



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11060.720552/2015-34</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1001-004.048 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GIULLIANO MERCADO VARGAS 01542304059
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

**DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA DEFINITIVA.**

A decisão de primeira instância é definitiva quando esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto.

**MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.**

Em questão de penalidade, a legislação tributária adota o princípio da retroatividade benigna, ou seja, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (art. 106 do Código Tributário Nacional). Trata-se de matéria de ordem pública que deve ser que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

**MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício proporcional qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não

definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

#### SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

São corresponsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: (a) em não conhecer dos recursos voluntários apresentados pela Recorrente Giulliano Mercado Vargas 01542304059, pelo Recorrente/Giulliano Mercado Vargas e pelo Recorrente/Luiz Augusto Lopes Vargas por terem sido apresentados após o prazo legal; (b) em conhecer do recurso voluntário apresentado pela Recorrente/Maira Marcelo Lopes, e no mérito, em negar-lhe provimento; (c) de ofício; reduzir o percentual da multa qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Elias da Silva Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva.

### RELATÓRIO

#### Auto de Infração

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$276.169,84 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada apurado pelo regime de lucro arbitrado referente aos quatro trimestres dos anos-calendário de 2010 a 2013, e-fls. 1920-1965:

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2010, 06/2010, 09/2010, 12/2010, 03/2011, 06/2011, 09/2011, 12/2011, 06/2012, 09/2012, 12/2012, 03/2013, 06/2013, 09/2013 e 12/2013

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los.

Enquadramento Legal: [...]

Art. 530, inciso III, do RIR/99. [...]

0001 OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE RECEITA BRUTA MENSAL NA REVENDA DE MERCADORIAS

O contribuinte não emitiu as notas fiscais referentes à revenda de mercadorias, caracterizando omissão de receitas da atividade, conforme relatório fiscal em anexo. [...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 537 do RIR/99 0002

OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatório fiscal em anexo. [...]

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 42 da Lei nº 9.430/96 c/c art. 537 do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foram constituídos os seguintes créditos tributários pelo lançamento de ofício formalizado neste processo:

- Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$197.300,08 7 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada apurado pelo regime de lucro arbitrado referente aos quatro trimestres dos anos-calendário de 2010 a 2013, e-fls. 1967-2012:

0001 OMISSÃO DE RECEITA FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS

Valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatório fiscal em anexo. [...]

O contribuinte não emitiu as notas fiscais referentes à revenda de mercadorias, caracterizando omissão de receitas da atividade, conforme relatório fiscal em anexo. [...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2013:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 2º da Lei nº 9.249/95 Art. 29, inciso I, da Lei nº 9.430/96 Art. 22 da Lei nº 10.684/03 Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95 com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

- Auto de Infração a título de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$119.045,97 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada apurado pelo regime cumulativo referente aos meses dos anos-calendário de 2010 a 2013, e-fls. 2033-2053:

10001 INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatório fiscal em anexo. [...]

O contribuinte não emitiu as notas fiscais referentes à revenda de mercadorias, caracterizando omissão de receitas da atividade, conforme relatório fiscal em anexo. [...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2013:

Arts. 1º da Lei Complementar nº 7/70 Arts. 2º, inciso I e 9º da Lei nº 9.715/98 Arts. 2º da Lei nº 9.718/98 Art. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715/98 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09 Art. 79, da Lei nº 11.941/2009 Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

- Auto de Infração a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$549.442,49 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada apurado pelo regime cumulativo referente aos meses dos anos-calendário de 2010 a 2013, e-fls. 2013-2032:

**0001 INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS**

Valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatório fiscal em anexo. [...]

O contribuinte não emitiu as notas fiscais referentes à revenda de mercadorias, caracterizando omissão de receitas da atividade, conforme relatório fiscal em anexo. [...]

**Enquadramento Legal**

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2013:

Art. 8º da Lei nº 9.718/1998 Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 2º da Lei nº 9.718/98 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09 Art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09 Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

**Responsáveis Solidários**

Está registrado no Demonstrativo de Responsáveis Tributários, e-fls. 1922-1927:

Demais Responsáveis Tributários

CPF [...]

Nome GIULLIANO MERCADO VARGAS

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto [...]

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei nº 5.172/66. [...]

CPF [...]

Nome LUIZ AUGUSTO LOPES VARGAS

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto [...]

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei nº 5.172/66. [...]

CPF [...]

Nome MAIRA MARCELE LOPES

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto [...]

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei nº 5.172/66. [...]

### **Representação Fiscal para fins Penais – Processo nº 11060.721032/2015-49**

A Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) está formalizada no processo apenso nº 11060.721032/2015-49.

Exercendo as funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil [...] tendo realizado procedimento de fiscalização dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e Cofins (anos-calendário 2010 a 2013) na empresa GIULLIANO MERCADO VARGAS 01542304059, CNPJ: 13.290.369/0001-28, e lavrado o Auto de Infração formalizado no processo administrativo fiscal nº 11060.720552/2015-34, no qual ficou demonstrada a ocorrência de fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária previsto no art. 1º inc. I e art. 2º, inciso I da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, formalizo a presente REPRESENTAÇÃO, acompanhada dos respectivos elementos de prova, para cumprimento do disposto na Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010.

### **Exclusão do Simples Nacional**

A Recorrente foi excluída do Simples Nacional com base no Termo de Desenquadramento no Simei e de Exclusão do Simples Nacional emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Maria/RS de 11.03.2015, e-722-732:

Diante do acima exposto DECLARA:

> Fica o sujeito passivo Giulliano Mercado Vargas 01542304059, CNPJ 13.290.369/0001-28, EXCLUÍDO do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) de que tratam os arts. 12 a 41 da Lei Complementar nº

123, de 14 de dezembro de 2006, em razão da comercialização de mercadorias objeto de descaminho, provenientes de Rivera, no Uruguai, entre os anos de 2011 e 2013; e da prática reiterada de infrações a dispositivos na Lei Complementar 123/2006; conforme disposto no artigo 29, incisos V e VII da Lei Complementar nº 123/2006; artigos 50, incisos V e VII, da Resolução CGSN nº 15/2007 e artigo 76, inciso IV, alíneas "d" e "f" da Resolução CGSN nº 94/2011.

> Outrossim, fica o sujeito passivo Giulliano Mercado Vargas 01542304059, CNPJ 13.290.369/0001-28, DESENQUADRADO de ofício do SIMEI, conforme dispõe o art. 18-A, parágrafo § 8º da Lei Complementar 123/2006; e art. 105, § 4º, inciso II da Resolução CGSN nº 94/2011.

> A exclusão do SIMPLES NACIONAL opera efeitos a partir de fevereiro de 2011, nos termos do artigo 29, § 1º da Lei Complementar nº 123/2006; impedindo nova opção pelo regime diferenciado e favorecido do Simples Nacional pelos próximos 10 (dez) anos-calendário seguintes, nos termos do artigo 29, § 2º da Lei Complementar nº 123/2006.

> O desenquadramento do SIMEI opera efeitos a partir de fevereiro de 2011, nos termos nos termos do art. 18-A, parágrafo § 8º, combinado com § 7º, alínea "h" da Lei Complementar 123/2006, e do art. 105, §4º, inciso II da Resolução CGSN nº 94/2011.

> O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência deste Termo, manifestação de inconformidade, por escrito, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, protocolada na Unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil de sua jurisdição, nos termos dos artigos 15 a 17 do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972 — Processo Administrativo Fiscal (PAF).

> Não havendo apresentação de manifestação de inconformidade no prazo referido acima a exclusão tornar-se-á definitiva.

> Conforme artigo 32 da Lei Complementar nº 123/2006, a pessoa jurídica excluída do Simples Nacional sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, podendo optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.

> Os demais documentos referentes à exclusão do Simples Nacional constam no Processo Administrativo Fiscal nº 11060.720552/2015-34, eletrônico, formalizado conforme Portaria SRF nº 259/2006, alterada pela Portaria RFB nº 574/2009, o qual se encontra à disposição para consulta pelo sujeito passivo no Portal e-CAC (Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte), mediante Certificado Digital, ou no Centro de Atendimento ao Contribuinte da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Maria/RS.

### **Impugnação e Decisão de Primeira Instância**

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 10ª Turma da DRJ/SPO/SP nº 16-79.670, de 30.08.2017, e-fls. 2293-2331:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO.

Constatada a omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, deve ser efetuada a tributação dos respectivos valores.

DEMAIS TRIBUTOS. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL, ao PIS e à Cofins dele decorrente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Constatada a ocorrência de sonegação pela prática reiterada de omissão de receitas, é devido o lançamento da multa de ofício qualificada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Os mandatários de fato da pessoa jurídica respondem pessoalmente, de forma solidária com a autuada, pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE DE NORMAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade/ilegalidade de normas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, válidos são os autos de infração.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, exceto se a impugnante demonstrar, via

requerimento à autoridade julgadora, a ocorrência das condições previstas na legislação para apresentação de provas em momento posterior.

#### INTIMAÇÕES. ENDEREÇO POSTAL DO CONTRIBUINTE.

As intimações devem ser enviadas ao endereço postal fornecido pelo contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

#### Impugnação Improcedente

#### Crédito Tributário Mantido Acórdão

Acordam os membros da 10ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos:

- i) não acolher a alegação de nulidade da presente autuação;
- ii) indeferir o pedido de juntada de documentos após o prazo para impugnação e o pedido de diligência;
- iii) indeferir o pedido de encaminhamento de intimações aos advogados que subscrevem a impugnação;
- iv) manter a responsabilidade solidária dos administradores Giulliano Mercado Vargas, Luiz Augusto Lopes Vargas e Maíra Marcelle Lopes;
- v) julgar IMPROCEDENTE a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado.

#### Recurso Voluntário

Notificada em 13.09.2017, e-fl. 2370, a Recorrente Giulliano Mercado Vargas 01542304059 apresentou o recurso voluntário em 19.10.2017, e-fls. 2407-2428, tendo como procurador Giulliano Mercado Vargas. Notificado em 13.09.2017, e-fl. 2370, o Recorrente/Giulliano Mercado Vargas apresentou o recurso voluntário em 19.10.2017, e-fls. 2407-2428. Em peça única, ambos esclarecem que a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorrem sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurgem.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

#### PREMISSAS A SEREM FIXADAS - ATIVIDADES REALIZADAS PELOS RECORRENTES

Como acima referido, os ora Recorrentes realizavam operações de compra e venda de produtos através do site Mercado Livre. Nestas operações, eram utilizados os usuários (vendedores) "Esparta Perfumes" e "Extremite".

Importante consignar que esta atividade iniciou de modo informal, primeiramente através de operações realizadas pelo Segundo Recorrente. Em vista de medidas de ordem administrativas, foi realizada a inscrição da Primeira Recorrente (MEI), uma vez que o Segundo Recorrente estava trabalhando por conta própria, e necessitava se legalizar como pequeno empresário, na exata previsão da Lei Complementar no 128, de 19/12/2008.

Em vista disso, uma premissa deve ser fixada. A fiscalização considerou que todas as mercadorias comercializadas nela Primeira Recorrente teriam origem no exterior, e isso não confere com a realidade. Isso porque, os produtos

comercializados eram adquiridos no próprio site Mercado Livre, sendo devidamente revendidos.

Conforme consta no relatório de fiscalização, as atividades se desenvolveram no período de 04 (quatro) anos, de 2010 a 2014. Por outro lado, a presunção de origem das mercadorias do exterior parte de três situações pontuais, em que o Segundo Recorrente foi flagrado transportando mercadorias de origem estrangeira, além da denúncia retro citada.

Com a devida vênia, estes três fatos pontuais, os quais ocorreram ao longo de 04 (quatro) anos, não podem servir de elementos de presunção de que todos os produtos comercializados pelos Recorrentes teriam origem estrangeira. Como acima referido, grande parte destes eram adquiridos no próprio site Mercado Livre, presumindo os Recorrentes, pela origem legal dos mesmos.

Neste sentido, deveria a Fiscalização, do mesmo modo em que requisitou ao site o relatório das vendas do Recorrente, também buscar as aquisições assim teria em mãos o volume de operações efetuadas, de compra e venda.

De fato, o Recorrente informou ao longo do procedimento de fiscalização não ter condições de buscar estes dados, pois o site não mais disponibilizava aos usuários os mesmos. Com efeito, somente uma requisição da fiscalização, diretamente ao site, teria o condão de obrigar o mesmo a apresentar relatório completo de todas as aquisições realizadas pelo Recorrente, no período de 2010/2014.

Certamente, em obtidos estes dados, a conclusão da fiscalização acerca da origem das mercadorias comercializadas seria diferente, afastando a presunção realizada.

Por fim, importante consignar que a constituição da Primeira Recorrente foi efetivada com o único fim de regularizar uma atividade até então informal, realizada pelo Segundo Recorrente. Este último, como forma de angariar uma renda extra, efetivava a compra e venda de produtos através da internet.

Evidentemente, por se tratar de um MEI, algumas falhas ocorreram nas operações, em especial no descumprimento de obrigações acessórias, as quais, diga-se de passagem, eram desconhecidas pela Recorrente, em especial a necessidade de comprovação das aquisições e vendas através da respectiva documentação fiscal. A propósito, como acima delineado, as operações eram efetivadas via Internet, onde a informalidade ainda é enorme, uma vez que o país ainda não evoluiu na regulamentação das mesmas, culpa esta que não pode ser atribuída a Recorrente.

De qualquer maneira, em que pese o volume dos valores que foram movimentados no período, conforme apontado pela fiscalização, revela-se que estes não resultaram em nenhum acréscimo patrimonial relevante ao sujeito passivo. Efetivamente, bastaria um singelo trabalho investigativo da fiscalização, para constatar que não houve nenhuma evolução patrimonial no período, a exceção de gastos com despesas pessoais, muitas delas atreladas a caprichos da juventude, mormente considerando a idade do Segundo Recorrente.

Em suma, revela-se uma considerável movimentação financeira ao longo dos 04 (anos) de atividade, tanto em decorrência das vendas, mas também das compras, as quais foram desconsideradas pela Fiscalização. Em vista do caráter informal, a margem de lucro destas atividades era ínfima, principalmente porque os Recorrentes comprometiam grande parte dos recursos recebidos com as vendas, com as respectivas aquisições. Assim, uma autuação fiscal, nos valores apurados e ora impugnados, não se justifica. Vejamos.

#### DA OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE (VENDAS DE MERCADORIAS)

Como consta no Relatório de Fiscalização, a partir de informações prestadas pelo Mercado Livre, relativas a créditos efetuados em conta bancária, a fiscalização considerou estes como omissão de receitas da atividade, as quais supostamente teriam sido omitidas pela Recorrente.

Ora, como acima referido, além de solicitar relatório das vendas, poderia a fiscalização ter buscado junto ao Mercado Livre relatório das aquisições realizadas no período, pois como citado, estes documentos não eram mais disponibilizados a Recorrente.

Ainda, foi esclarecido durante a fiscalização, que os usuários do Mercado Livre, para ter uma boa reputação de vendas, bem como figurar entre os melhores vendedores do site, necessitavam concretizar um mínimo de vendas em determinado período, carecendo também de avaliações positivas dos compradores. Por este motivo, o Recorrente realizava outros cadastros no site (fictícios), como comprador, e efetuava compras de seus usuários, avaliando positivamente os mesmos. Por certo, estas vendas geravam comissões ao ML, as quais eram quitadas pelo Recorrente. Destarte, em que pese tenha sido informado pelo site que as vendas teriam se concretizado, na verdade elas não ocorreram, pois o suposto comprador, não quitava a compra, porquanto era a mesma pessoa.

Em suma, o Mercado Livre informou que ocorreram inúmeras operações de compra e venda, as quais na realidade, não se concretizaram, nas razões retro citadas.

Outrossim, a Impugnada considerou estas operações fictícias, como omissão de receitas da atividade.

Sem sombra de dúvidas, a partir da obtenção destes dados, seria possível concluir o número correto de vendas, e a respectiva margem de ganho do Recorrente com as operações. A fiscalização, como consta no procedimento administrativo, considerou todos os pagamentos realizados como receita omitida, o que não confere com a realidade.

Também deve ser lembrado que dos valores creditados, também constam comissões e custos de remessa das mercadorias, os quais não se caracterizam como receitas omitidas, devendo serem excluídos da base de cálculo dos tributos.

Neste sentido, resta sem motivos a constituição do crédito tributário ante a omissão de receitas, até mesmo porque se efetuado o cotejamento de valores, nos moldes acima descritos, certamente a Recorrente ficaria adstrita ao faturamento do MEI, inviabilizando a constituição do crédito tributário.

Nas linhas que seguem, será demonstrado que a fiscalização teria poderes para buscar esta prova. Outrossim, se tornou confortável atrelar este ônus probatório ao Recorrente, ciente que este não conseguiria administrativamente obter as mesmas, atuando o mesmo nos moldes em que procedeu.

#### DA OMISSÃO DE RECEITAS (CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA)

A partir de uma análise dos elementos de fato que justificaram a formação do crédito tributário pela omissão de receitas, se verifica a presença de uma nulidade insanável, qual seja, o fato de que o crédito tributário foi formado exclusivamente com base na movimentação bancária do contribuinte. Assim, o lançamento de ofício se utilizou como base de cálculo os valores que transitaram pela conta corrente da Recorrente, presumindo estes como omissão de rendimentos.

Antes de ir adiante, não se pode deixar de referir que a Recorrente atuava na compra e venda de cosméticos, via internet, justificando — conforme se demonstrará pela prova documental a ser oportunamente produzida - circulação de valor por suas contas correntes.

Entretanto, a partir dessa circulação não se mostra crível admitir a formação de uma presunção absoluta (*iuris et de iuris*) da existência do fato gerador do imposto de renda e demais contribuições.

Pensar dessa forma implica em admitir que toda circulação de rendimentos em conta corrente possa ser concebida como fato gerador dos tributos. Todavia, admitir essa possibilidade é franquear um total desvirtuamento da regra matriz de incidência tributária dos mesmos.

Na lição da doutrina, a regra matriz de incidência tributária do Imposto de Renda se mantém umbilicalmente vinculada ao princípio da tipicidade fechada de forma que constituirão fatos geradores apenas os fatos que possam ser considerados como acréscimo patrimonial e "o legislador ordinário não podem definir como acréscimo patrimonial aquilo que evidentemente não o seja na linguagem comum."

Aliás, admitir que possa o legislador infraconstitucional definir hipóteses de incidência a partir de lei ordinária implica em desrespeitar a própria Constituição Federal que no seu artigo 146, inciso III, define a competência material da lei complementar em matéria tributária notadamente em relação aos impostos discriminados na constituição os respectivos fatos geradores e bases de cálculo.

Em verdade, a prevalecer a tese esposada no ato administrativo estar-se-á admitindo a tributação direta ou indireta do capital e não do efetivo acréscimo

patrimonial (regra matriz de incidência tributária do imposto de renda), afrontando diretamente o princípio constitucional da capacidade contributiva com previsão no artigo 145, parágrafo primeiro da Constituição Federal.

Dessa forma, a análise do caso em tela não pode ser levada a efeito sem o enfrentamento de uma premissa fundamental, qual seja, a temática relativa à disponibilidade econômica ou jurídica da renda na dicção do artigo 45 do Código Tributário Nacional. Com efeito, o conceito de disponibilidade remete ao direito de propriedade, enunciado no Código Civil brasileiro (Lei 10.406, de 2002) a partir das prerrogativas do proprietário de usar, gozar e dispor de seus bens<sup>3</sup>. Ao lado do *jus utendi* e do *jus fruendi*, surge o *jus abutendi* como prerrogativa de alienar ou transferir o bem a terceiros, bem assim, de dividi-lo ou grava-lo. Na linguagem corrente, conforme linha de raciocínio desenvolvida em decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes, a partir da sua Segunda Câmara, Acórdão 102-44.977, no voto condutor do Conselheiro Luiz Fernando de Oliveira, "pode-se traduzir o conceito jurídico de dispor, como o faz o Dicionário Aurélio, pelas expressões usar livremente ou fazer o que se quer. Por conseguinte, se alguém está impedido de utilizar de dinheiro, de que tem aparentemente a posse como melhor lhe aprouver, de fazer dele o que quiser esse alguém carece da liberdade própria ao verdadeiro titular da disponibilidade econômica... A posse, seja legítima ou ilegítima, de bens de terceiros não gera, por si só, disponibilidade econômica e, em consequência, não constitui em fato gerador do imposto de renda". Portanto, somente haveria a disponibilidade econômica ou jurídica, como fato gerador do imposto de renda, desde que evidenciada a prerrogativa do Recorrente de a ter como disponível, com liberdade de utilização, refletindo efetivo acréscimo patrimonial.

Assim, para ser considerado como renda é necessário que antes do seu efetivo recebimento (disponibilidade econômica), a pessoa que percebeu o rendimento seja detentora do direito a essa percepção (disponibilidade jurídica).

Porém, o Recorrente, em função das atividades que desenvolve, é comum ter o trânsito de valores em conta corrente, principalmente se considerando o fato de que a grande maioria das operações são realizadas via internet, sendo tais valores depositados em suas contas.

Destarte, não dispõe o Recorrente de livre disponibilidade jurídica ou econômica sobre os valores. Em verdade trata-se de posse que não pode ser concebida como sinônimo de disponibilidade econômica ou jurídica de renda para fins de justificar a constituição do crédito tributário do imposto de renda e demais contribuições.

Não pode a autoridade administrativa, de forma discricionária e divorciada da realidade dos fatos, conceber o simples trânsito de valores como sinônimo de disponibilidade jurídica ou econômica de renda.

Na ótica de Heleno Torres "os conteúdos dos enunciados não serão preenchidos segundo uma posição arbitrária do intérprete (...)". Não se mostra crível se

admitir interpretações discricionárias para efeitos de definição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

Partindo de uma interpretação do próprio Código Tributário Nacional, no seu artigo 109, segundo a mais abalizada doutrina, admite-se que o legislador possa alterar os institutos, conceitos e formas, para fins de atender os efeitos tributários<sup>5</sup>. Em outras palavras, tem o legislador, assim, a sua disposição, liberdade qualificadora para identificar, nos limites constitucionais, os conceitos, formas e institutos que julgue oportuno para alcançar o cumprimento constitucional da competência material que lhe foi atribuída constitucionalmente.<sup>6</sup> No entanto, essa prerrogativa é exclusiva do legislador não sendo extensiva ao administrador. Destarte, somente a "lei tributária (e não a autoridade administrativa) poderá alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado (...) (grifei)".

Não se mostra crível admitir que a simples circulação de valores em conta corrente, não acompanhada variação patrimonial positiva, seja concebida como fato gerador do imposto de renda e demais contribuições. Com efeito, na circulação de valores pela conta corrente não resta configurada a disponibilidade econômica ou mesmo jurídica da renda, hipótese de incidência das exações. [...]

*In casu*, a partir dos fatos acima narrados, não é possível evidenciar que o simples trânsito ou circulação de valores em conta corrente possa configurar fato gerador do imposto de renda e demais contribuições. Outrossim, em momento algum ficou demonstrado a omissão de rendimentos ou mesmo uma variação patrimonial ativa pelos Recorrentes. Portanto, se trata de crédito tributário formado em lançamento de ofício onde a autoridade administrativa se valeu exclusivamente de presunções a respeito de uma suposta omissão de rendimentos ou mesmo uma variação patrimonial positiva.

Porém, tanto a omissão de rendimentos como as variações patrimoniais ativas não restaram demonstradas. Dessa forma se trata de uma presunção formada em função da circulação de valores pela conta corrente. [...]

Como forma de fundamentar as alegações acima colocadas, a fiscalização não apurou no período fiscalizado, qualquer acréscimo patrimonial em nome dos Recorrentes, isto é, não há sinais exteriores de riqueza.

Sinal exterior de riqueza, nos termos do §1º do art. 6º da Lei 8.021/91, assim restou conceituado: "Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte".

Como visto, o fato gerador do IR só se concretiza quando ocorrido o acréscimo patrimonial, com a obtenção, de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, posto que assim, a renda realmente obtida se converte em patrimônio do contribuinte, apresentando por consequência, sinais exteriores de riqueza. [...]

Tem-se então, que na forma como foi procedida a autuação fiscal, origem dos créditos ora exigidos, a Impugnada não veio a comprovar os referidos "sinais

exteriores de riqueza", de forma a configurar o fato gerador do IR e demais contribuições.

Cabe lembrarmos, que o Direito Tributário Brasileiro consagra o princípio da reserva legal. CTN, artigos, 30, 97: e 142. Portanto, é totalmente descabido o lançamento de imposto com base em presunção que não seja expressamente autorizada por lei.

Nos termos do art. 42 da Lei no 9.430/96, na qual, se lastreou a autuação ora impugnada, a presunção de ocorrência do fato gerador encontra-se vinculada aos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituições financeiras, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações. [...]

No entanto, essa inadequação está presente na presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei no 9.430/96, posto que entre os depósitos bancários e a omissão de rendimentos não há uma correlação lógica direta e segura. Vale dizer, nem sempre o volume de depósitos injustificado leva ao rendimento omitido correlato. [...]

Para usar uma linguagem econômica, depósito bancário é estoque e não fluxo, e não sendo fluxo não tipifica renda. Juridicamente, só o fluxo tem a conotação de acréscimo patrimonial. São uníssonas, neste sentido, as jurisprudências administrativas e judiciais. [...]

Conclui-se, portanto, que a presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei 9.430/96 colide com as diretrizes do processo de criação das presunções legais, pois a experiência haurida com os casos anteriores evidenciou que entre esses dois fatos não havia nexos causal, vale dizer, constatou-se não haver liame absoluto entre o depósito bancário e o rendimento omitido.

*Ad argumentandum*, até poderia a SRF arbitrar os tributos com base na presunção. No entanto, a autoridade administrativa deveria esgotar sua investigação, o que no caso das Recorrentes bastaria um simples levantamento dos bens em nome das mesmas, para se constatar a não ocorrência de acréscimo patrimonial. Desta forma inconsistente é o lançamento tributário, na forma como foi efetuado.

Destaca-se, também que a presunção estabelecida pela lei 9.439/96 deve ser reinterpretada, mormente em função das legislações supervenientes que franquearam a Administração Pública condições para apurar as receitas e/ou rendimentos omissos, em tese, por conta de depósitos bancários não declarados.

Com efeito, até é de se admitir que antes da Lei Complementar nº 105/2001 a presunção legal de que depósitos bancários não explicados como tendo outra natureza (art. 42 da Lei no 9.430/96), representavam rendimentos e/ou receitas, isso porque, em regra, o Fisco não tinha acesso amplo e irrestrito às movimentações financeiras dos contribuintes.

Mas essa presunção, porém, "caiu por terra" a partir do momento em que a Secretaria da Receita Federal, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, passou a ter o direito de examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, direito esse cujo exercício há de ser precedido de procedimento de fiscalização específico (art. 20 do Decreto Federal no 3.724/2001).

Noutro giro, de posse de extratos, arrimada em Requisição de Informações Sobre Movimentação Financeira de que trata a Portaria SRF no 180/2001, onde constem depósitos bancários que tiveram como favorecidos contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas), na presença de indícios de omissão de rendimentos e/ou receitas, deverá o Fisco provar a que título jurídico esses rendimentos e/ou receitas foram adquiridos.

Veja-se que aduzidas provas não ser buscadas de forma ampla e irrestrita. Primeiro porque aqueles que se recusarem a conceder informações sobre movimentações financeiras de contribuintes (pessoas físicas e jurídicas) estão sob coerção implacável (ilícito penal previsto no art. 10, parágrafo único, da Lei Complementar 105/2001);

segundo, pois é de competência do Fisco apurar adequadamente os fatos envolvendo depósitos bancários, em tese e fiscalmente "a descoberto" (art. 50, § 40, da Lei Complementar 105/2001); terceiro porque inexistem restrições ao exercício desse poder-dever de fiscalização (arts. 195 e 197 do CTN).

Em conclusão, o lançamento tributário em epígrafe, uma vez utilizando os depósitos bancários como presunção de rendimentos omitidos, sem uma diligência mais aprofundada acerca da origem e destino dos valores, está eivado de vícios, devendo ser anulado.

Finalmente, não pode esquecer que na demonstração dos valores supostamente omitidos, a partir da movimentação bancária, para fins de apuração de omissão de rendimentos devem ser sufragados os valores individuais iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) ao ano, conforme determinado pelo inciso II do §3º, artigo 42 da lei 9.430/96. [...]

Do art. 42, §3º, II, da Lei 9.430/96, depreende-se que os créditos em conta bancária (depósitos) serão analisados de forma individual, de modo que o valor será verificado em relação a cada crédito. No caso de depósitos de valores inferiores a R\$ 12.000,00, somente se aplicará a presunção se, somando esses créditos, se alcançar o montante de R\$ 80.000,00 (oitenta mil) no ano-calendário.

Apesar do Impugnado ter realizado a exclusão de alguns valores, foi omissivo quanto aqueles inferiores a R\$ 12.000,00. Basta cotejar os anexos do Relatório de

Fiscalização, para confirmar esta afirmativa, pelo que o Auto de Infração deve ser devidamente revisto, sob pena de nulidade.

#### A TEORIA DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO FATO GERADOR ADOTADA PELOS FISCAIS DA RECEITA NO CASO CONCRETO - VEDAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A teoria da interpretação econômica é obra do direito alemão do século passado, tendo como seu idealizador Enno Becker, sendo introduzida na legislação germânica através do artigo 40 do Ordenamento Tributário Alemão, de 1919, que assim fixava: "Artigo 40 - Na interpretação das leis fiscais deve-se levar em conta a sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias." Ives Gandra Martins explica assim o funcionamento da teoria: "Por decorrência do elevado grau de abstração vertente desses preceitos, o aplicador da lei tinha autonomia para definir, valendo-se da hermenêutica e calcado nos resultados econômicos alcançados pelos agentes, se o tributo era ou não passível de exigência.

Tornou-se praticamente irrelevante, por conseguinte, as formas das quais se revestiam os negócios jurídicos, ou mesmo as causas que os motivaram: situações que apresentassem resultados econômicos semelhantes poderiam ser tributadas nas mesmas bases." A bem da verdade, para essa teoria o que interessa é o substrato econômico do fato e não a forma jurídica adotada (*nomen iuris*). Essa teoria utiliza como critério de tributação a igualdade de conteúdo econômico demonstrado na operação, não importando qual a forma jurídica usada para realizar o negócio." De fácil percepção, que para a maioria da doutrina brasileira, a interpretação econômica não tem acolhida no direito brasileiro diante do princípio da legalidade estrita e tipicidade cerrada. "Na busca de maior segurança para o contribuinte, protegendo-o contra as investidas fiscais do Estado, já não se prega, na atualidade, uma interpretação exclusivamente econômica da norma tributária...A Interpretação da norma há de ser sempre jurídica, mas a consideração econômica não pode ser abandonada... (...) Não seria aceitável que o intérprete ou aplicador da norma ignorasse por completo as formas jurídicas, saindo em busca do significado econômico do negócio em análise.

Desta forma, os efeitos tributários dos institutos de direito privado não podem ser pesquisados pelo intérprete sem ater-se à forma jurídica adotada.

Constata-se, nos autos do processo em questão, que a instituição fazendária, na apuração errônea dos rendimentos do contribuinte, tenta, alegando falta de comprovação suficiente por parte do mesmo, interpretar, ou imaginar o destino e/ou utilização dos valores circulantes nas contas bancárias das Recorrentes no período da autuação fiscal, como forma a configurar uma omissão de rendimentos, acréscimo patrimonial não declarado.

Como visto, vedado pelo sistema tributário nacional é esta prática por parte do fisco, pois busca desfigurar o fato gerador da ocorrência do imposto de renda e

demais contribuições, esmiuçando, através de presunções a ocorrência do acréscimo patrimonial a descoberto.

#### DA MULTA QUALIFICADA — ABUSIVIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE

Conforme consta no Auto de Infração, com base no art. 44, I, § 10, da Lei no 9.430/96, foi cominada multa de ofício qualificada (150%) aos Impugnantes, ante a suposta ocorrência de fraude. [...]

Na hipótese dos autos, conforme se depreende do relatório de fiscalização, a Impugnada não logrou êxito em demonstrar o subjetivismo previsto na norma. Ou seja, o dolo do agente. Na verdade, aplicou a norma de forma objetiva, pelo simples fato de, supostamente, ter se operado uma fraude na omissão de rendimentos. A simples omissão de rendimentos, por si só, não autoriza a aplicação da multa qualificada. Precisa mais, o que? A demonstração do subjetivismo, o que não restou efetivado.

Efetivamente, no caso em epígrafe, o Fiscal utilizando-se de teoria do "achismo", presumiu que os Recorrentes confabularam uma situação fática e jurídica, no sentido de realizar operações comerciais, sem deixar a contrapartida de pagamentos de tributos aos cofres públicos. Convenhamos, não há nenhum elemento contundente que demonstre isto. Pelo contrário. Existe sim uma atividade que até então era exercida de modo informal, por conta própria, a qual em vista de uma falaciosa circulação de valores foi elencada a uma atividade fraudulenta e dolosa. [...]

Portanto, falta o elemento subjetivo. A multa foi aplicada de forma objetiva, única e exclusivamente pelo fato de ter ocorrida suposta omissão de rendimentos (o que se admite para fins de argumentação). Razão pela qual, merece ser afastada, caso este não sejam acolhidos os pedidos retro.

Ao final, imperioso consignar que o STF tem entendido que as multas não podem ter caráter confiscatório, logo, é perfeitamente cabível a sua redução em face de valor excessivo, em nome, também, dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

#### DOS PEDIDOS

ANTE DO EXPOSTO, requer-se preliminarmente, pelo recebimento do recurso com efeito suspensivo, conforme previsto no art. 33 do Decreto 70.235/72. No mérito, requer-se pela procedência do presente recurso, para o fim de anular-se a decisão recorrida e cancelar-se o lançamento tributário questionado, ante a sua manifesta inconformidade jurídica e flagrante inconstitucionalidade, nos fundamentos de fato e de direito acima colocados.

Notificado em 13.09.2017, e-fl. 2370, o Recorrente/Luiz Augusto Lopes Vargas apresentou o recurso voluntário em 19.10.2017, e-fls. 2398-2406, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

#### DA INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO RECORRENTE

Nos termos do relatório de fiscalização, a inclusão do Recorrente na condição de sujeito passivo está lastreada no Art. 135, II do CTN: [...]

Com efeito, segundo os relatos de ações e omissões constantes no relatório de fiscalização, o Recorrente foi enquadrado como administrador de fato da pessoa jurídica GIULIANO MERCADO VARGAS (MEI), pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob no 13.290.369/0001-28.

Imperioso, relacionar quais seriam estas ações e omissões:

1. O fato de ser pai de GIULIANO MERCADO VARGAS, administrador de direito da pessoa jurídica autuada;
2. Ter assumido o Recorrente, a responsabilidade por mercadorias transportadas por seu filho, em virtude de uma abordagem realizada;
3. Flagrante de seu filho transportando mercadorias estrangeiras com um veículo de propriedade do Recorrente;
4. Apreensão de determinada quantidade de valores com seu filho, o qual estava em um envelope com as inscrições da Caixa Econômica Federal, Agência Ymembui, local de trabalho do Recorrente;
5. Movimentação bancária considerável de seu filho, na Caixa Econômica Federal, Agência Ymembui, local de trabalho do Recorrente, através de contas de sua avó e tia, citadas no Relatório de Fiscalização;
6. Denúncia Anônima, indicando o Recorrente como responsável pela lavagem de dinheiro, relativo aos rendimentos auferidos por seu filho;
7. Movimentação bancária do Recorrente desproporcional a receita declarada.

EM PRIMEIRO LUGAR, o fato do Recorrente ser pai de GIULIANO MERCADO VARGAS não tem o condão de responsabilizar aquele pelos tributos devidos por este. Ora, seu filho era maior de idade ao tempo das atividades, sendo que as mesmas, até então eram desconhecidas do Recorrente. Outrossim, presumir que seu pai tinha ciência de suas atividades, e com isso responsabilizar o mesmo como administrador de fato da empresa constituída por aquele, extrapola os limites da razoabilidade.

Com a devida vênia, a manutenção do entendimento da Impugnada pode criar um precedente perigoso, pois desta forma, os pais de empresários, correm os riscos de serem responsabilizados pelos tributos devidos pelos mesmos, no exercício de suas atividades, o que é inconcebível.

EM SEGUNDO LUGAR, a situação fática, que é única, singular, em que o Recorrente assumiu como sua determinada quantidade de mercadorias trazidas pelo seu filho do Uruguai, não pode ser elemento capaz de responsabilizar este. Isso porque foi um fato isolado, eventual.

Ora, a família do Recorrente, no ano de 2010, estava realizando turismo no Uruguai, sendo que seu filho, sem o conhecimento do Recorrente, adquiriu determinada quantidade de produtos, e estava transportando para casa. Ao serem parados em barreira de fiscalização, foi constatada a grande quantidade de mercadorias, as quais inclusive foram apreendidas.

Por certo, mesmo tendo ciência que o ato de seu filho era errado, o Recorrente na tentativa de proteger seu filho, o que é normal, assumiu como seus os produtos, sem ter ciência das consequências que isso poderia ter. Deveras, não há nenhum outro elemento de prova que demonstre que o Recorrente participasse das atividades de seu filho, até mesmo porque isso seria materialmente impossível, face a sua condição de bancário.

EM TERCEIRO LUGAR, a situação em que seu filho foi flagrado em 2011 com determinada quantidade de mercadorias de procedência estrangeiras, em veículo de propriedade do Recorrente, também é um argumento falho. Isso porque o veículo pertencia a seu filho, estando unicamente registrado em nome do Recorrente.

Não se pode esquecer que o veículo é qualificado juridicamente como um bem móvel, sendo transmitido pela simples tradição. Por certo, o veículo foi transmitido pelo Recorrente a seu filho, sendo que este utilizava o mesmo para os devidos fins, desconhecidos do Recorrente.

EM QUARTO LUGAR, o fato de seu filho ser apreendido com valores, os quais estavam em um envelope com as inscrições da Caixa Econômica Federal, Agência Ymembui, local de trabalho do Recorrente, não tem o condão de demonstrar alguma ligação deste com o sujeito passivo. Convenhamos, os valores poderiam ter sido sacados em qualquer agência, e o envelope, da mesma forma.

A propósito, considerando que o filho residia com o pai, e trabalhando este último na citada Agência Bancária, nada mais normal que em sua residência, existissem inúmeros envelopes da mesma, os quais podem ter sido utilizados pelo filho para diversos fins. Com todo o respeito, presumir que este fato possa responsabilizar o Recorrente como gestor do negócio, extrapola novamente os limites da razoabilidade.

EM QUINTO LUGAR, o fato de grande parte da movimentação bancária do sujeito passivo ser efetivada na Agência bancária em que trabalha o Recorrente, através de contas da tia e avó daquele, não pode também responsabilizar este, ante a suposta existência de facilidades de sua atuação no Banco.

Com efeito, conforme documentos a serem anexados a presente Impugnação, a movimentação bancária era efetuada pelo seu filho, na condição de procurador.

Efetivamente, os documentos necessários estão dentro das regras bancárias exigidas, pelo que não houve nenhum tipo de facilitação. A propósito, as agências bancárias sofrem constantes auditorias, sendo vedado aos seus funcionários qualquer tipo de facilitação de transações a clientes, amigos e familiares, sob pena de severas sanções administrativas, quiçá em um Banco Público, como é a Caixa [...].

EM SEXTO LUGAR, a denúncia anônima aponta ser o Recorrente responsável por uma suposta lavagem de dinheiro, relativa aos rendimentos auferidos pelo seu filho no comércio realizado. Novamente é preciso mencionar, esta prova de nada vincula o Recorrente, eis que não passa de uma mera suposição, a qual como visto, não restou devidamente comprovada.

EM SÉTIMO E ÚLTIMO LUGAR, a movimentação bancária do Recorrente em desproporcionalidade a renda declarada é facilmente justificável. Isso porque nos anos de 2011 e 2012, período utilizado pela fiscalização, o Recorrente percebeu herança, sendo os valores depositados em sua integralidade em sua conta bancária, sendo posteriormente, divididos aos demais herdeiros. Ainda, basta uma simples análise em sua conta bancária, para constatar que os créditos em desproporcionalidade a renda declarada são decorrentes de empréstimos realizados pelo mesmo.

De tudo ora relatado, infere-se que os fatos utilizados pelo Impugnado para responsabilizar o Recorrente como administrador de fato da pessoa jurídica são extremamente frágeis, em desacordo com a exigência do Art. 135, III do CTN.

Convenhamos, a responsabilidade do Recorrente poderia estar baseada no Art. 124, II do CTN, e não no Art. 135, III. Isso porque este último pressupõe, para responsabilização do administrador, a inadimplência tributária, a qual até então, não se materializou, mormente considerando que o crédito tributário foi constituído somente agora.

Em outras palavras, referido dispositivo está a tratar de responsabilidade subsidiária, em que os supostos administradores somente será alcançada pela dívida da pessoa jurídica, uma vez esta inadimplente. Esta é a orientação do Superior Tribunal de Justiça: "É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN." (ST) -REsp 1101728/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, 1ª SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009). Ademais, o atraso ou mesmo inadimplemento no pagamento de tributos não se mostra como motivo suficiente para responsabilizar o dirigente ou administrador com seu patrimônio particular. Com efeito, se faz necessário interpretar os dispositivos do Código Tributário Nacional, em especial o inciso III do artigo 135, com outras normas legais e princípios norteadores da atividade empresarial. Em função disso, a responsabilidade do administrador pelo passivo tributário da pessoa jurídica pressupõe a demonstração que o dirigente tenha agido com excesso de poderes,

infração lei, estatuto ou mesmo contrato social. No entanto, relativamente a hipótese de "infração a lei", não pode o interprete considerar como tal o simples inadimplemento ou atraso no pagamento dos tributos devidos pela sociedade, porquanto o inadimplemento ou mesmo mora de qualquer obrigação - civil, comercial ou trabalhista - configura uma infração a lei e, nem por isso, franqueia a responsabilização patrimonial do sócio.

A respeito do tema Maristela Miglioli Sabbag assevera que "o não pagamento de um débito tributário (ou seu pagamento com atraso) em nada difere, substancialmente, do não cumprimento (ou atraso) de qualquer outra obrigação, de qualquer natureza (civil, comercial ou penal...), à medida em que ambos os inadimplementos configuram, em tese infração a lei. Portanto, a expressão infração a lei, utilizada pelo legislador — complementar — no inciso III do artigo 135 do CTN, não pode ser interpretada *latu sensu*, como referente a qualquer descumprimento no preceito normativo, seja material ou formal, principal ou acessório, ou de qualquer outra natureza". Justifica-se essa linha de entendimento, pois admitir a responsabilidade do administrador pelo simples inadimplemento ou atraso no pagamento de tributos implica desqualificar a regra que consagra a limitação da responsabilidade e da autonomia patrimonial da pessoa jurídica.

Portanto, a responsabilidade do administrador da pessoa jurídica exige demonstração do elemento subjetivo, ou seja, o comportamento doloso do administrador que deliberadamente tenha praticado atos com excesso de poderes, infração a lei ou contrato social ou estatutos. Com isso fica afastada a responsabilidade objetiva, resultado do simples inadimplemento ou atraso no recolhimento dos tributos.

Relativamente ao caso em epígrafe, inexistente inadimplemento, uma vez que o crédito está sendo devidamente impugnado. Ainda, poderiam existir indícios de atividade dolosa do administrador de direito da pessoa jurídica, os quais deveriam ser devidamente apurados, como *supra* referido. Agora, transportar uma responsabilidade de um suposto administrador de fato da empresa, diretamente, é uma aberração jurídica.

No Superior Tribunal de Justiça são encontradas manifestações afastando a responsabilidade objetiva do sócio administrador, sendo exigido além do inadimplemento a comprovação do excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatuto.

Quanto a esse último entendimento merece destaque a manifestação contida no ERESP 174.532/PR, Rel. Min. José Delgado, julgado pela Primeira Seção do eg. STJ, D31.1 20/08/2001, no qual ficou consignado, que "o simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal (...)", revejo o posicionamento que vinha adotando, para manter o indeferimento

da citação do sócio-gerente, quando não comprovado, de plano, o enquadramento nas hipóteses previstas no art. 135 do CTN".

Em vista disso, o STJ tem revelado uma tendência em afastar a responsabilidade objetiva do sócio administrador, exigindo que o inadimplemento ou atraso no recolhimento de tributos esteja acompanhada da demonstração de que o administrador tenha praticado atos em excesso de poderes, infração a lei ou mesmo contrato social ou estatuto da sociedade, como ocorre, por exemplo, na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica.

Por fim, não se pode esquecer que a aplicabilidade do Art. 135, III do CTN, necessita, em tese, da respectiva intervenção judicial, em especial na apuração dos fatos atribuídos ao administrador da sociedade, o que inexiste no presente caso. A propósito, o Art. 129 da Lei 11.196/2005 prevê referida situação: "Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil." Como visto no enfrentamento sistemático dos fatos que foram utilizados pela fiscalização para responsabilizar o Recorrente, não há em nenhum momento prova cabal de sua participação nas atividades, do sujeito passivo, muito menos inadimplência deste último, capaz de ensejar a responsabilidade tributária com base no art. 135, III do CTN.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

#### DOS PEDIDOS

ANTE DO EXPOSTO, requer-se preliminarmente, pelo recebimento do recurso com efeito suspensivo, conforme previsto no art. 33 do Decreto 70.235/72. No mérito, requer-se pela procedência do presente recurso, para o fim de excluir o Recorrente relativamente a responsabilidade tributária, no que diz respeito aos créditos tributários apurados no processo em epígrafe, ante a sua manifesta inconformidade jurídica e flagrante inconstitucionalidade, nos fundamentos de fato e de direito acima colocados.

Notificada em 13.10.2017 e-fl. 2376, a Recorrente/Maira Marcelo Lopes apresentou o recurso voluntário em 19.10.2017, e-fls. 2291-2397, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

#### DA INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA RECORRENTE

Nos termos do relatório de fiscalização, a inclusão da Recorrente na condição de sujeito passivo está lastreada no Art. 135, III do CTN: [...]

Com o devido respeito as conclusões da Fiscalização, a Recorrente desde sua intimação no procedimento fiscalizatório, foi pontual em esclarecer sua vinculação aos fatos ocorridos. Vejamos.

Durante o período de sua faculdade, manteve relacionamento de namoro com Giuliano Mercado Vargas, o qual era seu colega de curso. Em virtude disso, sabia que Giuliano comercializava, produtos através do site Mercado Livre.

Outrossim, informou que por diversas vezes, atendendo a pedido de seu namorado, sua conta bancária foi utilizada pelo mesmo para recebimento de valores, e/ou pagamentos, sendo inclusive realizado o empréstimo da conta de sua mãe para tanto. Considerando que nenhum prejuízo/benefício tal procedimento lhe causava, somado ao fato de que Giuliano era seu namorado, confiando cegamente no mesmo até então, não considerava aquele fato estranho.

Por certo, não se tinha ciência do montante dos valores envolvidos, o que somente foi conhecido, a partir dos relatórios prestados pela Fiscalização.

Ao final, no tocante a Sra. Marli Rohy, informou que a mesma nunca é ou foi preposta da mesma, mormente considerando que esta é empregada doméstica de meus pais, estando trabalhando com os mesmos no Paraná, local em que residem.

Com efeito, como explicado, Giuliano é seu ex-namorado, sendo que o término do relacionamento foi motivado justamente pelas omissões de informações deste em relação a mesma, o qual utilizou seus dados, de familiares e até de sua empregada, para o exercício de atividades comerciais, cujas consequências, Vossas Senhorias são devidamente conhecedores.

Por outro lado, analisando os fatos narrados pela Fiscalização, afirmar que o usuário "Extremite", cujo operador era Marli Rohy, empregada dos pais da Recorrente, era operado por esta última, não passa de uma suposição, pois já comprovado que quem atuava através deste usuário era seu ex-namorado, Giuliano.

Ora, foi explicado a fiscalização que não se tem informações de como os dados pessoais de Marli chegaram à posse de Giuliano, para que este abrisse um CNPJ para a mesma, e conseqüentemente, cadastrasse o referido usuário.

Deveras, concluir que estes dados foram repassados por Maíra é uma conjectura, pois Giuliano frequentava a casa dos pais da Recorrente, local em que certamente obteve os documentos, ao alvedrio da mesma.

Ainda, supor que através de uma mensagem do site Mercado Livre, em que um cliente se refere ao usuário "Extremite" como "vendedora", supondo que esta seria a Recorrente, novamente é uma suposição. Ora, a palavra "Extremite" é do

gênero feminino, e esta era a vendedora, e logicamente, que os clientes iriam se referir a mesma através deste gênero. Novamente, não há como aceitar a conclusão da fiscalização.

Confirmam as afirmativas retro, o fato de que o Auditor Fiscal, ao longo de sua manifestação, utiliza reiteradamente a expressão", s.m.j.", demonstrando não ter certeza sobre suas conclusões, as quais como dito, não passam de meras conjecturas.

Por fim, concluir que por estar viajando a Rivera com seu namorado, e este ser flagrado com certa quantia em dinheiro, a mesma seria sócia do negócio, é um devaneio. Ora, desta forma os companheiros e companheiras devem ter muito cuidado, pois pelo simples fato de acompanharem seus respectivos namorados/namoradas em viagens, serão considerados sócios dos negócios dos mesmos, sem ter, no entanto, o mínimo conhecimento de suas atividades.

De tudo ora relatado, infere-se que os fatos utilizados pelo Impugnado para responsabilizar a Recorrente como administradora de fato da pessoa jurídica são extremamente frágeis, em desacordo com a exigência do Art. 135, III do CTN.

Convenhamos, a responsabilidade da Recorrente poderia estar baseada no Art. 124, II do CTN, e não no Art. 135, III. Isso porque este último pressupõe, para responsabilização do administrador, a inadimplência tributária, a qual até então, não se materializou, mormente considerando que o crédito tributário foi constituído somente agora.

Em outras palavras, referido dispositivo está a tratar de responsabilidade subsidiária, em que os supostos administradores somente será alcançada pela dívida da pessoa jurídica, uma vez esta inadimplente. Esta é a orientação do Superior Tribunal de Justiça: "É igualmente pacífica a jurisprudência STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN." (ST) - REsp 1101728/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, 1ª SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009). Ademais, o atraso ou mesmo inadimplemento no pagamento de tributos não se mostra como motivo suficiente para responsabilizar o dirigente ou administrador com seu patrimônio particular. Com efeito, se faz necessário interpretar os dispositivos do Código Tributário Nacional, em especial o inciso III do artigo 135, com outras normas legais e princípios norteadores da atividade empresarial. Em função disso, a responsabilidade do administrador pelo passivo tributário da pessoa jurídica pressupõe a demonstração que o dirigente tenha agido com excesso de poderes, infração lei, estatuto ou mesmo contrato social. No entanto, relativamente a hipótese de "infração a lei", não pode o interprete considerar como tal o simples inadimplemento ou atraso no pagamento dos tributos devidos pela sociedade, porquanto o inadimplemento ou mesmo mora de qualquer obrigação — civil, comercial ou trabalhista — configura uma infração a lei e, nem por isso, franqueia a responsabilização patrimonial do sócio.

A respeito do tema Maristela Miglioli Sabbag assevera que "o não pagamento de um débito tributário (ou seu pagamento com atraso) em nada difere, substancialmente, do não cumprimento (ou atraso) de qualquer outra obrigação, de qualquer natureza (civil, comercial ou penal...), à medida em que ambos os inadimplementos configuram, em tese infração a lei. Portanto, a expressão infração a lei, utilizada pelo legislador — complementar — no inciso III do artigo 135 do CTN, não pode ser interpretada *latu sensu*, como referente a qualquer descumprimento nº preceito normativo, seja material ou formal, principal ou acessório, ou de qualquer outra natureza" Justifica-se essa linha de entendimento, pois admitir a responsabilidade do administrador pelo simples inadimplemento ou atraso nº pagamento de tributos implica desqualificar a regra que consagra a limitação da responsabilidade e da autonomia patrimonial da pessoa jurídica.

Portanto, a responsabilidade do administrador da pessoa jurídica exige demonstração do elemento subjetivo, ou seja, o comportamento doloso do administrador que deliberadamente tenha praticado atos com excesso de poderes, infração a lei ou contrato social ou estatutos. Com isso fica afastada a responsabilidade objetiva, resultado do simples inadimplemento ou atraso nº recolhimento dos tributos.

Relativamente ao caso em epígrafe, inexistente inadimplemento, uma vez que o crédito está sendo devidamente impugnado. Ainda, poderiam existir indícios de atividade dolosa do administrador de direito da pessoa jurídica, os quais deveriam ser devidamente apurados, como *supra* referido. Agora, transportar uma responsabilidade de um suposto administrador de fato da empresa, diretamente, é uma aberração jurídica.

No Superior Tribunal de Justiça são encontradas manifestações afastando a responsabilidade objetiva do sócio administrador, sendo exigido além do inadimplemento a comprovação do excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatuto. Quanto a esse último entendimento merece destaque a manifestação contida no ERESP 174.532/PR, Rel. Min. José Delgado, julgado pela Primeira Seção do eg. STJ, DJU 20/08/2001, no qual ficou consignado, que "o simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal (...)", revejo o posicionamento que vinha adotando, para manter o indeferimento da citação do sócio-gerente, quando não comprovado, de plano, o enquadramento nas hipóteses previstas, no art. 135 do CTN".

Em vista disso, o STJ tem revelado uma tendência em afastar a responsabilidade objetiva do sócio administrador, exigindo que o inadimplemento ou atraso no recolhimento de tributos esteja acompanhada da demonstração de que o administrador tenha praticado atos em excesso de poderes, infração a lei ou

mesmo contrato social ou estatuto da sociedade, como ocorre, por exemplo, na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica.

Por fim, não se pode esquecer que a aplicabilidade do Art. 135, III do CTN, necessita, em tese, da respectiva intervenção judicial, em especial na apuração dos fatos atribuídos ao administrador da sociedade, o que inexistente no presente caso. A propósito, o Art. 129 da Lei 11.196/2005 prevê referida situação:

"Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil" Como visto no enfrentamento sistemático dos fatos que foram utilizados pela fiscalização para responsabilizar a Recorrente, não há em nenhum momento prova cabal de sua participação nas atividades do sujeito passivo, muito menos inadimplência deste último, capaz de ensejar a responsabilidade tributária com base no art. 135, III do CTN.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

#### DOS PEDIDOS

ANTE DO EXPOSTO, requer-se preliminarmente, pelo recebimento do recurso com efeito suspensivo, conforme previsto no art. 33 do Decreto 70.235/72. No mérito, requer-se pela procedência do presente recurso, para o fim de excluir o Recorrente relativamente a responsabilidade tributária, no que diz respeito aos créditos tributários apurados no processo em epígrafe, ante a sua manifesta inconformidade jurídica e flagrante inconstitucionalidade, nos fundamentos de fato e de direito acima colocados.

É o Relatório.

## VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

### **Tempestividade**

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente/Maira Marcelo Lopes atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235,

de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

### **Delimitação da Lide**

Inicialmente tem cabimento estabelecer os limites da lide, sendo vedada a inovação depois de estabilizada (art. 141 e art. 492 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil), bem como examinar da tempestividade dos recursos voluntários interpostos por Giulliano Mercado Vargas 01542304059, Giulliano Mercado Vargas e Luiz Augusto Lopes Vargas, cuja matéria não está expressamente suscitada.

O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, determina:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. [...]

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. [...]

Art. 16. A impugnação mencionará: [...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; [...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. [...]

Art. 23. Far-se-á a intimação: [...]

II - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; [...]

§ 2º Considera-se feita a intimação: [...]

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; [...]

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

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

O Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, prevê:

Art. 56. A impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, bem como, remetida por via postal, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência, instaura a fase litigiosa do procedimento (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 14 e 15). [...]

§ 2º Eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar. [...]

Art. 80. São definitivas as decisões (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 42):

I - de primeira instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto; [...]

A Solução de Consulta Interna Cosit nº 16, de 30 de julho de 2014, orienta:

#### Conclusão

17. Com base no exposto, conclui-se que: (1) a impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, bem como, remetida por via postal, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência, instaura a fase litigiosa do procedimento; (2) eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar; e (3) ao alegar a preliminar de tempestividade, o interessado deve expor os motivos de fato ou de direito que a fundamentam e, se for o caso, juntar a respectiva documentação comprobatória, sob pena de não instauração do litígio administrativo.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes são asseguradas aos litigantes em processo administrativo. Por esta razão há previsão de que a pessoa, física ou jurídica, seja intimada para apresentar sua defesa, inclusive, por via postal no domicílio fiscal constante nos registros internos da RFB, procedimento este que deve estar comprovado nos autos. Quando resultar improfícuo este meio, a intimação poderá ser feita por edital publicado na dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação, caso em que se considera efetivada 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado (inciso LV do art. 5º da Constituição Federal art. 23 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972).

Estes prazos legais são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento e só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato. Outra característica é que também são peremptórios, já que não podem ser reduzidos ou prorrogados pela vontade das partes. Considera-se definitivo o ato decisório de primeira instância, no caso de esgotado o prazo legal sem que a peça de defesa em instância recursal tenha sido interposta (art. 5º e art. 42 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 2º e art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e art. 80 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Verifica-se no presente caso que notificados do Acórdão da 10ª Turma da DRJ/SPO/SP nº 16-79.670, de 30.08.2017, e-fls. 2293-2331, em 13.09.2017, e-fl. 2370, a Recorrente Giulliano Mercado Vargas 01542304059 apresentou o recurso voluntário em 19.10.2017, e-fls. 2407-2428, o Recorrente/Giulliano Mercado Vargas apresentou o recurso voluntário em 19.10.2017, e-fls. 2407-2428 e o Recorrente/Luiz Augusto Lopes Vargas apresentou o recurso voluntário em 19.10.2017, e-fls. 2398-2406. Os recursos voluntários foram apresentados após findo o prazo legal ocorrido em 13.10.2017.

Resta evidenciada a apresentação intempestiva dos recursos voluntários e assim a decisão de primeira instância se tornou definitiva em relação a Giulliano Mercado Vargas 01542304059, Giulliano Mercado Vargas e Luiz Augusto Lopes Vargas.

Tem-se que em relação à Recorrente Giulliano Mercado Vargas 01542304059, ao Recorrente/Giulliano Mercado Vargas e ao Recorrente/Luiz Augusto Lopes Vargas a decisão de primeira instância é definitiva, pois esgotado o prazo para recursos voluntários estes não foram interpostos.

Nesse sentido, os recursos voluntários apresentados pela Recorrente Giulliano Mercado Vargas 01542304059, pelo Recorrente/Giulliano Mercado Vargas e pelo Recorrente/Luiz Augusto Lopes Vargas não podem ser conhecidos por terem sido apresentados após o prazo legal.

Notificada em 13.10.2017 e-fl. 2376, a Recorrente/Maira Marcelo Lopes apresentou o recurso voluntário em 19.10.2017, e-fls. 2291-2397. Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame do recurso voluntário apresentado pela Recorrente/Maira Marcelo Lopes (art. 15, art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 02 de março de 1972).

#### **Sujeição Passiva Solidária**

A Recorrente discorda da imputação da sujeição passiva solidária.

O Código Tributário Nacional prevê:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. [...]

Art. 124. São solidariamente obrigadas: [...]

II - as pessoas expressamente designadas por lei. [...]

O responsável, embora não se revista da condição de contribuinte, guarda relação jurídica indireta decorrente de expressa disposição legal secundária dada a vinculação ao fato gerador da respectiva obrigação.

Cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 71

Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula 130

A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do polo passivo da obrigação tributária. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Súmula CARF nº 172

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O Código Tributário Nacional estabelece as regras matrizes de responsabilidade tributária e as suas diretrizes. “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 obrigação de responder pela ocorrência do fato gerador é originalmente do contribuinte. A responsabilidade tributária tem estrutura própria e parte de um pressuposto de fato específico. A relação jurídica que envolve terceiro “em posição de contato com o fato gerador ou com o contribuinte” facilita a arrecadação e assegura o crédito tributário “na condição de garante da Fazenda” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR, Tema 13).

A responsabilidade de terceiro decorre de norma especial e “evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela”. Este terceiro pode ser responsabilizado na hipótese prevista “na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte” que produz dano ao interesse da Fazenda Pública. A previsão legal de solidariedade entre devedores “pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente”. Desse modo, “o pagamento efetuado por um aproveite aos demais”, “a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns” e “a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR, Tema 13).

Inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN)

O inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o que o representante da pessoa jurídica é responsável pelo crédito tributário correspondente à obrigação tributária resultante de ato praticado com infração de lei.

No tocante ao representante da pessoa jurídica, a regra matriz de sua corresponsabilidade origina-se, dentre outras hipóteses, de ato praticado com infração de lei. Esta corresponsabilidade do gestor por ato de infração à lei é solidária. O contexto da pessoalidade cinge-se ao fato da atribuição da corresponsabilidade a terceiro pela obrigação tributária decorrente da ilicitude praticada pela pessoa que se encontre no exercício da gestão ou de comando (Recurso Especial nº 1455490/PR).

Há atribuição da corresponsabilidade dos “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado” vinculados ao fato gerador “pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados” com infração de lei tributária na esfera administrativa federal pelo fato do não adimplemento adequado da obrigação tributária principal ou acessória e seus consectários pela pessoa jurídica. Trata-se de instituto que enseja a pluralidade de sujeição passiva solidária relativa ao crédito tributário constituído como medida acautelatória (art. 135 do Código Tributário Nacional).

Estas condutas são a origem da corresponsabilidade contida no modelo teórico utilizado para delimitar o conjunto de pessoas alcançadas, quais sejam os gestores de pessoa jurídica constituída sob qualquer espécie contratual. Ressalte-se que, por via de regra, é inerente ao efetivo exercício dos poderes de preposto investido na qualidade de gestor da sociedade empresária com amplos poderes para a prática de todos os atos necessários ao bom e fiel desempenho da representação e liderança. Entre outras atribuições, o gestor tem o dever jurídico de planejar, organizar, tomar decisões, comandar, prestar informações verdadeiras e controlar os negócios societários. Incluem-se neste mister o acompanhamento da regularidade dos respectivos registros nos moldes definidos em preceitos legais dos atos atinentes às receitas auferidas, às despesas incorridas, aos haveres a receber, às obrigações contraídas e à organização social.

“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente” (Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça). Imprescindível que, para tanto, o responsável tenha agido com infração à lei (Recurso Especial Repetitivo nº 1645281/SP - Tema 981).

“Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente” (Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça). Necessário que se demonstre a localização e citação da sociedade empresária, bem como que o responsável ocupe o posto de gerente no momento da dissolução, e, simultaneamente, na ocasião do vencimento do tributo e não na data da ocorrência do fato gerador (Recurso Especial Repetitivo nº 1645281/SP - Tema 981).

O pressuposto da hipótese de incidência da norma de responsabilidade é a prática de ato, por quem esteja na representação da sociedade com infração à lei e que tenha implicado o inadimplemento de obrigações tributárias (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR - Tema 13).

A investidura no cargo de gestor decorre de deliberação social necessariamente formalizada no ato de constituição da pessoa jurídica, que é de registro público obrigatório com efeitos oponíveis a terceiros. Assim, o diretor, gerente ou seu representante regularmente nomeado é responsável pela coordenação das atividades empresariais de acordo com os poderes que lhe foram outorgados. Principiando pela cooperação e lealdade entre as pessoas, a norma-princípio da boa-fé objetiva evoluiu para um sentido de solidariedade social. No critério hermenêutico privilegia a honestidade e os deveres de colaboração, de informação e de sigilo nas relações jurídicas, impedindo a contrariedade ao exercício legítimo de direitos baseados na confiança e no interesse mútuo. Nesta linha de comportamento deve o gestor societário agir.

A corresponsabilidade legal do gestor com a pessoa jurídica está circunscrita ao rol taxativo expresso na norma de regência, que não pode ser ampliado ou ser imputado por analogia, senão por alteração da legislação própria (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4845/MT e Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6284/RO).

Dada a contemporaneidade, a corresponsabilidade alcança “apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica” “com poderes de gestão ou representação”, “o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade” empresária como corresponsável (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR com trânsito em julgado em 22.10.2014 proferido pelo Supremo Tribunal Federal – STF, art. 99 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999). Trata-se de medida legal de responsabilidade solidária e de garantia do crédito tributário constituído sem necessidade da desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que tem como essência a previsão legal específica à “atribuição de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito” vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória (Recurso Especial nº 1786311/PR proferido pelo Superior Tribunal de Justiça -STJ e art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999).

A corresponsabilidade do gestor manifesta-se como subjetiva, uma vez que é necessária a verificação do liame de causalidade entre o ato infracional, o dano à constituição do crédito tributário e o elemento “culpa” em sentido amplo. Exige-se 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”, na data do surgimento da obrigação tributária, independentemente da condição de sócio, cuja qualidade per se não é reveladora desta corresponsabilidade. Por conseguinte, aqueles que “não tenham tido nenhuma ingerência sobre os fatos não podem ser pessoalmente responsabilizados pelos créditos tributários decorrentes”

(Recurso Especial Repetitivo nº 1104900/ES e Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 174532/PR).

Como não se trata de presunção relativa ou absoluta, o ônus da prova incumbe ao Poder Público “quanto ao fato constitutivo de seu direito” de atribuição da corresponsabilidade tributária a terceiro. Ao gestor investido no poder de comando cabe evidenciar a “existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”, ou seja, que não restou caracterizada infração de lei tributária passível de revelar esta possibilidade (Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 1101780/RJ). Cabe esclarecer que a caracterização do delito depende da produção de acervo fático-probatório específico desenvolvido no âmbito do devido processo legal, preservados os direitos ao contraditório e à ampla defesa (Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 608426/PR).

#### Sujeição Passiva Solidária

Com base na legislação de regência, está registrado no Demonstrativo de Responsáveis Tributários, e-fls. 1973-1974 (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com base nos arts. 835, 844, 845, 904, 905, 911, 927 e 928 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), e em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF 1010300.2014.00096-3, apuramos que o sujeito passivo “GIULLIANO MERCADO VARGAS 01542304059”, CNPJ 13.290.369/0001-28, acima identificado, cometeu infrações à legislação tributária que resultaram na lavratura dos autos de infração objeto do processo administrativo fiscal acima referido.

As infrações tributárias cometidas pelo sujeito passivo, descritas no item 3 e 5 do Relatório de Fiscalização, que segue anexo e é parte integrante deste termo, decorreram de ações dolosas igualmente descritas no item 8 do referido Relatório, constituindo conluio visando sonegação tributária de receitas obtidas pela venda de mercadorias descaminhadas através do site do Mercado Livre, em valores elevados, e sem nota-fiscal, como definido no art. 73, da Lei 4.502/64. Importante destacar que para atingir o objetivo de sonegar a ocorrência do fato gerador, foram utilizadas interpostas pessoas, sejam jurídicas, sejam físicas, para recebimento de valores, de mercadorias que eram negociadas no site do Mercado Livre, sem emissão de notas fiscais. Além disso, no andamento dos negócios, foram cometidos vários crimes, como descaminho, falsidade material, com indícios até de lavagem de dinheiro.

Tudo funcionava ao arripio da lei, com a aquisição das mercadorias por meio de descaminho, e a sua revenda sem emissão de notas fiscais, não havendo nem a escrituração contábil, nem as consequentes declarações de tributos, confissões de débitos e pagamentos de impostos e contribuições.

Como minuciosamente detalhado no Relatório de Fiscalização, constatamos que o sujeito passivo “GIULLIANO MERCADO VARGAS 01542304059”, em conluio com seu administrador de direito, Giulliano Mercado Vargas, e os administradores de direito Luiz Augusto Lopes Vargas (pai de Giulliano), e MAÍRA MARCELE LOPES (ex-namorada de Giulliano), cometeu o crime de sonegação fiscal, ao não declarar as receitas de venda de mercadorias por meio do site do Mercado Livre. Tais mercadorias eram descaminhadas, compradas em Rivera, no Uruguai.

Nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Desta forma, tendo em vista as ações e omissões praticadas pelos administradores do sujeito passivo ora descritas, lavramos com base no acima referido dispositivo legal o Termo de Sujeição Passiva Solidária contra MAÍRA MARCELE LOPES, CPF nº [...], na qualidade de administrador DE FATO do sujeito passivo, responsável pela parte operacional da empresa, ao lado de Giulliano Mercado Vargas.

O sujeito passivo solidário era namorada de Giulliano Mercado Vargas. Na resposta do Mercado Livre para o Termo de Intimação Fiscal lavrado em 16/10/2013 (fl. 076 do e-processo), foram apresentados os dados cadastrais dos usuários do Mercado Livre e seus responsáveis. Consta que para o usuário “Extremite”, o operador era Marli Rohv, CNPJ 14.251.201/0001-10. Marli Rohv é a empregada dos pais de Maíra, que moram em Francisco Beltrão, no Paraná.

Conforme resposta ao Termo de Constatação e de Intimação para Giulliano Mercado Vargas, este confirmou que utilizava, para as vendas de mercadorias descaminhadas no site do Mercado Livre, os usuários “Esparta Perfumes” e “Extremite”.

Também afirmou que abriu CNPJ’s, entre eles um em nome de Marli Rohv. Para abrir tais CNPJ’s havia a necessidade de ter informações pessoais, como o CPF de Marli. Como ele conseguiria tais informações? Está claro, s.m.j., que quem obteve tais dados foi Maíra, pois Marli era empregada de seus pais. Maíra era a real operadora do usuário “Extremite”, e não Marli. Conforme verificamos na resposta ao Termo de Constatação e de Intimação em nome de Marli Rohv (fl. 695 do e-processo), esta informa que é empregada doméstica dos pais de Maíra, que moram em Francisco Beltrão, no Paraná, e que desconhece totalmente as informações envolvendo o seu nome e que estavam relacionadas com as vendas no Mercado Livre. No documento denominado “Perfis de usuários no Mercado Livre”, na parte do perfil da Extremite, encontramos vários comentários sobre o atendimento e concretização de negócios com o usuário em questão. Numa das páginas (fl. 35 do e-processo), uma cliente de nome DAIANEPAULASIL, no dia 27/09/2013, assim comenta:

“A vendedora foi atenciosa. O produto chegou em perfeito estado e lacrado. Porém, o prazo que deveria ser a pronta entrega não foi cumprido, a postagem demorou”. Nota-se que o operador (vendedor), para esta cliente não era Giulliano, e sim uma mulher (a vendedora), que s.m.j., tratava-se de Maíra Marcele Lopes, namorada de Giulliano à época, e não a empregada de seus pais, que nada sabia do que era feito em seu nome.

No IPL 5006221-42.2013.404.7102, cuja íntegra consta no e-processo às folhas 761 a 874, nas declarações do Auditor-fiscal da Receita Federal [...] (fls. 768 e 769), este informa que Maíra estaria acompanhada de Giulliano, quando este foi abordado com R\$ 35.000,00 que, segundo declarações do Auditor-fiscal, poderia ser destinado a aquisição de mercadorias descaminhadas em Rivera, no Uruguai. Por fim, como o Mercado Livre iria conseguir a conta corrente da mãe de Maíra, Rosa Beatriz Marchesan Lopes?

A conta corrente da mãe dela foi usada para recebimento de valores nos anos de 2011, 2012 e 2013. Como explicar isso sem incluir a Maíra como sócia da empresa de Giulliano?

A sujeição passiva solidária ora constituída é relativa aos créditos tributários sujeitos à multa de ofício qualificada.

Fica o sujeito passivo solidário supramencionado CIENTIFICADO da exigência tributária de que tratam os Autos de Infração lavrados na data de 27/03/2015 contra o sujeito passivo supra referido, controlado no processo administrativo nº 11060.720552/2015-34, relativamente aos fatos geradores de IRPJ, e dos reflexos de CSLL, de Cofins e de PIS, dos anos-calendário 2010 a 2013, derivados omissões de receitas da atividade e depósitos bancários de origem não comprovada, conforme descrito no Relatório de Fiscalização anexado ao presente termo.

O sujeito passivo solidário poderá apresentar impugnação, no prazo de 30 (trinta) dias contados a partir da ciência deste termo, caso discorde do relatado no mesmo, no Relatório de Fiscalização e nos Autos de Infração, devendo a impugnação ser formalizada no acima referido processo administrativo, na forma estabelecida na Portaria RFB nº 2.284/2010.

Está registrado no Relatório de Fiscalização, e-fls. 2054-2082 (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Por sua vez, consultas ao sítio “mercadolivre.com.br” demonstram avaliações favoráveis dos clientes aos usuários “ESPARTA\_PERFUMES”, “EXTREMITTE” e “VARGASBRUNO”. (fls. 029 a 039).

O Capítulo II do Decreto-Lei nº 2.848, de 07/12/1940 (Código Penal), dispõe sobre os crimes praticados por particular contra a administração em geral, dentre eles os crimes de contrabando e descaminho, dispostos no artigo 334, quanto ao ato de importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o

pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria.

O crime de contrabando implica em importar ou exportar mercadorias cuja importação e exportação sejam proibidas, constituindo em ato de transportar e comercializar, ilegalmente, produtos proibidos por lei no país, tais como armas, munições e drogas, enquanto que o crime de descaminho é caracterizado pela saída ou entrada de mercadorias de importação ou exportação permitidas, mas que deixaram de pagar tributos devidos por lei ou cujas operações não foram submetidas aos trâmites burocráticos necessários.

Neste aspecto, a importação de mercadorias estrangeiras sem submetê-las a despacho aduaneiro, com o objetivo de iludir o pagamento de tributos, caracteriza a prática de descaminho, o que justifica a apreensão das referidas mercadorias, para fins de aplicação da pena de perdimento, na ocorrência das hipóteses previstas nos artigos 689, inciso X e 690 do RA, como relatado no Item 1 do presente Relatório de Fiscalização. [...]

Por sua vez, sua namorada MAÍRA constituiu em 01/06/2011 a empresa individual MAIRA MARCELE LOPES - ME, CNPJ no. 13.769.630/0001-77, a qual não optou pelo SIMEI. [...]

Adicionalmente, intimamos a empresa MERCADO LIVRE a apresentar demonstrativo assinado por representante legal e arquivos digitais com os dados cadastrais de todos os contribuintes pessoas físicas e jurídicas, localizados no estado do Rio Grande do Sul, relacionados aos usuários denominados “ESPARTA\_PERFUMES”, “EXTREMITE” e “VARGASBRUNO”, a apresentar demonstrativo assinado por representante legal e arquivos digitais com os dados cadastrais das pessoas físicas e jurídicas acima relacionadas, que sejam usuários de sua página “mercadolivre.com.br”, bem como a apresentar demonstrativo assinado por representante legal da empresa, com os valores de vendas efetuadas no período de 01/2010 a 09/2013 pelos usuários denominados “ESPARTA\_PERFUMES”, “EXTREMITE” e “VARGASBRUNO”. Finalmente, intimamos a empresa MERCADOLIVRE em 05/12/2013 (fls. 118 a 122) a apresentar demonstrativo assinado por representante legal da empresa, com os valores MENS AIS de vendas (vendas concretizadas, cujos pagamentos de comissões não foram contestados pelos vendedores) efetuadas nos períodos de 01/2010 a 09/2013 e de 01/2010 a 10/2013 pelos usuários denominados “ESPARTA\_PERFUMES”, “EXTREMITE”, “EMPORIUMSTORE” e “VARGASBRUNO” de sua página “mercadolivre.com.br”. [...]

Maíra Marcelle Lopes, diligenciada pessoa física, informou que é farmacêutica, exercendo esta atividade desde o momento em que colou grau. Que, durante o período de sua faculdade, manteve relacionamento de namoro com Giulliano Mercado Vargas, que era seu colega de curso. Que, por este motivo, tinha conhecimento que Giulliano comercializava produtos através do site do Mercado Livre. Que sua conta bancária foi utilizada por Giulliano Vargas para recebimento

de valores do Mercado Livre. Informa também que Marli Rohv nunca é ou foi preposta da mesma, sendo a mesma empregada de seus pais, estando trabalhando com os mesmos no Paraná, local em que residem.

Restou caracterizado que nos anos-calendário de 2010 a 2013 a Sra. Máira Marcelle Lopes era gerente de fato da pessoa jurídica o Giulliano Mercado Vargas 01542304059. Trata-se da real operadora do usuário “Extremite” para fins revenda de mercadorias no site do Mercado Livre e que sua conta bancária foi utilizada por Giulliano Mercado Vargas para recebimento de valores do Mercado Livre. Estas mercadorias eram decorrentes de descaminho e a suas comercializações foram levadas a efeito sem a emissão de notas fiscais, sem a escrituração contábil e sem as consequentes declarações, confissões de débitos e pagamentos de tributos. Neste sentido, esta dirigente da pessoa jurídica de direito privado é considerada responsável solidária pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, nos termos do inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional. Ressalte-se que em relação ao Auto de Infração e Termo de Apreensão d Guarda Fiscal nº 1010300 / 54 / 2011 formalizado no processo nº 11060.720027/2011-95 foi lavrado o Termo de Revelia e a consequente aplicação da pena de perdimento (Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009), e-fls. 02-13.

Consta no Acórdão da 10ª Turma da DRJ/SPO/SP nº 16-79.670, de 30.08.2017, e-fls. 2293-2331, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Quanto a Máira Marcelle Lopes, pontue-se que sua responsabilização foi motivada, não por ser ex-namorada do administrador da pessoa jurídica autuada, Giulliano Mercado Vargas, mas por ser Máira uma das administradoras de fato dessa empresa, em vista dos seguintes fatos:

- a própria Máira declarou ter conhecimento de que Giulliano comercializava produtos no ML, tendo emprestado sua conta bancária para o recebimento dos respectivos valores de vendas, e também a conta de sua mãe para os mesmos fins (fls.2279).

Portanto, não se trata de presunção da fiscalização, e sim de fatos constatados no curso da ação fiscal, confirmados pela própria responsabilizada em sua impugnação;

- apesar de Máira alegar que a casa de seus pais era frequentada por Giulliano, tal fato não permite supor que com isso Giulliano teria acesso irrestrito a dados pessoais da empregada (Marli Rohv) dos pais de Máira, concluindo-se que tais informações foram obtidas por Máira. Relembre-se que Marli Rohv declarou desconhecer totalmente os fatos relacionando a seu nome às vendas no ML (fls.695). Também a conta bancária da mãe de Máira (Rosa Beatriz Marchesan Lopes) foi informada ao ML para recebimento dos valores das vendas de produtos. Novamente, não há como supor que Giulliano tivesse acesso a tais

dados somente por ser namorado de Maíra, tampouco a responsabilizada declara que esses dados foram passados espontaneamente por sua mãe a Giulliano. Conclui-se, assim, pela atuação de Maíra na empresa de Giulliano;

- ademais, há indicação de que uma compradora do usuário do ML “Extremite” fora atendida por uma vendedora (fls.35). Como na empresa de Giulliano não atuava outra mulher que não Maíra, conclui-se que tal vendedora era Maíra, comprovando sua atuação na pessoa jurídica autuada;

- por fim, Maíra também acompanhou Giulliano quando este foi flagrado transportando perfumes e R\$35.000,00 em cédulas encontradas na bolsa de Maíra, conforme depoimento do Policial Rodoviário Federal que realizou a abordagem do veículo (termo de depoimento no âmbito de inquérito policial, cópia às fls. fls.770). Na ocasião da abordagem, Giulliano afirmou que a quantia se referia à venda de um terreno, porém não consta nos autos nenhuma prova dessa alegação. No despacho da autoridade da Polícia Federal de fls.810, o Delegado concluiu pela participação de Giulliano no episódio, indiciando-o pela prática de delito capitulado no art.334 (descaminho) c/c 29 do Código Penal (fls.827).

Em vista dos fatos expostos, por agir como administradora da pessoa jurídica autuada praticando atos com infração à lei, constata-se a responsabilidade solidária de Maíra Marcelle Lopes na forma do art.135, III, do CTN. Já exposto neste voto que esse dispositivo não condiciona a responsabilização do agente ao inadimplemento da obrigação tributária, tampouco o art.129 da Lei nº 11.196/2005 se aplicando ao caso.

Pelo exposto, mantém-se Maíra Marcelle Lopes como responsável tributária no lançamento em tela.

Assim sendo, o Acórdão da 10ª Turma da DRJ/SPO/SP nº 16-79.670, de 30.08.2017, e-fls. 2293-2331, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária. Logo não cabe razão à Recorrente.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. O procedimento fiscal decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional). No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo-fático probatório de suas alegações. Porém, a totalidade das divergências não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural do direito pleiteado. Por conseguinte, não cabe razão à Recorrente.

#### **Matéria de Ordem Pública**

Em questão de penalidade, a legislação tributária adota o princípio da retroatividade benigna, ou seja, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (art. 106 do Código Tributário Nacional). Trata-se de matéria de ordem pública que deve ser que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

Sobre a multa de ofício proporcional qualificada, o Código Tributário Nacional prescreve:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: [...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, determina:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: [...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, determina:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A obrigação tributária em sentido amplo inclui o tributo e a penalidade pecuniária. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária pelo simples fato da sua inobservância (art. 113 do Código Tributário Nacional). Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade pecuniária procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação tributária principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo. Nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional o tributo não é sanção por ato ilícito e assim o tributo e a penalidade pecuniária tributária têm natureza de jurídica de obrigação tributária. Diferentemente é o princípio de que nenhuma pena passará da pessoa do condenado que se aplica ao autor de crime a partir da comprovação do fato típico e antijurídico e da autoria (inciso XLV do art. 5º da Constituição Federal).

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Por conseguinte, cabe reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

### **Responsabilidade por Infrações**

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

### **Jurisprudência e Doutrina**

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário

Nacional). O Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”. “As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN” (Agravo em Recurso Especial nº 2554882/SP).

### **Inconstitucionalidade de Lei**

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que 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 (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

### **Princípio da Legalidade**

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

### **Lançamentos Reflexos**

O nexo causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo (art. 9º do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972). Os lançamentos de CSLL, PIS e Cofins sendo decorrentes da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que o resultado do julgamento destes feitos acompanhem aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

### **Dispositivo**

Em assim sucedendo voto: (a) em não conhecer dos recursos voluntários apresentados pela Recorrente Giulliano Mercado Vargas 01542304059, pelo Recorrente/Giulliano Mercado Vargas e pelo Recorrente/Luiz Augusto Lopes Vargas por terem sido apresentados após o prazo legal; (b) em conhecer do recurso voluntário apresentado pela Recorrente/Maira Marcelo

Lopes, e no mérito, em negar-lhe provimento; (c) de ofício; reduzir o percentual da multa qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva