



PARECER- SEI N° 41/2019/CAT/PGACCAT/PGFN-ME

PARECER PÚBLICO.

SOLIDARIEDADE. RESPONSÁVEL
TRIBUTÁRIO. RECLAMAÇÕES E RECURSOS
ADMINISTRATIVOS. PRESCRIÇÃO.

- O recurso administrativo ajuizado por apenas um devedor para questionar exclusivamente seu vínculo de responsabilidade não aproveita aos demais por se tratar de exceção pessoal, relativa ao aspecto subjetivo do fato gerador, insusceptível de contaminação do crédito tributário e dos elementos objetivos do fato gerador em caso de eventual provimento.

- A interrupção do lapso prescricional, prevista no art. 151, inc. III, c/c o art. 125, inc. III, do CTN, apenas tem lugar quando há discussão dos aspectos objetivos do fato impositivo, a saber, elemento temporal, espacial e material. A leitura que mais se coaduna com a razoabilidade é afastar do âmbito de aplicação da norma situações em que se discute apenas a legitimidade para figurar na relação tributária

Processo SEI nº 19839.106571/2018-60

- I -

1. A Divisão de Consultoria e Assessoramento Jurídico da **Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região (PRFN 3ª Região/DICAJ)** encaminhou a esta **Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN/CAT)** o **Parecer SEI nº 19/2018/DICAJ/SUBPRFN3/PRFN3/PGFN-MF** com questionamentos acerca do início do prazo prescricional para cobrança de débitos nos casos de responsabilidade solidária passiva em que apenas um sócio recorre administrativamente da autuação para contestar unicamente o vínculo de responsabilidade.
2. O **Parecer SEI nº 19/2018/DICAJ/SUBPRFN3/PRFN3/PGFN-MF** foi suscitado

internamente no âmbito da **PRFN 3ª Região** no bojo de processo judicial, então pendente de apresentação de defesa da União nos autos da Execução Fiscal nº 0004433-86.2013.403.6106, conforme se colhe do seu próprio relato.

3. Segundo consta na consulta, o auto de infração foi lavrado em face de três devedores sendo que apenas um deles interpôs recurso especial endereçado à Câmara Superior de Recursos Fiscais com o propósito de questionar tão somente a ausência de responsabilidade para o pagamento do tributo cobrado, o que foi reconhecido na esfera administrativa. Entendeu o juízo da execução que o início do prazo prescricional para os demais codevedores não poderia ser contado a partir da última decisão constante do processo administrativo fiscal, mas do transcurso de seus respectivos prazos para a interposição de recurso

4. A sentença aplicou o **artigo 10, parágrafo único**, da **Portaria RFB nº 2.284/2010**, que dispõe sobre os procedimentos a serem adotados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil quando da constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária e determina que deverá haver encaminhamento imediato dos autos para cobrança em relação aos autuados que não discutem o vínculo.

5. O Procurador-Chefe da Defesa da PRFN/3ª Região divergiu da orientação da sentença por entender que existiria impedimento/suspensão do prazo e formulou consulta interna perante a **PRFN 3ª Região/DICAJ** a qual, por sua vez, formulou os seguintes questionamentos à esta Coordenação:

31. Ante ao exposto, conclui-se que:

a. há duas formas possíveis de interpretação da legislação tributária para aferição do *dies a quo* do prazo prescricional nos casos de responsabilidade solidária passiva em que apenas um sócio recorre da decisão para questionar exclusivamente seu vínculo de responsabilidade;

b. a adoção da interpretação esposada no artigo 10, parágrafo único, da Portaria RFB nº 2284/2010, tem o condão de resguardar a Fazenda Pública em face da aplicação do artigo 42, parágrafo único, do Decreto nº 70.235/1972, além de proporcionar maior celeridade na cobrança do crédito tributário, mas possui implicações relacionadas aos regramentos de inscrição em Dívida Ativa e ajuizamento da respectiva execução fiscal que podem, ao final, acarretar na prescrição do crédito tributário;

c. a adoção da interpretação de que a prescrição nos casos de responsabilidade solidária ocorre em um único momento, conforme o Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009, com a consequente alteração do artigo 10, parágrafo único, da Portaria RFB nº 2284/2010, poderá não se coadunar com a perfilhação da teoria da *actio nata* por parte desta Procuradoria e não ser albergada pelo Poder Judiciário, gerando importantes perdas para a arrecadação.

32. Assim, diante da divergência entre a interpretação conferida à matéria pela Receita Federal do Brasil, através da Portaria RFB nº 2284/2010, e a Defesa desta PRFN/3ª Região, que invoca o entendimento esposado no Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009, encaminha-se esta consulta à Coordenação de Assuntos Tributários para análise, nos termos do artigo 23, I e IV, da Portaria MF nº 36, de 24/01/2014.

33. Isto posto, submeto a presente à consideração superior, com proposta de encaminhamento à Coordenação de Assuntos Tributários.

6. A **Portaria PGFN nº 1.005, de 30 de junho de 2009**, regramento que orienta o regime de consultas internas, é clara no sentido de determinar que a formulação da Consultante deverá transpor o caso concreto para consulta em tese, de modo a obter orientação genérica sobre a questão jurídica ou sobre o procedimento operacional, devendo o caso concreto ser solucionado pela Unidade consultante.

7. Partindo-se de tal premissa, as reflexões supervenientes transitar-se-ão no campo hipotético, acenando com ponderações teóricas, que, no entanto, poderão instrumentalizar estudo mais vertical pela Unidade Consultante, com base nos elementos concretos que emergirem do processo judicial em que atual.

8. A presente manifestação cingir-se-á aos limites das categorias temáticas de competência desta Coordenação-Geral, definidas no **art. 23 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, aprovado pela **Portaria PGFN nº 36, de 24 de janeiro de 2014**, do Ministro de Estado da Fazenda.

9. É o necessário a relatar. Em seguida, exara-se o opinativo.

- II -

10. Primeiramente, cumpre informar a revogação da **Portaria RFB nº 2284/2010**, que originou a controvérsia posta na consulta, pela **Portaria RFB nº 2123/2018**

11. Nada obstante, remanesce intacta a questão abstrata acerca possibilidade de início do prazo prescricional nos casos de responsabilidade solidária passiva em que apenas um dos sócios recorre da decisão para questionar exclusivamente seu vínculo de responsabilidade, nos termos em que propostos pela Unidade Consultante, a qual tem repercussões práticas na cobrança da dívida ativa, mormente após o julgamento definitivo do **REsp nº 1.201.993/SP** pelo Superior Tribunal de Justiça que fixou a tese de incidência de prescrição do crédito sempre que houver a inércia injustificada da Fazenda Nacional em dar andamento aos procedimentos de cobrança tributária.

12. Impende proceder, inicialmente, ao estudo da estrutura da obrigação tributária sob o prisma hermenêutico-analítico para decompor todos os seus elementos objetivos e subjetivos a fim de elucidar a matéria objeto de pesquisa.

13. A estrutura da obrigação tributária é composta de “partes”, “elementos” ou “aspectos”, cuja a implementação corresponde a realização fática do supedâneo normativo previsto em lei que são elencados pela doutrina como os seguintes: aspecto pessoal, aspecto temporal, aspecto espacial e aspecto material.

14. No magistério do Alberto Pinheiro Xavier^[1]:

"(...) Se se analisar o facto entendendo a sua estrutura fácil é verificar que ele se decompõe sempre em dois elementos essenciais: um elemento objetivo e um elemento subjetivo. O elemento objetivo é o próprio facto tributário considerado em si mesmo, independentemente da sua ligação a um sujeito; é o que a doutrina designa umas vezes por “pressuposto objetivo” e outras, com menor propriedade, por “incidência real”. O elemento subjetivo, por seu turno, é aquele que prende ou vincula o facto a uma dada categoria de sujeitos, em termos de determinar quanto a eles o nascimento da obrigação de imposto (...).”

15. O aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária refere-se ao sujeito ativo da exação fiscal, que é o Estado ou quem o substitua, bem como ao sujeito passivo, que pode ter relação direta e pessoal com a situação descrita na lei como fonte da obrigação tributária e diz-se contribuinte ou, então, terceira pessoa que tenha vinculação com o fato gerador da obrigação, sem revestir a condição de contribuinte e cujo dever de pagamento seja oriundo de disposição legal, denominando-se responsável tributário.

16. O aspecto temporal diz respeito ao momento cronológico de nascimento da obrigação tributária, ao passo que o aspecto espacial é relacionado com a ocorrência do fato gerador em determinado território.

17. Já o aspecto material, o mais importante, é a descrição no tipo legal do conjunto de fatos que correspondem à obrigação tributária, com a caracterização do elemento econômico do fato tributável, a base de cálculo, alíquota do tributo, capacidade contributiva do sujeito passivo e a

mensuração da prestação devida.

18. O vínculo de sujeição passiva é aspecto pessoal da hipótese de incidência e eventuais discussões acerca da legitimidade não aproveitam aos demais sujeitos passivos, sejam eles na condição de contribuinte ou responsável legal. A discussão administrativa ou judicial passível de extensão dos efeitos subjetivos aos demais sujeitos passivos deve ser de natureza comum, notadamente acerca dos aspectos objetivos da relação tributária (material, temporal e espacial).

19. No âmbito do aspecto subjetivo da obrigação tributária, temos a solidariedade passiva, que é o mecanismo eleito pelo legislador tributário para disciplinar internamente a relação jurídica entre diversos coobrigados pela dívida tributária definindo que a cobrança fiscal pode se voltar contra qualquer um deles pelo débito em sua integralidade, sendo incorreta tecnicamente a sua classificação como espécie de sujeição passiva indireta. É uma forma de garantia fidejussória. Na lição de Misabel Abreu Derzi [2]:

"(...) A solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário. 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 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 de 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 (...)"

20. O CTN prevê no seu **art. 124** que são solidariamente obrigados aqueles que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (inc. I) ou aqueles expressamente designados em disposição legal (inc. II) dispondo, em seguida, acerca dos efeitos da relação de solidariedade (art. 125).

21. Dispõe, ainda, o **art. 124, parágrafo único**, que a solidariedade não comporta benefício de ordem, em evidente redundância do legislador, eis que tal consequência se infere da própria natureza do instituto, que implica a unicidade da relação jurídica tributária em seu polo passivo e a possibilidade de direcionamento da cobrança fiscal contra qualquer um dos coobrigados pela autoridade administrativa.

22. Do exposto acima, infere-se que o instituto ora tratado possui duas características bem definidas: (i) a unicidade da relação tributária, da qual decorre a exigibilidade do pagamento integral da dívida de qualquer um dos codevedores; (ii) a recusa da invocação do benefício de ordem. Nesse sentido é o julgado abaixo colacionado:

"(...) 8. O artigo 124, do Codex Tributário, ao tratar da solidariedade na seara tributária, fixa que a mesma não comporta benefício de ordem (parágrafo único) quando se estabeleça entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (inciso I) e entre as pessoas expressamente designadas por lei (inciso II), o que importa em evidente tautologia, uma vez que a inaplicabilidade do beneficium excussionis decorre da essência do instituto em tela.

9. Deveras, na obrigação solidária, dessume-se a unicidade da relação tributária em seu pólo passivo, autorizando a autoridade administrativa a direcionar-se contra qualquer dos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si, ou contribuinte e responsável). Nestes casos, qualquer um dos sujeitos passivos elencados na norma respondem in totum et totaliter pela dívida integral. (...) - (EREsp nº 446.955-SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julg. em 09/04/2008, publ. DJe 19/05/2008) – Grifei.

23. Nesse contexto, ausente o *beneficium excussionis*, é legítima a cisão do processo administrativo fiscal para se exigir o cumprimento integral da obrigação tributária de qualquer um dos responsáveis solidários que não questionaram a autuação fiscal.

24. A disciplina dos efeitos da solidariedade no campo das relações tributárias está disposto no **art. 125 do CTN, incs I à III**, o qual elenca, primordialmente, três consequências: (i) pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; (ii) a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo; (iii) a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

25. Quando ao terceiro efeito, pensamos que o recurso que discute aspecto pessoal da hipótese de incidência não tem o condão de aproveitar nem de prejudicar aos demais sujeitos da relação jurídica tributária por não atingir o fato imponível no seu o aspecto objetivo, razão pela qual não incide o **art. 125, inc. III do CTN**.

26. Isto porque, em caso de provimento do recurso aviado com o único objetivo de discutir o vínculo, remanesce íntegro o valor do crédito tributário, o qual poderia ter sido cobrado imediatamente contra os demais coobrigados que não impugnam a atuação fiscal, sendo atentatório aos princípios da eficiência e celeridade aguardar o seu desfecho para iniciar o processo de cobrança contra os demais responsáveis.

27. A incidência do efeito previsto no **art. 125, inc. III do CTN** pressupõe controvérsia recursal sobre questão de natureza objetiva da obrigação tributária.

28. A interrupção do lapso prescricional, prevista no **art. 151, inc. III, c/c o art. 125, inc. III, do CTN**, apenas tem lugar quando há discussão dos aspectos objetivos do fato imponível, a saber, elemento temporal, espacial e material. A leitura que mais se coaduna com a razoabilidade é afastar do âmbito de aplicação da norma situações em que se discute apenas a legitimidade para figurar na relação tributária.

29. Destarte, inexistindo óbice à exigência do crédito tributário, não pode a União quedar-se inerte, sob pena de prescrição do crédito tributário, apenas sendo possível afastar o transcurso da prescrição se a pretensão não puder ser exercida por seu titular, o que não é o caso narrado, no qual não há impedimentos à cobrança do crédito tributário dos demais coobrigados pela União, mas apenas em relação ao coobrigado que interpôs recurso administrativo. Essa ponderação alinha-se ao que restou decidido pelo **STJ no REsp nº 1.201.993/SP e REsp 1.222.444/RS**, no sentido de que a prescrição pressupõe inércia e só há inércia se o titular da pretensão puder exercê-la e não o fizer.

30. Noutro passo, em face de ausência de regulamentação específica no **CTN** e, como forma de enriquecer a argumentação, é possível nos socorrermos do método da integração com outras fontes do Direito, em aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes.

31. A sociedade pós-moderna é acometida pelo fenômeno da multiplicação de fontes legislativas e um mesmo evento fático pode ter regulamentação por vários diplomas legais, frequentemente de maneira distinta, impondo-se a aplicação voltada a critérios de coordenação com o diálogo entre as diversas fontes a fim de preservar a unidade do ordenamento, ao invés de critérios de predominância de normas.

32. Os métodos clássicos de resolução de antinomia jurídicas (critérios cronológicos, hierárquicos e de especialidade) professados por Norberto Bobbio não mais atendem satisfatoriamente, pois o ordenamento jurídico deve ser visto de forma harmônica, coesa e complementar e não de forma sobreposta, como preconizava o doutrinador, devendo haver recurso a técnicas mais adequadas de interpretação e compatíveis com a exigência de razoabilidade na resolução de conflitos jurídicos.

33. A Teoria do Diálogo das Fontes, criada pelo jurista Erik Jayme, prega que o ordenamento jurídico é um sistema coerente e unitário, em que as suas fontes legislativas de natureza geral ou especial possuem campo de aplicação convergente e devem se comunicar no propósito de encontrar uma

interpretação jurídica razoável. É, na verdade, um método de interpretação do direito baseado no diálogo entre as diversas fontes legislativas.

34. No Brasil foi desenvolvida, inicialmente, no campo do Direito do Consumidor para permitir a aplicação de regras e princípios de Direito Civil que porventura conferissem tratamento legislativo mais benéfico às relações de consumo e ganhou acolhida posterior nos demais ramos jurídicos.

35. Nessa esteira, o **Parecer PGFN/CRJ nº 1732/2007** entendeu pela aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes em sede de execução fiscal, em que pese ter sido desenvolvida precipuamente para interpretar normas decorrentes da relação consumeristas. *In verbis*, colacionamos trecho do parecer:

"(...) 101. Pensamos que a melhor interpretação a ser feita do ordenamento é a sistemático-teleológica, no intuito de transportar as ideias perfilhadas na “Teoria do Diálogo das Fontes” para a execução fiscal, possibilitando que as normas previstas no CPC, que confirmam maior celeridade e efetividade à execução em relação à LEF, mesmo que contrária aos ditames desta, há de ser aplicada no executivo fiscal (...).”

36. Vamos nos debruçar, então, sobre estudo das regras civis, processuais civis e penais disciplinadoras dos efeitos da solidariedade, em aplicação do método do diálogo das fontes.

37. O **Código Civil** prevê, em seu **art. 281**, que a exceção pessoal de coobrigado solidário não é extensível aos demais:

Art. 281. O devedor demandado pode opor ao credor as exceções que lhe forem pessoais e as comuns a todos; não lhe aproveitando as exceções pessoais a outro co-devedor.

38. É lícito ao demandado opor apenas exceções que lhe forem pessoais e as comuns a todos, não lhe aproveitando as exceções pessoais a outro codevedor. Ao comentar a artigo em tela, explica Silvio Venosa^[3] que:

(...) “podem existir meios de defesa, exceções, particulares e próprias só a um (ou alguns) dos devedores. Aí então só o devedor exclusivamente atingido por tal exceção é que poderá alegá-la. **São as exceções pessoais, que não atingem nem contaminam o vínculo dos demais devedores.** Assim, um devedor que se tenha obrigado por erro, só poderá alegar esse vício de vontade em sua defesa. Os outros devedores, que se obrigam sem qualquer vício, não podem alegar da sua defesa a anulabilidade da obrigação, porque o outro coobrigado laborou em erro. Destarte, cada devedor pode opor em sua defesa, nas obrigações solidárias, as exceções gerais (todos coobrigados podem fazê-lo), bem como as exceções que lhe são próprias, as pessoais. Assim, não pode o coobrigado, que se comprometeu livre e espontaneamente, tentar invalidar a obrigação porque outro devedor entrou na solidariedade sob coação (...)”. Grifei.

39. Caio Mario da Silva Pereira^[4] discorre acerca do âmbito de defesas oponíveis na relação de solidariedade:

"(...) Demandado, o devedor cuidará da defesa e três hipóteses se lhe apresentam: oposição de exceções que são pessoais, exceções comuns a todos, exceções pessoais a algum dos codevedores não chamado a juízo (Código Civil de 2002, art. 281).

Na terminologia processual, o vocábulo exceção é usado em acepção restrita, compreendendo a de incompetência ou "declinatória fori", a de litispendência, a de coisa julgada, a de impedimento, a de suspeição.

O art. 281 do novo Código alude, entretanto, a toda espécie de defesa, hábil a ilidir a pretensão do credor.

Cumpre-lhe alegar os meios de defesa comuns a todos, como seria a nulidade do ato, por defeito de forma, por vício do consentimento, por falta de liceidade de objeto; a prescrição do direito creditório; o pagamento; a irregularidade da via escolhida etc. Tem, mesmo, o dever de levantá-las, sob pena de responder aos coobrigados por perdas e danos, alcançam a relação obrigacional, e podem ter por efeito reduzir ou extinguir as responsabilidades, tal como preceitua o Código Federal suíço de Obrigações.

Pode e há aqui uma faculdade, não um dever, opor as exceções que lhe sejam pessoais (compensação, confusão, remissão).

Mas não tem o direito de invocar exceções pessoais pertinentes a outro devedor (como sejam a existência de termo ou condição, os defeitos relativos do negócio jurídico, a confusão da obrigação etc.), porque somente a este interessa, e não atingem o seu dever de prestar (...)" - Grifei.

40. Conforme bem pontuado pelo doutrinador, eventuais defesas pessoais do codevedor não atingem o dever de prestação dos demais por não invalidarem o negócio jurídico.

41. O **Código de Processo Civil** tem disposição semelhante no **art. 1.005, parágrafo único**, ao prever que, havendo solidariedade passiva, o recurso interposto por um devedor aproveitará aos outros quando as defesas opostas ao credor lhes forem comuns.

42. Luiz Guilherme Marinoni ^[6] observa que:

“(...) O art. 1.005, parágrafo único, CPC, deve ser lido conjuntamente com o art. 274, CC: havendo solidariedade em um dos polos do processo, afirmando um dos consortes questão favorável comum, o julgamento benéfico a todos aproveita”.

43. No Direito Processual Penal, em caso de concurso de agentes, a decisão judicial que apreciar o recurso movido por réu e fundado exclusivamente em circunstâncias de caráter pessoal não tem o condão de irradiar o chamado efeito expansivo para beneficiar os demais agentes, de acordo com a previsão do **art. 580 do Código de Processo Penal**, *in verbis*:

Art. 580. No caso de concurso de agentes ([Código Penal, art. 25](#)), a decisão do recurso interposto por um dos réus, se fundado em motivos que não sejam de caráter exclusivamente pessoal, aproveitará aos outros.

44. Nesse diapasão, o mesmo fato processual – recurso que discute a legitimidade – recebe tratamento uniforme, quanto aos efeitos processuais, pelos citados ramos jurídicos.

45. Pautando-se no método da integração entre as fontes legislativas podemos inferir que o sistema processual pátrio apenas permite a expansão dos efeitos subjetivos de recurso aos demais integrante do polo passivo de uma relação jurídica solidária em caso de decisões que apreciam questões objetivas e comuns. Questões de índole exclusivamente pessoal não interferem na relação jurídica dos demais.

46. Salvo melhor juízo, na ausência de disposição específica na legislação tributária podemos aplicar o mesmo tratamento à recuperação do crédito público para entender que questões subjetivas, a exemplo do vínculo obrigacional, não tem o condão de contaminar a relação obrigacional dos demais codevedores, os quais continuam com o dever de pagamento da exação fiscal se, por outro motivo, não for impugnada a relação tributária.

47. É possível, ainda, proceder a um comparativo com os elementos constitutivos da responsabilidade adotadas pelo Direito Civil, relativos à concepção dualista da obrigação civil. Em contraposição à teoria unitária, que vislumbra unicidade na obrigação civil, os adeptos da corrente dualista decompõem o vínculo obrigacional em duas partes: o débito (*schuld*) e a responsabilidade ou garantia

(*haftung*).

48. O primeiro (*schuld*) é o dever de fornecer uma prestação, é o objeto em si da relação contratual, que o sujeito passivo da relação se comprometeu a fornecer consistente num *dare, facere* ou *non facere*. O *haftung*, responsabilidade ou garantia, é a faculdade de movimentar o aparato coercitivo estatal para compelir o réu a cumprir a obrigação de pagar ou de realizar materialmente a prestação de fazer ou não fazer.

49. A regra geral é a conjunção de ambos os elementos no vínculo obrigacional, mas é possível a existência de situações em que tais elementos encontram-se dissociados como, exemplificativamente, no caso de dívida civil de jogo, em que há débito (*schuld*) mas não existe a possibilidade de coerção estatal (*haftung*) e, ainda, o caso de dívida prescrita, que não pode ser cobrada, ressalvada a legitimidade do pagamento efetuado após a prescrição, pois há *debitum* em ambas as situações, inexistindo apenas a possibilidade de coerção estatal.

50. Na lição de Caio Mario da Silva [5]:

"(...) Os escritores modernos, contudo, insurgem-se contra esta concepção unitária e enunciam a noção *dualista*, procedendo a uma análise do vínculo obrigacional, que decompõem em dois fatores: o débito e a responsabilidade. Vogando nas águas de Brinz, cuja doutrina Savigny longamente expõe e critica, o qual a princípio não encontrou senão opositores, e que só mais tarde logrou a compreensão de Isay, Bekker, Perozzi, Carnelutti, irmãos Mazeaud, Serpa Lopes, Orosimbo Nonato, Pellet (e muitos mais), a doutrina moderna enxerga na obrigação um débito (*Schuld*) e uma garantia (*Haftung*). O primeiro é o dever de prestar, que facilmente se identifica, mas que não deve ser confundido com o objetivo da obrigação. Este *debitum* (*Schuld*) mora na sua essência mesma, e exprime o dever que tem o sujeito passivo da relação obrigacional de prestar, isto é, de realizar uma certa atividade em benefício do credor, seja ela um *dare*, um *facere* ou um *non facere*. Fundamentalmente traduz o dever jurídico que impõe ao devedor um pagamento, e que se extingue se esta prestação é executada espontaneamente.

Em contraposição, o sujeito ativo tem a faculdade de reclamar dos réus *debendi* a prestação daquela atividade ou de exigir o pagamento e mobilizar as forças cogentes do Estado no sentido de assegurar o cumprimento da obrigação. Nesta existe, portanto, um princípio de responsabilidade que o integra (*Haftung*) e permite ao credor carrear uma sanção sobre o devedor, sanção que outrora ameaçava a sua pessoa e hoje tem sentido puramente patrimonial, já que não é lícito impor a alguém a prestação específica de um fato (*nemo ad factum precise cogi potest*). Embora os dois elementos *Schuld* e *Haftung* coexistam na obrigação normalmente, o segundo (*Haftung*) habitualmente aparece no seu inadimplemento: deixando de cumpri-la o sujeito passivo, pode o credor valer-se do princípio da responsabilidade (...)"

51. Traçando um paralelo das noções civilísticas de responsabilidade com o Direito Tributário, no que tange ao corresponsável que discute o vínculo administrativamente a obrigação em sua feição objetiva (*schuld*) remanesce intacta diante da inexistência de contestação do débito fiscal, ao passo que a responsabilidade ou garantia (*haftung*) encontra-se pendente de definição na instância recursal e não pode haver atos executórios.

52. Quanto aos demais devedores, a cobrança permanece impassível de modificação pelo trânsito em julgado (existe *schuld*, portanto) e, outrossim, há possibilidade de coerção estatal (*Haftung*), estando presentes todos os elementos da relação obrigacional, podendo ser exigida de imediato.

53. No plano dogmático, a revogada **Portaria RFB nº 2284/2010** determinava, em seu **art. 10, parágrafo único**, a possibilidade de encaminhamento imediato para a cobrança da dívida dos demais corresponsáveis quando houver recurso que discuta apenas a responsabilidade pelo débito, nos seguintes termos:

Art. 10. O crédito tributário será encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional, para inscrição em dívida ativa, somente após o término do prazo de cobrança amigável para todos os obrigados.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese em que houver pendência de julgamento exclusivamente quanto ao vínculo de responsabilidade, caso em que o encaminhamento deverá ocorrer em relação aos autuados que não discutem o vínculo.

54. O **Decreto nº 70.235/1972**, que regulamenta a cobrança administrativa da dívida pública, estatui, em seus **arts. 21, § 1º e 42, parágrafo único**, que se considera definitivamente constituído o lançamento fiscal na parte em que não houver impugnação, devendo ser providenciada a formação de autos apartados da parte não impugnada.

(...) Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original.

(...)

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício. (...) - (grifou-se)

55. Sob a ótica jurisprudencial, temos o julgamento do **REsp nº 1.597.129/PR** no qual o Ministro Herman Benjamin pontuou que:

“(...) a parte da decisão que transitou em julgado administrativamente não poderá suspender a exigibilidade do crédito tributário, podendo, dessa forma, ser objeto de imediata inscrição e cobrança, pela singela razão de que tais valores não estão mais sujeitos à modificação, ao menos na esfera administrativa (...)”.

56. Quanto desdobramento prático da orientação aqui firmada, no âmbito desta Coordenação, o **Parecer PGFN/CAT nº 1549/2017** apreciou questão análoga e entendeu pela possibilidade de desmembramento do crédito tributário para cobrança do valor incontroverso nos casos em que a discussão jurídica cinge-se à exclusão de parcela da base de cálculo do tributo, bem como pela ausência de fundamento legal capaz de justificar a suspensão da exigibilidade de todo o crédito já inscrito, *in verbis*:

"(...) 51. Sendo assim, e diante do zelo e da estrita legalidade que devem permear a atividade de administração e cobrança da Dívida Ativa da União, propõe-se a adoção da estratégia mais conservadora e segura, que é o desmembramento do crédito para cobrança da parte que não foi atingida pela declaração de inconstitucionalidade, com o escopo de se evitar o transcurso do prazo prescricional.

52. Para a correta apuração dos valores que deverão ser decotados para fins de cumprimento da decisão judicial, e o consequente desmembramento do crédito tributário de PIS e COFINS para cobrança da parte incontroversa, judicial ou

extrajudicialmente, deve o crédito ser encaminhado à Receita Federal do Brasil – RFB para o cálculo e recomposição da base de cálculo, após o que deve retornar para a PGFN o novo demonstrativo de débito para alteração no Sistema de Inscrição da Dívida Ativa – SIDA, após despacho do Procurador da Fazenda Nacional responsável. (...)”.

57. Os motivos determinantes da orientação do **Parecer PGFN/CAT nº 1549/2017** – evitar o transcurso do prazo prescricional da parte incontroversa da dívida – são, fundamentalmente, os mesmos contidos na presente consulta e podem ser transpostos para o caso analisado em razão da evidente preocupação em dar continuidade aos atos de cobrança forçada no contexto em que apenas um coobrigado recorre para discutir unicamente o vínculo como forma de se afastar a consumação do prazo prescricional contra os demais responsáveis solidários, que representam a parte incontroversa da demanda.

58. A jurisprudência do **STJ** corrobora essa possibilidade, conforme acórdão proferido no julgamento do **REsp nº 1.597.129/PR**, assim vazado:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. JULGAMENTO DO CARF. IMPUGNAÇÃO PARCIAL DA DECISÃO. POSSIBILIDADE. COBRANÇA DE PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CUJA DECISÃO SE TORNOU DEFINITIVA ADMINISTRATIVAMENTE. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, ART. 535, II, DO CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ.

1. Não se configura a ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal a quo julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada.

2. A indicada afronta dos arts. 37, §§ 2º e 3º, e 38 Decreto-Lei 70.235/1972 não pode ser analisada, pois o Tribunal de origem não emitiu juízo de valor sobre esses dispositivos legais. O Superior Tribunal de Justiça entende ser inviável o conhecimento do Recurso Especial quando os artigos tidos por violados não foram apreciados pelo Tribunal a quo, a despeito da oposição de Embargos de Declaração, haja vista a ausência do requisito do prequestionamento. Incide, na espécie, a Súmula 211/STJ.

3. O Tribunal regional consignou: "Cinge-se a controvérsia sobre a questão da possibilidade ou não de cisão da decisão administrativa, em caso de recurso parcial, para se considerar ocorrida a definitividade da parte não impugnada. A cisão levada a efeito diz respeito a parcela dos juros moratórios, cuja incidência foi mantida em parte no julgamento do CARF, sendo que a parte cuja cobrança foi afastada pelo CARF (juros calculados antes do trânsito em julgado da ação rescisória que deu fundamento à autuação) encontra-se pendente de recurso administrativo interposto pela Fazenda Nacional junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais- CSRF. Dispõe o art. 42 do Decreto nº 70.235/73".

4. O art. 42, parágrafo único, do Decreto 70.235/1972, que reza sobre o Procedimento Administrativo Fiscal, é claro ao dispor: "Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício".

5. O TRF, no julgamento dos Embargos de Declaração, esclareceu que a empresa saiu perdedora, no procedimento administrativo, quanto aos juros de um determinado período. Para reverter a situação, interpôs recurso, contudo a impugnação teve o seu conhecimento barrado pelo CARF, o que a tornou definitiva.

6. O acórdão recorrido destacou que a decisão administrativa do CARF poderá ser cindida, conforme expresso no comando legal, porque não existe situação de prejudicialidade entre os seus dispositivos.

7. Sendo assim, a parte da decisão que transitou em julgado administrativamente não poderá suspender a exigibilidade do crédito tributário, podendo, dessa forma, ser objeto de imediata inscrição e cobrança, pela singela razão de que tais valores não estão mais sujeitos à modificação, ao menos na esfera administrativa.

8. Recurso Especial conhecido parcialmente e, nessa parte, não provido.
(REsp nº 1597129/PR, 2ª Turma, Relator Ministro Herman Benjamin. Julg. em 02/08/2016, publ. DJe em 26/08/2016) – Grifos nossos.

59. Conforme se infere da leitura do julgado, referendou-se a possibilidade de cisão do processo administrativo fiscal para imediata inscrição e cobrança da parte não mais sujeita à contestação.

60. Há que se mencionar a orientação da **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional** assentada no **Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009** no sentido de se considerar a unicidade do prazo prescricional, ou seja, há um só prazo para a cobrança tanto do devedor principal quanto dos demais responsáveis tributários. Em outras palavras, só poderá haver prescrição (original ou intercorrente) para os demais responsáveis se, e quando, também ocorrer para o devedor principal, já que o crédito tributário é o mesmo e, assim, não poderá estar simultaneamente prescrito e não prescrito.

61. Essa linha de defesa vem sofrendo contestação em face da evolução jurisprudencial do STJ ao afastar o entendimento predominante de que o termo inicial da prescrição de redirecionamento seria a data da citação a empresa para considerar, como marco inicial da pretensão de redirecionar, o momento em que restar caracterizado nos autos da execução fiscal o evento permissivo.

62. Em razão da mudança jurisprudencial o **Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009** foi suspenso temporariamente pelo **Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 5/2016** em face da afetação do **REsp nº 1.201.993** como representativo da controvérsia (**art. 543-C do CPC – tema 444**) pelo STJ, com o fito de pacificar a interpretação sobre o marco inicial da prescrição de redirecionamento.

63. Em 12 de dezembro de 2019, **1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça** concluiu o julgamento do **REsp nº 1.201.993/SP** e fixou o entendimento de que o prazo prescricional de cinco anos para o redirecionamento terá início a partir da citação quando antes dela tiver ocorrido o ato ilícito destinado a fraudar a execução ou, a partir da data do ilícito, quando o ato fraudatório for posterior a citação. Em qualquer hipótese, a decretação da prescrição para o redirecionamento impõe seja demonstrada a inércia da Fazenda Pública no lustro que se seguiu à citação da empresa originalmente devedora (**REsp 1.222.444/RS**).

64. Entendemos, primeiramente, que a linha de entendimento aqui adotada não invalida as conclusões do **Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009**, que não abordou especificamente a questão da extensão dos efeitos subjetivos de recurso que discute do vínculo de responsabilidade ramificação. Em segundo lugar, a tese da prescrição *una* vem sendo objeto de reavaliação institucional, conforme explanado acima, e se encontra temporariamente suspensa.

65. Importa consignar, ainda, que não há conflito de orientação com o **Parecer PGFN/CAT nº 1818/2015**, uma vez que ali se tratou da questão da extensão dos efeitos processuais aos responsáveis em caso de declaração de nulidade decorrente da não aceitação de recurso que questiona o crédito tributário em razão da falta de arrolamento ou depósito, ou seja, em caso de impugnação que verse sobre os aspectos objetivos do crédito tributário, comuns à todos os sujeitos passivos.

66. De todo o exposto, deflui-se que o recurso administrativo aviado por apenas um codevedor para questionar exclusivamente seu vínculo de responsabilidade não aproveita aos demais por se tratar de exceção pessoal, relativa ao aspecto subjetivo do fato gerador, insusceptível de contaminação do crédito tributário e dos elementos objetivos do fato gerador em caso de eventual provimento.

67. Entendemos que o início do prazo prescricional com relação ao coobrigado que discute apenas o vínculo é a partir do trânsito em julgado da decisão administrativa que apreciar a impugnação e, para os demais responsáveis solidários, da data em que se tornar definitiva, na esfera administrativa, a decisão que julga o lançamento fiscal ou, em caso de não insurgência, da data em que transcorre o prazo recursal para impugnação do auto de infração.

68. Salvo melhor juízo, é possível o encaminhamento imediato para a cobrança da dívida no que tange aos demais corresponsáveis que não contestaram o lançamento quando houver pendência de recurso que discuta apenas a responsabilidade pelo débito, até porque, nos termos do **art. 124**,

parágrafo único, do CTN, o crédito pode ser exigido integralmente de qualquer um dos corresponsáveis solidários, sem benefício de ordem.

69. Nesse diapasão, segundo pensamos, não é possível a extensão dos efeitos subjetivos previstos no **art. 125, inc. III do CTN**, c/c com o **art. 151, inc. III** para suspensão/interrupção da prescrição em favor dos demais corresponsáveis já que a discussão da responsabilidade solidária por apenas um dos coobrigados não tem repercussão na relação jurídica tributária subjetiva dos demais e, conseqüentemente, no respectivo dever jurídico de cumprimento da obrigação fiscal por parte destes.

- III -

70. Isto posto, entendemos que:

- (i) o recurso administrativo aviado por apenas um codevedor para questionar exclusivamente seu vínculo de responsabilidade não aproveita aos demais por se tratar de exceção pessoal, relativa ao aspecto subjetivo do fato gerador, insusceptível de contaminação do crédito tributário e dos elementos objetivos do fato gerador em caso de eventual provimento;
- (ii) o início do prazo prescricional com relação ao coobrigado que discute o vínculo é a partir do transito em julgado da decisão administrativa que apreciar a impugnação e, para os demais responsáveis solidários, da data em que se tornar definitiva, na esfera administrativa, a decisão que julga o lançamento fiscal ou, em caso de não insurgência, da data em que transcorre o prazo recursal para impugnação do auto de infração.

71. Por fim, sugerimos o encaminhamento das conclusões deste opinativo à Receita Federal do Brasil para a adoção das providencias que julgar cabíveis.

É o parecer, ora submetido à douda consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

CRISTIANO TAVARES DA SILVA

Procurador da Fazenda Nacional

1. De acordo com o Parecer SEI nº 41/2019/CAT/PGACCAT/PGFN-ME.
2. Ao Coordenador-Geral para apreciação.

RILDO JOSÉ DE SOUZA

Coordenador de Assuntos Tributários

1. De acordo com o Parecer SEI nº 41/2019/CAT/PGACCAT/PGFN-ME.
2. Encaminhe-se ao para Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário para análises superiores e sugere-se seja dada da presente manifestação à consulente.

ADRIANO CHIARI DE SOUZA

Procurador da Fazenda Nacional

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

1. Aprovo o Parecer SEI nº 247/2020/ME.

2. À consulente para ciência e encaminhe-se à PGDAU e a RFB, um vez que a matéria aqui tratada tem reflexos na cobrança dos créditos fazendários.

PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário

[1] XAVIER, Alberto Pinheiro. **Manual de Direito Fiscal**, Lisboa, 1974, p. 249.

[2] DERZI, Misabel Abreu. **Atualização da Obra de Aliomar Baleeiro "Direito Tributário Brasileiro**, 11ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 2000, p. 729.

[3] VENOSA, Silvio de Salvo, **Direito Civil**, 2ed, Atlas, São Paulo, 2016 p. 129.

[4] PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil, Vol. II, Teoria Geral das Obrigações**. Rio de Janeiro, Forense, 2001, p. 97.

[5] Idem, PEREIRA, Caio Mário da Silva 2001, p. 41.

[6] MARINONI, Luiz Guilherme. **Código de Processo Civil Comentado**, 1ª ed., Revista dos Tribunais, São Paulo, 2015, p. 936.

[7] Indexação: Consulta, 5.1.4. Solidariedade, 5.1.6. Responsável tributário, 6.2.4. Reclamações e Recursos Administrativos, 6.3.5. Prescrição.



Documento assinado eletronicamente por **Cristiano Amorim Tavares da Silva, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 16/04/2021, às 10:47, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Adriano Chiari da Silva, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários**, em 16/04/2021, às 11:33, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Rildo José de Souza, Coordenador(a)**, em 16/04/2021, às 11:44, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Phelippe Toledo Pires de Oliveira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 16/04/2021, às 11:48, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **1977346** e o código CRC **230B13CB**.

