



RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADVOGADO: UMA ANÁLISE A PARTIR DA ADI 4.845 E DAS REAIS PERSPECTIVAS JURÍDICAS DE RESPONSABILIDADE

Ábner Praxedes de Oliveira¹

Maria de Fátima Lopes da Silva²

RESUMO

O presente trabalho objetiva analisar a responsabilidade tributária do advogado na perspectiva da ADI 4.845 e de maneira conjunta com os artigos 5º, inciso XLVI, e 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988 e os artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. Para isso, destaca-se a utilização de revisão bibliográfica. Também, o texto traz a decisão do Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade formal da norma de responsabilidade tributária estadual. Por fim, ficou demonstrado que atribuir responsabilidade nos moldes da lei mencionada constitui violação às normas constitucionais.

Palavras-chave: Responsabilidade de terceiro. Transferência. Competência concorrente. Inconstitucionalidade.

1 INTRODUÇÃO

¹ Graduando em Direito pela Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, Servidor Público pela mesma instituição.

² Graduanda em Direito pela Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.

O instituto jurídico da responsabilidade tributária de terceiro tem sido objeto de questionamentos nos tribunais superiores, tendo em vista a produção legislativa nessa matéria; as dificuldades na interpretação da competência concorrente dos entes, prevista no artigo 24, inciso I, da Constituição Federal de 1988; bem como as limitações e o alcance dessa responsabilidade de terceiro, notadamente com o foco na figura do advogado.

Nesse contexto, o presente estudo busca trazer à baila a controvérsia da responsabilidade tributária do advogado. Assim, pretende-se responder ao problema da pesquisa, a saber: qual a posição do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a responsabilidade tributária do advogado e como esta ocorre em face das garantias constitucionais do sigilo profissional e da livre iniciativa?

Dessa forma, considerando as discussões suscitadas nas esferas dos entes federativos e também no poder judiciário acerca do assunto, destacam-se como pressupostos da pesquisa: o vício de competência do ente estadual em legislar sobre matéria de competência de lei complementar federal; a ausência de enfrentamento no mérito da questão por parte do Supremo Tribunal Federal; e a impossibilidade jurídica de se atribuir obrigações que mitigam os princípios constitucionais do livre exercício da profissão e da inviolabilidade dos atos praticados pelo advogado.

Nessa conjuntura, o trabalho se justifica pelas recorrentes objeções no entendimento da responsabilidade tributária do advogado, especificamente no que tange aos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional (CTN). Além disso, verifica-se a pertinência acadêmica e prática do posicionamento do STF em sede da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.845 do Mato Grosso, em que se entendeu pela inconstitucionalidade formal de norma tributária estadual que amplia as hipóteses da matriz e invade competência do legislador complementar federal, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988. Ressaltam-se, ainda, os efeitos materiais no confronto dessa responsabilidade com as garantias da advocacia, como os princípios do livre exercício da profissão, artigo 5º, inciso XIII, da inviolabilidade dos atos praticados pelo advogado, artigo 133, e da personalidade da pena, artigo 5º, inciso XLVI, da Constituição Federal de 1988.

Portanto, são objetivos específicos deste estudo: (a) analisar a ADI nº 4.845/MT, como também as regras do Código Tributário Nacional que tratam dessa responsabilidade; e (b) investigar as principais implicações das normas e princípios constitucionais sobre a matéria.

Sob esse prisma, a metodologia empregada na elaboração do trabalho foi a pesquisa bibliográfica, com a utilização de obras literárias e sites institucionais; demais, com foco no estudo de caso de decisão do STF, principalmente na análise da fundamentação jurídica adotada

na decisão sobre a competência concorrente de legislar acerca da responsabilidade em matéria de direito tributário.

Em suma, o texto contempla, inicialmente, noções conceituais da responsabilidade tributária, com concentração na responsabilidade por transferência; seguidamente, aborda-se o posicionamento do Supremo Tribunal Federal na ADI 4.845/MT; logo depois, analisa-se as limitações da responsabilidade tributária do advogado.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O constituinte previu no artigo 146 da Constituição Federal de 1988 a disposição de normas gerais em matéria tributária por meio de lei complementar, especialmente no tocante à relação de obrigação tributária (artigo 146, inciso III, alínea “b”).

Nesse sentido, o legislador destacou no artigo 121 do Código Tributário Nacional os sujeitos passivos da obrigação tributária, sendo presente a figura do contribuinte (artigo 121, inciso I) e do responsável (artigo 121, inciso II). Enquanto aquele tem como característica a existência de relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, este não apresenta tais relações, porém isso não o torna estranho ao fator obrigacional, visto que o seu vínculo decorre de previsão legal. Desse modo, com escopo de garantir o cumprimento da prestação ao fisco, houve a necessidade de estabelecer a figura do responsável como sujeito, todavia sobreleva-se que essa constitui situação excepcional criada pelo legislador, conforme preconiza o artigo 128 do Código Tributário Nacional.

É lícito esclarecer que apesar da expressão “responsabilidade pelo crédito tributário”, esta se refere a obrigação, e não a crédito. Não obstante, de acordo com a dicção do dispositivo supracitado, a responsabilidade do terceiro (responsável) pode incidir de duas formas: exclusiva, sendo esse o único a cumprir a obrigação, ou suplementar, concorrendo com o contribuinte na satisfação total ou parcial do débito tributário. Para tanto, salienta-se que a atribuição do responsável (prevista em lei) somente incorrerá a terceiro com algum vínculo ao fato, porquanto seria desarrazoado responsabilizar alguém sem nenhuma relação com determinado fato gerador.

Em que pese o artigo 128 do Código Tributário Nacional prever sobre o cumprimento de obrigação de terceiros com a prescrição em lei como responsável complementar, no artigo 121 do dispositivo supracitado são apresentadas especificidades.

Nessa linha, cumpre frisar que o responsável legal não se equipara ao instituto da responsabilidade tributária, tampouco à responsabilidade definida no Código Civil. A respeito, ensina Cláudio Carneiro:

Não se deve confundir responsabilidade tributária com responsabilidade civil, tampouco com o conceito de responsável legal, pois nem sempre o responsável legal será por si só responsável tributário; só o será caso tenha vinculação direta com o ato que gere a respectiva responsabilidade, como, por exemplo, as hipóteses do art. 134, em que o pai intervém em atos jurídicos no lugar dos filhos (CARNEIRO, 2020, p. 538).

Ademais, segundo Leandro Paulsen (2020, p. 337), esse instituto apresenta uma regra matriz própria, com pressupostos de fato e seus respectivos sujeitos. Diante disso, parte da doutrina aponta uma autonomia, visto que expõe elementos peculiares para caracterizá-lo. Outrossim, a relação entre a responsabilidade e a ocorrência do fato gerador não necessita ser hodierna, a exemplo da responsabilidade por sucessão.

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional delimita nos artigos 129 a 138 as hipóteses de responsabilidade, dividindo-as em três modalidades: por sucessão, por solidariedade e de terceiro. Entretanto, há de anotar as duas classificações expostas pela doutrina concernentes ao momento do vínculo jurídico: substituição e transferência. Nesta última, encontram-se as modalidades retro mencionadas.

Por derradeiro, depreende-se que a instituição de tal objeto tem como propósito agenciar uma praticidade fiscal, bem como estender o rol de devedores, de modo a garantir maior satisfação do crédito (CARNEIRO, 2020, p. 539). Logo, conforme a leitura dos dispositivos citados, conclui-se que a responsabilização de terceiro resta impossibilitada quando esse está alheio à conjectura do fato gerador e à previsão legal, tendo em vista não preencher os elementos essenciais. É oportuno recordar a diferença entre o responsável, previsto no artigo 121, e a responsabilidade.

Portanto, a incidência de manifestação legal para definição do responsável tributário configura uma forma de garantir a segurança jurídica, impedindo que pessoas alheias ao vínculo jurídico sejam lesadas em decorrência do anseio arrecadatário do fisco e de sua atuação.

2.1 RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA

Responsabilidade por transferência é uma modalidade de responsabilidade tributária, que consiste na transferência do ônus tributário de determinada obrigação para um terceiro normativamente designado *responsável tributário*. A disposição geral do artigo 128 do Código Tributário Nacional, ao tratar das modalidades possíveis de sujeição passiva, não faz referência às categorias jurídicas de responsabilidade por transferência ou por substituição, porquanto se trata apenas de uma sistematização doutrinária para facilitar o entendimento deste instituto.

É oportuno destacar que na responsabilidade por substituição há a figura do *substituto tributário* — aquele a quem a lei determina como o responsável ou substituto, que ocupa o lugar do contribuinte, também denominado de substituído, desde a ocorrência do fato gerador. Ou seja, a responsabilidade tributária já nasce com o sujeito passivo da obrigação. Diferentemente da responsabilidade por transferência, em que pode tanto haver a exclusão da responsabilidade do contribuinte originário, como também esta pode ser atribuída em caráter supletivo (SABBAG, 2017).

Nesse sentido, cumpre observar que os dispositivos 129 a 133 do Código Tributário Nacional tratam da *responsabilidade de sucessores* — que se dá notadamente quando determinadas pessoas passam a figurar na posição do contribuinte ou na condição de proprietário de bens ou atividades que são tributadas.

Dessa forma, é preciso ter em mente que os responsáveis por sucessão “não são, propriamente, ‘substitutos tributários’, ou ‘terceiros’ [...], mas sim pessoas que passam a ocupar a posição do contribuinte, assumindo seu lugar” (MACHADO, 2018, p. 160). Demais, a responsabilidade por sucessão é ampla, tendo em vista a existência da responsabilidade por todo o crédito tributário devido, além das multas de caráter moratório ou punitivo.

Outrossim, a legislação tributária ensina que aquele que adquirir bens móveis ou imóveis responderá pelos tributos relativos a esses bens. Nessa linha, é interessante ilustrar uma situação hipotética de obrigações surgidas quando da aquisição de um imóvel, em que cria-se um vínculo jurídico entre um comprador e um vendedor, resultando, assim, na responsabilidade pessoal do adquirente pelos débitos agregados ao bem, haja vista a previsão do artigo 131, inciso I do Código Tributário Nacional. Ressalva-se, apenas, que se no ato da transferência for emitida *certidão negativa* do bem imóvel, não há que se falar em obrigação de débitos pelo sucessor perante a Fazenda Pública³.

³ O Código Tributário Nacional utiliza no artigo 209 o termo "Fazenda Pública" para fazer menção à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

No que tange ao artigo 133 do diploma normativo em comento, ressaltam-se as discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca da aplicação prática desse dispositivo, especificamente em situações mais particulares, pois adianta-se que a aplicação literal dessa norma pode acarretar em possíveis injustiças. Afinal, depreende-se que o inciso I deste artigo estabelece a responsabilidade integral para a circunstância de cessamento da exploração da atividade até então desenvolvida. Por conseguinte, o trecho citado merece atenção, posto que a responsabilidade integral colocada pelo código não parece ser razoável. Nessa perspectiva, a literatura jurídica tem defendido que é mais factível se referir a uma responsabilidade solidária, inclusive como uma forma de evitar subterfúgios fiscais.

No tocante à responsabilidade solidária, pontua-se que esta ocorre quando, em razão da impossibilidade do cumprimento da obrigação pelo contribuinte, o débito tributário passa a ser exigível de terceiro que responde de maneira solidária, como taxativamente prevê o artigo 134 do Código Tributário Nacional. Nesse viés, para fins desse estudo, adotou-se o entendimento de que o código utiliza a expressão da "solidariedade" entre o contribuinte e os responsáveis de modo equivocado. Clarificando esse raciocínio, embora o *caput* do dispositivo mencione responsabilidade solidária, esta pode ser entendida como um “vínculo existente entre os responsáveis entre si, e não entre estes e o contribuinte” (MACHADO, 2018, p. 154).

Portanto, a regra geral é de que quem contraiu a obrigação faça o adimplemento, ou seja, pague-a e somente na impossibilidade do adimplemento é que, de forma subsidiária ou complementar, o responsável é legalmente designado no rol acima: os pais, quando os devedores são filhos menores; os tutores e curadores, pelo inadimplemento dos seus tutelados ou curatelados; e os administradores de bens de terceiros, por quaisquer tributos não adimplidos. Seguindo essa acepção, Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi (2017) observam que sempre que há a eleição de um terceiro responsável, têm-se duas normas jurídicas interligadas. Nesse aspecto, destacam-se as seguintes considerações desses autores:

A primeira é a *norma básica ou matriz*, a que nos referimos anteriormente, que disciplina a obrigação tributária principal ou acessória. A segunda é a *norma complementar ou secundária*, dependente da primeira, que se presta a alterar apenas o aspecto subjetivo da consequência da norma anterior, uma vez ocorrido o fato descrito em sua hipótese (BALEEIRO; DERZI, 2017, p. 2005).

É perceptível que a norma básica é aquela que descreve um fato lícito, já que o tributo nunca é sanção de fato ilícito. Já a norma secundária pode descrever um fato lícito (como a sucessão) ou até mesmo ilícito, que pode ocorrer através de uma ação ou omissão, como nas

hipóteses previstas nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. Ademais, o sentido material da norma secundária estabelece que o terceiro responsável deve ter relação pessoal e direta com algum elemento da norma básica de incidência.

Nesse raciocínio, são pertinentes os ensinamentos de Hugo de Brito quanto às hipóteses de atribuição de responsabilidade a terceiro:

(a) somente se pode cogitar da responsabilidade dos terceiros acima enumerados quando se mostrar *impossível obter o pagamento da obrigação por parte do contribuinte*; e, além disso, (b) os terceiros somente podem ser responsabilizados em relação aos tributos decorrentes dos atos em que intervirem ou pelas omissões de que forem responsáveis (MACHADO, 2018, p.168).

Depreende-se do trecho acima que, na prática, o termo “solidariamente” é uma referência à responsabilidade subsidiária, porquanto somente se o contribuinte não adimplir seu débito tributário é que o terceiro assume o posto de responsável pelo tributo. Além disso, o artigo 134 do Código Tributário Nacional remete à transferência da responsabilidade meramente no aspecto do pagamento do tributo e das multas de mora, não se estendendo para multas por descumprimento ou obrigações acessórias e outras infrações, tendo em vista a limitação constitucional da pessoalidade da pena, nos termos do artigo 5º, inciso XLV, da Constituição Federal de 1988.

Sublinha-se, ainda, que é importante fazer algumas considerações acerca da responsabilidade por infrações na legislação tributária. Regra geral, o artigo 136 do Código Tributário Nacional estabelece que a responsabilidade por infração tributária independe da intenção do agente, da natureza e extensão dos efeitos do ato. Logo, entende-se que a norma trata de uma responsabilidade com *culpa presumida*, em que a ausência de dolo ou má-fé não exime a responsabilidade do contribuinte, como reforça o precedente ARE 1180133⁴. Assim, não cabe ao Fisco analisar o elemento volitivo da infração, pois a responsabilidade ocorre de forma objetiva, devendo-se apenas atentar-se à identificação e fundamentação do ato, para garantir o direito de defesa.

Contudo, o mesmo dispositivo traz a expressão “salvo disposição de lei em contrário”, que possibilita a interpretação de que a imputabilidade exige a presença do dolo, ou seja, do

⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário com Agravo nº 1180133/SP. Monocrática. Min. Gilmar Mendes. j. 08/02/2019. DJe n. 026, publ. 11/02/2019.

elemento subjetivo na conduta infracional, especialmente nas infrações mais graves, em que as normas de natureza punitiva são acionadas. Ademais, Cláudio Carneiro (2020, p.601) salienta que a responsabilidade tributária pela prática de infrações não deve ser interpretada isoladamente, considerando a inter-relação deste dispositivo com o artigo 137 do Código Tributário Nacional que impõe casos de responsabilidade subjetiva nessa matéria.

Desse modo, o inciso I do artigo 137 alerta que a responsabilidade será pessoal do agente, é dizer, subjetiva, quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, excetuando-se aquelas praticadas no exercício de administração, função ou no cumprimento de ordens emitidas por quem é de direito; bem como as infrações em que há dolo específico no centro da conduta do contribuinte, a saber, se a sua prática ocorreu com o intuito de enganar para não adimplir determinado débito perante o Fisco.

Ainda, o inciso III do artigo em tela traz que as infrações decorrentes diretamente e de forma exclusiva direta exigem dolo específico, isto é, a responsabilidade tributária é subjetiva nas hipóteses colocadas no artigo 134; para os mandatários, prepostos e empregados contra seus respectivos responsáveis; e para diretores, gerentes ou os responsáveis por pessoas jurídicas de direito privado. Dessa forma, para aferir-se a vontade do agente (dolo específico) considera-se o proveito econômico da infração que decorre para este (MACHADO, 2018, p.174), como pode ser visualizado no dispositivo mencionado.

Por fim, a legislação tributária preconiza, através do artigo 138 do Código Tributário Nacional, um mecanismo denominado “denúncia espontânea”, em que o sujeito passivo de modo voluntário leva ao conhecimento das autoridades administrativas a prática de infrações que ainda não foi alvo de fiscalização ou processo administrativo pela administração fiscal. Nesse sentido, o legislador concedeu ao devedor tributário por infração um incentivo ao adimplemento do tributo mediante a exclusão da responsabilidade (multas) se efetivamente a comunicação de ato infracional for espontânea e sem a influência direta do poder de fiscalização do Estado.

Nessa conjuntura e nas circunstâncias em que o pagamento do tributo devido for acompanhado dos juros de mora ou de depósito arbitrado por autoridade administrativa, a lei possibilita essa alternativa para que o adimplemento ocorra antes de procedimentos fiscalizatórios envolvendo a infração. Trata-se, portanto, de uma manifestação eficiente de “Administração tributária” que incentiva a regularidade fiscal por parte dos contribuintes (MACHADO, 2018, p.175), já que, muitas vezes, um número significativo de contribuintes fica em situação de irregular perante o Fisco por mera ignorância do débito ou por não compreender as nuances da legislação tributária no sentido de que há determinada obrigação a ser adimplida.

3 POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NA ADI 4.845/MT

No dia 13 de fevereiro de 2020, o plenário do Supremo Tribunal Federal julgou o mérito da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4.845/MT⁵ ajuizada contra a Lei estadual do Mato Grosso.

Essa ADI foi proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil CFOAB (CFOAB) defronte ao artigo 13 da Lei nº 9.226/2009⁶, que introduziu o parágrafo único no art. 18-C da Lei nº 7.098/1998⁷, o qual atribui responsabilidade tributária solidária a toda pessoa que concorra ou intervenha no cumprimento da obrigação tributária, prevendo, sobretudo, os advogados, economistas e correspondentes fiscais.

Para tanto, alegou-se que o dispositivo legal violava a competência legislativa concernente à responsabilidade do advogado, a reserva de lei complementar prevista na Constituição Federal de 1988 e o princípio da inviolabilidade do advogado pelas ações realizadas no exercício de sua função.

A ADI em questão teve como relator o Ministro Luís Roberto Barroso, o qual ressaltou a inconstitucionalidade da norma, visto que ampliava as hipóteses de responsabilidades de terceiros previstas no Código Tributário Nacional, artigos 134 e 135, assim como invadia a competência pertencente ao legislador federal para estabelecer normas gerais de matéria tributária.

No tocante ao mérito, a análise ficou restrita ao vício de inconstitucionalidade formal. Esclareceu-se que, apesar da competência legislativa concorrente firmada no artigo 24, inciso I, da Constituição Federal de 1988, caberia à lei federal regular sobre as normas gerais e à lei estadual as normas especiais. Nessa esteira, o dispositivo 146 do texto constitucional estatui competência à União para disciplinar, por lei complementar, questões basilares de matéria tributária; mormente, o tópico de obrigação tributária. Em consequência dessa reserva legal, os

⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.845/MT. Pleno. Min. Luís Roberto Barroso. j.13/02/2020. DJe n. 044. publ. 04/03/2020.

⁶ MATO GROSSO. Lei nº 9.226, de 22 de outubro de 2009. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/07fa81bed2760c6b84256710004d3940/2b3d992bfd29d005842576580041a56d?OpenDocument>>. Acesso em: 28 abr. 2021.

⁷ MATO GROSSO. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1988. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/07fa81bed2760c6b84256710004d3940/cc9c3b9886404baa0325678b0043a842?OpenDocument>>. Acesso em: 28 abr. 2021.

aspectos referentes à responsabilidade tributária precisam estar delineados em lei complementar federal. Por conseguinte, a uma lei estadual não poderia situar tal regramento.

Outro tópico destacado no vício formal clarificou que o legislador estadual ampliou impropriamente as hipóteses de responsabilização de terceiro (artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional), como também estendeu o rol de terceiros que poderiam responder pelo crédito tributário resultante da prática de infrações.

Conforme explanado pelo Ministro Luís Roberto Barroso na ADI em exame, definir os terceiros responsáveis pelos créditos decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos é tema de norma geral, sendo de disciplina exclusiva por lei complementar federal, como preceitua o artigo 146, inciso III, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal de 1988.

Por fim, houve alteração na matriz de responsabilidade tributária, haja vista que a prescrição normativa estadual expôs outros critérios (“infração praticada com omissão ou fraude”) para a responsabilização de terceiros, ensejando inovação e incongruência com a norma constitucional. Como é consabido, o artigo 135, *caput*, do Código Tributário Nacional prevê como critérios para responsabilidade tributária pessoal do terceiro “[...] atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

Diante de tais razões, alvitrou-se a 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*”.⁸ Por unanimidade, o plenário sopesou pela inconstitucionalidade do dispositivo da Lei estadual nº 7.098/1998 de Mato Grosso, acrescentado pela Lei estadual nº 9.226/2009.

4 LIMITAÇÕES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADVOGADO

⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.845/MG. Pleno. Min. Luís Roberto Barroso. j.13/02/2020. DJe n. 044. publ. 04/03/2020. p.15.

A análise da responsabilidade do advogado na ADI 4.845 versou somente sobre a questão formal, o que implica na inconstitucionalidade do dispositivo previsto na Lei estadual, consoante anteriormente descrito.

Nesse bojo, será apreciada a alegação de inconstitucionalidade material pelos fundamentos expostos na referida ação: violação ao princípio do livre exercício da profissão, à inviolabilidade do advogado e à garantia constitucional da personalidade da pena. Nessa esteira, cabe ratificar que o Supremo Tribunal Federal não discutiu as alegações materiais, visto já ter evidenciado a usurpação de competência quanto à matéria reservada à lei complementar federal.

A parte requerente, CFOAB, afirmou que a norma estadual limitava o exercício da atividade do advogado, uma vez que positivou responsabilidade solidária deste com o sujeito passivo da obrigação tributária. Portanto, depreende-se pelo objeto da ADI que tal previsão atinge o exercício jurídico do profissional, ao dispor que a sua atuação acarretaria em responsabilidade diante de critérios postos.

4.1 RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES E INVIOABILIDADE RELATIVA

A garantia constitucional da personalidade da pena encontra respaldo no artigo 5º, inciso XLVI, da Constituição Federal de 1988, ao definir que a espécie punitiva não pode ultrapassar a pessoa do condenado, isto é, apenas o agente do ilícito pode sofrer a punição, dado que esta é personalíssima. Assim sendo, há de se ressaltar que o Código Tributário Nacional, quando descreve sobre as infrações, apresenta redação congruente com a norma constitucional.

O artigo 134 do Código Tributário Nacional constitui, diante da impossibilidade de cumprimento pelo contribuinte, a responsabilidade a terceiro pela obrigação tributária devido a sua relação com o fato gerador. Logo, a imputação de obrigação só ocorre ao responsável que contribuiu para o inadimplemento (obedecendo a ordem de preferência). Dessa forma, preleciona o professor Ricardo Alexandre: “[...] os denominados terceiros responsáveis possuem algum vínculo jurídico com a pessoa que, por ter relação pessoal e direta com o fato gerador, naturalmente ocuparia o polo passivo da relação jurídico-tributária na condição de contribuinte” (ALEXANDRE, 2017, p. 405).

O parágrafo único do referido artigo destaca o caráter pessoal da penalidade em tais casos, estatuinto ao responsável às multas somente de caráter moratório, tendo em vista que aquelas de caráter punitivo não são transferíveis, incidindo unicamente sobre o contribuinte.

Já o artigo 135 do Código Tributário Nacional institui a responsabilidade pelas infrações em decorrência dos atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social

ou estatutos. Desta feita, o sujeito só será responsável quando tiver realizado ato ilícito, presente o elemento dolo, ensejando o inadimplemento da obrigação.

Nesse contexto, a previsão da responsabilidade solidária ao advogado (segundo entendimento do dispositivo da Lei estadual julgada inconstitucional) seria desarrazoada, visto que esse, na qualidade de profissional, até então seria desprovido de vínculo jurídico com o contribuinte. Trazendo a lume, a responsabilidade tributária só recai sobre terceiro que possui vínculo direto com o sujeito passivo e pratica atos correlacionados à obrigação tributária. Portanto, definir o advogado como sujeito de cumprimento tributário que é alheio constitui afronta aos princípios e normas legais.

Sob esse prisma, o entendimento firmado pelo STF, em sede da ADI nº 4.845/MT, clarificou que o advogado não pode ser responsabilizado por atos de seus clientes, o que é congruente com a garantia constitucional. No entanto, não vedou a responsabilidade quando esse é o próprio agente do ilícito, seja na condição de empregado ou de representante.

Por conseguinte, analisando os artigos seguintes referentes à responsabilidade, Claudio Carneiro (2020) entende que os dispositivos 136 e 137 não abordam basicamente a sujeição passiva, e sim os ilícitos tributários. Nesses, está presente o caráter objetivo da responsabilidade, sendo dispensável a intenção do agente.

Tal disposição não retrata a espécie de encargo dos sujeitos no polo passivo da obrigação, mas a responsabilidade pelos atos praticados que configuram ilícito. Nesse pórtico, concebe-se que o advogado na função de assessoramento ao cliente (empregado de Pessoa Jurídica) poderia ser responsabilizado por prática que prejudicasse o contribuinte; a exemplo, no âmbito de planejamento fiscal, indicar meios de burlar e que acarretassem penalidades ou, na atuação por representação, praticar conduta ilegítima que afetasse o contribuinte. Posto isto, toma-se como base a explicação de Ricardo Alexandre (2017), o qual discorre que o objetivo é punir terceiro que atua com finalidade de burlar (ocasionando em lesão) ou até mesmo sem a figura do dolo. Observe-se a transcrição do autor:

A intenção é punir aquele que age com o objetivo específico de prejudicar pessoas cujos interesses deveriam defender. Assim, o normal é que a empresa seja responsável pelos ilícitos praticados pelos seus empregados. Caso se verifique, contudo, que o empregado praticou determinada infração tributária com a finalidade especial (dolo específico) de prejudicar a empresa, a penalidade tributária recairá sobre aquele e não sobre esta (ALEXANDRE, 2017, p.422).

A despeito da garantia da *inviolabilidade do advogado*, torna-se imperioso clarear que essa não é absoluta, como bem afirmou o Superior Tribunal de Justiça em decisão de Agravo Regimental no Habeas Corpus (AgRg no HC) nº 587.198/SP⁹.

Como visto, a atuação do advogado deve ser adstrita aos limites legais, pois ninguém é imune à observação da Lei. Nesse preceito, caso o exercício jurídico acarrete lesão ao sujeito tributário, seja com escopo de prejudicar (artigo 137, inciso III), ou infração legal (artigo 137, inciso I - ilícito administrativo tributário quanto um ilícito penal tributário), esse deverá submeter-se a penalidade (pessoal), porquanto foi o agente responsável. Digno de nota o pensamento esposado por Claudio Carneiro sobre os artigos 136 e 137 do Código Tributário Nacional:

Destaque-se que a responsabilidade em comento não está ligada à sujeição passiva indireta, por isso não deveria ser tratada como responsabilidade tributária. Contudo, embora o CTN também chame de responsabilidade, tal dispositivo deve ser entendido como imputação a alguém das consequências dos atos praticados (CARNEIRO, 2020, p. 602).

Nesse viés, explicita-se que a previsão de responsabilidade ao advogado não se fundamenta nos dispositivos relativos à responsabilidade no cumprimento da obrigação, visto que esse não possui relação jurídica, diferentemente do contribuinte. Todavia, pelo disposto no artigo 137 do código em tela, a ideia retratada versa sobre obrigação em si nas ações que provocaram lesão ao sujeito passivo. Ressalta-se que é preciso a ação ser pessoal, isto é, do agente.

Ante o exposto, apesar de a norma estadual conter falhas ao prever responsabilidade obrigacional ao advogado, entende-se que é possível responsabilizá-lo no âmbito de atos inconsistentes com a lei e desde que na condição prevista no artigo 137 do Código Tributário Nacional, como dito, sendo contratado por empresa para assessorar, comete ilícito penal e tributário, acarretando em prejudicar a Pessoa Jurídica.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

⁹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Habeas Corpus nº 587.198/SP. T6. Min. Nefi Cordeiro. j. 08/09/2020. DJ. 14/09/2020, p. 06.

Analisando a problemática da responsabilidade tributária do advogado, a partir da ADI 4.845, verificou-se que a decisão, de maneira acertada, reconheceu a existência da inconstitucionalidade formal da lei estadual que atribui responsabilidade tributária solidária a terceiros que não tinham vínculo jurídico de contribuinte. Não podendo, portanto, o legislador concorrente extrapolar os limites fixados na matriz geral.

Percebeu-se, também, quanto aos aspectos materiais da responsabilidade do advogado, a impossibilidade jurídica de responsabilidade tributária do advogado na condição de mero terceiro, pois caracteriza-se como um equívoco legal, que ofende gravemente o princípio do livre exercício da profissão, a inviolabilidade do advogado e a pessoalidade da pena.

Por fim, entende-se que a inviolabilidade do advogado não é ilimitada, porquanto havendo dolo na conduta do agente, este responde pessoalmente por seus atos. Porém, não é admissível e não encontra amparo nas normas jurídicas, da Constituição Federal de 1988 nem do Código Tributário Nacional, responsabilidade por ato de outrem, sem o aspecto subjetivo ou pessoal do indivíduo.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro: CTN comentado**. 14. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

LAWYER'S TAX RESPONSIBILITY: AN ANALYSIS FROM ADI 4.845 AND THE REAL LEGAL PERSPECTIVES OF RESPONSIBILITY

ABSTRACT

This paper aims to analyze the tax liability of the lawyer from the perspective of ADI 4.845, and in conjunction with articles 146, item III; 5th, item XLVI, of the Brazilian Constitution of 1988; and articles 134 and 135 of the National Tax Code. For this, the use of bibliographic review stands out. Also, the text brings the Brazilian Supreme Court's decision on the formal unconstitutionality of the state tax liability rule. In conclusion, it has been demonstrated that assigning responsibility under the aforementioned law constitutes a violation of constitutional standards.

Keywords: Third party liability. Transference. Concurrent competency. Unconstitutionality.