



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19311.720050/2018-69</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9101-007.120 – CSRF/1ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	3 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	SFD S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2014, 2015

SOLIDARIEDADE. ART. 8º DO DECRETO-LEI Nº 1.736/79. DEMANDA DE OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS FIXADOS NO ART. 135, DO CTN. ARGUIÇÃO DE VIOLAÇÃO REFLEXA E OBLÍQUA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LIMITES DO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO.

Afastar a solidariedade prevista no art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/79 porque ausente demonstração dos requisitos do art. 135, III do CTN resulta em reconhecimento de inconstitucionalidade por via oblíqua e, no âmbito do julgamento administrativo, encontra óbice no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e no Regimento Interno do CARF.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (relatora) que votou pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designada para redigir o voto vencedor quanto ao conhecimento, e os fundamentos do voto vencedor quanto ao mérito, a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

*Assinado Digitalmente*

**Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa** – Redatora

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelos responsáveis GRACIELA LEONOR KASITZKY DE BIANCHI VILLELLI, ROBERTO MIGUEL POSTEL e VIVIANA LAURA KASITZKY DE KANEVSKY em face do **Acórdão nº 1302-006.814**, proferido em 22.06.2023, pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 587/609) assim ementado:

### **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.

Na oportunidade, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (i) não conheceram do recurso voluntário apresentado por Maria Alice dos Santos Fernandes Chirgo; (ii) conheceram 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, negaram provimento ao recurso; (iii) negarem provimento ao recurso voluntário apresentado por Carmo Aparecido Brito.

Em face de tal decisão, os responsáveis GRACIELA LEONOR KASITZKY DE BIANCHI VILLELLI, ROBERTO MIGUEL POSTEL e VIVIANA LAURA KASITZKY DE KANEVSKY interpuseram recurso especial (fls. 646/654), sustentando que o **Acórdão nº 1302-006.814** conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto à matéria “possibilidade de se atribuir responsabilidade solidária a sócios, diretores ou gestores, com base no art. 124 do CTN e no art. 8º do Decreto-Lei 1.736/79, independentemente da presença das

circunstâncias previstas no artigo 135, inciso III, do CTN”. Indicaram como paradigmas os Acórdãos de números 3402-004.753 e 3402-004.138.

Sobreveio o despacho de admissibilidade (fls. 754/761), que deu seguimento ao recurso especial, nos seguintes termos:

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos nºs 3402-004.753 e 3402-004.138, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar aos recorrentes.

Além disso, essas decisões servem para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido.

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram divergentes.

Tanto no recorrido quanto nos paradigmas, os julgadores examinaram questão sobre a possibilidade de se atribuir responsabilidade solidária a sócios, diretores ou gestores, com base no art. 124 do CTN e no art. 8º do Decreto-Lei 1.736/79, independentemente da presença das circunstâncias previstas no artigo 135, inciso III, do CTN.

Para o acórdão recorrido, a responsabilidade tributária atribuída com base no art. 124 do CTN e no art. 8º do Decreto-Lei 1.736/79 decorre do simples inadimplemento da obrigação tributária por parte da pessoa jurídica, não havendo a necessidade de se verificar se as pessoas físicas responsabilizadas praticaram atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Já nos paradigmas, prevaleceu o entendimento de que a simples inadimplência fiscal não pode configurar hipótese de responsabilização de sócios, gestores ou diretores, tal como prevê o art. 8º do Decreto-Lei 1.736/79, em linha com entendimento sedimentado no STF e no STJ.

Ainda de acordo com os paradigmas, o referido art. 8º do Decreto-Lei n. 1.736/79, que atribui a responsabilidade tributária ao sócio pelo simples inadimplemento da obrigação pela sociedade, foi declarado inconstitucional pelo STJ.

A divergência, portanto, está caracterizada.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial apresentado por Graciela Leonor Kasitzky de Bianchi Villelli, Roberto Miguel Postel e Viviana Laura Kasitzky de Kanevsky (responsáveis tributários por débitos da empresa SFDS/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO).

Sustentaram os responsáveis, em seu recurso especial, em resumo, que (i) de acordo com os acórdãos paradigmas, a simples inadimplência fiscal não configura, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade dos sócios, gestores ou diretores, tal como prevê o art. no art. 8º do Decreto-Lei 1.736/79, em linha com o entendimento sedimentado no STF e no STJ; e (ii) o artigo 8º do Decreto-Lei n. 1.736/79, que atribui a responsabilidade tributária ao sócio

pelo simples inadimplemento da obrigação pela sociedade, foi declarado formalmente inconstitucional pelo C. STJ no Resp 1.419.104-SP.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 763/770), sustentando, em síntese, com relação à admissibilidade, a ausência de divergência interpretativa, tendo em vista que (i) o Acórdão paradigma nº 3402-004.138 trata de responsabilidade tributária com fundamento no art. 135 do CTN e art. 28 do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 (RIPI/2010), sendo que os trechos do voto condutor que mencionam o art. 124, inciso I, do CTN e art. 8º do Decreto-Lei 1.736/79 são, em verdade, transcrições da decisão da lavra da Ministra Regina Helena Costa, proferida no REsp 1.641.491; (ii) o Acórdão paradigma nº 3402-004.753 versa sobre a responsabilidade solidária do sócio-gerente, Sr. Juliano Anderson Galera Cunha, com arrimo no art. 124, inciso I, do CTN. No mérito e o art. 8º do Decreto-lei n. 1.736/79, em que pese mencionado no bojo do voto, não foi o fundamento do Termo de sujeição passiva; e (iii) as circunstâncias de fato envolvidas no presente caso não são as mesmas daquelas verificadas nos acórdãos paradigmas: no caso presente, os recorrentes se apropriaram de crédito tributário retido na fonte e não repassaram aos cofres públicos, o que configura, em tese, crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137, de 1990 – circunstância completamente divergentes daquelas constatadas nos acórdãos paradigmas. No mérito, alega 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 imposto sobre a renda descontado na fonte.

É relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

### I – ADMISSIBILIDADE

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interporem recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E os embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial<sup>1</sup>. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

<sup>1</sup> Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

No presente caso, o GRACIELA LEONOR KASITZKY DE BIANCHI VILLELLI e VIVIANA LAURA KASITZKY DE KANEVSKY foram intimadas por carta em 28.08.2023 (fls. 635 e 636) ROBERTO MIGUEL POSTEL foi intimado por edital em 25.09.2023 (fl. 641). Diante disso, é tempestivo o recurso especial ora em análise interposto em 12.09.2023.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”<sup>2</sup>.

Com relação ao prequestionamento, a responsabilidade tributária foi expressamente debatida no acórdão recorrido, estando atendido, portanto, tal pressuposto.

No que se refere à divergência interpretativa, no **acórdão recorrido** foi imputada sujeição passiva solidária aos Recorrentes, integrantes da diretoria da empresa autuada, com fulcro nos artigos 124, inciso II do CTN e 8º do Decreto-lei n. 1.736/1979, em razão do não recolhimento ou recolhimento a menor e não confissão de dívida ou confissão em valor parcial do imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos de salário aos empregados da autuada e de aluguéis e royalties a pessoas físicas. Nesse contexto, os julgadores afastaram a aplicação dos requisitos do art. 135, III, do CTN, tendo em vista que, no caso, a responsabilidade foi atribuída com fulcro no artigo 124, inciso II do Código Tributário Nacional combinado com o artigo 8º do Decreto-lei n. 1.736/1979.

E, em seguida, afirmaram que “nos termos dos artigos 124 e 128 do CTN, são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei”, que, no caso, é o artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/1979, não procedendo o argumento dos Recorrentes no sentido de 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 3.000/1999 e do Decreto-Lei nº 1.736/79”.

Por fim, não acolheram a argumentação de inconstitucionalidade do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/1979, por força, dentre outros, do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e concluíram que “à luz do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/1979, 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”.

<sup>2</sup> Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

No **Acórdão paradigma nº 3402-004.753**, analisou-se a responsabilidade solidária atribuída ao sócio-gerente da empresa autuada, detentor de 99% do capital social, com arrimo no art. 124, I do CTN. Por sua vez, da empresa autuada, foi exigido o IPI em razão, dentre outros, da comercialização no mercado interno das mercadorias por ela importadas (art. 9º, I, RIPI/2010) e da revenda no mercado interno pela matriz de produtos industrializado pela filial (art. 9º, III, RIPI/2010), sem que houvesse emissão de notas fiscais, escrituração de livros e declaração ou recolhimento do imposto devido nas operações. Ao analisar tal situação, o voto vencedor concluiu pela exclusão da responsabilidade nos seguintes termos:

2. Um dos fundamentos invocados pela fiscalização para justificar a responsabilização do citado responsável é o disposto no art. 124 do Código Tributário Nacional<sup>1</sup>, i.e., pelo fato de pretensamente existir um *interesse comum* de tais pessoas (física e jurídica) em relação com a situação que redundou no fato gerador objeto da autuação.

3. Para verificar se tal condusão é adequada juridicamente, mister se faz delimitar o conteúdo semântico da expressão *interesse comum*. Nesse sentido, insta desde já destacar que a legislação tributária não faz tal conformação, tarefa essa que fica sob responsabilidade da doutrina<sup>2</sup> e da jurisprudência, para quem *interesse comum só tem as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos tem “interesse comum” na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos*<sup>3</sup>. Assim, ter *interesse comum* significa partilhar a prática do fato tido como gerador.

4. Ainda tratando do “interesse comum” para fins de incidência do dispositivo legal alhures citado, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é clara ao entender que para a sua configuração não basta o mero interesse econômico, havendo a especial necessidade de haver um interesse jurídico no fato gerador do tributo. Nesse sentido: (...)

5. Também não há que se falar em responsabilização com base no disposto no art. 8º do Decreto-lei n. 1.736/79 que, por sua vez, está fundado no disposto no art. 28 do Decreto 7.212/2010 (Regulamento do IPI/2010): (...)

6. Primeiramente porque referido dispositivo normativo tem por escopo veicular uma responsabilidade tributária na hipótese de simples inadimplência fiscal. Acontece que a simples inadimplência não é motivo suficiente a ensejar a responsabilidade tributária, uma vez que, *a considerar o mero inadimplemento como fator de responsabilização dos administradores, perderia qualquer sentido a limitação da responsabilidade, pois estes seriam passíveis de acionamento em todos os processos de cobrança tributária, cujo pressuposto é, justamente, o inadimplemento*<sup>4</sup>. Em outros termos, a inadimplência é condição necessária, mas não suficiente para fins de responsabilização tributária. Este também é o

entendimento consagrado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme se observa da ementa extraída de caso julgado sob o rito de recursos repetitivo, *in verbis*: (...)

7. Não obstante, o citado dispositivo do Decreto-lei n. 1.736/79 apresenta outro vício, na medida em que flagrantemente conflita com o disposto no art. 146, inciso III, alínea "b" da Constituição Federal, uma vez que questões afetas à obrigação tributária o que contempla a figura da responsabilização tributária é matéria de exclusivo trato por parte de lei complementar. Tal inconstitucionalidade **deve** ser aqui reconhecida em razão do disposto no art. 62, § 1º, incisos I e II, alínea "b" do RICARF, c.c. com o precedente veiculado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 562.276, afetado por repercussão geral e cuja ementa segue abaixo transcrita: (...)

8. Aliás, o mesmo art. 62, § 1º, inciso II, alínea "b" do RICARF, c.c. com o sobredito precedente veiculado pelo STJ (REsp n. 1.101.728/SP) julgado sob o rito de casos repetitivos, também justifica a convocação da *ratio decidendi* de lá extraída para a resolução do caso decidendo.

9 Assim, com base em tais fundamentos, voto por **dar provimento ao recurso voluntário** do responsabilizado, i.e., o Sr. *Juliano Anderson Galera Cunha* contribuinte e, por conseguinte, excluí-lo do polo passivo da presente exigência fiscal.

Interessante notar que, o relatório do **Acórdão paradigma nº 3402-004.753** afirma expressamente que “foi responsabilizado solidariamente pela exação, o sócio-gerente (detentor de 99 % do capital social), Sr. **Juliano Anderson Galera Cunha, CPF 838.838.439/20, com arrimo no art. 124, I, do CTN**”. No entanto, o voto vencido, ao manter a responsabilidade, afirma, a nosso ver, como reforço argumentativo, que ao caso igualmente se aplicaria o inciso II do art. 124 do CTN em razão do disposto no art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/1979. Confira-se:

Também não se pode perder de vista a aplicação do inciso II, do artigo 124 do CTN. Isso porque a legislação do IPI dispõe expressamente a respeito da responsabilidade de terceiros (sócios-gerente) em seu artigo 8º do DecretoLei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, cujo comando legal esta embasado no artigo 28 do Decreto 7.212/2010 (Regulamento do IPI/2010):

*Art. 28 (RIPI/2010) São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, no período de sua administração, gestão ou representação, os acionistas controladores e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos tributários decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal.*

Portanto, mantenho a responsabilidade solidária do sócio-gerente Sr. JULIANO ANDERSON GALERA CUNHA.

Provavelmente em razão da invocação do art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/1979 pelo voto vencido como reforço argumentativo, o voto vencedor igualmente tratou do dispositivo, mas para afastar sua aplicação ao caso em discussão, em razão (i) de a simples inadimplência fiscal não

ser motivo suficiente para ensejar a responsabilidade tributária; e (ii) da declaração de inconstitucionalidade formal e material pelo STF, no RE 562.276, julgado na sistemática da repercussão geral, do art. 13 da Lei 8.620/93, que vinculou simples condição de sócio à obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social.

Note-se que responsabilidade no **Acórdão paradigma nº 3402-004.753** foi imputada com base em dispositivo legal distinto daquele objeto do **acórdão recorrido**. O fato de o julgador do **Acórdão paradigma nº 3402-004.753** tecer comentários acerca da inconstitucionalidade do art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/1979, sem que esse tenha sido fundamento da autuação, poderia, eventualmente, ser suficiente para que restasse configurada a exigida divergência interpretativa<sup>3</sup>.

No entanto, há uma divergência entre o **acórdão recorrido** e o **Acórdão paradigma nº 3402-004.753**, que, a meu ver, não pode ser superada: o acórdão recorrido versa sobre a responsabilidade dos diretores em razão do não recolhimento de imposto de renda retido na fonte; enquanto, no **Acórdão paradigma nº 3402-004.753**, a responsabilidade decorreu do não recolhimento de IPI. Ambas as hipóteses de responsabilidade estão contidas no mesmo art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/1979, conforme abaixo:

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.

Ocorre que, independentemente da posição pessoal da presente Relatora acerca da constitucionalidade do art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/1979, é preciso reconhecer que as responsabilidades com relação ao IPI e ao IRRF, contidas em tal dispositivo, não necessariamente se confundem, o que, por si só, impede o conhecimento do recurso especial em razão da ausência de divergência interpretativa entre o **acórdão recorrido** e o **Acórdão paradigma nº 3402-004.753**.

Isso porque, ainda que o IPI seja cobrado do adquirente destacadamente na nota fiscal, seu contribuinte é o estabelecimento industrial ou equiparado, de forma que, quando o art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/1979 impõe responsabilidade às pessoas nele listadas em relação ao IPI, o faz pelo simples inadimplemento de tributo. No caso do IRRF, ao contrário, a responsabilidade não é atribuída pelo simples inadimplemento do tributo, mas, sim, em razão de não recolhimento pelo responsável tributário de imposto que foi retido do seu contribuinte – o que, eventualmente, pode importar ao julgador.

Tanto é assim que o Ministro Nunes Marques, no voto vogal proferido no RE 1181350 AGR-ED/SP, julgado em 24.10.2022, afirmou que, com relação ao IRRF, o art. 8º do

<sup>3</sup> Especialmente no presente caso em que a forma como o art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/1997 foi analisado pelo voto vencedor do Acórdão paradigma nº 3402-004.753 evidencia que os julgadores do paradigma reformariam o recorrido.

Decreto-lei nº 1.736/1979 não impõe responsabilidade pelo “mero inadimplemento de tributo”, mas sim em razão de não repasse aos cofres públicos de “tributo que já havia sido retido do contribuinte originário”.

Diante disso, não conheço do recurso especial com base no **Acórdão paradigma nº 3402-004.753**.

Por sua vez, no **Acórdão paradigma nº 3402-004.138**, do relatório se extrai que foi imputada responsabilidade solidária da sócia Wilma Thome Daud, com fundamento no art. 135 do CTN, no entanto, no voto, a Relatora afirma expressamente que “a autoridade fiscal entendeu por bem lavrar o auto de infração com responsabilização solidária da Sra. Wilma Thome Daud unicamente com base no artigo 28 do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 (RIPI/2010), que nada mais é do que a realocação do artigo 8º do Decreto-Lei n. 1.736/1979”. Diante disso, assim dispôs o referido acórdão paradigma:

Ou seja, a autoridade fiscal entendeu por bem lavrar o auto de infração com responsabilização solidária da Sra. Wilma Thome Daud unicamente com base no artigo 28 do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 (RIPI/2010), que nada mais é do que a realocação do artigo 8º do Decreto-Lei n. 1.736/1979.1 Ambos os dispositivos previam a responsabilidade de pessoas físicas (diretores, gerentes ou sócios) pelo simples inadimplemento da obrigação tributária pela pessoa jurídica, em hialina afronta ao que dispõe o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, dentro do limite de competência que lhe foi conferido pelo artigo 146, inciso III da Constituição Federal.

Sobre tal sorte de situação, o Poder Judiciário já se manifestou em diversas oportunidades, sendo que atualmente os recursos especiais da Fazenda Nacional tentando fazer prevalecer tais despropositados dispositivos legais com *status* de lei ordinária, em dissonância com a legislação complementar sobre o tema (artigo 135, inciso III do CTN) têm seus seguimentos monocraticamente negados pelos ministros do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”). Como exemplo, destaco abaixo a recentíssima decisão<sup>3</sup> da lavra da Ministra Regina Helena Costa, proferida no REsp 1.641.491: (...)

Trata-se de decisão irretocável, cujo conteúdo adoto com razão de decidir no presente processo, para excluir a responsabilidade solidária da Sra. Wilma Thome Daud, uma vez que inexistente nos presentes autos qualquer elemento trazido pela fiscalização no sentido de que a mesma tenha agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Na realidade, nem mesmo contra a pessoa jurídica restou provada qualquer conduta dolosa, razão pela qual a DRJ corretamente reduziu a multa aplicada para o patamar de 75%. Nesse sentido, há de se aplicar o entendimento consagrado em sede de julgamento por meio de recursos repetitivos pelo E. STJ no REsp 1.101.728/SP (...)

Nesse sentido, entendo que a Sra. Wilma Thome Daud deve ser excluda do polo passivo do presente processo administrativo tributário.

Veja-se que, não obstante no **Acórdão paradigma nº 3402-004.138** a responsabilidade tenha sido imputada à sócia com base no artigo 28 do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212/2010, o referido dispositivo nada mais é do que a realocação do artigo 8º do Decreto-Lei n. 1.736/1979, como consta expressamente do Regulamento do IPI que, frise-se, em tese, não inova, mas apenas compila a legislação acerca do referido tributo<sup>4</sup>.

E, ao analisar o artigo 8º do Decreto-Lei n. 1.736/1979, concluíram os julgadores do **Acórdão paradigma nº 3402-004.138** (i) que tal dispositivo afronta ao que dispõe o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, dentro do limite de competência que lhe foi conferido pelo artigo 146, inciso III da Constituição Federal, bem como (ii) que inexistem nos autos elementos que indiquem que a sócia tenha agido com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos.

Com relação ao último ponto, é interessante notar que a necessidade de análise dos requisitos do art. 135 do CTN para configurar a responsabilidade prevista no artigo 8º do Decreto-Lei n. 1.736/1979 foi expressamente invocada pelos recorrentes, como se extrai do acórdão recorrido<sup>5</sup>. No entanto, tal argumento não foi enfrentado no voto por se tratar “de alegações que não têm a ver com a matéria delimitada no litígio em discussão”. Ou seja: enquanto, no **Acórdão paradigma nº 3402-004.138**, os julgadores entenderam que a atribuição de responsabilidade com base no artigo 8º do Decreto-Lei n. 1.736/1979 é inconstitucional, donde se exige a análise da configuração das hipóteses do art. 135, III, do CTN, para atribuição de responsabilidade a sócios; no **acórdão recorrido**, a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos foi considerada irrelevante – e, nesse ponto, poderia existir a necessária divergência interpretativa. Frise-se que a matéria cuja admissibilidade ora se analisa é “possibilidade de se atribuir responsabilidade solidária a sócios, diretores ou gestores, com base no art. 124 do CTN e no art. 8º do Decreto-Lei 1.736/79, independentemente da presença das circunstâncias previstas no artigo 135, inciso III, do CTN”.

Entretanto, da mesma forma como ocorre com o **Acórdão paradigma nº 3402-004.753**, o **Acórdão paradigma nº 3402-004.138** versa sobre responsabilidade pelo não

<sup>4</sup> “Art. 28. São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, no período de sua administração, gestão ou representação, os acionistas controladores, e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos tributários decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal (Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, art. 8º)”.

<sup>5</sup> É o que se extrai dos seguintes trechos do voto:

“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. (...)

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”.

recolhimento do IPI, enquanto o acórdão recorrido imputa responsabilidade em razão da retenção e não recolhimento de imposto de renda – distinção que impede a configuração da exigida divergência interpretativa.

Diante do exposto, não conheço do recurso especial.

## II – MÉRITO

No mérito, a discussão cinge-se à possibilidade de atribuição de sujeição passiva a diretores de pessoas jurídica, com fulcro nos artigos 124 II, do CTN e 8º do Decreto-Lei 1.736/1979, que assim dispõem:

### CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas: (...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

### Decreto-Lei 1.736/1979:

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.

A Corte Especial do STJ, em 21.06.2017, declarou a inconstitucionalidade do art. 8º do Decreto-Lei 1.736/1979, nos seguintes termos:

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.

No entanto, não obstante minha opinião pessoal sobre o tema, somente as decisões transitadas em julgado proferidas pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos excepcionam a vedação ao julgador administrativo de afastar lei ou decreto. É o que se extrai do art. 98 do RICARF<sup>6</sup>, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, em conjunto com o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972<sup>7</sup> e a Súmula CARF nº 02, aprovada em 2006<sup>8</sup>.

Diante do exposto, uma vez que restei vencida quando ao não conhecimento do recurso especial, no mérito, voto por negar-lhe provimento.

<sup>6</sup> Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

*Assinado Digitalmente*

**Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**

## VOTO VENCEDOR

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Redatora designada

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento contrário ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado compreendeu que o paradigma nº 3402-004.138 caracterizaria o dissídio jurisprudencial.

O Colegiado *a quo* validou a aplicação do art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/79 e atestou que *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.* O dispositivo legal analisado foi referido em sua redação original e na transcrição constante no Regulamento do Imposto de Renda:

**“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).”

A imputação decorreu da falta de recolhimento de imposto retido na fonte, e foi dirigida aos diretores da Contribuinte na proporção dos valores não recolhidos no período em que estes atuaram como representantes da pessoa jurídica. Não foi invocado o art. 135, III do CTN, e a alegação de inconstitucionalidade do art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/79 por essa razão não foi acolhida pelo Colegiado *a quo* em razão do que dispõe o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e o art.

62 do Regimento Interno do CARF, à época vigente na forma da Portaria MF nº 343/2015, invocando-se também a Súmula CARF nº 2.

O paradigma nº 3402-004.138, por sua vez, embora tenha consignado em seu relatório que a imputação se deu com fundamento no art. 135 do CTN, traz em seu voto condutor a transcrição da acusação fiscal no sentido de que a responsabilização decorreria do art. 28 do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 (RIPI/2020), que assim reproduz o disposto no art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/79: *São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo no período de sua administração, gestão ou representação, os acionistas controladores, e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos tributários decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal.*

E, diante desta acusação sob os mesmos contornos do recorrido, o outro Colegiado do CARF concluiu que haveria *hialina afronta ao que dispõe o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, dentro do limite de competência que lhe foi conferido pelo artigo 146, inciso III da Constituição Federal*, invocando, neste sentido, manifestações do Superior Tribunal de Justiça.

Não há qualquer elemento na fundamentação do paradigma que dê relevo ao fato de a imputação em questão decorrer da falta de recolhimento de IPI, e não de IRRF. Por sua vez, a transcrição do art. 8º do Decreto nº 1.736/79 nos Regulamentos do Imposto de Renda e do IPI não trazem qualquer incremento que tenha afetado as decisões dos acórdãos comparados.

Já o paradigma nº 3402-004.753 analisou acusação fiscal fundamentada no art. 124, I do CTN e o voto vencido, embora entendendo presente o interesse comum do sócio gerente que detinha 90% das quotas da sociedade e não poderia alegar desconhecimento dos fatos, invocou adicionalmente a solidariedade por disposição legal presente no art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/79. O voto vencedor, por sua vez, afastou a aplicação do art. 124, I do CTN ao caso, e adicionalmente também se contrapôs à referência ao art. 8º do Decreto-Lei nº 1.736/79.

Assim, havia dois fundamentos para afastar a responsabilidade do sócio-gerente acusado neste segundo paradigma, e a situação fática ali sob exame era distinta da presente, não sendo possível afirmar que o outro Colegiado do CARF adotaria aquela mesma decisão se estivesse frente ao caso exposto nestes autos.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial dos responsáveis com base, apenas, no paradigma nº 3402-004.138.

No mérito, a maioria do Colegiado concordou com a I. Relatora em negar provimento ao recurso especial, mas com base nos fundamentos assim expressos pelo Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, no voto vencedor do Acórdão nº 1302-004.850:

O primeiro ponto essencial, no presente caso, portanto, é analisar de que instituto se trata no artigo 8º do Decreto-Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 1.736, de 1979, seria absolutamente desnecessário. Ora, se os administradores das pessoas DF CARF MF Fl. 329 Documento nato-digital Fl. 10 do Acórdão n.º 1302-004.850 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária Processo nº 13971.721354/2017-11 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 nº 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 nº 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 nº 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 Person, 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 personalidade 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 descon sideração 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) nº 1.419.104/SP, a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu a inconstitucionalidade, *incider tantum*, do artigo 8º do Decreto-Lei nº 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 DF CARF MF Fl. 331 Documento nato-digital Fl. 12 do Acórdão n.º 1302-004.850 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária Processo nº 13971.721354/2017-11 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 nº 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 nº 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 DF CARF MF Fl. 332 Documento nato-digital Fl. 13 do Acórdão n.º 1302-004.850 - 1ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária Processo nº 13971.721354/2017-11 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 obedeam 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. (*destaques do original*)

Como se vê, a interpretação do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que as invocadas decisões do Superior Tribunal de Justiça não se prestam a declarar a inconstitucionalidade do art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/79. Contudo, se o Supremo Tribunal Federal não decidiu o tema sob esta ótica, é de se reconhecer que a aplicação das decisões do Superior Tribunal de Justiça não vinculantes dos órgãos de julgamento administrativo encontra óbice no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e no antigo artigo 62 do RICARF/2015, atual art. 98 do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria nº 1.634/2023.

Estes os fundamentos, portanto, para CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial dos responsáveis tributários.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa**