundamentado e provado - o que em outras palavras quer dizer, que o fisco tem **a obrigação** de oferecer prova concludente quanto às suas alegações e não meramente criar regra de solidariedade a terceiro não

integrante da relação tributária, ao seu livre arbítrio. Não foi isso que fez o artigo 26 do Projeto de Lei ora combatido.

Pelo contrário, de forma desarrazoada promove responsabilização objetiva dos advogados, atribuindo-lhes fardo não condizente com o Estatuto da Advocacia, em especial no que dispõe o artigo 32 de tal diploma, a saber:

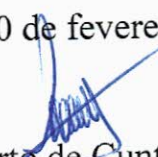
**Art. 32.** O advogado é responsável pelos atos que, no exercício profissional, praticar com dolo ou culpa.

Portanto, além de todos os vícios acima delineados, há de se ressaltar a ofensa reflexa às prerrogativas profissionais, em especial aquela prevista no inciso I do artigo 7º do supracitado diploma, que assegura o livre exercício profissional.

Isto posto, entende esta Comissão que a Ordem dos Advogados do Brasil deve se insurgir de forma contundente contra o artigo 26 do Projeto de Lei supramencionado para antes mesmo de ser aprovado e promulgado o diploma legal seja expurgada tal previsão legal que tem o condão de imputar aos advogados responsabilidade objetiva por atos supostamente cometidos por seus clientes sem a devida apuração por parte do fisco de dolo nos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Com as devidas saudações e protestos de elevada estima a Comissão de Estudos Tributários e Defesa do Contribuinte coloca-se à disposição deste Ilustríssimo Presidente para esclarecer quaisquer dos pontos acima elencados.

Cuiabá, 20 de fevereiro de 2019

  
Carlos Roberto de Cunto Montenegro  
Presidente da Comissão de Estudos Tributário e Defesa do Contribuinte



Gustavo Guilherme Arrais  
Secretário da Comissão de Estudos Tributários e Defesa do Contribuinte

Mauricio Magalhães Faria Neto  
Vice-presidente do Tribunal de Defesa das Prerrogativas

## NOTA TÉCNICA

A Comissão de Estudos Tributários e Defesa do Contribuinte da OAB/MT vem por meio desta nota técnica informar a inconstitucionalidade e ilegalidade existente no artigo 26 do Projeto de Lei que “Institui o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e dá outras providências.” encaminhado por meio da Mensagem 103/2018 à Assembléia Legislativa do Estado de Mato Grosso, que tem o condão de imputar aos advogados responsabilidade objetiva por atos supostamente cometidos por seus clientes sem a devida apuração por parte do fisco de dolo nos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Vejam os teores do mencionado artigo:

**Art. 26** Respondem solidariamente com o sujeito passivo pelos atos praticados com omissão ou falsidade, em relação às disposições desta lei e demais obrigações contidas na legislação tributária, o profissional de Contabilidade, o administrador, o advogado, o economista, o correspondente fiscal, o preposto, bem como toda pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, para o descumprimento da obrigação.

Primeiramente verificamos que tal artigo se assim editado for será inconstitucional por invasão à reserva de lei complementar do art. 146, III, *b*, da Constituição Federal, uma vez que o Código Tributário Nacional cuidou da responsabilidade de terceiros nos artigos 134 e 135. Vejam os teores do artigo Constitucional:

**Art. 146.** Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

É certo que ao fazer expressa referência à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários o citado artigo constitucional apresentou rol meramente exemplificativo, que se somam às demais alíneas do inciso, para que possa ser considerado abrangido pelo conceito de norma geral em matéria de legislação tributária. Normas estas que limitam o exercício da tributação, sendo aplicáveis por todos os entes tributantes.

As questões concernentes à responsabilidade tributária inserem-se nas que dizem respeito aos sujeitos, se não da relação tributária em sentido estrito, ao menos de relações jurídicas que, envolvendo terceiros em posição de contato com o fato gerador ou com o contribuinte, facilitam a arrecadação e asseguram o crédito tributário.

Resta cristalino que a definição da figura da responsabilidade tributária, como o de exigir previsão legal específica e, necessariamente, vínculo do terceiro com o fato gerador do tributo estão esculpidos no rol das normas gerais de direito tributário que limitam o poder de tributar de todos os entes políticos.

Desta forma, o terceiro só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento de deveres para com o fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou em óbice à fiscalização pela Administração Tributária.

O pretenso art. 26 do Projeto de Lei estabelece a pura e simples solidariedade àquele que concorra ou intervenha, ativa ou até mesmo passivamente, para o descumprimento da obrigação. Já o CTN é assertivo ao prescrever que o terceiro é responsável se praticar o ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Ou seja, o Projeto de Lei não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade e sim alargou sua regra matriz para estabelecer exceção não autorizada à norma

geral de direito tributário, o que fatalmente desaguará na invasão da esfera reservada à lei complementar pelo art. 146, III, da Carta Magna.

Sobre a invasão de competência o Supremo Tribunal Federal já tratou do tema em Recurso Extraordinário com Repercussão Geral estabelecendo a seguinte ementa:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. 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. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível

com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 562276, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442)

Observa-se assim que o Supremo entende que em se tratando de responsabilidade tributária o ente público, a lei, está limitada aos ditames do Código Tributário Nacional sendo inconstitucional o diploma legal que aumente o rol de responsáveis.

Sem prejuízo ao exposto, é de se notar que o advogado, por si só, defende interesses de seus clientes de modo que não poder ser confundido com o mesmo e suas atividades (ilegais ou não). Neste paradigma, não incumbe ao advogado fiscalizar as atividades de seus clientes, mas orienta-lo conforme previsões legislativas existentes.

O artigo 26 citado faz responsabilizar o advogado por atos que sequer foram praticados pelo mesmo. Como exemplo, cite-se a elaboração de um contrato social de empresa, cuja assinatura por advogado legalmente habilitado se faz compulsória. Neste caso, a legislação proposta possibilita que, se a referida empresa constituída for utilizada na condição de “laranja” ou com fins dolosos para suprimir o pagamento do ICMS, o advogado que tão somente constituiu a empresa, mas dela não participou, nem de sua atividade ou diretrizes, possa ser responsável conjuntamente por eventual fraude.

Aliás, a nomeação de advogado, contador, ou qualquer outra pessoa ou categoria profissional, nos afigura **completamente discriminatória**, vez, que potencial responsabilização nestes casos, acaso estivesse prevista no Código Tributário Nacional (o que não está), deveria se vincular a qualquer pessoa que comprovadamente tenha participado – ativamente (e não passivamente) de algum expediente não ortodoxo.

Destacamos ainda que o artigo 124, I, do CTN determina que haverá solidariedade passiva tributária sempre que mais de uma pessoa possua interesse no fato gerador da obrigação principal tributária. E para tanto, deve o fisco identificar e qualificar o “interesse comum” das partes envolvidas, sendo certo, por decorrência lógica da capitulação legal que os mesmos devem possuir um interesse de mesma natureza e que estejam vinculados à obrigação principal, que é PAGAR O ICMS.



Ora, ilustre Presidente, o advogado não compõe a relação tributária, sendo meramente um terceiro, prestador de serviço contratado por determinado cliente, o qual não pode, pelo mero exercício de sua função ser responsabilizado pelo imposto deste, em face um “suposto interesse comum”.

É este, inclusive, o entendimento de Misabel Derzi, em comentários à obra de Aliomar Baleeiro:

“(…) A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das garantias fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no polo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá que definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. **A solidariedade, não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.** (DERZI in BALEEIRO, 2005, p. 729)”

Corroborando esta mesma conclusão, o E. Superior Tribunal de Justiça assim se manifestou:

“(…) 7. Conquanto a expressão “interesse comum” - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. **Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.** (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008)



Mas, ainda que fosse possível o enquadramento genérico de qualquer terceiro dentro da relação tributária própria em função de um interesse comum, o que, pelo visto acima, não o é, tem-se claro que fraude não se presume. É preciso ser comprovado o dolo e ainda, os benefícios advindos do mesmo. E para tanto, o fisco OBRIGATORIAMENTE tem o ônus da prova.

Esta regra aliás não poderia ser diferente vez que ao “Autor” incumbe o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito, tal como previsto no artigo 373, I, do Novo CPC, de aplicação subsidiária ao processo fiscal.

Logo, se o fisco é “Autor” de um lançamento de ofício dentro de um processo administrativo fiscal, a ele foi atribuído o dever de provar a existência da condição vinculativa da responsabilização demonstrando de forma clara o nexo causal entre fato, norma, causa e consequência.

Neste ponto, sempre é importante relembrar as lições do Professor Roque Antônio Carrazza, assim resumida:

“O Estado deve comprovar a culpabilidade do contribuinte, que é constitucionalmente presumido inocente. Esta é uma presunção iuris tantum, que só pode ceder passo com um mínimo de provas produzidas por meio de um devido processo legal e com a garantia da ampla defesa. Em síntese, o direito constitucional de ser presumido inocente acarreta para o Estado o dever incontornável de provar cabalmente a prática da infração (o ônus da prova é sempre do acusador). Não se pode exigir da defesa produção de provas referentes a fatos negativos (provas diabólicas).”

Note-se que a presunção de inocência prevista no artigo 5º, LVII, é a regra ainda válida, de matriz constitucional e isso não pode ser desprezado.

A própria CF institui a necessidade do ato jurídico administrativo ser devidamente fundamentado e provado - o que em outras palavras quer dizer, que o fisco tem a **obrigação** de oferecer prova concludente quanto às suas alegações e não meramente criar regra de solidariedade a terceiro não

integrante da relação tributária, ao seu livre arbítrio. Não foi isso que fez o artigo 26 do Projeto de Lei ora combatido.

Pelo contrário, de forma desarrazoada promove responsabilização objetiva dos advogados, atribuindo-lhes fardo não condizente com o Estatuto da Advocacia, em especial no que dispõe o artigo 32 de tal diploma, a saber:

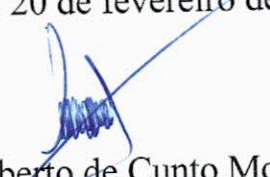
**Art. 32.** O advogado é responsável pelos atos que, no exercício profissional, praticar com dolo ou culpa.

Portanto, além de todos os vícios acima delineados, há de se ressaltar a ofensa reflexa às prerrogativas profissionais, em especial aquela prevista no inciso I do artigo 7º do supracitado diploma, que assegura o livre exercício profissional.

Isto posto, entende esta Comissão que a Ordem dos Advogados do Brasil deve se insurgir de forma contundente contra o artigo 26 do Projeto de Lei supramencionado para antes mesmo de ser aprovado e promulgado o diploma legal seja expurgada tal previsão legal que tem o condão de imputar aos advogados responsabilidade objetiva por atos supostamente cometidos por seus clientes sem a devida apuração por parte do fisco de dolo nos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Com as devidas saudações e protestos de elevada estima a Comissão de Estudos Tributários e Defesa do Contribuinte coloca-se à disposição deste Ilustríssimo Presidente para esclarecer quaisquer dos pontos acima elencados.

Cuiabá, 20 de fevereiro de 2019



Carlos Roberto de Cunto Montenegro  
Presidente da Comissão de Estudos Tributário e Defesa do Contribuinte



Gustavo Guilherme Arrais  
Secretário da Comissão de Estudos Tributários e Defesa do Contribuinte

Mauricio Magalhães Faria Neto  
Vice-presidente do Tribunal de Defesa das Prerrogativas