



**PARECER SEI Nº 116/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME**

**CONSULTA PÚBLICA**

**SOLIDARIEDADE. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.**

- O gestor, diretor, gerente ou representante pode ser responsabilizado, excepcionalmente, por débitos tributários da Associação Civil, independentemente de ser associado ou não, nas hipóteses previstas nos arts. 134 e 135 do CTN.

Processo SEI nº 10951.104840/2018-92

**- I -**

1. Trata-se de consulta interna formulada pela Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros – CAF desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), por meio do Despacho PGACFFS-CAF que instrui o **Processo SEI nº 10951.104840/2018-92**, para a manifestação acerca dos seguintes pontos:

- *“seja esclarecido se determinado Município que juntamente com outros Municípios formam um consórcio de direito privado, com natureza jurídica de Associação Civil, tem responsabilidade tributária sobre os débitos do consórcio.*
- *“Em sendo positiva a resposta, qual é o fundamento e a natureza dessa responsabilidade tributária?”*

2. Nesse sentido, registre-se que a consulta sob análise possui como pano de fundo controvérsia envolvendo suposta “assunção de dívida” realizada pelo Município de Itapetininga/SP em relação a determinados débitos de natureza tributária lançados contra o Consórcio de Desenvolvimento da Região do Governo de Itapetininga – CONDERGI.

3. A suposta “assunção de dívida” estaria a impedir a realização de empréstimo pleiteado pelo Município de Itapetininga junto à Caixa Econômica Federal – CEF.

4. Dessa forma, a CEF consultou a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, que, por sua vez, consultou a Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros – CAF “acerca do enquadramento no conceito de operação de crédito, para fins do disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal, do parcelamento da dívida contraída pelo município de Itapetininga-SP junto ao Consórcio de Desenvolvimento da Região do Governo de Itapetininga (CONDERGI), e a necessidade de aplicação dos procedimentos previstos nos §§ 1º a 3º do art. 33

da LRF”.

5. Em seguida, a CAF emitiu o **Parecer PGFN/CAT nº 1426/2016**, que concluiu o seguinte:

21. Ante o exposto, responde-se à consulta formulada pela STN no sentido de que parcelamento do débito da CONDERGI pelo Município se enquadra no conceito de operação de crédito por equiparação, a teor do § 1º do art. 29 da LRF, não se lhe aplicando o entendimento contido no Parecer PGFN/CAF nº 2242/2002. Quanto ao segundo questionamento, sugere-se o prévio encaminhamento da questão à Coordenação Geral Jurídica, de acordo com as ponderações descritas nos itens 16 a 20.

6. A então Coordenação-Geral Jurídica – CJU, por sua vez, emitiu o **Parecer PGFN/CJU/COJLC nº 219/2017** (juntado no Doc. SEI nº 1234935), em que concluiu o seguinte:

37. Ante o exposto, apresentamos, em síntese, as seguintes respostas aos questionamentos jurídicos formulados pela Coordenação de Assuntos Financeiros (CAF):

a) A Lei nº 11.107, de 2005, **não** se aplica ao Consórcio de Desenvolvimento da Região do Governo de Itapetininga – CONDERGI, formado em 1985, não sendo enquadrado como consórcio público.

b) O CONDERGI tem personalidade jurídica de direito privado, uma vez que tem natureza jurídica de associação civil.

c) É possível o enquadramento do CONDERGI como entidade pertencente à Administração Pública indireta do Município de Itapetininga-SP. (os grifos são do autor do parecer).

7. Por conseguinte, retorna o processo a esta CAT para fins de elaboração de parecer sobre a consulta realizada pela CAF.

8. Preliminarmente, cumpre registrar que, nos termos do art. 22 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014, à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) compete coordenar o exame e a apreciação das matérias jurídicas pertinentes a assuntos tributários e aduaneiros no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. O referido dispositivo deve ser interpretado de forma sistemática, a fim de se evitar a invasão das competências atribuídas às demais Coordenações-Gerais e Coordenações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Dessa forma, as atividades de consultoria e de assessoramento atribuídas regimentalmente à CAT restringem-se a consultas jurídicas realizadas em tese e sobre matéria tributária ou aduaneira.

- II -

9. O primeiro fator que chama a atenção nessa conjuntura é a conclusão lançada no **Parecer PGFN/CJU/COJLC nº 219/2017** quanto à natureza do CONDERGI e ao regime jurídico a ele aplicável. Com efeito, de acordo com o mencionado Parecer, o CONDERGI tem natureza jurídica de associação civil, com personalidade jurídica de direito privado, porém a ele não se aplica a Lei nº 11.107, de 2005, por ter sido constituído antes da edição da referida Lei. Ademais, entendeu-se que o CONDERGI pode ser enquadrado como entidade pertencente à Administração Pública indireta do Município de Itapetininga-SP.

10. Conforme foi mencionado, o **Parecer PGFN/CJU/COJLC nº 219/2017** concluiu no sentido da inaplicabilidade dos efeitos jurídicos previstos na Lei nº 11.107, de 2005, ao CONDERGI, pelo fato de este ter sido estabelecido anteriormente à mencionada Lei e a ela não ter se adequadado posteriormente.

11. Sobre o regime jurídico aplicável aos consórcios administrativos estabelecidos anteriormente à Lei nº 11.107, de 2005, vale a pena conferir o magistério de Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>[1]</sup>:

Doutrinariamente, consórcio administrativo é o acordo de vontades entre duas ou mais pessoas jurídicas públicas da mesma natureza e mesmo nível de governo ou entre entidades da administração indireta para a consecução de objetivos comuns.

Desvirtuando inteiramente um instituto que já estava consagrado no direito brasileiro, principalmente como forma de ajuste entre Municípios para desempenho de atividades de interesse comum, a Lei nº 11.107, de 6-4-05, veio estabelecer normas sobre consórcio, tratando-o como pessoa jurídica, com personalidade de direito público ou de direito privado. No primeiro caso, integra a administração indireta de todos os entes da Federação consorciados (art. 6º).

Por ter a natureza de acordo de vontades, o consórcio público, como pessoa jurídica, é tratado no Capítulo 10, pertinente à Administração Indireta, sendo tratados neste capítulo os consórcios administrativos sem personalidade jurídica.

**Os consórcios administrativos (ainda celebrados como acordos de vontade, sem adquirir personalidade jurídica) têm pontos comuns com os convênios, porque em ambos o objetivo é o de reunir esforços para a consecução de fins comuns às entidades consorciadas ou conveniadas. Em ambos, existe um acordo de vontades que não chega a ser um contrato, precisamente pelo fato de os interesses serem comuns, ao passo que, no contrato, os interesses são contrapostos. As entidades têm competências iguais, exercem a mesma atividade, objetivam o mesmo resultado, estabelecem mútua cooperação.** Portanto, a semelhança entre convênio e consórcio é muito grande; só que o convênio se celebra entre uma entidade pública e outra entidade pública, de natureza diversa, ou outra entidade privada. E o consórcio é sempre entre entidades da mesma natureza: dois ou mais Municípios, dois ou mais Estados, duas ou mais entidades autárquicas etc.

O consórcio, como acordo de vontades, existe também no direito privado, como modalidade de concentração de empresas, em que elas se associam mutuamente para assumir atividades e encargos que, isoladamente, não teriam força econômica e financeira, nem capacidade técnica para executar. De acordo com o artigo 278, § 1º, da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15-12-76), “o consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade”.

**O consórcio administrativo (desde que não alcançado pela Lei nº 11.107/05), não adquire personalidade jurídica. As entidades se associam, mas dessa associação não resulta a criação de nova pessoa jurídica.** Em decorrência disso, sempre se discutiu, em doutrina, qual a melhor forma de administrá-lo. Essa dificuldade é que levou o legislador federal a disciplinar de forma diferente a matéria, por meio da Lei nº 11.107/05. No entanto, tal dificuldade nunca se constituiu em empecilho para que consórcios fossem constituídos, principalmente no âmbito municipal. Diferentes soluções foram propostas, como a constituição de uma sociedade civil, comercial ou industrial, com o fim precípuo de executar os termos do consórcio em todos os seus termos.

A melhor solução seria a de criar uma comissão executiva para administrar o consórcio e assumir direitos e obrigações (não em nome próprio, já que a Comissão não tem personalidade jurídica), mas em nome das pessoas jurídicas que compõem o consórcio e nos limites definidos no instrumento do consórcio. Também é possível, à semelhança do consórcio de empresas, indicar um dos partícipes como líder, hipótese em que ele pode (desde que previsto no instrumento do consórcio e autorizado em lei) instituir uma entidade (autarquia ou fundação) para gerir os assuntos pertinentes ao consórcio. Outra alternativa é a instituição de um fundo constituído com verbas dos vários partícipes, que funcionaria vinculado a órgão de um dos entes integrantes do consórcio.

Seja qual for a maneira de administração do consórcio, ele estará gerindo dinheiro público e serviço público. Por isso mesmo, as suas contratações de pessoal dependem de concurso público e os contratos de obras, serviços, compras e alienações dependem de licitação.

Quanto à necessidade de autorização legislativa para a celebração de convênio ou consórcio, embora exigida em algumas leis orgânicas, a exigência é inconstitucional, por implicar o controle do Legislativo sobre atos administrativos do Poder Executivo, em

hipótese não prevista na Constituição. Nesse sentido o entendimento do STF (RDA 140/68). No entanto, se o convênio ou o consórcio envolverem repasse de verbas não previstas na lei orçamentária, daí sim é necessária autorização legislativa. (grifos nossos).

12. Apesar do ensinamento acima transcrito, cabe registrar que o Parecer **PGFN/CJU/COJLC nº 219/2017** concluiu que “o *CONDERGI* possui natureza jurídica de direito privado, na forma de associação civil (art. 53 do Código Civil), conforme previsto em seu estatuto”. Dessa forma, o CONDERGI possui personalidade jurídica própria e, como tal, é sujeito de direitos e obrigações, inclusive na esfera tributária.

13. Nessa esteira, consignamos nosso posicionamento de que a qualificação jurídica do CONDERGI como associação civil não é a mais adequada para dar tratamento às relações jurídicas existentes entre os participantes do consórcio. Todavia, em respeito à esfera de atribuições da CJU, utilizaremos as conclusões do **PGFN/CJU/COJLC nº 219/2017** para analisar as questões postas ao deslinde desta Coordenação.

14. Assim sendo, partindo da premissa de que o consórcio considerado na hipótese da consulta é uma Associação Civil, por conseguinte, os fatos geradores praticados de forma autônoma pelo CONDERGI obrigam, na condição de contribuinte da respectiva obrigação tributária principal, em regra, somente o referido consórcio.

15. Dito isso, passemos, finalmente, ao enfrentamento, em tese, da questão referente à responsabilidade tributária dos associados em relação aos débitos da Associação Civil e, em caso positivo, qual o fundamento e natureza jurídica de tal responsabilidade tributária.

16. De acordo com o art. 53 do Código Civil, as associações são constituídas pela união de pessoas organizadas para fins não econômicos, inexistindo, entre os associados, direitos e obrigações recíprocas ou qualquer vínculo.

17. O CC de 2002 traçou clara distinção entre o regime jurídico das associações civis e das sociedades empresariais e não inseriu, como no CC de 1916, as associações como espécie do gênero de sociedades, colocando-as em topograficamente em capítulos distintos e com tratamento jurídico diverso no que tange aos direitos e obrigações dos associados e sócios.

18. Com relação à responsabilidade civil, tem-se que os associados não podem ser responsabilizados por dívidas contraídas pelas Associações Civis não sendo o caso de aplicação analógica da responsabilização subsidiária das sociedades civis prevista no art. 1023 do CC, conforme sedimentado pelo STJ no RESP 1.398.438/SC [2].

19. Esse entendimento tem plena aplicação na seara tributária, sendo incabível a responsabilização dos associados, decorrente pura e simplesmente dessa condição jurídica, por débitos fiscais da associação, seja solidaria ou subsidiariamente. Via de regra, os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privados também não podem ser cobrados por dívidas de origem fiscal, em obediência ao princípio da autonomia patrimonial.

20. Nada obstante, pensamos que o gestor, diretor, gerente ou representante podem ser responsabilizados, excepcionalmente, por débitos tributários da Associação Civil, independentemente de ser associado ou não, com fulcro nos arts. 134 e 135 do CTN, que consagram as hipóteses de *transferência por responsabilidade*, que ocorrem quando a lei responsabiliza outra pessoa pelo fato gerador do tributo em caso de não pagamento pelo sujeito passivo

21. Assim, é possível a responsabilização do gestor, diretor, gerente ou representante da Associação Civil na hipótese prevista no art. 134, inc. III, do CTN, *in verbis*:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

(...)

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

(...)

22. O legislador optou, nesta disposição, por adotar claramente a noção de responsabilidade atrelada ao conceito de *insolvência civil*, entendida como insolvabilidade em sentido estrito (patrimônio do devedor insuficiente para saldar as dívidas).

23. Por sua vez, o art. 135 do CTN disciplina as hipóteses de responsabilidade dos administradores ou gestores decorrentes de ilícito pela prática de ato com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, que apenas podem ser aplicadas no caso de haver relação causal entre a conduta do responsável que permita concorrer de alguma maneira para o inadimplemento fiscal, de acordo com o julgado no RE 562.276/PR <sup>[3]</sup>. A seguir, transcrevemos o dispositivo:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

(...).

24. O **Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009** entendeu que o art. 135 consagra hipótese de responsabilidade solidária e não subsidiária dos administradores visto que estes, no regramento do Código Civil (art. 1.016), respondem solidariamente perante terceiros, incluindo-se o Estado, pela prática de atos ilícitos e a recuperação do crédito público não pode dispor de instrumentos menos eficazes que os previstos na legislação civil

25. Por fim, ressalve-se que qualquer convenção ou cláusula contratual que disponha acerca da responsabilidade dos associados no caso de não pagamento ou não recolhimento dos tributos federais devidos são inoponíveis ao fisco, nos termos do art. 123 do Código Tributário Nacional.

- III -

26. Isto posto, entendemos que, no âmbito de associação civil, o administrador, gestor, diretor, gerente ou representante, associado ou não, poder ser responsabilizado por débitos tributários da pessoa jurídica, caso sejam configuradas as situações contempladas nas hipóteses previstas nos arts. 134 e 135, todos do CTN.

É o parecer, ora submetido à douta consideração superior. COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS <sup>[4]</sup> <sup>[5]</sup>, em 08 de julho de 2019.

Documento assinado eletronicamente

**CRISTIANO AMORIM TAVARES DA SILVA**

Procurador da Fazenda Nacional

1. De acordo com o Parecer SEI nº 116/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME.

2. Encaminhe-se ao Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária, com sugestão de posterior remessa à CAF/PGFN em prosseguimento.

Brasília, em 11 de julho de 2019.

**MARIO AUGUSTO CARBONI**

**Procurador da Fazenda Nacional**

**Coordenador-Geral de Assuntos Tributários**

1. Aprovo o Parecer SEI nº 116/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME.

2. Encaminhe-se à CAF/PGFN em prosseguimento.

Brasília, em 15 de julho de 2019.

**PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA**

**Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária**

[1] PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Direito Administrativo*. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 435

[2] STJ, RESP 1.398.438/SC, Terceira Turma, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, data julgamento: 04 de abril de 2017.

[3] Supremo Tribunal Federal, RE 562.276/PR, Tribunal, Pleno, Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJ 10.02.2011

[4] Indexação por Matéria - Consultas: 5.1.4 Solidariedade 5.1.6 Responsável Tributário.

[5] Texto-chave: responsabilidade de consórcio administrativo



Documento assinado eletronicamente por **Cristiano Amorim Tavares da Silva, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 15/07/2019, às 14:19, 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 **Mario Augusto Carboni, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários**, em 05/08/2019, às 22:20, 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) de Consultoria Tributária e Previdenciária**, em 06/08/2019, às 16:34, 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 [http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **2905406** e o código CRC **923EFFDB**.

---