



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13971.722633/2017-93  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-004.851 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de outubro de 2020  
**Recorrente** VILLA GERMANIA ALIMENTOS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)**

Período de apuração: 31/12/2012 a 30/06/2013

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RETIFICAÇÃO DA DCTF'S APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO.

Não se admite a retificação das declarações, notadamente, as DCTF's, após o início do procedimento de fiscalização. Correta a autuação que não considera as retificações ocorridas no curso da fiscalização, principalmente quando estas retificações foram realizadas com o claro objetivo de constituir os créditos tributários já identificados através do cruzamento das declarações apresentadas pelo próprio contribuinte. O instituto da denúncia espontânea só pode ser invocado, caso não haja procedimento de fiscalização em curso.

ART. 8º DO DECRETO-LEI Nº 1.736/79. DESNECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DOS ART. 128 E 135 DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA DE SÓCIO. HIPÓTESE DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

São solidariamente obrigados com o sujeito passivo principal os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre a renda descontado na fonte.

A aplicação da sujeição passiva solidária em questão não se relaciona com os requisitos fixados no art. 135 do CTN, por não tratar de responsabilidade tributária. Assim, desnecessária a comprovação de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

ART. 135, INCISO III, DO CTN. APROPRIAÇÃO INDÉBITA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INCIDÊNCIA.

Enquadrando-se a conduta praticada pelos administradores de pessoa jurídica, em tese, como apropriação indébita de tributo, justifica-se a atribuição de responsabilidade solidária com base no art. 135, inciso III, do CTN, por infração de lei.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte e, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário dos responsáveis solidários, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias (relator), Gustavo Guimarães da Fonseca, que votou pelas conclusões do relator, Cleucio Santos Nunes e Fabiana Okchstein Kelbert. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 1302-004.850, de 13 de outubro de 2020, prolatado no julgamento do processo 13971.721354/2017-11, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flavio Machado Vilhena Dias, Andreia Lucia Machado Mourao, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert, Luiz Tadeu Matosinho Machado.

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face do contribuinte Villa Germania Alimentos S.A., ora Recorrente, através do quais foram constituídos créditos tributários de IRRF, uma vez que, em processo de fiscalização, identificou-se divergência entre os valores informados nas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) e os que foram confessado originariamente por meio de Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), o que ocasionou o recolhimento a menor daquele tributo.

Veja-se o entendimento da fiscalização, tal como consta do Relatório Fiscal:

Pela legislação tributária vigente, enquanto os valores declarados em DCTF (art. 1.2 da Instrução Normativa SRF n.º 077, de 24 de Julho de 1998; art. 1.2, §4.2 da Instrução Normativa RFB n.º 2 767, de 15 de agosto de 2007; art. 8.2, §1.2, da Instrução Normativa RFB n.º 974, de 27 de novembro de 2009; e art. 8.2, §1.2, da Instrução Normativa RFB n.º 1.110, de 24 de dezembro de 2010) ou PER/DCOMP (art. 74, § 62, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 34, §4.9, da Instrução Normativa RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008; e art. 41, §4.2, da Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 20 de novembro de 2012) ou Parcelamentos (art. 12 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002) dispensam lançamento de ofício, pelo fato de serem considerados como confissão de dívida (art. 5.2, §1.2, do Decreto-Lei n.º 2.124, de 13 de junho de 1984; e Súmula STJ. n.º 436), o mesmo não ocorre com os valores constantes da DIRF, devido ao seu caráter meramente informativo.

À vista dos registros nos sistemas da RFB, foram constatadas as seguintes divergências entre os valores informados em DIRF, os valores informados em Escrituração Contábil Digital (ECD/SPED), os confessados (em DCTF e/ou PER/DCOMP e/ou

Parcelamentos) e os recolhimentos efetuados anteriormente ao início do Procedimento Fiscal (valores em R\$).

Neste sentido, além da constituição de ofício do crédito tributário, foi aplicada multa de ofício no percentual de 75%, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/96. ]

Foi imputada a responsabilidade pelo pagamento dos créditos tributários aos sócios da entidade, com base nos preceitos dos artigos 124, inciso II, 128 e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional e no artigo 8º do Decreto-Lei n.º 1.736/79.

Ademais, foi formalizada a representação para fins penais.

Devidamente intimados, o Recorrente e os responsáveis, em peça única e representados pelo mesmo advogado, apresentaram Impugnação Administrativa.

A empresa atuada alega que *“os débitos de IRRF foram gerados em decorrência do correto preenchimento das DIRF’s e um equívoco no preenchimento das demais declarações entregues ao Fisco”*, mas que *“corrigiu as declarações e efetuou a compensação (via PER/DCOMP) e o parcelamento dos débitos antes do recebimento das referidas autuações”*.

Neste sentido, alegou que *“resta evidente que no presente caso configura-se a total inexigibilidade dos tributos, visto que o crédito tributário está extinto em razão da compensação e do parcelamento nos termos do artigo 156, incisos I e II, ambos do Código Tributário Nacional”*. Com base neste entendimento, requereu a *“anulação”* da presente autuação ou a sua suspensão até a homologação das compensações e/ou quitação dos parcelamentos.

Os responsáveis elencados no Auto de Infração, por sua vez, alegaram que a *“fiscalização não comprovou a participação dolosa dos diretores nos autos de infração impugnados, como é necessário que tivesse feito para fundamentar sua pretensão”*. Assim, requereram a procedência do apelo, para afastar a imputação das responsabilidades.

A DRJ, entretanto, ao analisar a Impugnação Administrativa apresentada, entendeu por bem julgá-la como improcedente. O acórdão proferido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 31/12/2012 a 30/06/2013

DCTF. ESPONTANEIDADE.

Não constitui confissão espontânea a apresentação de DCTF após deflagrada a ação fiscal, prevalecendo o lançamento de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não concordando com o acórdão proferido, o Recorrente e os responsáveis apresentaram Recurso Voluntário, alegando, em síntese, que, como houve o saneamento das divergências apontadas antes da lavratura do Auto de Infração, *“não há falar-se na hipótese de imposição pecuniária ao contribuinte, muito menos na proporção que fora fixada, qual seja de 75%”*.

Invocam, ainda, os princípios do não-confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade, argumentando que a penalidade aplicada não pode prevalecer.

No que tange à responsabilidade dos sócios da entidade, estes repisam os argumentos apresentados em sede de Impugnação Administrativa.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

Este é o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se abaixo os votos condutores do acórdão paradigma como razões de decidir: (...)¹ (...)²

### DA TEMPESTIVIDADE.

Como se denota dos autos, o Recorrente e os responsáveis tiveram ciência do acórdão recorrido no dia 12/04/2018, 04/06/2018 e 05/06/2018 (fls. 274/299), apresentando Recurso Voluntário no dia 10/05/2018 (fls. 301), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72.

Inclusive, consta dos autos despacho (fl. 319) emitido pela DRF em Blumenau (SC), que atesta que o apelo, apresentado em conjunto, é tempestivo.

Portanto, sem maiores delongas, por cumprir os pressupostos para o seu manejo, o Recurso Voluntário deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

### DO MÉRITO.

No Recurso Voluntário apresentado, o Recorrente alega, quanto ao mérito, que não deveria ter sido aplicada a penalidade com a constituição do crédito tributário de ofício, uma vez que corrigiu suas declarações e quitou os débitos discutidos no presente processo via compensação. Assim, alega que, quando muito, deveria ter sido aplicada penalidade pelo preenchimento da DCTF com incorreções ou omissões e não aquela de 75%, como o fez a fiscalização.

Ao fim e ao cabo, em que pese não falar expressamente e nem invocar o preceito do artigo 138 do CTN, o Recorrente entende que o fato de ter corrigido as suas declarações e regularizado os débitos – via compensação - antes da lavratura do Auto de Infração, afastaria a possibilidade de aplicação de penalidade por parte da autoridade fiscal.

Não assiste razão ao Recorrente. Explica-se.

Como sabido, o instituto da denúncia espontânea, que se assemelha ao do arrependimento eficaz no Direito Penal, pode ser caracterizado como a intenção (ou até mesmo opção) do contribuinte em "denunciar" eventual omissão do fato gerador, antes que se tenha iniciado qualquer procedimento de fiscalização por parte do sujeito ativo competente para instituir e cobrar o tributo. A sua previsão legal está na inteligência do artigo 138 do Código Tributário Nacional, que tem a seguinte redação:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

---

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

<sup>2</sup> Deixa-se de transcrever a declaração de voto apresentada, que pode ser consultada no acórdão paradigma desta decisão.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

O professor Luciano Amaro assim se pronuncia sobre o instituto da denúncia espontânea:

"Como já se viu, o objetivo fundamental das sanções tributárias é, pela intimidação do potencial infrator, evitar condutas que levem ao não-pagamento do tributo ou que dificultem a ação fiscalizadora (que, por seu turno, visa também a obter o correto pagamento do tributo).

Ora, dentro dessa perspectiva, é desejável que o eventual infrator, espontaneamente, 'venha para o bom caminho'. Esse comportamento é estimulado pelo art. 138 do Código, ao excluir a responsabilidade por infrações que sejam objeto de denúncia espontânea.

(...)

A denúncia espontânea afasta, portanto, a responsabilidade por infrações tributárias. Porém, 'se for o caso', ela deve ser acompanhada pelo pagamento do tributo devido e dos juros de mora; se o valor do tributo não for ainda conhecido, por depender de apuração, deve ser efetuado, no lugar do pagamento, o depósito da quantia arbitrada pela autoridade administrativa" (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. rev. e atual - São Paulo: Saraiva, 2006. Pág. 451)

Para corroborar com os ensinamentos da doutrina acima colacionada e para se esclarecer a essência do instituto da denúncia espontânea, que está arrimada, diga-se, no princípio da boa-fé, que deve sempre nortear as relações entre contribuintes e o fisco, cita-se trecho do voto proferido pelo então Ministro do Superior Tribunal de Justiça Luiz Fux no Ag 737.506/RS. Confira-se os seus apontamentos:

"(...)

3. Ressalva do relator no sentido de que a denúncia espontânea, na sua essência, configura arrependimento fiscal, deveras proveitoso para o fisco, porquanto o agente infrator, desistindo do proveito econômico que a infração poderia carrear-lhe, adverte a mesma à entidade fazendária, sem que ela tenha iniciado qualquer procedimento para a apuração desses fundos líquidos.

4. Trata-se de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis, que vem sendo utilizada, inclusive nas ações processuais, admitindo o legislador que a parte que se curva ao decísum fique imune às despesas processuais, como sói ocorrer na ação monitória, na ação de despejo e no novel segmento dos juizados especiais.

5. Obedecida essa ratio essendi do instituto, exigir qualquer penalidade, após a espontânea denúncia, é conspirar contra a norma inserida no art 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento.

6. Desta sorte, tem-se como inequívoco que a denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. Assim, engendrada a denúncia espontânea nesses moldes, os consectários da responsabilidade fiscal desaparecem, por isso que reveste-se de contraditio in terminis impor ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar "multa", cuja natureza sancionatória é inquestionável. Diverso é o tratamento quanto aos juros de mora, incidentes pelo fato objetivo do pagamento a destempo, bem como a correção monetária, mera atualização do principal". (AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 737.506 - RS - 2006/0009862-4)

Assim, neste ponto, pode-se afirmar que a denúncia espontânea é uma oportunidade de o contribuinte, em boa-fé, se antecipar à fiscalização, "denunciar" a ocorrência do fato gerador e quitar o crédito tributário, caso esse seja, de fato, devido, ficando, assim, livre das penalidade inerentes à mora no pagamento do tributo. O instituto é um estímulo que

o legislador deu aos contribuintes, para que as obrigações tributárias sejam cumpridas, independentemente da atuação da fiscalização

No presente caso, como bem observado pelo acórdão recorrido, “conforme termo de intimação fiscal acostado aos autos, e cópia de Aviso de Recebimento, a Interessada, em 03 março de 2017, (fls. 08) foi intimada para esclarecer as diferenças acima apuradas. Portanto, em 03 de março de 2017, houve a perda da espontaneidade da Interessada para o recolhimento de impostos sem multa de ofício e demais penalidades”.

Desta forma, não há reparos a se fazer no acórdão recorrido, no ponto em que afirma que, a “DCTF, PERD/COMP ou parcelamentos são inócuos como instrumentos de confissão espontânea dos débitos, devendo, quanto aos débitos objetos do presente lançamento, ser desconsideradas as DCTF retificadoras e aproveitados os valores efetivamente compensados por meio de PERD/COMP ou parcelados após o início do procedimento fiscal, em virtude da perda da espontaneidade em decorrência do presente lançamento”.

Por outro lado, não merece guarida os argumentos tecidos pelo Recorrente, quando invoca os princípios do não-confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade, em especial porque, acaso acatado esse argumento, ter-se-ia que entender pela inconstitucionalidade dos dispositivos legais que impõe a penalidade aplicada. Contudo, como sabido, nos termos da súmula CARF n.º 02, é defeso a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais “se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Nestes termos, no mérito, VOTA-SE por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo-se, neste ponto, o que restou decidido pelo acórdão recorrido, inclusive a ressalva quanto à necessidade de serem “aproveitados os valores efetivamente compensados por meio de PERD/COMP ou parcelados após o início do procedimento fiscal”.

#### DAS RESPONSABILIDADES.

(...)

Acostei-me, integralmente, ao voto pronunciado pelo Conselheiro Relator em relação ao Recurso apresentado pela pessoa jurídica atuada. Quanto ao Recurso apresentado pelos sócios daquela, contudo, em que pese o fundamentado voto, proferido com o usual brilho que lhe caracteriza, dele considero necessário divergir, no que fui acompanhado pelos meus pares, por voto de qualidade. Passo a explicitar as razões para tanto.

Como afirmado pelo Relator, a atribuição de responsabilidade tributária solidária aos sócios da Recorrente, pelos créditos tributários constituídos, embasou-se nos artigos 124, inciso II, 128 e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN) e no artigo 8º do Decreto-Lei n.º 1.736, de 1979.

Rigorosamente, portanto, a peça acusatória faz confusão entre dois institutos: a obrigação solidária (de que cuida o art. 124, inciso II) e a responsabilidade tributária (tratada nos art. 128 e 135, inciso III, do CTN).

Como bem apontado, contudo, a matéria não tem sido alvo da mais precisa abordagem técnica, posto que, o entendimento que predominou, mesmo no âmbito dos tribunais superiores, é o tratamento conjunto da solidariedade e da responsabilidade (seja a solidária ou a pessoal).

O primeiro ponto essencial, no presente caso, portanto, é analisar de que instituto se trata no artigo 8º do Decreto-Lei n.º 1.736, de 1979. *In verbis*:

Art 8º - São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte.

Parágrafo único. A responsabilidade das pessoas referidas neste artigo restringe-se ao período da respectiva administração, gestão ou representação.

É que, se considerarmos, como fez o Relator, que o dispositivo em questão trata de responsabilidade tributária, há que se concordar com as suas conclusões no sentido de que a norma aí veiculada deve ser interpretada à luz do art. 135, inciso III, do CTN, pois ambos os textos cuidariam da mesma matéria, de modo que a legislação ordinária deveria se limitar aos contornos estabelecidos pelas normas gerais constantes do CTN. E não estou aqui, de pronto, acostando-me às conclusões do Relator, no sentido de que, com isso, seria possível ao julgador administrativo realizar essa “interpretação conforme” para impor, para a aplicação do artigo 8º do Decreto-Lei n.º 1.736, de 1979, a comprovação dos “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” exigidos no art. 135, inciso III, do CTN.

Com a devida vênia ao Relator, contudo, compreendo que, no artigo 8º do Decreto-Lei n.º 1.736, de 1979, não se trata de responsabilidade tributária, mas de sujeição passiva solidária (coobrigação), a partir da permissão constante do art. 124, inciso II, do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

É que, caso o normativo tratasse de responsabilidade, o artigo 8º do Decreto-Lei n.º 1.736, de 1979, seria absolutamente desnecessário. Ora, se os administradores das pessoas jurídicas já seriam, por força do art. 135, inciso III, responsáveis (solidariamente, na interpretação que prevaleceu, apesar da literalidade do texto), pelos “créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, qual o sentido de se emitir nova norma para prever a responsabilidade solidária de tais pessoas, se, como já tratado, os contornos dessa nova previsão deveriam ser interpretados de acordo com o dispositivo já existente?

Uma interpretação sistêmica conduz à compreensão de que o artigo 8º do Decreto-Lei n.º 1.736, de 1979, está impondo aos “acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado” a obrigação solidária em relação aos “créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte” (Destaquei).

Assim, caso os administradores da pessoa jurídica pratiquem os atos previstos no art. 135, inciso III, do CTN, serão solidariamente responsáveis com a pessoa jurídica pelo créditos tributários deles decorrentes. Caso, mesmo sem praticar as condutas previstas no CTN, retenham e não recolham o “imposto sobre a renda descontado na fonte”, figurarão como sujeitos passivos solidários em relação aos referidos créditos.

Enxergo, deste modo, autonomia entre os dois dispositivos acima referidos.

Reconheço, porém, que a matéria tem recebido tratamento diverso na doutrina, e também no âmbito dos Tribunais Superiores. Tem-se reconhecido a necessidade de que as normas editadas com base no art. 124, inciso II, do CTN obedeçam às prescrições do art. 128 do CTN (o terceiro coobrigado deve ser pessoa “vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação” tributária) e seguintes, posto que ali são veiculadas as normas gerais em matéria tributária a que se refere o art. 146, inciso III, da Constituição Federal.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 562.276/PR (proferido sob o regime de repercussão geral previsto no art. 543-B do antigo Código de Processo Civil), reconheceu a inconstitucionalidade de dispositivo normativo que atribuía solidariedade semelhante à tratada no artigo 8º do Decreto-Lei n.º 1.736, de 1979, pela referida razão:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93.

**INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.**

1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário.
2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.
3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.
4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Persone*, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.
5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.
6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.
7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração *ex lege* e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.
8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

9. Recurso extraordinário da União desprovido.

10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 562.276/PR, Relatora Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, DJe 10/02/2011)

Por semelhante modo, no julgamento do Recurso Especial (REsp) n.º 1.419.104/SP, a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu a inconstitucionalidade, *incider tantum*, do artigo 8º do Decreto-Lei n.º 1.736, de 1979, por tratar de responsabilidade tributária, matéria para a qual a Constituição Federal então vigente (Constituição de 1967) exigia a edição de Lei Complementar:

RECURSO ESPECIAL. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. RESPONSABILIDADE DOS ACIONISTAS CONTROLADORES, DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DE PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO FUNDADA NO ART. 8º DO DECRETO-LEI N. 1.736/1979. NORMA COM STATUS DE LEI ORDINÁRIA. CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1967. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL PRETÉRITA RECONHECIDA.

1. A controvérsia veiculada no presente recurso especial diz respeito ao reconhecimento da responsabilidade tributária solidária entre a sociedade empresária e os acionistas controladores, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado, por débitos relativos ao IRPJ-Fonte, com suporte no art. 8º do Decreto-Lei n. 1.736/1979, independentemente dos requisitos previstos no art. 135, III, do CTN, que exige a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

2. A ordem constitucional anterior (CF/67) à Constituição Federal de 1988 exigia lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria tributária, nas quais se inclui a responsabilidade de terceiros.

3. O Decreto-Lei n. 1.736/1979, na parte em que estabeleceu hipótese de responsabilidade tributária solidária entre a sociedade e os acionistas controladores, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado (art. 8º), incorreu em inconstitucionalidade formal na medida em que disciplinou matéria reservada à lei complementar.

4. Registre-se, ainda, que o fato de uma lei ordinária repetir ou reproduzir dispositivo de conteúdo já constante de lei complementar por força de previsão constitucional não afasta o vício a ponto de legitimar a aplicação daquela norma às hipóteses nela previstas, tendo em vista o vício formal de inconstitucionalidade subsistente.

5. Declaração, *incidenter tantum*, da inconstitucionalidade pretérita do art. 8º do Decreto-Lei n. 1.736/1979. (AI no REsp 1.419.104/SP, Relator Ministro Og Fernandes, CORTE ESPECIAL, julgado em 21/6/2017, DJe 15/8/2017)

Já no julgamento do REsp n.º 1.515.421/SP, a Segunda Turma do STJ, aplicando o que decidido por aquela Corte, segundo o rito dos recursos repetitivos, para o redirecionamento da execução fiscal para a pessoa dos administradores da pessoa jurídica, vedou o redirecionamento da execução fiscal com base no artigo 8º do Decreto-Lei n.º 1.736, de 1979:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. IPI. REDIRECIONAMENTO. ART. 135, III, DO CTN. ATO COM EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO À LEI OU CONTRA O ESTATUTO, OU NO CASO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL DO SÓCIO-GERENTE. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA INDEPENDENTE DA NATUREZA DO DÉBITO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, consolidou entendimento segundo o qual o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa, independentemente da natureza do débito, é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.
2. Independentemente da natureza do débito (IPI ou Imposto de Renda Retido na Fonte), o redirecionamento da execução fiscal para o sócio só é possível quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa.
3. Hipótese em que o Tribunal a quo se manifestou no sentido de que não há provas da existência de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto. Entendimento diverso demandaria a análise das provas dos autos, impossível nesta Corte ante o óbice da Súmula 7/STJ. (AgRg no REsp 1.515.421/SP, Relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 15/12/2015, DJe 02/02/2016)

No voto do Ministro Relator, percebe-se posição equivalente à defendida pelo Conselheiro Relator nos presentes autos:

Da leitura do aresto recorrido, percebe-se que o julgamento da matéria foi analisado de acordo com a jurisprudência desta Corte Superior no sentido de que a responsabilidade solidária prevista no art. 8º do Decreto-Lei 1.736/79, depende da observância dos requisitos dispostos no referido art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

Ressalta-se, ainda, que, independentemente da natureza do débito (IPI ou Imposto de Renda Retido na Fonte), o redirecionamento da execução fiscal para o sócio só é possível quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa.

As referidas decisões, contudo, não se revestem de caráter vinculante para os julgadores do CARF, uma vez que não há decisão específica acerca da solidariedade prevista no artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, que se enquadre dentre as hipóteses previstas no §1º do art. 62 do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), nas quais é admitido afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

De outra parte, o Supremo Tribunal Federal tem compreendido que, quando o STJ exige para a aplicação do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, que se obedeçam os limites fixados no art. 135, inciso III, do CTN, como nesta última decisão e na proposta do Conselheiro Relator, está constatando uma violação reflexa e oblíqua à Constituição Federal. Neste sentido:

**AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO-GERENTE. POLO PASSIVO. ALEGADA DECLARAÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 8º DO DECRETO-LEI 1.736/79 EM DESRESPEITO AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. INVIABILIDADE. OFENSA REFLEXA. INTERPRETAÇÃO DE NORMA INFRACONSTITUCIONAL. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.**

1. A violação reflexa e oblíqua da Constituição Federal decorrente da necessidade de análise de malferimento de dispositivo infraconstitucional torna inadmissível o recurso extraordinário. Precedentes: RE 596.682, Rel. Min. Carlos Britto, DJe de 21/10/10, e o AI 808.361, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe de 08/09/10.
2. O Tribunal de origem não declarou a inconstitucionalidade do dispositivo legal indicado (art. 8º do *Decreto-Lei* n. 1.736/1979), simplesmente ofereceu a

correta prestação jurisdicional ao caso, por interpretação dos dispositivos estabelecidos em norma infraconstitucional, o Código Tributário Nacional.

3. Agravo regimental desprovido. (ARE 731.497/SP, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 11/06/2013, DJe 01/08/2013)

Assim, considero que o referido fundamento não pode ser adotado pelos julgadores do CARF, sob pena de violação ao art. 62 do RI/CARF.

E aí, analisando a jurisprudência do CARF relativa ao artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, constata-se que na Segunda Seção de Julgamento, há posicionamento pacífico pela aplicação do dispositivo em questão, inclusive quanto aos seus reflexos no Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) devido pelos administradores. Nesta linha:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2001

IMPOSTO DE RENDA RETIDO E NÃO RECOLHIDO. BENEFICIÁRIO SÓCIO DA FONTE PAGADORA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Em decorrência do princípio da responsabilidade tributária solidária, sendo o Contribuinte sócio-administrador da fonte pagadora, incabível a compensação de imposto retido na fonte e não recolhido. (Acórdão nº 9202-007.263, de 22 de outubro de 2018, Relatora Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo)

Já na Primeira Seção, que passou a analisar a matéria apenas a partir da edição da Portaria CARF nº 146, de 12 de dezembro de 2018, o tema tem recebido tratamento semelhante ao proposto pelo Conselheiro Relator, conforme ilustra o julgado invocado em seu Voto.

A adoção desta posição, contudo, encontra óbice, a meu ver, na necessidade de se reconhecer, por via oblíqua, a inconstitucionalidade do dispositivo legal, para negar-lhe aplicação direta.

Pois bem, após esse longo arrazoado, cabe examinar, como se deu, nos autos sob exame, a atribuição de solidariedade aos diretores da Recorrente. Conforme Relatório Fiscal de fls. 65/70, a autoridade administrativa se embasou nos artigos 124, inciso II, 128 e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional e no artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 1979.

Após transcrever os citados dispositivos, e com base em trecho do voto condutor do julgamento pelo STF do Recurso Extraordinário nº 562.276 (ementa acima), é feito o enquadramento da conduta dos administradores como “apropriação indébita de tributo”, o que seria hábil a justificar a atribuição de responsabilidade solidária com base no art. 135, inciso III, do CTN, por infração de lei.

Deste modo, seja pela aplicação direta do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, seja pela aplicação do art. 135, inciso III, do CTN, considero necessário divergir do nobre Relator, para NEGAR PROVIMENTO aos Recursos dos sócios da pessoa jurídica Recorrente, Alcineides Ferreira De Souza Junior e André Grutzmacher, mantendo a solidariedade a eles atribuída pelos débitos constituídos.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte e aos recursos voluntários dos responsáveis solidários.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente Redator