EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO PRESIDENTE DO COLENDO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O DIRETÓRIO NACIONAL DO PROGRESSISTAS – PP, pessoa jurídica de direito privado, devidamente inscrito no CNPJ sob o nº 00.887.169/0001-05, registrado no c. Tribunal Superior Eleitoral (TSE) conforme Resolução nº 19.386, publicada no DJU de 16.12.1995, com sede no Senado Federal - anexo 1 - andar 17, Brasília, DF, CEP 70165-900, neste ato representado pelo Presidente Nacional do seu Diretório Nacional, **Ciro Nogueira Lima Filho**, vêm, respeitosamente, por seus advogados, com fundamento nos artigos 102, I, "a" e "p"[1], e 103, IV[2], da Constituição da República de 1988 e art. 2º, VIII[3], da Lei 9.868/99, perante Vossas Excelências, propor

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE
com pedido de Medida Cautelar

em face do art. 45, XII-A e § 2º da Lei nº 11.651/1991 do estado de Goiás (com redação dada pela Lei nº 17.519 de 29 de dezembro de 2011), que cria obrigação tributária por meio de Lei Ordinária, em patente contrariedade ao art. 146, inciso III, alínea "b" da Constituição Federal, consoante as razões de fato e de direito a seguir expostas.

[1] Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe I - processar e julgar, originariamente: a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; (...) p) o pedido de medida cautelar das ações diretas de inconstitucionalidade; (...).

[2] Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: (...) VIII - partido político com representação no Congresso Nacional; (...).

[3] Art. 2º Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade: (...) VIII - partido político com representação no Congresso Nacional; (...).

1. DO CABIMENTO DA ADI

A ação direta de inconstitucionalidade, prevista no art. 102, inciso I, alínea "a", da Constituição Federal, tem como objeto a declaração de inconstitucionalidade, em caráter concentrado e abstrato, de Lei ou Ato Normativo Federal **ou Estadual**.

Tratando-se de Lei Estadual que se mostra incompatível com o sistema jurídico brasileiro, a presente Ação Direta de Inconstitucionalidade é plenamente cabível.

2. DA LEGITIMIDADE ATIVA DO PROGRESSISTAS – PP

Nos termos do artigo 103, inciso VIII, da Constituição Federal e do artigo 2º, inciso VIII, da Lei nº 9.868/99, os partidos políticos que possuem representação no Congresso Nacional podem propor ação direta de inconstitucionalidade.

Preliminarmente, cumpre destacar que o Progressistas - PP trata-se do quarto maior partido brasileiro, com ampla e notória representação no Congresso Nacional.

O Partido Progressista – PP, em sua longa história partidária, está permanentemente empenhado em contribuir para a construção de um País moderno e de uma sociedade baseada na dignidade humana, e que seja justa, livre, democrática, pluralista, solidária e participativa.

Seguindo esses valores, princípios e crenças políticas, o Partido Progressista - PP orienta a sua ação programática com a convicção de que para a consolidação do regime democrático no País é necessário à existência de partidos políticos organizados e bem estruturados que garantam a legitimidade e a proporcionalidade da representação política, alicerçada no livre exercício, independente e consciente do voto secreto, na periodicidade dos mandatos, na rotatividade dos partidos no poder, respeitada a pluralidade doutrinária ideológica.

Nesse diapasão, o Progressistas – PP possui 38 (trinta e oito) Deputados Federais, conforme Certidão expedida pela Secretaria-Geral da Mesa da Câmara dos Deputados, que segue anexa (doc.):

> "CERTIFICO que, de acordo com o Resultado das Eleições de 2018 comunicado a esta Casa pela Justiça Eleitoral, o PARTIDO PROGRESSISTA - PP elegeu para a 56ª Legislatura (2019-2013) **38 (trinta e oito) Deputados Federais**, representando as seguintes unidades da Federação: Alagoas - 01 (um); Amapá - 01 (um); Amazonas - 01 (um); Bahia - 04 (quatro); Ceará - 01 (um); Distrito Federal - 01 (um); Espírito Santo - 01 (um); Goiás - 02 (dois); Maranhão - 01 (um); Mato Grosso - 01 (um); Minas Gerais - 02 (dois); Paraíba - 01 (um); Paraná - 02 (dois); Pernambuco - 02 (dois); Piauí - 02 (dois); Rio de Janeiro - 02 (dois); Rio Grande do Norte - 1 (um); Rio Grande do Sul - 04 (quatro); Rondônia - 01 (um); Roraima - 01 (um); Santa Catarina - 01 (um); São Paulo - 04 (quatro); e Sergipe - 01 (um). CERTIFICO, ainda, que a bancada do PARTIDO PROGRESSISTA - PP na Câmara dos Deputados, nesta data, às 18h04, é composta por **38 (trinta e oito) Deputados Federais**, representando as seguintes unidades da Federação: Alagoas - 01 (um); Amapá - 01 (um); Amazonas - 01 (um); Bahia - 04 (quatro); Ceará - 01 (um); Distrito Federal - 01 (um); Espírito Santo - 01 (um); Goiás - 02 (dois); Maranhão - 01 (um); Mato Grosso - 01 (um); Minas Gerais - 02 (dois); Paraíba - 01 (um); Paraná - 02 (dois); Pernambuco - 02 (dois); Piauí - 02 (dois); Rio de Janeiro - 02 (dois); Rio Grande do Norte - 1 (um); Rio Grande do Sul - 04 (quatro); Rondônia - 01 (um); Roraima - 01 (um); Santa Catarina - 01 (um); São Paulo - 04 (quatro); e Sergipe - 01 (um)."

Desse modo, é evidente que o Progressistas – PP possui ampla representatividade no Congresso Nacional e, portanto, possui plena legitimidade para o ajuizamento da presente Ação Direta de Inconstitucionalidade.

3. DA LEI IMPUGNADA

A Lei nº 17.519, de 29 de dezembro de 2011 do estado de Goiás, acresceu à Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, o inciso XII-A e § 2º ao artigo 45.

Esses novos dispositivos acrescidos à Lei nº 11651/91, por meio de LEI ORDINÁRIA, criaram obrigação tributária ao contador, ao atribuir a esses profissionais a responsabilidade solidária com o contribuinte, pelo pagamento de impostos ou penalidades pecuniárias decorrentes de seus atos e omissões, que concorram para a prática de infração à legislação tributária.

Eis o teor da referida Lei:

LEI Nº 11.651 DE 26 DE DEZEMBRO DE 1991.

> **Art. 45.** São solidariamente obrigadas ao pagamento do imposto devido na operação ou prestação as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, especialmente: (Redação dada pela Lei nº 16.392, de 28.11.2008, DOE GO de 04.12.2008).
> (...)
> 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; (Inciso acrescentado pela Lei nº 17.519, de 29.12.2011, DOE GO Suplemento de 29.12.2011).
> (...)
> § 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. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 17.519, de 29.12.2011, DOE GO Suplemento de 29.12.2011).

Como se vê, o texto ora combatido, **lei estadual ordinária,** estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária, e **institui novas obrigações tributárias,** imputando ao contabilista obrigação solidária como contribuinte.

Conforme restará demonstrado, a Lei em questão viola frontalmente o art. 146, inciso III, alínea "b" da Constituição Federal, razão pela qual deve ser declarada inconstitucional.

4. DA NÃO OBSERVÂNCIA AO ART. 146. III DA CF

A Lei que ora se impugnada por meio da presente Ação Direta de Inconstitucionalidade, viola frontalmente o art. 146, inciso III, alínea "b" da Constituição Federal, que assim dispõe:

> Art. 146. Cabe à **lei complementar:**
> (...)
> III - **estabelecer normas gerais** em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
> a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
> **b) obrigação**, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
> c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
> d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Nos termos do dispositivo constitucional acima transcrito, cabe SOMENTE à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, mormente sobre obrigações tributárias.

Assim, incabível a criação de qualquer obrigação tributária por meio de Lei Ordinária, como feito pela Lei ora impugnada.

No entanto, em patente inconstitucionalidade, o art. 45, inciso XII-A da Lei nº 11.651/1991, cria a obrigação solidária do contabilista em pagar o imposto devido em decorrência de prática de infração à legislação tributária, ou seja, esse dispositivo cria obrigação solidária do contador por meio de lei ordinária, o que mostra-se incabível.

O CTN em seu art. 124 apresenta duas hipóteses de obrigação solidária, quais sejam:

> **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**.
>
> Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Nota-se que o contabilista não se enquadra em nenhuma das hipóteses de responsabilidade solidária trazidas pelo Código Tributário Nacional, pois não configura pessoa que tenha interesse comum na situação, além de não ser pessoa expressamente designada por lei, conforme restará adiante detalhado e demonstrado.

Assim, considerando que o CTN, não incluiu o contabilista como codevedor solidário de qualquer obrigação tributária, não poderia a lei ordinária fazer tal previsão, sob pena de violação ao art. 146, inciso III, alínea "b" da Constituição Federal.

Desse modo é o entendimento consolidado no âmbito deste e. Supremo Tribunal Federal, que, em sede de **repercussão geral**, ao analisar o alcance e o sentido do inciso II do art. 124 do CTN, entendeu que **O LEGISLADOR ORDINÁRIO NÃO ESTÁ AUTORIZADO A CRIAR NOVOS CASOS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA** dissonantes aos demais preceitos do CTN, que deve ser a fonte maior sobre solidariedade e responsabilidade tributária. Veja-se:

> "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.**"[4]

No mesmo sentido, também consolidou entendimento o c. Superior Tribunal de Justiça (STJ), inclusive em sede de recurso representativo da controvérsia:

> "A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito. **Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional.4. Inteiramente desprovidas de validade** são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de **qualquer outra lei ordinária**, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. **O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar**."[5]

A Constituição reservou à Lei Complementar dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, dada a necessidade de disciplinamento dessa matéria de modo uniforme em todo o território nacional.

Sob qualquer ângulo de interpretação do mencionado dispositivo constitucional, resulta patente que o ato normativo aqui contestado não pode criar qualquer obrigação tributária, por evidente usurpação da reserva constitucional de Lei Complementar.

No julgamento do RE 562.276/PR-RG[6], a em. 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*".

[4] STF, RE 562.276, Relator Min. Ellen Gracie, Redator: Min. Marco Aurélio, Julgado em 03.11.2010, DJE 10.02.2011

[5] STJ, REsp 717.717, Min. José Delgado, Primeira Seção, Julgado em 28.09.2005, DJ 08/05/2006 p. 172.

[6] 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.

Oportuno o escólio doutrinário de Sacha Calmon[7] 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.
> (...)"

Tem-se, portanto, que a Lei nº 17.519/201, que introduziu o inciso XII-A e § 2º ao artigo 45 da Lei nº 11.651/1991, não respeitou a competência exclusiva da Lei Complementar, ao instituir nova hipótese de responsabilidade ("solidariedade"), não prevista no Código Tributário Nacional, padecendo de vício formal insanável, maculando o dispositivo de **INCONSTITUCIONALIDADE.**

5. DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DO CONTABILISTA COMO PESSOA DE INTERESSE COMUM A QUAL SE REFERE O ART. 124, II CTN

Cabe aqui pontuar que o inciso I do art. 124[8] do Código Tributário Nacional, não pode, de maneira alguma, servir de apoio para justificar a criação da obrigação tributária por meio de Lei Ordinária aqui combatida, pois o contabilista não se enquadra no conceito legal de "pessoas que tenham **interesse comum** na situação que **constitua o fato gerador** da obrigação principal".

"Situação que constitui o fato" é algo muito diferente de – e muito mais restrito que - "situação vinculada ao fato", sendo a última expressão abrangente de tudo o que se relaciona ao fato, e não apenas alusiva a ele próprio.

Por outro lado, "interesse comum" não é o mesmo que "interesse coincidente, convergente ou complementar". Possuem interesse comum pessoas que praticam, juntas, o mesmo ato, com o mesmo propósito. Coproprietários de um bem imóvel têm interesse em sua propriedade. Mas comprador e vendedor, em um contrato de compra e venda, não têm interesse comum; são interesses antagônicos, que se complementam.

[7] COÊLHO, Sacha Calmom Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 132.
[8] 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. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

O mesmo pode ser dito de assessores e consultores de empresas, ainda que tenham conhecimento de supostos ilícitos e se omitam a respeito; e de pessoas jurídicas que se beneficiam de um mesmo planejamento tributário, nele ocupando posições diversas.

Conforme explica o Dr. Hugo de Brito Machado Segundo[9], "a depender de como a expressão seja entendida, todas as pessoas de uma família teriam "interesse comum" no êxito financeiro umas das outras. Afinal, de uma forma ou de outra, o parente rico poderá ajudar os familiares menos abastados. Empregados terão também interesse em que a empresa na qual trabalham lucre cada vez mais, para assim lhes poder pagar melhores salários. E os sócios, então, com tais lucros poderão receber dividendos. Melhor: os brasileiros, todos, ganham com o crescimento da economia, tendo interesse comum em sua maior pujança".

Com isso, a interpretação de interesse comum, deve ser feita com cautela, sob pena de se extrapolar os limites legais, onde restou definido que a solidariedade deve alcançar as pessoas que tenham interesse comum, e não complementar ou antagônico, na situação que **constitua o fato gerador** da obrigação principal, e não vinculado ao fato gerador.

Dito isso, o contabilista, que trata-se de mero prestador de serviços jamais poderá se enquadrar como solidário de obrigação tributária, pois além de não possuir interesse comum, mesmo cometendo eventuais atos ilícitos, não possui interesse na situação que constitui o fato gerador, ainda que tenha eventual interesse em situação vinculada ao fato!

Assim, a única interpretação possível consiste em considerar solidários apenas aqueles que, **conjuntamente**, realizam o acontecimento contido no núcleo da hipótese de incidência tributária: **NÃO BASTA SER O CONTADOR DA EMPRESA NO ESTRITO EXERCÍCIO DE SEU DEVER PROFISSIONAL PARA QUE SE CONFIGURE O INTERESSE COMUM** do art. 124, I do CTN.

Vale destacar que recentemente, a Receita Federal do Brasil expediu um Parecer Normativo nº 4, de 10 de dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União de 12.12.2018, onde tentou estender a responsabilidade de terceiros que não tenham praticado o ato fraudulento em si, nem tenham interesse na situação que **constitua o fato gerador** da obrigação principal.

9 Doutor e mestre em Direito, advogado e professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará e do Centro Universitário Christus (Unichristus). Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários (Icet) e da World Complexity Science Academy (WCSA). *Visiting scholar* da Wirtschaftsuniversität (Viena, Áustria). Acessado em 26.11.2019 - https://www.conjur.com.br/2019-set-04/responsabilidade-interessados-fato-tributavel-ilegal

Contudo, mesmo com a extensão ilegal da responsabilidade solidária prevista no Parecer Normativo nº 4, de 10 de dezembro de 2018, a Secretaria da Receita Federal não atribuiu essa responsabilidade solidária aos assessores e consultores técnicos, aqui compreendendo os contadores. Vejamos:

> Sobre o Interesse Comum
>
> 11.A terminologia "interesse comum" é juridicamente indeterminada. A sua delimitação é o principal desafio deste Parecer Normativo. Ao analisá-la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.
>
> 11.1.O interesse econômico aparentemente seria no sentido de que bastaria um proveito econômico para ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN.
>
> 11.2.O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).
>
> 11.3.Ambas as construções doutrinárias são falhas e não devem ser aplicadas no âmbito da RFB, pois tenta-se interpretar um conceito indeterminado com outro conceito indeterminado.
>
> 12. Como norma geral à responsabilidade tributária, **o responsável deve ter vínculo com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou**. Segundo Ferragut:
>
> > O legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aqueles pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) indiretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou. Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança de tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado, e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a recuperação e a preservação do direito de propriedade e do não-confisco.[10]
>
> 12.1.Exemplificando: na responsabilidade por substituição tributária, o vínculo deve ser com o fato tributário, quando é própria, ou com a pessoa, quando atua como agente de retenção, não obstante na maioria dos casos conter ambos os

[10] FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2013, p. 294

vínculos. Já na responsabilização cujo antecedente é um ato ilícito, o vínculo com a pessoa está sempre presente, como se vê na lista das que podem ser responsabilizadas pelos arts. 134 e 135 do CTN.

13.Voltando-se à responsabilidade solidária, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.

14.Para se chegar a essa conclusão, deve-se levar em conta que a interpretação do inciso I do art. 124 do CTN não pode estar dissociada do princípio da capacidade contributiva contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal (CF), o qual deve ser aplicado pelo seu duplo aspecto: (i) substantivo, em que a graduação do caráter pessoal do imposto ocorre "segundo a capacidade econômica"; (ii) adjetivo, na medida em que é facultado à administração tributária "identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte".

14.1.Ora, não se pode cogitar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem tentasse ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais.

14.2.Na linha aqui adotada, ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária, conforme preconizado por Araújo, Conrado e Vergueiro:

> Por esse entendimento, haveria uma extensão da interpretação a ser dada ao interesse comum, tomando como presente se houver a realização conjunta do fato jurídico tributário ou na hipótese de comprovação da atuação com fraude ou conluio.
> (...)
> Sem prejuízo dessas colocações, é preciso admitir: como a expressão "interesse comum" é, em si, vaga (e, por conseguinte, abrangente), seria possível entendê-la a partir de outros critérios - como os que governam, nos termos do art. 50 do Código Civil, a desconsideração da personalidade jurídica; "interesse comum", nesse contexto, poderia decorrer (i) da "identidade de controle na condução dos negócios" (definido pela identidade do corpo diretivo de empresas envolvidas em situação de afirmado "grupo de fato"), (ii) da "confusão patrimonial" (outro elemento de referência comum nos casos de grupo de fato) e (iii) da detecção de eventual fraude (derivada, por exemplo, da ocultação ou da simulação de negócios jurídicos).[11]

[11] ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. Responsabilidade tributária. São Paulo: Revista dos tribunais, 2017, p. 47 e 173.

15.Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consulente no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. **Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte** ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

16.**Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário,** como visto acima.
Assim, **o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária**, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito. Transcreve-se elucidativo trecho de julgado do CARF:

> O interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I, do CTN é sempre jurídico, não devendo ser confundido com "interesse econômico", "sanção", "meio de justiça" etc.
> O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de interesse comum, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida.
> Pelo contrário, a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária, é requisito fundamental para fins de aplicação de responsabilidade solidária.[12]
> (...)

19.Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

Ao tratar especificamente sobre o Cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador, evasão fiscal e atos que configuram crimes, o referido Parecer assim expôs:

[12] CARF, Acórdão nº 1201-001.974, Rel. Luis Henrique Marotti Toselli.

26.Preliminarmente, esclareça-se um fato: não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário (vide item 13.1), uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo[13]. Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.

26.1.O elemento doloso, por sua vez, constitui-se na vontade consciente de realizar o elemento do tipo ilícito. Seria a fraude, no sentido latu da palavra.

26.2. Como exaustivamente visto no presente parecer, o mero interesse econômico não pode ensejar a responsabilização solidária. Do mesmo modo, há que estar presente vínculo não só com o fato, mas também com o contribuinte ou com o responsável por substituição (vide item 15). **MERA ASSESSORIA OU CONSULTORIA TÉCNICA, ASSIM, NÃO TEM O CONDÃO DE IMPUTAR A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**, salvo na hipótese de cometimento doloso, comissivo ou omissivo, mas consciente, do ato ilícito.

Por fim, o Parecer assim concluiu:

Síntese conclusiva
40.De todo o exposto, conclui-se:
a) a responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou;
b.1) a responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição; deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo;
b.2) o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito;
b.3) são atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito

[13] A situação aqui é distinta da responsabilidade tributária a que se refere o art. 135 do CTN, cuja configuração do ato ilícito pode se dar tanto por condutas dolosas como culposas, conforme consta do Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº55/2009: "A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina , a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de "infração de lei" (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa)."

> de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo);

Nota-se que, de acordo com recente Parecer Normativo nº 04/2018 – RFB, a responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada **tenha (i) vínculo com o ato** e (**ii) com a pessoa do contribuinte** ou do responsável por substituição.

No caso, os contabilistas, em regra, não preenchem os pressupostos para configurar o interesse comum, ou seja, não possuem vínculo com o ato e muito menos com a pessoa do contribuinte.

Conforme expressamente consignado no Parecer Normativo, a **MERA ASSESSORIA OU CONSULTORIA TÉCNICA, NÃO TEM O CONDÃO DE IMPUTAR A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

Muito menos, o mero interesse econômico seria apto a configurar o interesse comum.

Diante disso, não é possível extrair do art. 124, inciso I do CTN que os contabilistas seriam responsáveis solidários pois teriam interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Também não se trata da hipótese do art. 124, II do CTN, que estabelece como solidárias "as pessoas expressamente designadas por lei", ou seja, aquelas listadas pelo art. 134 do CTN: pais, tutores e curadores, administradores, inventariante, síndico e comissário, tabeliães, escrivães e serventuários e, sócios.

O contador é um terceiro**,** mero prestador de serviços ou empregado**,** e não se enquadra nas hipóteses de solidariedade do art. 124, I e II, CTN pois não possui **interesse comum** na situação que **constitua o fato gerador** da obrigação principal, não possui em regra **vínculo com o ato** e nem **com a pessoa do contribuinte,** para que se configure o interesse comum no fato gerador.

De acordo com Luiz Eduardo Schoueri[14]:

> **"***O interesse comum só tem pessoas que estão no mesmo pólo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim por exemplo, os condôminos tem "interesse comum" na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto*

[14] SCHOUERI, Luís Eduardo, "Direito Tributário", São Paulo, Ed. Saraiva, 2011, p. 476.

> *todos os condôminos. Note-se que o débito é um só, mas todos os condomínios se revestem da condição de sujeitos passivos solidários. Não constituem "interesse comum", por outro lado, as posições antagônicas em um contrato, mesmo quando em virtude deste surja um fato jurídico tributário. Assim, o comprador e vendedor não tem "interesse comum" na compra e venda: se o vendedor é contribuinte de ICMS devido na saída da mercadoria objeto da compra e venda, o comprador não será solidário de tal obrigação".*

Diante disso, quando a Lei nº 17.519/2011 incluiu o inciso XII-A e § 2] no art. 45, da Lei nº 11.651/1991 e, com isso, criou obrigação tributária ao contabilista, ao definir que esse seria solidariamente obrigado ao pagamento do imposto devido na operação ou prestação, quando por seus atos e omissões, concorra para a prática de infração à legislação tributária, temos que a legislação ordinária acabou criando obrigação tributária ao contabilista, o que é vedado!

Como dito, o contador, em regra, não é pessoa que tenha interesse comum na situação que constitui o fato jurídico tributário. Muito pelo contrário, o contador, em regra, trata-se de mero prestador de serviços, ou seja, não está no inserido no polo da situação que constitui o fato jurídico tributário. Na verdade trata-se de um terceiro alheio ao fato jurídico tributário.

Por isso, não pode ser caracterizado como pessoa de interesse comum a qual se refere o art. 124, inciso II do CTN.

Não sendo o contabilista pessoa de interesse comum, não poderia a legislação ordinária criar obrigação solidária aos contabilistas e, por isso, os dispositivos impugnados merecem ser julgados inconstitucionais, assim como o Decreto Regulamentador desses dispositivos, qual seja, o art. 36, inciso XII-A do Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997.

6. DO PEDIDO CAUTELAR

A Constituição prevê expressamente a possibilidade de pedido cautelar nas ações diretas de inconstitucionalidade, em seu art. 10215, I, "p".

Portanto, a medida liminar deve ser deferida para suspender, até o julgamento da ação, a eficácia da norma atacada, sob pena de perpetuar danos irreparáveis a terceiros que vem sendo prejudicados indevidamente.

15 Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I - processar e julgar, originariamente: p) o pedido de medida cautelar das ações diretas de inconstitucionalidade;

Com efeito, o *fumus boni iuris* está devidamente comprovado, em razão da demonstração de ofensa a dispositivo constitucional, especialmente o art. 146, inciso III da Constituição Federal, vez que o art. 45, inciso XII-A da Lei Estadual nº 11.651/1991, criou a obrigação solidária do contabilista em pagar o imposto devido em decorrência de prática de infração à legislação tributária, ou seja, esse dispositivo criou obrigação solidária do contador por meio de lei ordinária, o que mostra-se inconstitucional.

Resta, portanto, demonstrar o *periculum in mora*.

Nesse ponto, importante destacar que os contabilistas do Estado de Goiás têm sido constantemente prejudicados em razão da vigência da Lei Ordinária estadual ora impugnada.

Isso porque, a Secretaria de Fazenda do Estado de Goiás vem incluindo os contabilistas no polo passivo de diversas autuações fiscais, sem que antes seja instaurado o devido processo legal para comprovação do dolo ou fraude, transferindo o ônus da prova ao profissional, que é obrigado a oferecer impugnação no processo administrativo tributário para comprovar sua inocência.

Em muitos casos, antes de averiguada a existência de conduta dolosa ou fraudulenta por parte do profissional, os contabilistas vêm sofrendo o arrolamento dos seus bens, o que tem causado muito desconforto, injustamente, aos profissionais da categoria.

Tal fato tem ocorrido recorrentemente, e pode ser comprovado pela documentação em anexo.

Demonstrados, portanto, os requisitos autorizadores do deferimento da medida cautelar pleiteada, requer seja suspensa a eficácia da norma ora atacada.

7. DO PEDIDO

Por todo o exposto, o **PROGRESSISTAS – PP** requer:

a) O conhecimento da presente ADI, porquanto preenchidos seus pressupostos de admissibilidade;

b) A concessão de medida cautelar, com base no art. 10 da Lei nº 9.868/99, para suspender a eficácia do art. 45, XII-A e §2º da Lei nº 11.651/1991 (com redação dada pela Lei nº 17.519 de 29 de dezembro de 2011) do Estado de Goiás, e consequentemente de seu Decreto Regulamentador (o art. 36, inciso XII-A do Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997);

c) A notificação da ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE GOIÁS, por intermédio de seu Presidente, e do Exmo. Sr. GOVERNADOR DO ESTADO, para que, como órgãos/autoridades responsáveis pela elaboração da lei impugnada, manifestem-se, no prazo de 5 (cinco) dias, sobre o pedido de concessão de medida cautelar, com base no art. 10 da Lei nº 9.868/99;

d) A notificação da ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO GOIÁS, por intermédio de seu Presidente, e do Exmo. Sr. GOVERNADOR DO ESTADO, para que, como órgãos/autoridades responsáveis pela elaboração dos dispositivos legais atacados, manifestem-se, sobre o mérito da presente ação, no prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 6º, parágrafo único da Lei nº 9.868/99;

e) A notificação do Exmo. Sr. Advogado-Geral da União para se manifestar sobre o mérito da presente ação, no prazo de quinze dias, nos termos do Art. 8º da Lei nº 9.868/99 e da exigência constitucional do Art. 103, § 3º;

f) A notificação do Exmo. Sr. Procurador Geral da República para que emita o seu parecer, nos termos do art. 103, § 1º da Carta Política;

g) A procedência do pedido, ao final, para que seja **declarada a inconstitucionalidade** integral art. 45, XII-A e § 2º da Lei nº 11.651/1991 (com redação dada pela Lei nº 17.519 de 29 de dezembro de 2011) do Estado de Goiás e, consequentemente, de seu Decreto Regulamentador, com redação idêntica.

Protesta pela produção de provas porventura admitidas (art. 9º, §§ 1º e 3º da Lei nº 9.868/99).

Dá-se à causa o valor de R$ 1.000,00 (um mil reais).

Pede Deferimento.
Brasília-DF, 03 de dezembro de 2019.

SERPRO
Assinado digitalmente por:
HERMAN TED BARBOSA
CPF:/CNPJ 48426024149 Assinado em: 10/12/2019
Sua autenticidade pode ser confirmada no endereço : <http://www.serpro.gov.br/assinador-digital>

Lise Reis
OAB-DF 25998

Francisco Emerenciano
OAB-DF 16515