



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720420/2020-88
ACÓRDÃO	3101-001.906 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 DE MAIO DE 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROBERTO MIRANDA LOPES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 01/03/2019 a 31/05/2019

MULTA REGULAMENTAR. IMPORTAÇÃO SEM COMPROVAÇÃO DE REGULARIDADE. CABIMENTO.

A mercadoria entregue ao consumo ou consumida no mercado interno, oriunda de importação clandestina; irregular ou fraudulenta; ou, ainda, com ingresso no estabelecimento sem que tenha sido declarada na importação (DI), ou desacompanhada de nota fiscal ou de guia de licitação, permite penalizar o interveniente no Comércio Exterior, a teor do art. 704 do Regulamento Aduaneiro, com esboço no art. 83 da Lei nº 4.502/64.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INFRAÇÕES.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas em relação ao crédito tributário. A pessoa, física ou jurídica, que concorra de alguma forma, para a prática de atos fraudulentos ou deles se beneficie responde solidariamente pelo crédito tributário decorrente.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir do polo passivo da autuação Alexandra Sampronha Chiastarelli Machado. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3101-001.905, de 23 de maio de 2024, prolatado no julgamento do processo 10314.720421/2020-22, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Sabrina Coutinho Barbosa, Laura Baptista Borges, Marcos Roberto da Silva (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Renan Gomes Rego, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Joao Jose Schini Norbiato.

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Por economia processual adoto o relatório da decisão recorrida:

O presente processo versa sobre auto de infração lavrado para a exigência de crédito tributário, no valor de R\$ [...], correspondente à aplicação de multa igual ao valor comercial das mercadorias estrangeiras em situação irregular no País, consumidas ou entregues a consumo, prevista na redação do inciso I do art. 83 da Lei nº 4.502, de 1964.

De acordo com a descrição dos fatos, contida no Termo de Verificação Fiscal (fls. 184/197), a ação fiscal foi iniciada em face de ROBERTO MIRANDA LOPES, na qualidade de único sócio e administrador da empresa baixada NOVA ERA COMÉRCIO DE EQUIPAMENTOS ELETROELETRÔNICOS EIRELI, CNPJ 32.805.130/0001-98 (doravante denominada NOVA ERA).

Segurando apurado pela fiscalização, NOVA ERA foi constituída em 18/02/2019, momento a partir do qual passou a emitir notas fiscais de venda de mercadorias importadas (bens de informática, games e tecnologia). A saída desses bens do seu estabelecimento, porém, não era antecedida pela correspondente entrada. Não há declarações de importação que apontem NOVA ERA como importadora, adquirente ou encomendante de mercadorias importadas. Referida empresa, inclusive, sequer possuía habilitação para operar no comércio exterior.

De outro lado, pesquisa realizada no sistema SPED tampouco identificou notas fiscais de venda de mercadorias no mercado interno em que NOVA ERA constasse como adquirente. Embora a empresa tenha emitido notas fiscais de venda de mercadorias importadas em montante superior a 6 milhões de reais, apenas no período entre abril e maio de 2019, nenhuma dessas operações está amparada por compras seja no mercado interno, seja no mercado externo.

Considerando que NOVA ERA jamais enviou qualquer declaração à Receita Federal, que seu único sócio não tinha renda declarada, que a empresa não tinha funcionários registrados, não tinha conta corrente de sua titularidade, nem mesmo movimentação financeira em nome do sócio, concluiu o fisco que as

operações realizadas no ano de 2019 foram de fato realizadas por terceira pessoa oculta.

Anote-se que, apesar de intimado a apresentar documentos comprobatórios da regularidade das operações fiscalizadas, o sócio ROBERTO MIRANDA LOPES não respondeu. De outro lado, a auditoria fiscal apurou que vários dados de NOVA ERA, como endereço, telefone, sócio, rede de fornecedores, clientes e modus operandi, eram os mesmos informados por outras pessoas jurídicas igualmente autuadas por serem empresas de fachada, meras emitentes de notas fiscais para ocultação de terceiras pessoas. Por triangulação entre os sócios, identificou-se que várias dessas empresas emitiam notas fiscais para vendas efetivadas por outras pessoas jurídicas através de sites de venda mediados por grandes operadores de e-commerce, como Carrefour, Walmart, Via Varejo, Amazon, entre outros.

No caso dos autos, em resposta à intimação fiscal, a operadora Carrefour enviou planilha, através da qual foi possível identificar que NOVA ERA emitiu notas fiscais em seu nome para formalizar vendas efetuadas pela empresa TGS COMÉRCIO E DESENVOLVIMENTO DE INFORMÁTICA LTDA, CNPJ 17.279.133/0001-41 (doravante denominada TGS). TGS, conforme apurado, foi a real beneficiária dos pagamentos e responsável por toda a logística e formalização do negócio.

Tal condição, segundo o fisco, pode ser comprovada com o batimento entre os dados do DOC. 6, que relaciona as notas fiscais emitidas por NOVA ERA em favor de TGS (nome fantasia The Games Shop), e a identificação dessas vendas nas planilhas de controle enviada pela intermediária Carrefour (DOC. 7). O DOC. 7 lista as vendas realizadas por TGS através do site do Carrefour, identificando as chaves das notas fiscais, através das quais foi possível realizar a identificação de sua emitente, a empresa NOVA ERA.

O DOC. 12 contém o levantamento de todos os conhecimentos de transporte que identificam NOVA ERA na condição de remetente de mercadorias transportadas. Embora as notas fiscais tenham sido emitidas por NOVA ERA, o endereço do remetente das mercadorias é aquele da empresa TGS, sendo que, em algumas delas, o próprio CNPJ da TGS está identificado na condição de expedidora.

Diante das evidências acima, a fiscalização concluiu que NOVA ERA agia como mera “empresa noteira”, sendo TGS a verdadeira responsável oculta pelas operações objeto de autuação, relacionadas no DOC. 1. Nesse sentido, os DOCs. 07 a 11 comprovam que TGS era a pessoa jurídica que efetivamente realizava as vendas e que recebia os respectivos pagamentos.

Em consequência, foi lançada multa igual ao valor comercial da mercadoria em decorrência da infração capitulada no art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502/64, cuja hipótese típica trata de “entregar a consumo ou consumir produto de

procedência estrangeira introduzido clandestinamente no país ou importado irregular ou fraudulentamente”.

Considerando que NOVA ERA trata-se de pessoa jurídica extinta, a atuação foi realizada em face de seu sócio administrador ROBERTO MIRANDA LOPES, nos termos do art. 134, VII, do CTN. Foi arrolada como responsável solidária a empresa TGS, bem como WAGNER SANFELICE MACHADO (CPF 300.322.238-46, doravante denominado WAGNER) e ALEXANDRA SAMPRONHA CHIARASTELLI MACHADO (CPF 221.088.258-35, doravante denominada ALEXANDRA), cônjuges e sócios administradores de TGS à época dos fatos, com base nos artigos 124, I, e 135, III, do CTN e art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37/66.

Segundo o fisco, houve fraude (a falsificação dissimulada de documentos fiscais), simulação (de trocas societárias e de operações comerciais feitas com pessoas jurídicas distintas daquelas que emitiram o documento fiscal) e conluio (entre as pessoas físicas e jurídicas indicadas como sujeitos passivos deste processo) em todos os atos apurados neste auto de infração. ALEXANDRA e WAGNER tiveram participação ativa em toda a fraude e simulação ocorridas; sem sua participação, não seria possível que a mesma ocorresse.

O atuado ROBERTO MIRANDA LOPES foi cientificado do auto de infração em 20/10/2020 (fl. [...]) e 24/11/2020 (fl. [...]). Não tendo apresentado impugnação, foi declarada sua revelia (fl. [...]).

A empresa TGS foi cientificada em [...] (fl. [...]). WAGNER e ALEXANDRA o foram em 16/10/2020 (fls. [...]). Os três apresentaram impugnação conjunta, em 17/11/2020, juntada às fls. [...] e seguintes, alegando em síntese que:

1. Da inaplicabilidade da responsabilização de TGS

a) é inaplicável a responsabilização solidária de TGS, pois a atuação da impugnante se restringiu à operacionalização e intermediação de vendas efetuadas por NOVA ERA, recebendo um percentual sobre o valor comercializado. Na qualidade de representante comercial, prestadora de serviço dentro do território nacional, não lhe competia analisar a procedência das mercadorias, nem tampouco a condição financeira da empresa vendedora;

b) possuía, muito antes do início de sua contratação por NOVA ERA, contratos de disponibilização de mercadoria em marketplace com a empresa Carrefour, sendo essa sua expertise. E por determinação da própria plataforma de vendas (Carrefour), os valores recebidos pela comercialização eram direcionados à conta da impugnante que posteriormente os repassava à empresa vendedora com o abatimento de seus honorários;

c) em relação aos meses apurados, referido repasse fora efetivado parte em moeda corrente, parte via transferência para contas indicadas pela própria empresa, que informou passar por uma reestruturação financeira razão pela qual temporariamente não recebia transferências diretas;

d) quanto ao apontamento de incongruência em relação ao endereço constante das notas fiscais emitidas por NOVA ERA, que erroneamente refere-se à localização da empresa TGS, esclarece que, durante curto período, inadvertidamente, cedeu espaço para a sua contratante armazenar mercadorias para o transbordo, pois esta dizia passar por dificuldades logísticas, sendo que, justamente por retratar a verdade, os documentos fiscais deste lapso temporal foram adequados à realidade vivenciada, não podendo, tal episódio, servir de escopo para guindar mera representante à apuração combatida na forma de “real” proprietária das mercadorias, tão somente pela não localização dos reais proprietários da empresa dissolvida;

e) aduz que, em que pese a ampla possibilidade de responsabilização decorrente do “interesse comum no fato gerador”, o Superior Tribunal de Justiça delimitou a interpretação, no sentido de somente penalizar àquele que esteja no mesmo polo da relação que provocou a ocorrência do fato gerador. Ademais, deve ser alguém que tenha tido participação na ocorrência do fato gerador, observando-se que interesse comum não significa interesse econômico. Logo, o fato de TGS haver sido beneficiada por comissão não pode ser equiparado ao interesse na situação que constituiu o fato gerador;

f) observa que em nenhum momento houve a vinculação de TGS na aquisição/introdução irregular de mercadorias de procedência estrangeira. O que se observa é, em verdade, a ocorrência de uma inversão de raciocínio - se a empresa NOVA ERA não possuía atuação comprovada, recursos financeiros para operar, habilitação no SISCOMEX, logo quem intermediava suas vendas era o real vendedor - quando que o caminho deveria ser inverso, primeiro comprova-se como, quando e quem foi o responsável por introduzir clandestinamente tais mercadorias para então impor a correspondente responsabilização por sua indevida comercialização em mercado interno;

g) reitera que eventos tidos como irregulares não podem, por si só, provocar a responsabilidade solidária de pessoas que não tenham “tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação”, pelo menos não sob o enfoque do art. 124, I, do CTN. 2. Da impossibilidade de responsabilização dos sócios administradores

h) como já consolidado pela Súmula 430 do STJ, o mero inadimplemento da obrigação tributária não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente, conforme jurisprudência que cita, sendo indispensável caracterizar que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa;

i) ademais, é necessário que os atos ilícitos sejam individualizados a cada um dos pretensos responsáveis, estabelecendo-se o nexo de causalidade entre o ato do responsável e o nascimento da obrigação tributária, bem como apresentando-se provas e indícios que corroborem as conclusões do fisco, conforme jurisprudência do CARF;

j) no caso de WAGNER, há apenas ilação de que seria o proprietário de NOVA ERA e que a teria utilizado na emissão de documentos fiscais para a TGS, sem uma única prova, além de inexistir apontamento do ato ilícito, individualização de conduta, quando menos nexos de causalidade;

k) pior situação se verifica quanto à ALEXANDRA, vez que se retirou da sociedade ainda em 2018, enquanto que os fatos combatidos se referem de 03/2019 a 05/2019. O fato de haver remanescido com seus dados pessoais cadastrados e vinculados à conta bancária da empresa, e de ter sido a responsável pela contratação com a empresa Carrefour, não servem para responsabilizá-la, haja vista que o primeiro deveu-se ao fato de seu marido não ter feito a retificação, e o segundo refere-se a pactuação regular ocorrida nos anos de 2016 e 2017;

l) requerem, portanto, seja julgada insubsistente a autuação em face da empresa TGS e, caso seja mantida, sejam excluídos do polo passivo os impugnantes WAGNER e ALEXANDRA, com o consequente cancelamento do arrolamento de bens particulares determinado. Protestam por provar o alegado por todos os meios de prova.

Considerando a revelia do devedor principal, foram adotados os procedimentos previstos na Nota Sief Processos nº 001/2019, com a transferência do saldo devedor deste processo para o de nº [...], encaminhado para a cobrança imediata com os vínculos de responsabilidade suspensos, conforme orientação dada pela referida nota (fls. [...] e ss.)

É o relatório.

Ato contínuo, A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil decidiu pela manutenção do lançamento restando à decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II

Período de apuração: 01/03/2019 a 31/05/2019

MERCADORIA IMPORTADA IRREGULAR OU FRAUDULENTAMENTE. ENTREGA A CONSUMO. MULTA IGUAL AO VALOR COMERCIAL DA MERCADORIA.

Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria os que entregarem a consumo ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INFRAÇÕES.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas em relação ao crédito tributário. A pessoa, física ou jurídica, que concorra, de alguma forma, para a prática de atos fraudulentos ou deles se beneficie responde solidariamente pelo crédito tributário decorrente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente intimada e buscando cancelar a penalidade mantida pelo Juízo de Primeiro Grau, os responsáveis solidários TGS COMÉRCIO E DESENVOLVIMENTO DE INFORMÁTICA LTDA, WAGNER SANFELICE MACHADO e ALEXANDRA SAMPRONHA CHIARASTELLI MACHADO interpuseram Recurso Voluntário cujos fundamentos esbarram com aqueles apontados na peça inaugural. Ao final requerem:

DO PEDIDO

41. Pelos fatos narrados, requer se digne o presente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a reformar a decisão recorrida, reconhecendo a total insubsistência da autuação combatida, excluindo-se a responsabilidade tributária solidária da empresa TGS COMÉRCIO E DESENVOLVIMENTO DE INFORMÁTICA LTDA, vez que em nenhum momento fora comprovada sua adequação às hipóteses elencadas no artigo 124, do CTN, bem como seu sócio WAGNER SANFELICE MACHADO, por ausência de comprovação da prática de atos em excesso de poder e infração à lei e de sua esposa ALEXANDRA SAMPRONHA CHIARASTELLI MACHADO que sequer fazia parte do quadro societário da empresa TGS ou sobre esta possuía qualquer controle à época dos fatos apurados.

É o breve relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo, e dele tomo conhecimento.

Considerando a revelia do principal responsável tributário Roberto Miranda Lopes, restou devolvida a este Colegiado a matéria atinente à responsabilidade solidária de TGS Comércio e Desenvolvimento de Informática, Wagner Sanfelice Machado e Alexandra Sampronha Chiarastelli Machado pela multa do art. 83, inciso I da Lei nº 4.502/64, em razão de atuação de sócio-administrador com excesso de poderes e/ou interesse comum na ação fraudulenta para os demais envolvidos (arts. 124, inciso I e 135, inciso III do CTN, e art. 95, inciso I do Decreto nº 37/66). Reproduz-se trecho da autuação:

Ressalta-se que Wagner Sanfelice Machado e Alexandra Sampronha não só tinham pleno conhecimento dos atos ilegítimos praticados por sua empresa, como foram parte ativa em todo o processo de simulação, sendo ele a pessoa física que atuou no estabelecimento dos contratos com as

operadoras de e-commerce e ele próprio quem operava as contas correntes da TGS que recebiam os pagamentos pelas supostas vendas notificadas pela Nova Era.

Como se pode verificar no documento de consulta à pessoa jurídica denominada TGS Comércio e Desenvolvimento de Informática (TGS), disponibilizado pela Junta Comercial do Estado de São Paulo, TGS foi constituída em 24/10/2018 e resultou da transformação da pessoa jurídica antecedente denominada Alexandra Sampronha Chiastarelli Machado Consultoria ME. Esta última era uma empresa individual que tinha como única sócia e administradora a pessoa física Alexandra Sampronha Chiastarelli Machado.

Ao ser constituída (24/10/2018), TGS tinha como sócios administradores três pessoas jurídicas Wagner Sanfelice Machado e sua esposa Alexandra Sampronha Chiastarelli, mais a irmã de Wagner, Vivian Sanfelice Paradella. Alexandra e Vivian permaneceram no quadro societário de TGS até 14/12/2018.

Como já demonstramos, até meados de 2020, Alexandra Sampronha Machado, assim como Wagner Sanfelice Machado, embora não estivessem mais no quadro societário formal da entidade, permaneciam cadastrados nas instituições bancárias como responsáveis pelo controle e movimentação das contas correntes da empresa.

No tocante à responsabilidade da pessoa jurídica TGS ante os fatos ocorridos antes de sua constituição, sob a égide da então sociedade denominada Alexandra Sampronha Chiastarelli Consultoria, esta dá-se por sucessão, uma vez que é TGS a pessoa jurídica que resultou da transformação desta sociedade naquela outra de mesmo nome de sua sócia. Neste sentido, reproduz-se o teor do art. 132 do mesmo Código Tributário Nacional.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

São provas dos fatos:

DOC. nº	Conteúdo do Documento	Número da página no processo	
		10314.720420/2020-88	10314.720421/2020-22
DOC. 1	Identificação das notas fiscais autuadas	19	18
DOC. 2	Termo de Início de Fiscalização – Termo 1	20 a 74	19 a 73
DOC. 3	Ciência do Termo 1 – Aviso de recebimento dos correios	75 e 76	74 e 75
DOC. 4	E-financeira de Roberto Miranda Lopes	77	76
DOC. 5	Cadastro da Nova Era na Junta Comercial	78 e 79	77 e 78
DOC. 6	Notas fiscais emitidas por Nova Era para TGS em vendas na plataforma Carrefour	80	79
DOC. 7	Resposta Carrefour – planilha de vendas de TGS	81	80
DOC. 8	Identificação das notas fiscais através das chaves únicas identificadas na planilha do DOC. 7	82	81
DOC. 9	Contrato de parceria entre Carrefour e TGS	83 a 170	82 a 169
DOC. 10	Planilha de pagamentos do Carrefour à TGS	171	170
DOC. 11	Planilha de vendas do Carrefour	172	171
DOC. 12	Conhecimentos de transporte que identificam TGS como remetente e expedidor das mercadorias	173	172

Entendeu a DRJ que há provas da participação dos recorrentes na operação de importação irregular, confirmam-se fragmentos da decisão:

A possibilidade de que TGS desconhecesse a condição irregular das mercadorias e da empresa que representava praticamente se anula quando analisamos outros elementos que envolvem as operações.

Não se discute que TGS, na qualidade de sucessora da empresa ALEXANDRA SAMPRONHA CHIARASTELLI MACHADO – CONSULTORIA – ME, firmou contrato de disponibilização de marketplace com o Carrefour (DOC. 03, fls. 82/169), nem que mercadorias supostamente vendidas por NOVA ERA tenham sido comercializadas por TGS através dessa plataforma.

O que chama a atenção é o fato de que, uma vez tendo recebido os pagamentos do Carrefour pelas vendas, TGS não tenha logrado demonstrar seu repasse à empresa da qual afirma ser mera representante comercial. Sobre essa questão se justifica, tão simplesmente, alegando que parte desse repasse foi efetivado em moeda corrente, e parte via transferência para contas indicadas pela própria empresa.

Com a devida vênia, não há como emprestar razoabilidade a tais alegações. A uma, porque o somatório das vendas ultrapassara 6 milhões de reais, donde não se concebe como plausível que semelhante valor ou parte significativa deste viesse a ser repassada em espécie. A duas, porque a transferência para contas indicadas por NOVA ERA, que sequer possuía conta corrente de sua titularidade, além de prática estranha, não foi minimamente comprovada.

Soma-se a esse contexto, o fato incontroverso de que conhecimentos de transporte emitidos por NOVA ERA (DOC. 12) apresentam como endereço da empresa remetente das mercadorias justamente o endereço de TGS, sendo que, em alguns deles, o próprio CNPJ da TGS está identificado na condição de empresa expedidora.

A mera alegação, novamente desprovida de qualquer elemento de prova, no sentido de que TGS cedeu espaço para sua contratante armazenar mercadorias para o transbordo, em virtude de dificuldades logísticas,

apenas reforça, a nosso ver, as evidências de que TGS era a verdadeira responsável pelas operações cuja empresa NOVA ERA pretendia ocultar.

(...)

Embora os documentos emitidos por NOVA ERA pudessem gozar, a priori, de aparente licitude, os elementos levantados pela fiscalização e acima comentados demonstram, a nosso ver, que nas operações objeto de autuação houve sim a utilização do instituto jurídico da simulação, como apontado pelo fisco.

(...)

Os diversos elementos trazidos aos autos, uma vez concatenados, põem em evidência a responsabilidade de TGS pelo ilícito praticado, vez que foi ela quem recebeu o pagamento pela venda das mercadorias irregulares, não tendo logrado demonstrar seu repasse à NOVA ERA. Essa hipótese se reforça ainda mais se considerarmos que a empresa supostamente vendedora não apresentava capacidade econômico-operacional para suportar as operações, e que as mercadorias saíram do próprio estabelecimento da TGS para entrega aos consumidores finais.

Demonstrado nos autos, portanto, que NOVA ERA não detinha capacidade econômicooperacional para realizar as operações, é lógico concluir que TGS foi a verdadeira responsável por entregar a consumo mercadoria de procedência estrangeira introduzida irregularmente no país.

Nesta instância, não diferente do que já foi apresentado em sede de impugnação, a Recorrente tenta esvaziar a autuação reproduzindo a sua impugnação, sem trazer novos fatos ou provas, ou, até mesmo, refutar os motivos apresentados pela DRJ para manutenção do lançamento.

Penso que a autuação está bem estruturada e carrega os elementos que tangenciam a irregularidade na operação com a participação sólida dos responsáveis solidários, ora recorrentes, estes que não compeliram sequer a demonstrar o inverso:

- Notas autuadas:

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	
1	cnpj emitent	emitente	cpf cliente	nome cliente	Dt	Num	Chave	NCM	Desc	desc comp	CFOP	CFOP	VI	QT
1195	32.805.130/001-98	Nova Era Comercio de Equipamentos	091.994.846-41	Rafael Silva	29/04/2019	625	3519043280513000019855008000006251889990122	95045000	Console Xbox One S Console Xbox One 1TB - S 1TB - Microsoft	Microsoft	6102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	1.288,99	1,00

- CTA Nova Era:

Emitente do CTE		Dados do CTE		Remetente das Mercadorias							Expeditador da Carga		
Nome	Dia de Emiss	Nome	Num	Nome	CNPJ	Endereço	Bairro	CEP	Municij	Nome	CNPJ	Endereço	B
WILSON LUIS TRANSPORTES E SERVIÇOS	16/03/2019	NOVA ERA COM DE EQUIP. ELETR	16109	NOVA ERA COM DE EQUIP. ELETR	32.805.130/001-98	PRUA JOSE RAMON LERTIZA, N. 975 VILA ANDRADE	0571270	SAO PAULO	NOVA ERA COM DE EQUIP. ELETR	32.805.130/001-98	PRUA JOSE RAMON LERTIZA, N. 975 VILA ANDRADE	0571270	VILA AI
DIRECT EXPRESS LOGISTICA INTEGRADA	29/04/2019	NOVA ERA	208891	NOVA ERA	32.805.130/001-98	PRUA JOSE RAMON LERTIZA, N. 975 VILA ANDRADE	0571270	SAO PAULO	ALEXANDRA SAMPRONHA CHARASTELLI MACHADO - CONSULTORIA	17.275.133/0001-41	PRUA JOSE RAMON LERTIZA, N. 975 VILA ANDRADE	0571270	VILA AI
DIRECT EXPRESS LOGISTICA INTEGRADA	29/04/2019	NOVA ERA	208899	NOVA ERA	32.805.130/001-98	PRUA JOSE RAMON LERTIZA, N. 975 VILA ANDRADE	0571270	SAO PAULO	ALEXANDRA SAMPRONHA CHARASTELLI MACHADO - CONSULTORIA	17.275.133/0001-41	PRUA JOSE RAMON LERTIZA, N. 975 VILA ANDRADE	0571270	VILA AI
DIRECT EXPRESS LOGISTICA INTEGRADA	29/04/2019	NOVA ERA	208897	NOVA ERA	32.805.130/001-98	PRUA JOSE RAMON LERTIZA, N. 975 VILA ANDRADE	0571270	SAO PAULO	ALEXANDRA SAMPRONHA CHARASTELLI MACHADO - CONSULTORIA	17.275.133/0001-41	PRUA JOSE RAMON LERTIZA, N. 975 VILA ANDRADE	0571270	VILA AI
DIRECT EXPRESS LOGISTICA INTEGRADA	29/04/2019	NOVA ERA	207498	NOVA ERA	32.805.130/001-98	PRUA JOSE RAMON LERTIZA, N. 975 VILA ANDRADE	0571270	SAO PAULO	ALEXANDRA SAMPRONHA CHARASTELLI MACHADO - CONSULTORIA	17.275.133/0001-41	PRUA JOSE RAMON LERTIZA, N. 975 VILA ANDRADE	0571270	VILA AI
DIRECT EXPRESS LOGISTICA INTEGRADA	29/04/2019	NOVA ERA	236438	NOVA ERA	32.805.130/001-98	PRUA JOSE RAMON LERTIZA, N. 975 VILA ANDRADE	0571270	SAO PAULO	NOVA ERA	32.805.130/001-98	PRUA JOSE RAMON LERTIZA, N. 975 VILA ANDRADE	0571270	VILA AI

- Venda Nova Era para TGS:

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P
Ano	E/S	CNPJ do Contribuinte	Nome do Contribuinte	CPF/CNPJ do Participante	Nome do Participante	Data	Num	Chave	Código NCM	Desc	Desc comp	CFOP	Descrição CFOP	Valor	Qt
2019	SAIDA	32.805.130/0001-98	NOVA ERA COMERC	081.994.846-4	RAFAEL SILVA	29/04/2019	625	3578042380761300001965503000000025188899012	95045000	CONSOLE XBOX ONE S	CONSOLE XBOX ONE S	6102	VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA	1.288,99	1,00

- Notas TGS para Carrefour:

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P
Ano	E/S	CNPJ do Contribuinte	Nome do Contribuinte	CPF/CNPJ do Participante	Nome do Participante	Data	Num	Chave	Código NCM	Desc	Desc comp	CFOP	Descrição CFOP	Valor	Qt
2019	SAIDA	32.805.130/0001-98	NOVA ERA COMERCIO DE EQUIPAMENTOS ELETROELETRONICOS EIRELI	301.994.846-4	RAFAEL SILVA	29/04/2019	625	1985500380000450	95045000	CONSOLE XBOX ONE S	CONSOLE XBOX ONE S	6102	VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS	1.288,99	1,00

- Contrato Carrefour e antiga TGS:**Termo de Adesão**

O presente documento Termo de Adesão é parte integrante e indissociável do "Contrato de Disponibilização de Marketplace" (doravante "Contrato"), celebrado entre o **CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.** ("CARREFOUR") e a pessoa jurídica abaixo indicada ("VENDEDOR"), incorporando ao Contrato as disposições abaixo, mediante assinatura do presente Termo.

IDENTIFICAÇÃO DO VENDEDOR	
Razão Social:	ALEXANDRA SAMPRONHA CHIARASTELLI MACHADO - CONSULTORIA - ME
CNPJ:	17.279.133/0001-41
Endereço:	Rua Francisco Pessoa
Número:	491
Complemento:	CJ 62
Cidade:	São Paulo
Estado:	SP
País:	Brasil
CEP:	05727-230

INFORMAÇÕES DE CONTATO DO VENDEDOR	
Nome:	Wagner Machado
Telefone:	11 97612-1361
E-mail:	wagner@thegames.com.br

INFORMAÇÕES DE CONTATO DO CARREFOUR	
Endereço:	Rua George Eastman, nº 213, Vila Tramontano – Morumbi, São Paulo/SP
Nome:	Bruno Consentino
Telefone:	11 3779-8356
E-mail:	Bruno_consentino@carrefour.com

PAGAMENTOS	
Comissão acordada:	14%
Forma de Pagamento:	Boleto DDA ou Crédito em Conta Corrente.

- Notas fiscais Game Shop:

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
Pedido	Pedido faturado	Data aniação pedido	Data aprovação pedido	Nome Seller	CNPJ Seller	CNPJ que faturou a NF	Número da NFE	Data da Nota Fiscal	Descrição da Mercadoria	Valor da Operação	
2831	2832	2019-04-29 14:41:42	2019-04-29 14:36:12	The Games Shop	17.279.133/0001-41	17.279.133/0001-41	3578042380761300001965503000000025188899012	2019-04-29 11:42:30	Console Xbox One S - Microsoft	R\$ 1.288,99	

A multa regulamentar aplicada em face da Recorrente tem como condão compelir os crimes praticados nas importações ilegais, a exemplo de contrabando e descaminho, concretizados por meio do controle aduaneiro.

Nesse sentido, a legislação brasileira normatizou direitos e deveres aos intervenientes do Comércio Exterior, definindo regras e critérios essenciais às operações de entrada e saída de bens e serviços, cabendo como exemplo à habilitação para operar no comércio exterior, o registro de importação e exportação (DI/DE), as informações na DI quanto ao importador e/ou adquirente da mercadoria, as aprovações e lançamentos de incentivos fiscais, dentre outros necessários à contínua fiscalização, supervisão e tributação das operações de comércio internacional pela Autoridade Fiscal.

A inobservância de qualquer referência legal pelo interveniente obrigado, motiva e autoriza a aplicação de sanção, isso porque a ação ou omissão pelo sujeito passivo já confere conduta ilícita, a teor do art. 94 do Decreto-Lei nº 37/66 que dispõe sobre imposto de importação e reorganiza os serviços aduaneiros, *in verbis*:

Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

Consubstanciada a infração, o infrator se sujeita às penalidades aplicáveis, dentre elas a multa (art. 96 do Decreto-Lei nº 37/66, e art. 702 e seguintes do Decreto nº 6.759/2009).

Assim como nos casos do Decreto-Lei nº 1.455/76, o Regulamento Aduaneiro (que reúne normas da legislação aduaneira) prevê as hipóteses presuntiva e comprovada da atividade exercida pelo sujeito passivo nas operações de importação e exportação de mercadorias, a partir de elementos coletados na investigação pela Autoridade Fiscal.

Na modalidade presumida, o Regulamento Aduaneiro previu como possibilidades: (i) mercadoria transportada sem identificação do proprietário (§ 3º, Art. 40); (ii) operação realizada com recursos de terceiros (§ 2º, Art. 106); (iii) importação de bem novo ou usado transportado em bagagem pelo viajante procedente do exterior, incompatível com as circunstâncias da viagem (inciso I, Art. 155); e, (iv) na apuração do valor aduaneiro, a vinculação entre as partes na transação comercial, quando na legislação do vendedor ou com a prática ilícita não for possível conhecer ou confirmar a composição societária, ou verificar a existência, de fato, do vendedor (Art. 85).

A expressão ‘comprovada’ ocorre nos casos em que a Autoridade Fiscal indica de forma clara e precisa o *modus operandi* do interveniente e sua

atuação dolosa ou fraudulenta na operação comercial (art. 702 e seguintes).

Portanto, a existência ou supressão do elemento 'prova' é determinante na identificação do ilícito e, de conseguinte, na aplicação da sanção cabível.

Especificamente em relação à multa objeto dos autos (art. 704 do Regulamento Aduaneiro), sua execução pressupõe como condição (i) importação clandestina da mercadoria; (ii) importação irregular ou fraudulenta; (iii) ingresso da mercadoria importada no estabelecimento sem que tenha sido declarada na importação (DI), ou desacompanhada de nota fiscal ou de guia de licitação, conforme o caso.

Logo, verificada pela Autoridade Fiscal uma das opções, exigir-se-á do interveniente responsável o exato valor comercial da mercadoria importada entregue ao consumo ou consumida no mercado interno.

Portanto, a manutenção da penalidade é primordial.

Acerca dos sujeitos incluídos no polo passivo da atuação, cabe verificar se nos autos há elementos capazes de certificar a participação ou concorrência nos fatos ilícitos. Estão arrolados no lançamento como responsáveis solidários:

- Wagner Sanfelice Machado, aplicado o disposto no art. 135, inciso III do CTN, porque atuava ativamente nas operações, sendo o responsável pelas transações comerciais e contas bancárias;

- Alexandra Sampronha Chiastarelli Machado, com base no art. 124, I do CTN, por ter sido sócia administradora da empresa individual posteriormente transformada na TGS Comércio e Desenvolvimento de Informática, ainda, em razão de sua participação como titular da conta bancária da empresa junto com seu esposo Wagner; e,

- TGS Comércio, também com fulcro no art. 124, I do CTN, dada a natureza sucessória da atividade, sendo responsável pelos fatos ocorridos antes de sua constituição.

O art. 135 do CTN traz como responsáveis pelas obrigações tributárias da sociedade, em decorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, (i) as pessoas arroladas no art. 134, (ii) mandatários, prepostos e empregados; e, **(iii) diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.**

Na hipótese do inciso III "diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado", é imperiosa a demonstração do liame entre a

irregularidade e o poder de gestão, como ensina LEANDRO PAULSEN (2020):

Somente os “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado” podem ser responsabilizados, e não todo e qualquer sócio. Faz-se necessário, pois, que o sócio tenha exercido a direção ou a gerência da sociedade, com poder de gestão. Efetivamente, a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente, ou tolerado, a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. Constitui prova para a configuração da responsabilidade o fato de o agente encontrar-se na direção da empresa na data do cumprimento da obrigação, devendo ter poderes de decisão quanto ao recolhimento do tributo 528 .

A mera condição de sócio é insuficiente, pois a condução da sociedade é que é relevante. Daí por que o art. 13 da Lei n. 8.620/93, no que estabelece a solidariedade dos sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada, sem nenhum condicionamento, extrapola o comando do art. 135, III, do CTN, contrariando a norma geral de direito tributário e, portanto, incorrendo em invasão à reserva de lei complementar, com ofensa ao art. 146, III, b, da CF 529. **Efetivamente, a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, prevista no art. 13 da Lei n. 8.620/93, só existe quando presentes as condições estabelecidas no art. 135, III, do CTN 530.**

Tal entendimento se coaduna com o posicionamento adotado pelo judiciário, que faço referência ao Resp nº 1.201.993/SP-RR.

Retomando os fatos, incontroversa a atividade de gerência exercida por Wagner Sanfelice Machado, à época dos fatos (04 e 05/2019), confira-se:

O rastreamento das notas fiscais nos fez chegar à TGS Comércio e Desenvolvimento de Informática LTDA, 17.279.133/0001-41, pessoa jurídica constituída em 08/10/2012, contando com o seguinte quadro societário:

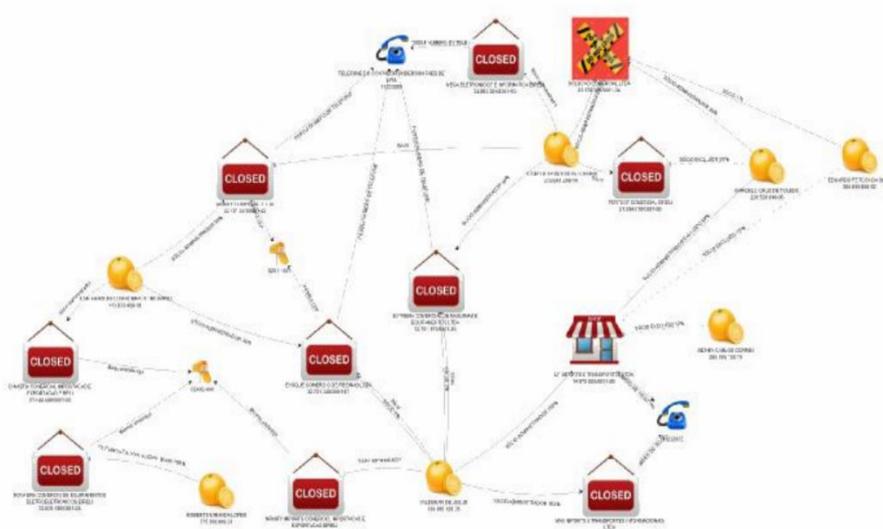
Relação de Sócios/Dirigentes							
CNPJ/CPF	Nome / Razão Social	Qualificação	Sit.Cadastral Dt.Sit.Cadastral	Dt.Ingresso Dt.Retirada	Perc. Partic. Votante	Perc. Partic. Social	Fonte
453.160.618-37	CLEIVAN REIS MORAES	Socio administrador	Regular	02/07/2020	0,00%	100,00%	CAD
221.088.258-35	ALEXANDRA SAMPRONHA CHIARASTELLI MACHADO	Socio administrador	Regular	24/10/2018 14/12/2018	0,00%	40,00%	CAD
343.075.118-75	VIVIAN PARADELLA SANFELICE	Socio administrador	Regular	24/10/2018 30/04/2006	0,00%	20,00%	CAD
300.322.238-46	WAGNER MACHADO SANFELICE	Socio administrador	Regular	24/10/2018 02/07/2020	0,00%	100,00%	CAD

Nesse sentido, a sua responsabilidade deve ser conservada igualmente no que diz respeito à empresa TGS Comércio, dada a confusão com a Nova Era (devedora principal). Das provas colhidas pela fiscalização as empresas tinham o mesmo endereço, sendo as transações comerciais realizadas, na verdade, pela TGS, consoante triangulação constatada pela fiscalização:

A propósito, o endereço constante no cadastro de Nova Era é o mesmo constante do cadastro de outras pessoas em autuação nesta unidade pelas

mesmas práticas (empresas de fachada, inexistentes de fato, meras emitentes de notas fiscais para ocultação de terceiras pessoas). Há uma ligação ampla de constituição e desconstituição de sociedades em comuns por pessoas ligadas a essas empresas e o sócio de Nova Era, sendo elementos de ligação os sócios em comum, os endereços ou telefones idênticos, a mesma rede fictícia de fornecedores, os mesmos clientes e os mesmos modus operandi.

Pela imagem a seguir, já se consegue visualizar que Nova Era possuía o mesmo endereço que duas outras empresas de fachada (conforme constatado em outros processos fiscais). Por triangulação entre os sócios, identificamos que várias dessas empresas emitiam notas fiscais para vendas efetivadas por outras pessoas jurídicas através de sites de venda mediados por grandes operadores de e-commerce, como Carrefour, Walmart, Via Varejo, Amazon, entre outros. A mediação entre esses operadores foi verificada através de informações dos participantes constantes das próprias notas fiscais emitidas.



Ante tal fato, intimamos alguns desses operadores, em especial Via Varejo e Carrefour, pois intermediavam a maior parte das vendas cujas notas fiscais foram emitidas pelos fiscalizados. Em resposta transmitida à RFB, a operadora Carrefour enviou planilha em que identificava as vendas realizadas por pessoas jurídicas em curso de fiscalização nesta unidade, através das quais foi possível constatar que Nova Era fora responsável por emitir notas fiscais em seu nome, para formalizar vendas efetuadas por terceiras pessoas, as quais também eram a beneficiárias dos pagamentos e responsáveis por toda a logística e formalização do negócio, sendo nova era mera pessoa jurídica de fachada para emissão das notas fiscais.

Nesse sentido, mantenho a responsabilidade da empresa e por concordar com parte da decisão recorrida, como razões de decidir, em relação aos responsáveis TGS Comércio e Wagner Sanfelice Machado:

(...)

De início, cabe tecer algumas considerações gerais acerca da responsabilização tributária solidária. Em primeiro lugar, é preciso deixar claro que a hipótese do inciso I do art. 124 do CTN não se confunde com a responsabilidade tributária de que trata o art. 135 do CTN, não obstante em algumas situações poderem estar presentes os elementos de ambas as responsabilidades.

Em segundo lugar, cabe apontar que a responsabilidade de que trata o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

Consoante orientação insculpida no Parecer Normativo RFB nº 04, de 2018, no caso de ato ilícito, a responsabilidade solidária demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo. E, dentre os atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária, temos a evasão e simulação e demais atos decorrentes.

Considerando, assim, que o caso dos autos trata de responsabilização por ato ilícito em que houve simulação, entendemos caracterizado não simplesmente o interesse econômico (evidente o benefício econômico auferido pelos autuados), mas também o interesse jurídico, uma vez ter sido demonstrado que tanto TGS quanto seus sócios tiveram relação direta e pessoal com o ilícito praticado.

Releva notar que, nos termos do mencionado parecer, a tese de que o interesse comum seria um interesse jurídico consubstanciado no fato de as pessoas passíveis de serem penalizadas estarem no mesmo polo da relação jurídica que provocou o fato gerador, somente se aplicaria numa situação normal, o que, definitivamente, não é o caso. Senão vejamos o seguinte excerto:

17.2.É por isso, ainda, que se é bastante crítico à tese de que o interesse comum seria um interesse jurídico, consubstanciado no fato de as pessoas constituírem do mesmo lado de uma relação jurídica (ambos compradores ou vendedores, por exemplo), não podendo estar em lados contrapostos. Isso seria verdade numa situação normal, ou seja, na ocorrência de um negócio jurídico lícito, cuja forma representa fielmente a sua essência. A

partir do momento em que essas partes se reúnem para cometimento de ilícito, é evidente que elas não estão mais em lado contrapostos, mas sim em cooperação para afetar o Fisco numa segunda relação paralela àquela constante do negócio jurídico. (g.n.)

Na situação presente, além de ter sido demonstrada a ocorrência de simulação e, por corolário, que TGS foi a verdadeira responsável por entregar a consumo mercadorias estrangeiras em situação irregular, temos que a auditoria fiscal trouxe outras várias evidências a confirmar a participação direta, pessoal e consciente dos sócios WAGNER e ALEXANDRA no ilícito praticado.

Começamos por verificar o quadro societário de TGS, conforme consta retratado no Termo de Verificação Fiscal (fl. 188):

Com relação à WAGNER, temos que: (i) era formalmente sócio administrador de TGS à época dos fatos; (ii) o contrato de disponibilização de marketplace com o Carrefour, embora firmado por ALEXANDRA, teve WAGNER como testemunha; (iii) sob sua gestão formal, TGS se utilizou dessa plataforma de marketplace para anunciar, comercializar e posteriormente despachar para consumo as mercadorias descaminhadas objeto de autuação, prática que caracteriza infração à lei e, portanto, autoriza a responsabilização pessoal de seus representantes; (iv) na qualidade de operador das contas correntes da TGS, juntamente com ALEXANDRA, recebeu o pagamento pela venda das mercadorias e não logrou comprovar o alegado repasse à suposta vendedora NOVA ERA; (v) embora não mais estivesse formalmente no quadro societário da entidade, em meados de 2020, permanecia cadastrado nas instituições bancárias como responsável pelo controle e movimentação das contas correntes da empresa; (vi) a pessoa física que ingressou na qualidade de sócio administrador não possuía capacidade operacional para adquirir a empresa sendo, até então, mero empregado da TGS e contratado por outra pessoa jurídica comandada por WAGNER; (vii) apesar da presença de outros sócios administradores retratados no quadro acima, somente WAGNER e ALEXANDRA atuaram, durante todo o período, como responsáveis legais pelas contas correntes de titularidade da TGS (vide quadro de fls. 193/195).

As mesmas evidências acima se repetem, em linhas gerais, no caso de ALEXANDRA, com a única diferença de que, à época das operações autuadas, não era mais formalmente parte integrante do quadro societário da empresa. Todavia, ainda em meados de 2020, havia movimentação das contas correntes de TGS por ALEXANDRA e WAGNER, embora os dois, nessa época, não mais fizessem parte formal de seu quadro societário.

Os elementos de prova acima, expostos detalhadamente no Termo de Verificação Fiscal, cumprem, a nosso ver, o mister não só de identificar como comprovar as condutas dos responsáveis e seu nexos de causalidade

com a fraude perpetrada, qual seja: utilização de empresa de fachada com o fim de produzir documentos fiscais ideologicamente falsos de modo a ocultar os verdadeiros intervenientes nas operações e, assim, promover a internação irregular de mercadorias estrangeiras.

Esse tipo de arranjo, inexoravelmente, acaba por expor o conluio existente entre as pessoas físicas e jurídicas que compõem o polo passivo da autuação.

Finalmente, quanto ao pedido para apresentação posterior de provas por todos os meios permitidos e pertinentes, cabe trazer à colação o contido nos §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997:

§ 49 A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 59 A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior

O protesto genérico pela posterior produção de todos os meios de prova em direito admitidos, embora de praxe na jurisdição cível, não produz efeitos no processo administrativo tributário, em que vige o princípio da concentração da prova na impugnação. Em se tratando de prova documental, deve esta ser apresentada juntamente com a peça impugnatória, conforme determina o art. 15 do Decreto n.º 70.235, de 1972. Assim, o momento para apresentação de provas é predeterminado pela lei processual administrativa, que também especifica as hipóteses em que elas poderão ser admitidas extemporaneamente, independentemente de prévio protesto.

Por fim, quanto a Alexandra Sampronha Chiastarelli Machado, entendo que não há provas robustas para mantê-la como responsável solidária, nos termos do inciso I, do art. 124 do CTN, porque não pertencia ao quadro societário da empresa e, também, por não ser suficiente à prova como titular na conta conjunta bancária da empresa.

O citado dispositivo pressupõe interesse comum na situação, ou seja, sua participação ativa com o seu esposo Wagner na situação irregular por

meio, por exemplo, de movimentações bancárias com o efetivo pagamento ou recebimento de fornecedores/clientes em nome da TGS o que, a meu ver, não está tão claro nos autos.

Não há sequer elementos que atestem que a conta conjunta é solidária ou, se não o sendo, que Alexandra poderia gerir a conta como procuradora. Assim, sem evidências mais concretas do interesse comum, resta prejudicada a manutenção da recorrente no polo passivo da obrigação.

Nesse sentido, cito o Resp nº 1.273.396/DF:

3. Segundo a dicção do art. 124 do CTN, há duas espécies de devedores solidários, os quais, embora não se achem em relação direta com o fato gerador, ficam sujeitos ao cumprimento do dever tributário. É a seguinte a redação do dispositivo legal em referência:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e

II - as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

4. Ao regular a solidariedade tributária, o art. 124 do CTN estabelece que o contribuinte e o terceiro são obrigados ao respectivo pagamento do tributo quando há interesse comum entre eles, ou seja, quando um deles realiza conjuntamente com o outro a situação que constitui o fato gerador do tributo (inciso I), ou por expressa disposição de lei (inciso II). Esse dispositivo legal dá efetividade ao comando do art. 146, I da Carta Magna, segundo o qual somente a Lei Complementar, nesta hipótese, o CTN, tem a potestade de instituir, alterar ou modificar qualquer elemento componente da obrigação tributária. Isso quer dizer que qualquer regra jurídica que não detenha hierarquia complementar não tem a força de alterar esse quadro.

5. Embora o inciso I do art. 124 do CTN seja bastante vago ao imputar a outrem o dever de recolher o tributo pela solidariedade decorrente do interesse comum, o conceito dessa locução não é de apreensão imediata. Por essa razão, o eminente doutrinador Professor JOSÉ JAYME DE MACEDO OLIVEIRA esclarece, com precisão, o seu alcance, ao lecionar que a responsabilidade solidária somente pode ser atribuída a terceiro que tenha relação com o fato gerador da obrigação tributária. Eis a lição desse autor, esclarecendo a dicção da regra codificada (art. 124 do CTN):

Há solidariedade passiva no caso de, na mesma relação jurídica obrigacional, existir mais de um devedor, cada um obrigado à dívida toda, conforme leciona o art. 896, parágrafo único, do Código Civil.

Em sede tributária, o CTN enumera duas situações denunciativas da configuração de solidariedade de fato, no inciso I, e de direito, no inciso II. Quanto à primeira, embora o dispositivo não defina o que vem a ser interesse comum, exsurge que envolve ele as pessoas que tenham participação comum no fato gerador, ou seja, que o hajam praticado conjuntamente.

6. E esse autor reporta um caso exemplar de solidariedade e corresponsabilidade pelo pagamento do tributo – o IPTU – dizendo o seguinte:

Se a hipótese de incidência do IPTU é a propriedade imobiliária urbana e se José e Maria são ambos donos de um mesmo imóvel, há solidariedade entre ambos, isto é, o Município pode exigir o pagamento do total do tributo de qualquer dos dois. Pagando um, o problema do ressarcimento pelo outro é questão não-tributária.

Na segunda, o inciso II reza que ocorrerá também solidariedade passiva quando a lei (ordinária) assim prescrever, obviamente entre pessoas que não apresentem o interesse comum acima referido, e que atendam ao comando do art. 128 deste Código, vale dizer, sejam pessoas vinculadas, de alguma maneira, ao fato gerador do tributo. Significa que não pode o legislador agir com absoluta discricionariedade ao estabelecer hipótese de solidariedade tributária. (Código Tributário Nacional: Comentários, Doutrina e Jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 310/311).

7. Não se desconhece que outros doutrinadores, dentre os quais se destaca com notoriedade o ilustre Professor HUGO DE BRITO MACHADO, divergem dessa corrente por entender que a expressão interesse comum, que cria a solidariedade, não é o interesse meramente de fato, mas um interesse jurídico (Comentários ao CTN, II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 460/461).

8. Todavia, conquanto exista essa divergência doutrinária acerca da exata medida da condição em que figuram os partícipes da concretização do fato gerador, deve prevalecer o entendimento de que somente se estabelece o nexo entre os devedores da prestação tributária originária, quando todos os partícipes contribuem para a realização de uma situação que constitui fato gerador da exação, ou seja, que a hajam praticado conjuntamente. Penso ser esta a melhor inteligência do art. 124, I do CTN, pois, se assim não for, poderá a solidariedade tributária ser identificada em qualquer relação jurídica contratual, por exemplo, o que conduziria à inaceitável conclusão de universalidade da corresponsabilidade tributária.

9. Sob outro ângulo, em relação ao inciso II do art. 124 do CTN, que estabelece a responsabilidade por expressa disposição legal, também não se pode considerar que seja dado ao legislador amplos poderes para eleger ao seu talante os solidariamente responsáveis pela obrigação tributária. Em outros termos: a quem não reveste a condição de contribuinte, somente se

pode atribuir o dever de recolher o tributo, originalmente devido pelo contribuinte, quando, à semelhança do inciso I, existir interesse jurídico entre o sujeito passivo indireto e o fato gerador.

10. Essa orientação é compartilhada pelo jurista HAMILTON DIAS DE SOUZA, que afirma que a responsabilidade solidária ex lege do qual trata o inciso II do art. 124 não é capaz de determinar a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse jurídico na situação que reproduz a hipótese legal prevista em lei como fato gerador do tributo. Eis as suas decisivas palavras: [...]

11. Logo, considerando esses limites para se atribuir a corresponsabilidade tributária, temos que, na hipótese dos autos, é fato incontroverso que o recorrente não contribuiu para a formação da situação constitutiva do fato gerador da obrigação tributária, porquanto a cobrança diz respeito tão somente à remuneração mensal percebida unicamente por sua esposa e paga pelo Organismo Internacional pelos serviços prestados ao PNUD.

12. Assim, não se pode dizer, neste caso, que há interesse comum do marido na situação constitutiva do fato gerador do IRPF da esposa, pelo menos na acepção prevista no inciso I do art. 124 do CTN, porquanto se pressupõe, para esse efeito, que tivesse havido participação ativa dele, ao lado da esposa, na produção do fato gerador da percepção dos rendimentos tidos por tributáveis. Tampouco, se poderá dizer haver expressa disposição legal capaz de atribuir a carga tributária a pessoa que não contribuiu para realização do fato previsto como gerador da obrigação, no caso, a percepção de renda. (...)

(RECURSO ESPECIAL Nº 1.273.396 – DF, Relator MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Julgamento em 12/12/2019)

Pelo exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir do polo passivo da autuação Alexandra Sampronha Chiastarelli Machado.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir do polo passivo da autuação Alexandra Sampronha Chiastarelli Machado.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator

ACÓRDÃO 3101-001.906 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10314.720420/2020-88

DOCUMENTO VALIDADO