



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720050/2018-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.814 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de junho de 2023
Recorrente SFD S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015

RECURSO VOLUNTÁRIO. TEMPESTIVIDADE. REQUISITO RECURSAL EXTRÍNSECO. ARTIGO 33 DO DECRETO Nº 70.235/72. RECURSO PEREMPTO. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do artigo 33 do Decreto 70.235/72, o recurso voluntário deve ser apresentado no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência da decisão, de modo que eventual Recurso formalizado em inobservância ao prazo legal deve ser considerado perempto e, por isso mesmo, não preenchendo o requisito extrínseco da tempestividade, não deve ser objeto de conhecimento.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 8º DO DECRETO-LEI Nº 1.736/79. MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO VINCULADO. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. DEVER JURÍDICO DE INVESTIGAÇÃO OU ENCARGO DA PROVA. CIRCUNSTÂNCIAS FÁTICAS. CONDIÇÃO DE DIRETOR. COMPROVAÇÃO.

ao confeccionar o lançamento, a Autoridade fiscal tem, na verdade, um dever jurídico de investigação ou encargo da prova no que diz com a comprovação da ocorrência do fato tal qual descrito abstratamente na norma superior, o qual não se confunde num ônus da prova, nem em sentido material, nem em sentido formal, já que a averiguação da *verdade material* não é objeto de um simples ônus, mas, sim, de um dever jurídico, sendo que as circunstâncias fáticas apuradas no caso concreto dão conta que o responsável foi integrante da diretoria da pessoa jurídica de direito privado à época da ocorrência dos fatos geradores.

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

Ano-calendário: 2014, 2015

ARTIGO 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em (i) não conhecer do recurso voluntário apresentado por Maria Alice dos Santos Fernandes Chirgo; (ii) conhecer parcialmente do recurso voluntário apresentado por Graciela Leonor Kasitzky de Bianchi Villeli, Roberto Miguel Postel e Viviana Laura Kasitzky de Kanevsky, deixando de conhecer das alegações relativas ao art. 135, inciso III, do CTN, e, quanto à parte conhecida, em negar provimento ao recurso; (iii) negar provimento ao recurso voluntário apresentado por Carmo Aparecido Brito, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Magalhães Lima, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Wilson Kazumi Nakayama, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Oliveira, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado), Miriam Costa Faccin (suplente convocado(a)) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente o conselheiro(a) Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Miriam Costa Faccin.

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração por meio do qual foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF (fls. 123/131), relativo ao imposto de renda incidente sobre o trabalho assalariado, identificado pelo código de arrecadação 0561 (“IRRF – Rendimento do Trabalho Assalariado”), e sobre aluguéis e royalties pagos a pessoa física, identificado pelo código de arrecadação 3208 (“IRRF – Aluguéis e Royalties Pagos a Pessoa Física”), no período de 01/01/2014 a 31/12/2015 e cujos débitos correlatos restaram formalizados no montante total de R\$ 1.677.728,04, sendo que R\$ 669.685,68

correspondem à cobrança do IRRF, R\$ 753.396,28 dizem respeito à aplicação da multa e R\$ 254.646,08 correspondem à incidência dos juros de mora.

Com base no Relatório que restou elaborado pela 1ª Turma da DRJ em Porto Alegre – RS quando do julgamento do Acórdão recorrido nº 10-63.977, o qual, a rigor, estarei por adotá-lo, aqui, a autuação fiscal tal qual relatada no Relatório Fiscal de fls. 132/135 pode ser facilmente compreendida a partir dos elementos fático-jurídicos a seguir reproduzidos:

A Fiscalização identificou, em relação ao interessado, divergências no cotejo das informações atinentes ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), constantes da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), com aquelas incluídas nos sistemas informatizados do Fisco que dizem respeito à quitação dos tributos. Foram avaliados os Documentos de Arrecadação de Receitas Federais (Darf). O dívida em questão diz respeito ao imposto de renda incidente sobre o trabalho assalariado, identificado pelo código de arrecadação 0561 (“IRRF – Rendimento do Trabalho Assalariado”), e sobre aluguéis e royalties pagos a pessoa física, identificado pelo código de arrecadação 3208 (“IRRF – Aluguéis e Royalties Pagos a Pessoa Física”).

[...]

Em suma, ao longo de dois anos (2014 e 2015), o interessado reteve o IRRF dos seus empregados (R\$ 696.447,28) e recolheu ou confessou parte dos valores retidos (R\$ 28.854,13 - 4,14%) aos cofres públicos. Relativamente ao IRRF atinente a aluguéis e royalties pagos a pessoa física, houve a retenção em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses de maio, junho e julho de 2014, sem que ocorresse o recolhimento ou a confissão da dívida (R\$ 2.092,53).

Frente a tais constatações, a autoridade fiscal preparou intimação com a finalidade de elucidar, perante o interessado, as pendências fiscais. Referida intimação (fls. 6 e 7) foi entregue no endereço do interessado no dia 15 de janeiro de 2018 (fls. 10 e 14). O interessado, entretanto, quedou inerte. Diante disso, a autoridade fiscal preparou nova intimação (fls. 16 e 17). O documento foi entregue no endereço do interessado no dia 2 de março de 2018 (fls. 19 e 14). Mais uma vez o interessado não se manifestou a respeito.

Paralelamente, o agente do Fisco intimou o responsável pela sociedade interessada perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), que era o Sr. Amílcar Alabarce Mathias, portador do CPF nº 017.038.298-24 (fls. 21, 22 e 119). O documento foi entregue no endereço do Sr. Amílcar Alabarce Mathias no dia 19 de março de 2018 (fl. 23). O intimado não se manifestou a respeito.

Diante do cenário acima descrito, a autoridade tributária efetuou o lançamento do tributo faltante (IRRF) acrescido da multa de ofício ordinária (75%) agravada pela metade em razão do não atendimento da intimação. A penalidade aplicada é aquela prevista no artigo 44, I, parágrafo segundo, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, consideradas as modificações implementadas por via do artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. O valor total da dívida lançada foi de R\$ 1.677.728,04, sendo R\$ 669.685,68 de IRRF, R\$ 753.396,28 de multa e R\$ 254.646,08 de juros até a data da lavratura.

Adicionalmente, a autoridade lançadora efetuou a imputação de sujeição passiva solidária em torno do débito apurado. Foram imputados os integrantes da diretoria do interessado (fls. 118 a 121). O ato administrativo restou sustentado nos termos do artigo 124, II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN), e do artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979. Verifique-se a redação das normas citadas:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

...

II - as pessoas expressamente designadas por lei.”

“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.”

Os diretores imputados e a respectiva responsabilidade constam das folhas 134 e 135 dos autos. Reproduzo:

PERÍODO DE RESPONSABILIDADE	NOME	IRRF DEVIDO POR RESPONSABILIDADE
01/01/2014 a 31/12/2015	MARIA ALICE DOS SANTOS FERNANDES CHIRGO	R\$ 668.685,88
01/01/2014 a 10/12/2014	GRACIELA LEONOR KASITZKY DE BIANCHI VILLELLI	R\$ 403.017,79
01/01/2014 a 10/12/2014	ROBERTO MIGUEL POSTEL	R\$ 403.017,79
01/01/2014 a 10/12/2014	VIVIANA LAURA KASITZKY DE KANEVSKY	R\$ 403.017,79
10/12/2014 a 31/12/2015	ENRICO MONDIO	R\$ 266.667,89
10/12/2014 a 31/12/2015	CARMO APARECIDO BRITO	R\$ 266.667,89

Todos os sujeitos passivos foram intimados da autuação fiscal, conforme se verifica dos Avisos de Recebimento – ARs, Termos e Editais de fls. 153/168. Em Despacho de Encaminhamento de fls. 169, a Autoridade fiscal dispôs que *“tendo em vista a realização da ciência do Auto de Infração a todos os sujeitos passivos, encaminho para prosseguimento”*.

Em 02/05/2018, a responsável Maria Alice dos Santos Fernandes Chirgo (“Maria Alice”) foi cientificada do lançamento, conforme se verifica do AR de fls. 166, e, em 04/06/2018, entendeu por apresentar Impugnação de fls. 172/183 em que alegou, em síntese, (i) a impossibilidade de responsabilização com base na jurisprudência do CARF, do STF e do STJ e, ainda, (ii) a não configuração da sua responsabilidade pessoal em decorrência da falta de comprovação dos requisitos constantes do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Em 29/05/2018, os responsáveis Roberto Miguel Postel (“Roberto”), Graciela Leonor Kasitzky de Bianchi Villeli (“Graciela”) e Viviana Laura Kasitzky de Kanevsky (“Viviana”) foram intimados do Auto de Infração, conforme se verifica, respectivamente, dos Editais Eletrônicos nºs 002131464 (fls. 158), 002131470 (fls. 161) e 002131473 (fls. 164), e, em 06/06/2018, entenderam por apresentar, em conjunto, Impugnação de fls. 211/221 por meio da qual suscitaram, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) Da Impossibilidade de responsabilização dos impugnantes pelo simples inadimplemento da obrigação tributária – jurisprudência do CARF, do STF e do STJ

Que a simples condição de diretor não permitia a atribuição de responsabilidade tributária, sendo imprescindível que a Fiscalização comprovasse a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, nos termos do artigo 135, III, do CTN, de acordo com a jurisprudência emanada do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), lastreada em decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF).

(ii) A não configuração da responsabilidade pessoal dos Impugnantes – Não comprovação dos requisitos do artigo 135 do CTN

Que, acaso a imputação tivesse sido fundamentada no artigo 135, III, do CTN, os impugnantes pugnavam pela falta da comprovação da prática de ato por parte dos diretores que permitisse a aplicação do referido dispositivo legal, haja vista que tal situação jamais ocorreria;

Que caberia à Fiscalização comprovar a prática dos atos excessivos ou ilegais de sorte a gerar o ônus da solidariedade para os diretores, de sorte que essa prova seria inviável em razão da inexistência de atos dolosos ou fraudados por parte dos diretores;

Que o lançamento deveria estar instruído com os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, nos termos do artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, bem assim que ônus da prova dos fatos que conduzem ao lançamento era do Fisco e que, portanto, essa prova deveria ter sido realizada de forma individualizada, por diretor; e

Que a aplicação da multa qualificada não exonera o Fisco de comprovar a prática de atos ilícitos que dão ensejo à cobrança de tributos.

Já o responsável Carmo Aparecido Brito (“Carmo”) foi intimado da presente autuação fiscal em 08/05/2018, conforme se observa do AR de fls. 168, e, em 06/06/2018, entendeu por apresentar sua Impugnação de fls. 233/243 por meio da qual sustentou, em síntese, as seguintes questões:

(i) Da verdadeira relação do impugnante com a SFD e da sua ilegitimidade passiva para figurar no Auto de Infração

Que a sua responsabilização era indevida em razão não ter detido poder de decisão no período em que atuou junto ao interessado;

Que jamais perdeu a condição de empregado, de pessoa subordinada às deliberações dos acionistas, bem assim que jamais percebeu remuneração de diretor, tendo atuado de forma voluntária na condição de diretor;

Que, em 30 de outubro de 2014, houve a troca dos acionistas do interessado em decorrência de operação de compra e venda das ações respectivas (fls. 300 a 327), e que as acionistas Graciela, Viviana, Elba Rosa Ossana de Bianchi e Maria Alice transferiram os títulos para os senhores Paulo Ibrahim Mansour (Paulo) e Omar Ibrahim Mansour (Omar), por via das sociedades PVM Comércio e Importação Ltda. – EPP e OIM Participações EIRELI – EPP (fl. 407), sendo que os últimos não tinham interesse em ocupar os cargos de diretoria do interessado, motivo pelo qual o impugnante, empregado, passou a ocupar cargo de diretoria, sendo que a relação de subordinação se manteve, consoante comprova por troca de mensagens juntadas aos autos (fls. 409 a 426, especialmente a última);

Que passava por dificuldades financeiras desde 2012, fato que tornou inviável o recolhimento dos tributos devidos, bem assim que o contrato de compra e venda das ações do interessado contempla disposição a respeito dessas dívidas, inclusive daquela atinente ao IRRF (fls. 323, 324, 335 a 339);

Que existia um parcelamento que envolveria o IRRF e, por isso, estaria apresentando um comprovante de pagamento (fl. 429) e um recibo de consolidação de débitos (fl. 428), de modo que dívida de IRRF estaria sendo gradativamente quitada;

Que só aceitou integrar a diretoria do interessado como forma de manter seu emprego, bem como que, como empregado, sofreu retenções do imposto de renda, retenções essas que não foram recolhidas, sendo que tal fato deu ensejo às intimações do Fisco em relação a ele como contribuinte pessoa física (fl. 432);

Que, se tivesse poderes, teria determinado o recolhimento dos tributos, bem assim que o processo trabalhista demonstrava, de forma patente, que o imputado responsável não detinha poderes de mando, sendo uma vítima da condução dos negócios do interessado (fl. 437); e

Que, por fim a sua imputação na qualidade de responsável estava equivocada, já que os efetivos responsáveis seriam os adquirentes do negócio, ou seja, Paulo e Omar.

(ii) Da verdade real no processo administrativo fiscal

Que, diante dos elementos de prova carreados aos autos, protestava pela observância da verdade material, já que era, de fato, empregado e não teve ingerência sobre o inadimplemento das dívidas tributárias.

(iii) Da inconstitucionalidade da multa fixada pelo caráter confiscatório

Que, de acordo com o princípio constitucional consagrado no artigo 150, IV, da Constituição Federal de 1988, os tributos e penalidades devem ser proporcionais e razoáveis, sendo que, no caso dos autos, houve a aplicação de multa equivalente a 112,5% do tributo faltante, de modo que tal quantia afetava substancialmente o seu patrimônio; e

Que a multa, a qual era destinada à pessoa jurídica, estava atingindo a pessoa física, sendo que, no curso dos trabalhos de fiscalização, o imputado não foi inquirido a respeito, de modo que nem mesmo a multa de 75% poderia lhe ser exigida, uma vez que jamais deteve poder de decisão, haja vista que, na qualidade de empregado, sofreu retenções do imposto de renda e, portanto, estaria sendo cobrado novamente pelo mesmo tributo, do que se concluíra que a exigência era confiscatória e inconstitucional.

Em Despacho de Encaminhamento de fls. 442, os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1ª instância para que as Impugnações fossem devidamente apreciadas. E, aí, em Acórdão de nº 10-63.977 (fls. 453/465), a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do

Brasil de Julgamento em Porto Alegre – RS entendeu por julgá-las improcedentes, sendo que, na oportunidade, a Turma entendeu que a Impugnação da responsável Maria Alice havia sido apresentada de forma intempestiva e, portanto, não tendo sido inaugurada a fase contenciosa, não comportava julgamento em 1ª instância, nos termos do artigo 56, § 2º do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Ao final, o referido Acórdão restou ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2014, 2015

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PELA DÍVIDA.

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 a renda descontado na fonte e não recolhido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Na sequência, a Autoridade fiscal procedeu com a notificação da empresa e dos responsáveis acerca do resultado do julgamento do Acórdão nº 10-63.977 e, aí, em 21/03/2019, a empresa SFD S/A Indústria e Comércio foi intimada do referido Acórdão, conforme se verifica do Termo de Ciência Eletrônica por Decurso de Prazo de fls. 488.

Após a tentativa improfícua de citação por via postal dos responsáveis Graciela (fls. 493), Viviana (fls. 490) e Roberto (fls. 496), a Autoridade fiscal entendeu por publicar, respectivamente, os Editais Eletrônicos nºs 006031535 (fls. 499), 006031532 (fls. 500), 006031536 (fls. 501) por meio dos quais os responsáveis acabaram tomando conhecimento do resultado do julgamento Acórdão nº 10-63.977 em 18/04/2019. E, aí, em 16/05/2019, os responsáveis Graciela, Viviana e Roberto entenderam por apresentar, em conjunto, Recurso Voluntário de fls. 565/575 por meio do qual sustentam, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Impossibilidade de responsabilização dos Recorrentes – Jurisprudência vinculante do C. STJ e do E. STF

Que a responsabilidade tributária foi atribuída aos recorrente com fundamento no artigo 124, inciso II do Código Tributário Nacional c/c o artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/1979, que prevê que os representantes de uma pessoa jurídica são solidariamente responsáveis pelos créditos decorrentes do não recolhimento do IRRF;

Que o artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/1979 é ilegal e inconstitucional, pois prevê a responsabilização dos sócios pelos simples inadimplemento da obrigação tributária e, portanto, acaba violando os artigos 135, inciso III do CTN e o artigo 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal, que reserva à Lei complementar o tratamento da matéria;

Que, ao analisar o Recurso Extraordinário nº 562.276/PR o qual, a rigor, foi julgado sob a sistemática da Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal – STF acabou fixando o entendimento de que somente podem ser responsabilizados pelos débitos de uma pessoa jurídica os sócios com poderes de gestão que tenham praticados atos com excesso de poder ou

infração à lei ou ao estatutos sociais, nos exatos termos do que determina o artigo 135, inciso III do CTN, de modo que qualquer previsão constante em lei ordinária em sentido contrário tal como ocorre no caso apreço deve ser considerada inconstitucional, haja vista que o artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/1979 atribui a responsabilidade tributária ao sócio pelo simples inadimplemento da obrigação tributária;

Que, ao analisar o Recurso Especial repetitivo nº 1.101.728/SP, o Superior Tribunal de Justiça – STJ fixou o entendimento de que “a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade do sócio”, de modo que a responsabilidade atribuída aos Recorrentes se mostra, mais uma vez, ilegal, sem contar que os precedentes deste E. CARF também tem corroborado essas linhas de entendimentos; e

Que, com base na jurisprudência do STF, STJ e CARF, o artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/1979 deve ser considerado ilegal e inconstitucional, já que a atribuição da responsabilidade solidária aos sócios reivindica a comprovação de ato praticado com infração à lei ou ao estatuto social, de modo que a responsabilidade tributária atribuída aos Recorrentes deve ser afastada.

(ii) A não configuração da responsabilidade pessoal dos Recorrentes – Não comprovação dos requisitos do artigo 135 do CTN

Que a atribuição da responsabilidade com fundamento no artigo 135, inciso III do CTN reivindica a comprovação do suposto ato praticado com excesso de poder ou infração à lei ou estatuto social, sendo que, no caso em apreço, a Autoridade fiscal deveria ter comprovado quais foram os atos praticados por cada um dos Recorrentes para que a responsabilidade solidária pelo IRRF lhes fossem atribuída, haja vista que a necessidade de comprovação do fato específico supostamente praticado pelos Recorrentes também decorre da previsão constante do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72;

Que não basta à Autoridade fiscal alegar que o fato ilícito aconteceu e que foi praticado, mas, antes, é necessário que tais circunstâncias sejam devidamente comprovadas para que o lançamento possa se sustentar, já que, nos termos do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, o ônus da prova é da fiscalização quanto aos fatos constitutivos do lançamento, em contar, ainda, que caberia à Autoridade a demonstração individualizada da conduta ilícita supostamente praticada por cada um dos recorrentes; e

Que, no caso concreto, a Autoridade fiscal não apenas comprovou a conduta que ensejaria a responsabilidade pessoal dos Recorrentes, como, também não individualizou a conduta ilícita que teria sido praticada por cada um, de modo que, no final, não cumpriu os requisitos necessários para responsabilização pessoal dos Recorrentes, nos termos do artigo 135, inciso III do CTN, do que se conclui pelo provimento do Recurso Voluntário para que a responsabilidade tributária seja afastada

Com base em tais alegações, os responsáveis Graciela, Viviana e Roberto pugnam pelo conhecimento e pelo provimento do presente Recurso Voluntário para que o Acórdão recorrido seja reformado e, por via de consequência, o lançamento seja julgado insubsistente em face dos Recorrentes.

Em 25/03/2019, o responsável Carmo foi devidamente intimado do resultado do Acórdão nº 10-63.977, conforme se verifica do AR juntado às fls. 502, e, em 23/04/2019, entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 546/558 por meio do qual sustenta, basicamente, as seguintes alegações:

(i) Da verdadeira relação do Recorrente com a SFD e sua ilegitimidade passiva para figura no Auto de Infração

Que foi empregado da SFD por cerca de 34 anos e, nesse período, exerceu as funções de (a) *office-boy*, (b) auxiliar de tesouraria, (c) supervisor de contabilidade e (d) gerente administrativo, sendo que, a partir de 30/10/2014, quando foi eleito diretor superintendente, passou a cumular funções e, também, permaneceu como gerente administrativo, cuja condição perdurou até 12/07/2017 quando, na oportunidade, foi destituído da diretoria e passou a manter apenas a função de gerente administrativo, o que significa dizer, portanto, que a condição de empregado, subordinado às deliberações dos acionistas, permaneceu durante todo o período em que fez parte da SFD;

Que sua relação de subordinação perante os acionistas Paulo Ibrahim Mansour e Omar Ibrahim Mansour pode ser comprovada a partir dos e-mails e mensagens de *whatsapp* que foram colacionados aos autos em que se verifica que Paulo, que era chamado de Presidente por parceiro da empresa, determinava as ações que o Recorrente deveria realizar, o que denota que não tinha qualquer poder de decisão e atuava, sempre, de acordo com as diretrizes que eram repassadas por Paulo e Omar;

Que somente aceitou ingressar e ser mantido no cargo de Direito por necessidade de assegurar o seu emprego de gerente administrativo e que seu próprio salário sofreu retenções que não foram repassadas ao Fisco, bem assim que, tratando-se de empregado e, portanto, subordinado, acabou tendo que acatar a nomeação à Diretoria por deliberação dos acionistas; e

Que chegou a ingressar com uma reclamação trabalhista após a sua demissão e obteve a homologação de um acordo em que a SFD firmou o compromisso de arcar com todas as verbas trabalhistas que ficaram em aberto durante o período em que era empregado, o que comprova, mais uma vez, a sua falta de gerência no adimplemento das obrigações da empresa.

(ii) Da verdade real no processo administrativo fiscal

Que, no âmbito do processo administrativo, o que importa é a persecução da verdade material, de modo que a Autoridade fiscal não pode desconsiderar as provas ora carreadas aos autos que visam demonstrar que

não detinha qualquer gerência sobre o recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF; e

Que, por isso mesmo, deve ser dado provimento ao seu Recurso Voluntário para que sua responsabilidade seja afastada, uma vez que a premissa adotada pela Autoridade fiscal está equivocada e não representa a realidade.

(iii) Da falta de razoabilidade e proporcionalidade da multa fixada no Auto de Infração e da responsabilidade solidária pelo seu pagamento

Que a multa deve ser afastada ou, no mínimo, reduzida, já que apresenta efeito confiscatório e, portanto, acaba violando o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, que, no caso, proíbe o uso de tributo com fim confiscatório; e

Que, no caso em apreço, a multa aplicada no percentual de 112% é destinada a penalizar uma pessoa jurídica, mas, no final, está sendo aplicada a uma pessoa física por solidariedade, sendo que não recebeu nenhuma das intimações da Autoridade fiscal, de modo que não se pode conceber que a multa seja aplicada por um fato que não teve qualquer envolvimento

Com base em tais alegações, o responsável tributário Carmo pugna pelo provimento do seu Recurso Voluntário para que, mediante o reconhecimento de sua ilegitimidade passiva e de acordo com a verdade material, a sua responsabilidade seja afastada, de modo que deve ser excluído do polo passivo do Auto de infração, uma vez que a responsabilidade real é dos acionistas da SFD, quais seja, PVM Participações Ltda e OIM Participações – EIRELI, que, por sua vez, são representadas por Paulo Ibrahim Mansour e Omar Ibrahim Mansour.

Já a responsável Maria Alice tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 10-63.977 em 25/03/2019, conforme se verifica do AR juntado às fls. 503, e, aí, em 05/06/2019, entendeu por apresentar Petição de fls. 581/583 requerendo a suspensão de medidas de cobrança enquanto perdurar o presente Processo Administrativo, bem como a extensão dos efeitos da decisão à sua situação, já que, no seu entendimento, a sua responsabilidade teria sido atribuída pelos mesmos pressupostos de fato e de direito que ensejaram a responsabilização dos demais responsáveis solidários.

Em Despacho de Encaminhamento de fls. 586, os autos foram encaminhados para este E. CARF e, posteriormente, foram distribuídos a este Relator mediante sorteio, conforme estabelece o artigo 49, § 2º do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

1. Juízo de Admissibilidade dos Recursos Voluntários

De início, devo analisar se os Recursos Voluntários interpostos pelos responsáveis Graciela, Viviana e Roberto (fls. 565/757), Carmo (fls. 546/558) e, ainda, por Maria Alice (fls. 581/583) preenchem os pressupostos recursais intrínsecos e extrínsecos para concluir se, de fato, podem ser conhecidos e, por conseguinte, analisados.

A começar pela análise do requisito extrínseco da tempestividade, verifico, de plano, que, em 18/04/2019, os responsáveis Graciela, Viviana e Roberto tomaram conhecimento do resultado do Acórdão recorrido nº 10-63.977 através, respectivamente, dos Editais Eletrônicos nºs 006031535 (fls. 499), 006031532 (fls. 500), 006031536 (fls. 501), de modo que o prazo de 30 dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 começou a fluir no dia 19/04/2019 (sexta-feira) e findar-se-ia em 18/05/2019 (sábado), tendo sido postergado para o 1º dia útil subsequente, qual seja, 20/05/2019 (segunda-feira). A rigor, os responsáveis entenderam por apresentar o seu Recurso Voluntário em 16/05/2019, de modo que o Recurso preenche o pressuposto da tempestividade.

Já o responsável Carmo foi intimado do resultado do referido Acórdão nº 10-63.977 em 25/03/2019, conforme se verifica do AR de fls. 502. E, aí, o prazo de 30 dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 começou a fluir em 26/03/2019 (terça-feira) e findar-se-ia apenas em 24/04/2019 (quarta-feira), sendo que, no caso, o Recurso Voluntário foi interposto em 23/04/2019, do que se conclui pela sua tempestividade.

E tanto é assim que, em Despacho de Encaminhamento de fls. 578, de 24/05/2019, a Autoridade fiscal concluiu que os recursos apresentados pelos responsáveis acima citados eram tempestivos. Confira-se:

“DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

Os seguintes solidários apresentaram Recurso Voluntário tempestivo, a saber: Carmo Aparecido Brito, Viviana Laura Kasitzky de Kanevsky, Graciela Leonor Kasitzky de Bianchi Villelli e Roberto Miguel Postel. assim sendo, encaminhamos este processo ao CARF-MF-DF.

DATA DE EMISSÃO : 24/05/2019”

Por outro lado, veja-se que, quanto à responsável Maria Alice, temos que, ainda que considerássemos a sua Petição de fls. 581/583 enquanto Recurso Voluntário, o fato é que ela tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 10-63.977 em 25/03/2019, conforme se verifica do AR juntado às fls. 503, de modo que o prazo de 30 dias a que alude o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 começou a fluir em 26/03/2019 (terça-feira) e findar-se-ia em 24/04/2019 (quarta-feira), sendo que a referida Petição / Recurso Voluntário foi protocolado apenas em 05/06/2019, ou seja, após o prazo de 30 dias previsto no legislação de regência. Com efeito, tem-se que o “Recurso” formalizado pela responsável Maria Alice não preenche o pressuposto extrínseco da tempestividade e, por isso mesmo, não deve ser objeto de conhecimento por parte desta Turma julgadora.

Ora, no âmbito do processo administrativo fiscal, os prazos são contados em dias corridos e, portanto, o referido artigo 33 dispõe que da decisão de 1ª instância caberá recurso dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão. Confira-se:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.”

Aliás, observe-se que o prazo de trinta dias a que alude o artigo 33 é contado à luz do que estabelece o artigo 5º do Decreto nº 70.235/72, cuja redação foi replicada no artigo 210 do Código Tributário Nacional. Veja-se:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o dia do vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Lei nº 5.172/66

Art. 210. Os prazos fixados nesta Lei ou legislação tributária serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.”

A título de elucidação, registre-se que, ainda que os Recursos Voluntários tenham sido protocolado extemporaneamente, eles serão remetidos ao CARF para que os julgadores possam apreciar sua tempestividade. O recurso será recebido pelo Conselho e sua tempestividade será objeto de análise, sendo que a Turma julgadora apenas poderá adentrar no exame das questões meritorias se a questão preliminar relativa à perempção restar ultrapassada, conforme dispõe o artigo 35 do referido Decreto nº 70.235/72¹.

Além do mais, note-se, ainda, que, quanto a responsável Maria Alice, a Autoridade julgadora de 1ª instância entendeu que a sua Impugnação havia sido apresentada de forma intempestiva e, portanto, não tendo sido inaugurada a fase contenciosa, não comportava julgamento em 1ª instância, nos termos do artigo 56, § 2º do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, o que significa dizer, portanto, que o litígio não foi instaurado em relação a ela, nos termos do que determina o artigo 14 do Decreto nº 70.235/72², de modo que, em decorrência da preclusão, a atribuição da sua responsabilidade tributária restou definitiva. Apenas a título de informação, veja-se que, se ela tivesse apresentado seu Recurso dentro do prazo de 30 dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e tivesse suscitado a questão da intempestividade da sua Impugnação é que o Recurso poderia ser conhecido, o que não ocorreu no caso concreto.

¹ Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 35. O recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção.

² Cf. Decreto nº 70.235/72. Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Considerando, pois, que os Recursos Voluntários dos responsáveis Graciela, Viviana e Roberto (fls. 565/757) e do responsável Carmo (fls. 546/558) foram formalizados dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-los e, por isso mesmo, passo a apreciá-los em suas alegações meritórias.

2. Da análise do Recurso Voluntário interposto, em conjunto, pelos responsáveis Graciela, Viviana e Roberto

Os responsáveis Graciela, Viviana e Roberto apresentam Recurso Voluntário de fls. 565/575 por meio do qual suscitam, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) Que o artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736/1979 é ilegal e inconstitucional, pois prevê a responsabilização dos sócios pelo simples inadimplemento da obrigação tributária em ofensa ao artigo 146, III da CF e ao artigo 135 do CTN; e
- (ii) Que não restaram configurados os requisitos para aplicabilidade do artigo 135 do CTN no caso concreto.

Pois bem. Cumpre-se registrar, de logo, que o presente processo tem por objeto a atribuição de responsabilidade pela ausência de repasse de IRRF ao erário, conforme se extrai do Auto de Infração (fls. 122/131) e do Relatório Fiscal (fls. 132/135), o que acabou ensejando a atribuição da responsabilidade tributária aqui discutida com fulcro no artigo 124, inciso II do Código Tributário Nacional c/c o artigo 8º do Decreto-lei n. 1.736/1999. Veja-se:

“Por oportuno, a solidariedade de direito, prevista no art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, decorre de lei que expressamente designa quem são os responsáveis solidários. A esse respeito, tratando-se de Imposto de Renda Retido na Fonte e não recolhido aos cofres públicos, o Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, estabelece, em seu artigo 8º, que o representante da pessoa jurídica é solidariamente responsável pelos créditos decorrentes do não recolhimento do IRRF.

[...]

Nesse contexto, conclui-se que a Diretora Sra. MARIA ALICE DOS SANTOS FERNANDES CHIRCO, CPF 685.974.528-20; a Diretora Sra. GRACIELA LEONOR KASITZKY DE BIANCHI VILLELLI, CPF 143.627.078-24; o Diretor Sr. ROBERTO MIGUEL POSTEL, CPF 450.097.408-34; a Diretora VIVIANA LAURA KASITZKY DE KANEVSKY, CPF 132.060.858-29; o Diretor Sr. ENRICO MONDIO, CPF 003.594.709-80; e o Diretor Sr. CARMO APARECIDO BRITO, CPF 073.955.228-77, responsáveis perante o CNPJ da empresa SFD S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, CNPJ 60.581618/0001-14, à época da ocorrência dos fatos geradores, são responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído neste Auto de Infração, conforme tabela abaixo, a título de IRRF não recolhido, com os respectivos acréscimos legais, nos termos do artigo 124, inciso II, da Lei nº 5.172/1966, combinado com o artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/1979.”

E, aí, tendo em vista que o presente processo não tem por objeto a responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, tem-

se que as alegações formuladas pelos responsáveis Graciela, Viviana e Roberto no sentido de que *não restaram configurados os requisitos para aplicabilidade do artigo 135 do CTN no caso concreto* não devem ser aqui conhecidas e, portanto, não devem ser objeto de análise por parte desta Turma julgadora, já que se tratam de alegações que não têm a ver com a matéria delimitada no litígio em discussão.

Dito isto, confira-se que, de resto, os responsáveis Graciela, Viviana e Roberto alegam, em suma, que a solidariedade tributária só é cabível nas hipóteses previstas no artigo 135, inciso III do CTN, já que, de acordo com o artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, a definição dos contribuintes do tributo depende da edição de lei complementar sobre o assunto, sendo inaplicáveis os dispositivos do Decreto nº 3.000/99 e do Decreto-Lei nº 1.736/79.

Contudo, entendo que não assiste razão aos Recorrentes neste ponto, conforme passarei a expor.

Observe-se, de plano, que, nos termos dos artigos 124 e 128 do CTN, são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei. Veja-se:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996.

Capítulo IV - Sujeito Passivo

Seção II - Solidariedade

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

[...]

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

[...]

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

Por sua vez, o artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/79, cuja redação foi reproduzida no artigo 723 do Decreto nº 3000/1999 (RIR/99), dispõe o seguinte:

“Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979

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.

Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999

Responsabilidade de Terceiros

Art. 723. 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 descontado na fonte (Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, art. 8º).

Parágrafo único. A responsabilidade das pessoas referidas neste artigo restringe-se ao período da respectiva administração, gestão ou representação (Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, art. 8º, parágrafo único)."

Nesse contexto, é de se reconhecer que esta 2ª Turma da 3ª Câmara tem o entendimento de que, à luz do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/79, a sujeição passiva pode ser atribuída aos acionistas, controladores, aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre a renda descontado na fonte, bem assim que a aplicação da sujeição passiva solidária em questão não se relaciona com os requisitos fixados no artigo 135, inciso III do CTN. Confira-se:

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

Data do fato gerador: 31/03/2012, 30/04/2012

[...]

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.

[...]

(Processo nº 13971.721354/2017-11. Acórdão nº 1302-004.850. Conselheiro Relator Flávio Vilhena Machado Dias. Redator designado Paulo Henrique Silva Figueiredo. Sessão de 13/10/2020)."

A título de complementação, entende-se por não acolher, aqui, as alegações de que o *artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/1979 é ilegal e inconstitucional, pois prevê a responsabilização dos sócios pelos simples inadimplemento da obrigação tributária e, portanto, acaba violando os artigos 135, inciso III do CTN e o artigo 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal, que reserva à Lei complementar o tratamento da matéria.*

É que, de acordo com o artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, o qual dispõe sobre o processo administrativo fiscal, os órgãos de julgamento não podem afastar ou deixar de observar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Veja-se:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Em consonância com o que determina o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, registre-se que o artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de junho de 2015, também prescreve que é vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar quaisquer disposições contidas tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Veja-se:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

A Súmula CARF nº 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Tendo em vista que não cabe a este Tribunal Administrativo se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de tratados, acordos internacionais, leis ou decretos, tem-se as alegações no sentido de que *o artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/1979 é ilegal e inconstitucional*, não devem ser aqui acolhidas, haja vista que esse tipo de alegação reivindicaria a análise da inconstitucionalidade da própria norma tributária ali insculpida.

Por fim, note-se que, no caso em apreço, os Recorrentes Graciela, Viviana e Roberto não se desincumbiram de demonstrar que não se enquadram na hipótese normativa constante do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/79.

Por essas razões, entendo que a responsabilidade solidária atribuída aos Srs. Graciela, Viviana e Roberto deve ser mantida com fundamento no artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/79.

3. Da análise do Recurso Voluntário interposto pelo responsável Carmo Aparecido Brito

O responsável Carmo Aparecido Brito apresentou Recurso Voluntário de fls. 546/558 por meio do qual suscita, basicamente, as seguintes alegações:

(i) **Da verdadeira relação do Recorrente com a SFD e sua ilegitimidade passiva para figura no Auto de Infração**

Que foi empregado da SFD por cerca de 34 anos e, nesse período, exerceu as funções de (a) *office-boy*, (b) auxiliar de tesouraria, (c) supervisor de contabilidade e (d) gerente administrativo, sendo que, a partir de 30/10/2014, quando foi eleito diretor superintendente, passou a cumular funções e, também, permaneceu como gerente administrativo, cuja

condição perdurou até 12/07/2017 quando, na oportunidade, foi destituído da diretoria e passou a manter apenas a função de gerente administrativo, o que significa dizer, portanto, que a condição de empregado, subordinado às deliberações dos acionistas, permaneceu durante todo o período em que fez parte da SFD;

Que sua relação de subordinação perante os acionistas Paulo Ibrahim Mansour e Omar Ibrahim Mansour pode ser comprovada a partir dos e-mails e mensagens de *whatsapp* que foram colacionados aos autos em que se verifica que Paulo, que era chamado de Presidente por parceiro da empresa, determinava as ações que o Recorrente deveria realizar, o que denota que não tinha qualquer poder de decisão e atuava, sempre, de acordo com as diretrizes que eram repassadas por Paulo e Omar;

Que somente aceitou ingressar e ser mantido no cargo de Direito por necessidade de assegurar o seu emprego de gerente administrativo e que seu próprio salário sofreu retenções que não foram repassadas ao Fisco, bem assim que, tratando-se de empregado e, portanto, subordinado, acabou tendo que acatar a nomeação à Diretoria por deliberação dos acionistas; e

Que chegou a ingressar com uma reclamação trabalhista após a sua demissão e obteve a homologação de um acordo em que a SFD firmou o compromisso de arcar com todas as verbas trabalhistas que ficaram em aberto durante o período em que era empregado, o que comprova, mais uma vez, a sua falta de gerência no adimplemento das obrigações da empresa.

(ii) Da verdade real no processo administrativo fiscal

Que, no âmbito do processo administrativo, o que importa é a persecução da verdade material, de modo que a Autoridade fiscal não pode desconsiderar as provas ora carreadas aos autos que visam demonstrar que não detinha qualquer gerência sobre o recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF; e

Que, por isso mesmo, deve ser dado provimento ao seu Recurso Voluntário para que sua responsabilidade seja afastada, uma vez que a premissa adotada pela Autoridade fiscal está equivocada e não representa a realidade.

(iii) Da falta de razoabilidade e proporcionalidade da multa fixada no Auto de Infração e da responsabilidade solidária pelo seu pagamento

Que a multa deve ser afastada ou, no mínimo, reduzida, já que apresenta efeito confiscatório e, portanto, acaba violando o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, que, no caso, proíbe o uso de tributo com fim confiscatório; e

Que, no caso em apreço, a multa aplicada no percentual de 112% é destinada a penalizar uma pessoa jurídica, mas, no final, está sendo aplicada a uma pessoa física por solidariedade, sendo que não recebeu

nenhuma das intimações da Autoridade fiscal, de modo que não se pode conceber que a multa seja aplicada por um fato que não teve qualquer envolvimento.

Pois bem. Em relação às alegações formuladas no tópico *Da verdadeira relação do Recorrente com a SFD e da sua ilegitimidade passiva para figura no Auto de Infração*, é de se reconhecer que a responsabilidade tributária aqui discutida foi atribuída com fundamento nos artigos 124, inciso II do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 8º do Decreto nº 1.736/1979, que estabelecem o seguinte:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996.

Capítulo IV - Sujeito Passivo

Seção II - Solidariedade

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

[...]

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979

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.”

Portanto, veja-se que, enquanto o artigo 124, inciso II do CTN prevê que são solidariamente responsáveis as pessoas expressamente designadas por lei, o artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/1979 prescreve que 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.

Quer dizer, tratam-se de normas jurídicas válidas e vigentes que, no final, prescrevem que os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, de modo que não é possível afastar a responsabilidade do Sr. Carmo Aparecido Brito pela perspectiva de que que apenas aceitou o cargo de diretor afim de manter seu emprego como gerente administrativo, já que o que importa, no caso, é que ele ocupava cargo de diretoria e, portanto, a sua responsabilização com base no artigo 8º do Decreto-lei n 1.736/79 foi realizada corretamente pela Autoridade fiscal.

Aliás, note-se que, quando do julgamento do Acórdão recorrido nº 10-63.977, a própria 1ª Turma da DRJ/POA já havia se manifestado nesse mesmo sentido, conforme se verifica dos trechos abaixo colacionados:

A lei (Decreto-lei nº 1.736, de 1979) fixou a solidariedade de diretores, dentre outros, em torno do dever de quitar a dívida atinente ao imposto sobre a renda descontado na fonte e não recolhido. Não se trata, pois, de mero inadimplemento, mas sim de grave descumprimento do dever jurídico de repassar ao erário o imposto retido. Tal valor pertence ao Estado e diz respeito ao contribuinte, podendo, eventualmente, ser restituído ao contribuinte. No caso dos autos isso se deu em relação, preponderantemente, aos rendimentos dos trabalhadores assalariados. A norma de caráter complementar que permitiu a adoção da lei foi o CTN (art. 124, II). Não há qualquer decisão que afaste a aplicação da lei complementar material. Também não há qualquer decisão que afaste a aplicação da lei ordinária material. Nesse contexto, a norma legal é de aplicação obrigatória por parte da autoridade administrativa. O artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 é claro a esse respeito.

Quanto aos termos do artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 1979, saliento os critérios adotados pela norma. A aplicação da regra nasce do “não recolhimento...do imposto sobre a renda descontado na fonte”. Inexistente o recolhimento, quem é posicionado como responsável solidário? Os “acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”. A lei não fixa comportamentos específicos dessas pessoas. Assim, o elemento fundamental é o jurídico. Quem eram, no caso concreto, consoante os atos societários, os diretores da pessoa jurídica? Essas pessoas são as responsáveis solidárias consoante fixado em lei. O trabalho fiscal andou bem ao distribuir a responsabilidade tributária solidária em função daqueles que ocuparam os postos de diretoria ao longo do tempo em que não verificados os recolhimentos cabíveis.

Repiso, mais uma vez, que a responsabilização levada a efeito no caso dos autos não restou lastreada no artigo 135 do CTN, motivo pelo qual não houve a necessidade da comprovação da prática de atos dolosos ou fraudulentos, consoante defendido pelos impugnantes.

[...]

Quanto a Carmo, identifico que ele foi integrante da diretoria da sociedade anônima de 10 de dezembro de 2014 até 13 de abril de 2017 (fls. 121, 205 a 207). Isso é o que consta das informações prestadas pelo interessado junto ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e emanadas da Junta Comercial do Estado de São Paulo. O próprio Carmo relata que atuou de forma voluntária na condição de diretor. Consta dos autos, cópia da ata da Assembléia Geral que o elegeu para o cargo de Diretor Superintendente (estatutário) do interessado (sociedade anônima – fls. 284 a 286), bem como a ata da Assembléia Geral que o destituiu daquele posto (fls. 287 a 289). Consta dos autos, também, cópia da carteira do trabalho do impugnante Carmo, indicando ingresso no dia 2 de agosto de 1993 e saída no dia 31 de dezembro de 2017 (fl.280). Segundo a súmula 269 do Tribunal Superior do Trabalho, “O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço desse período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego”. O contrato de trabalho, então, permaneceu, em princípio, existente, mas suspenso enquanto Carmo ocupou o cargo de Diretor Superintendente. A subordinação hierárquica referida na súmula diz respeito àquela pessoal, típica da relação de emprego. O diretor estatutário não age completamente livre, posto que também resta subordinado a outros órgãos da companhia, como é o caso da Assembléia Geral. Lembro que a posição de Diretor Superintendente era a mais elevada posição de diretoria do interessado, posto que a outra era de Diretor Adjunto. Caso não tivesse ocorrido assim (atuação voluntária na condição de diretor estatutário), e caso restasse comprovada a simulação ou a falsidade do posicionamento de Carmo na diretoria, deveria ter sido adotado o procedimento previsto no artigo 36 da Instrução Normativa RFB nº 1.863, de 27 de dezembro de 2018, equivalente ao disposto no artigo 36 da Instrução Normativa RFB nº 1.634, de 6 de maio de 2016. Como Carmo estava posicionado na condição jurídica de diretor, entendo correta a imputação de responsabilidade levada a efeito nos

autos, consoante a já anteriormente esclarecida interpretação do disposto no artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 1979.” (grifei).

Por essas razões, entendo por não acolher as alegações acerca *Da verdadeira relação do Recorrente com a SFD e da sua ilegitimidade passiva para figura no Auto de Infração*, de modo que a responsabilidade do Sr. Carmo Aparecido Brito deve ser mantida nesse ponto.

Já no que tange às alegações acerca da *verdade material*, veja-se, de plano, que o Código Tributário Nacional – CTN, enquanto norma jurídica com status de Lei complementar, cuidou de dispor em seu artigo 142 sobre o instituto do lançamento tributário³ o qual, a rigor, e enquanto ato administrativo plenamente vinculado e obrigatório, deve ser formalizado com observância a todos os requisitos ali previstos. Confira-se:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Capítulo II - Constituição de Crédito Tributário

Seção I - Lançamento

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Note-se que o *verificar a ocorrência do fato gerador* tem a ver com o motivo do ato e equivale, portanto, à comprovação do fato tal qual descrito na hipótese de incidência tributária, de modo que a feitura do lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido realizadas e que, portanto, o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, espacial e temporal, pois só com essa prévia identificação e comprovação é que o tributo pode ser lançado⁴. Em outras palavras, o *verificar a ocorrência do fato gerador* significa que o lançamento deve estar lastreado em provas do acontecimento que dá ensejo ao pagamento do tributo. É a própria verificação da subsunção do fato à norma.

Vale transcrever, aqui, os comentários de Luciano Amaro⁵ ao artigo 142 do Código Tributário Nacional:

“Afirma, ainda, que o lançamento seria *tendente* a verificar a ocorrência do fato gerador etc. Ora, o Código Tributário Nacional confunde aí o lançamento com as investigações que a autoridade possa desenvolver e que objetivem (*tendam a*) verificar a ocorrência do fato gerador etc., mas que, obviamente, *não configuram lançamento*. A ação da

³ De acordo com o artigo 146, inciso III, alínea "b" da Constituição Federal, o instituto do lançamento é matéria que deve ser tratada tão-somente por Lei Complementar, porquanto, nos dizeres da Constituição, trata-se de norma geral em matéria de legislação tributária.

⁴ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

autoridade administrativa (investigação) é que objetiva a consecução de *eventual* lançamento. Efetivado o lançamento, porém, este não “tende” para coisa nenhuma, ele *já é o resultado da verificação da ocorrência do fato gerador*, mesmo porque, sem que se tenha previamente verificado a realização desse fato, descabe o lançamento. Em suma, o lançamento não tende nem a verificar o fato, nem a determinar a matéria tributável, nem a calcular o tributo, nem a identificar o sujeito passivo. O lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido feitas e que o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, espacial, temporal, pois só com essa prévia identificação é que o tributo pode ser lançado. (grifei).

A atividade administrativa de lançamento se enquadra na categoria dos atos administrativos e, enquanto tal, é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, o que significa dizer, pois, que, ao confeccionar o lançamento, a Autoridade fiscal tem, na verdade, um dever jurídico de investigação ou encargo da prova no que diz com a comprovação da ocorrência do fato tal qual descrito abstratamente na norma superior, o qual não se confunde num ônus da prova, nem em sentido material, nem em sentido formal, já que a averiguação da *verdade material* não é objeto de um simples ônus, mas, sim, de um dever jurídico.

É nesse sentido que Alberto Xavier⁶ sustenta:

O procedimento tributário de lançamento tem como finalidade central a investigação dos fatos tributários, como vista à sua prova e caracterização; respeita à *premissa menor* do silogismo de aplicação da lei.

Como, porém, proceder, à investigação e valoração dos fatos?

A este quesito a resposta do Direito Tributário é bem clara. Dominado todo ele por um princípio da legalidade, tendente à proteção da esfera privada contra os arbítrios do poder, a solução não poderia deixar de consistir em submeter a investigação a um *princípio inquisitório* e a valoração dos fatos a um *princípio da verdade material*.

[...]

Porque no procedimento administrativo se tende à averiguação da verdade material quanto ao objeto do processo – indispensável para aplicação da lei de imposto – nele não se coloca, em rigor, um problema de repartição de ônus da prova como critério de juízo sobre o fato incerto.

Ao contrário de que entendia a antiga jurisprudência do *Reichsfinanzhof* e do Supremo Tribunal Administrativo da Prússia, apoiada na doutrina por Rauschning, Berger e Louveaux, segundo a qual no procedimento de lançamento existiria uma repartição do ônus da prova semelhante à que vigora no processo civil, cabendo à Administração provar os fatos constitutivos do seu direito e ao contribuinte provar os fatos impeditivos, é hoje concepção dominante que não pode falar-se num ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Com efeito, se é certo que este se sujeita às consequências desfavoráveis resultantes da falta de prova, não o é menos que a averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus, mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro *encargo da prova* ou *dever de investigação*, que não se vê vantagem em designar por novos conceitos, ambíguos quanto à sua natureza jurídica, como o de ônus da prova objetivo (*objektive Beweislast*), ônus da probabilidade (*Vermutungslast*) ou situação, base ou condição da prova (*Beweislagen*).” (grifei).

⁶ XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro. 3ª ed. reform.e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 131, 155/157.

E, aí, por estar vinculada à legalidade, a Autoridade fiscal tem o dever de buscar a *verdade material* dos fatos. Daí que a busca pela verdade material não é uma faculdade da autoridade, mas, sim, um dever, de modo que ela deve solicitar todos os documentos que entender necessários à elucidação do caso independentemente das provas produzidas pelos próprios sujeitos passivos. Em síntese, o princípio da *verdade material* ou verdade real exprime que a Autoridade administrativa deve analisar os fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. É por isso que a autoridade vai à busca e solicita, aos sujeitos passivos, a apresentação de documentos para que, no final, possam conduzi-los a uma conclusão baseada na *verdade material* ou na realidade dos fatos.

Fixadas essas premissas, observe-se que, no caso concreto, as Autoridade fiscal e julgadora de piso já haviam apurado corretamente que o Sr. Carmo Aparecido Brito foi integrante da diretoria da SFD S/A Indústria e Comércio no período de 10/12/2014 a 13/04/2017. A rigor, confira-se que a própria 1ª Turma da DRJ/POA acabou concluindo nesse sentido, conforme se observa dos trechos abaixo colacionados:

“Quanto a Carmo, identifico que ele foi integrante da diretoria da sociedade anônima de 10 de dezembro de 2014 até 13 de abril de 2017 (fls. 121, 205 a 207). Isso é o que consta das informações prestadas pelo interessado junto ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e emanadas da Junta Comercial do Estado de São Paulo. O próprio Carmo relata que atuou de forma voluntária na condição de diretor. Consta dos autos, cópia da ata da Assembléia Geral que o elegeu para o cargo de Diretor Superintendente (estatutário) do interessado (sociedade anônima – fls. 284 a 286), bem como a ata da Assembléia Geral que o destituiu daquele posto (fls. 287 a 289). Consta dos autos, também, cópia da carteira do trabalho do impugnante Carmo, indicando ingresso no dia 2 de agosto de 1993 e saída no dia 31 de dezembro de 2017 (fl.280). Segundo a súmula 269 do Tribunal Superior do Trabalho, “O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço desse período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego”. O contrato de trabalho, então, permaneceu, em princípio, existente, mas suspenso enquanto Carmo ocupou o cargo de Diretor Superintendente. A subordinação hierárquica referida na súmula diz respeito àquela pessoal, típica da relação de emprego. O diretor estatutário não age completamente livre, posto que também resta subordinado a outros órgãos da companhia, como é o caso da Assembléia Geral. Lembro que a posição de Diretor Superintendente era a mais elevada posição de diretoria do interessado, posto que a outra era de Diretor Adjunto. Caso não tivesse ocorrido assim (atuação voluntária na condição de diretor estatutário), e caso restasse comprovada a simulação ou a falsidade do posicionamento de Carmo na diretoria, deveria ter sido adotado o procedimento previsto no artigo 36 da Instrução Normativa RFB nº 1.863, de 27 de dezembro de 2018, equivalente ao disposto no artigo 36 da Instrução Normativa RFB nº 1.634, de 6 de maio de 2016. Como Carmo estava posicionado na condição jurídica de diretor, entendo correta a imputação de responsabilidade levada a efeito nos autos, consoante a já anteriormente esclarecida interpretação do disposto no artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 1979.”

Da fato, é de se reconhecer que, ao confeccionar o lançamento, a Autoridade fiscal tem, na verdade, um dever jurídico de investigação ou encargo da prova no que diz com a comprovação da ocorrência do fato tal qual descrito abstratamente na norma superior, o qual não se confunde num ônus da prova, nem em sentido material, nem em sentido formal, já que a averiguação da *verdade material* não é objeto de um simples ônus, mas, sim, de um dever jurídico, sendo que o que restou apurado pelas Autoridades foi que o Sr. Carmo Aparecido Brito foi integrante da diretoria da sociedade anônima de 10 de dezembro de 2014 até 13 de abril de

2017 e, portanto, enquadra-se na hipótese normativa constante do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/79.

Por fim, e quanto as alegações de *que a multa fixada no Auto de Infração apresenta efeito confiscatório e, portanto, acaba violando o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal*, veja-se que se tratam de alegações de inconstitucionalidade do próprio artigo 44, inciso I e § 2º, inciso I da Lei nº 9.430/1996, sendo que, como vimos, e nos termos dos artigos 26-A do Decreto nº 70.235/72 e 62 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de junho de 2015, os órgãos de julgamento não podem afastar ou deixar de observar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

A própria Súmula CARF nº 2 também sintetiza essa linha de entendimento ao prescrever que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Tendo em vista que não cabe a este Tribunal Administrativo se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de tratados, acordos internacionais, leis ou decretos, conclui-se que as alegações de *que a multa fixada no Auto de Infração apresenta efeito confiscatório e, portanto, acaba violando o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal* não devem ser aqui acolhidas.

Com base em tais fundamentos, entendo por negar provimento ao Recurso Voluntário apresentado pelo responsável Carmo Aparecido Brito.

4. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, voto por (i) não conhecer do Recurso Voluntário apresentado por Maria Alice dos Santos Fernandes Chirgo, (ii) conhecer parcialmente do Recurso Voluntário formalizado por Graciela Leonor Kasitzky de Bianchi Villeli, Roberto Miguel Postel e Viviana Laura Kasitzky de Kanevsky e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso, mantendo a responsabilidade dos recorrentes, e, por fim, (iii) conhecer do Recurso Voluntário apresentado por Carmo Aparecido Brito e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega