



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 19311.720101/2015-18  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-002.461 – 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de abril de 2017  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrentes** IEPA EMBALAGENS LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO VOLUNTÁRIO. INTEMPESTIVIDADE.

Interposto recurso voluntário após o prazo de 30 dias contados da ciência da decisão de primeira instância, resta caracterizada sua intempestividade.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2010, 2011

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA.

A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, prescinde da demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer dos recursos voluntários e negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar este julgado. O Conselheiro Demetrios Nichele Macei apresentará declaração de voto quanto ao não conhecimento do recurso.

(assinado digitalmente)  
Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

---

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Demetrius Nichèle Macei e Leonardo de Andrade Couto. Ausentes momentaneamente o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone e justificadamente o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

## Relatório

IEPA EMBALAGENS LTDA recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 02-67.182 proferido pela 2ª Turma da Delegacia de Julgamento em Belo Horizonte que julgou parcialmente procedentes as impugnações apresentadas, afastando tão somente o vínculo de responsabilidade tributária (tributos e multas) atribuído pela Fiscalização à pessoa jurídica BCC Empreendimentos e Participações EIRELI.

Em razão da exclusão de sujeito passivo da relação jurídico-tributária, o Presidente do colegiado *a quo* recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c art. 1º da Portaria MF nº 63, 03 de janeiro de 2008, haja vista o acórdão de origem ter exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 1.000.000,00.

Por bem refletir o litígio, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Trata-se de Auto de Infração, fls. 6940 a 7012, lavrado contra o sujeito passivo, IEPA Embalagens Ltda, e os responsáveis BCC Empreendimento e Participações Eireli e Benedito Chaves de Alcântara Filho.

O citado auto combinado com o Termo de Verificação Fiscal, fls. 6672 a 6692, exigem o recolhimento do crédito tributário no montante de R\$ 21.202.774,26, assim discriminados:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)	R\$ 3.294.729,69
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	R\$ 1.892.886,64
Contribuição para o Programa de Integração Social (Pis)	R\$ 2.783.998,05
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)	R\$13.231.159,88
Total do Crédito Tributário	R\$ 21.202.774,26

No Termo de Verificação Fiscal, fls. 6672 a 6692, a autoridade fiscal apresenta a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e os argumentos resumidos adiante:

- A principal fornecedora da IEPA Embalagens Ltda, fora do estado de São Paulo, é a IEPA Amazônica Ltda, empresa localizada na Zona Franca de Manaus (76,52% e 53,90% do total das mercadorias adquiridas para revenda no ano de 2010 e 2011, respectivamente, são oriundas da IEPA Amazônica Ltda). A fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo constatou que as vendas da IEPA Amazônica Ltda para a IEPA Embalagens Ltda são simuladas, conforme ilustração extraída do processo da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo:

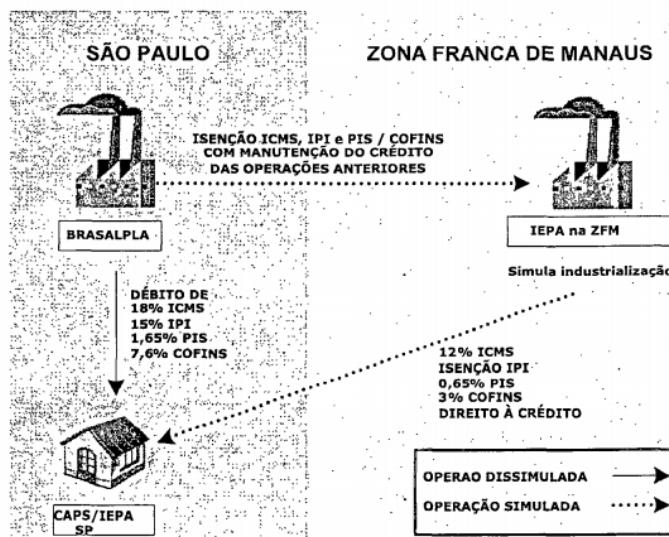


Figura elaborada pelo DEAT AFE e ajustada para o presente caso.

- A empresa fiscalizada informava, até metade do ano de 2011, débitos suspensos em DCTF, e no segundo semestre de 2011, informava saldos a pagar;
- O impugnante apresentou contratos de mútuo entre a empresa e coligadas. No entanto, não apresentou comprovantes de transferências de recursos.
- Na época dos fatos eram proprietários da IEPA Embalagens Ltda, a empresa BCC Investimentos e Participações Ltda (com 99,49%), de propriedade do Sr. Benedito Chaves de Alcântara Filho, e a Sra. Maria Auxiliadora Alcântara (com 0,51%);
- A Sra. Maria Auxiliadora Alcântara é irmã do Sr. Benedito Chaves de Alcântara Filho e proprietária da IEPA Amazônica Ltda;
- As principais fornecedoras, dentro do estado de São Paulo, são a Mercantil Combrazen Ltda e a J Amaral Comercial Químicos Ltda. Ambas têm situação “nula” no Cadastro ICMS de São Paulo (14,42% e 31,65% do total das mercadorias adquiridas para revenda no ano de 2010 e 2011, respectivamente, são oriundas dessas duas empresas);
- Nos livros fiscais, as datas de entrada das mercadorias são as próprias datas de emissão das notas fiscais e os DANFE's e conhecimentos de transporte não contêm carimbos ou registros de passagens por postos de fiscalização estaduais;
- Todas as mercadorias de 2010 e parte das mercadorias de 2011 foram transportadas pela empresa CAPS Transportadora, Logística e Armazéns Ltda, empresa posteriormente alterada para JFA Transportes, Logística e Armazéns. Ambas são empresas ligadas ao Sr. Benedito Chaves de Alcântara Filho;
- A Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, através da Operação Etileno, constatou e, por consequência, cassou a inscrição estadual da IEPA Embalagens Ltda por integrar uma organização que pratica Fraude Fiscal Estruturada;
- A autoridade lançadora faz uma síntese do processo da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo nº. 1000812-374190, citando os principais resultados de diligências, depoimentos, apreensões de documentos, entre outros, realizados nas empresas ligadas

ao Sr. Benedito Chaves de Alcântara Filho. Todo esse material leva a conclusão que houve simulação nas vendas das mercadorias IEPA Amazônica Ltda para a IEPA Embalagens Ltda;

- O Sr. Benedito Chaves de Alcântara Filho informou, verbalmente, que IEPA Embalagens Ltda não foi autuada pelo Fisco Estadual;
- Diferentemente do âmbito estadual, no federal não existe benefício fiscal de Pis e Cofins para produtos fabricado na Zona Franca de Manaus;
- Foram diligenciados quatro clientes da IEPA Embalagens Ltda, são eles: Antonio Borin S/A Ind e Com de Bebidas e Conexos, Indústria e Comércio de Bebidas Funada Ltda, ADM do Brasil Ltda e Aberdeen Alimentos Indústria e Comércio Ltda;
- A empresa investigada, IEPA Embalagens Ltda, tinha cerca de 100 (cem) clientes;
- A contabilização dos contratos de mútuo apresentados, embora não comprovado a origem dos recursos, indica que esses empréstimos eram a forma de transferir os recursos obtidos para o beneficiário final, Sr. Benedito Chaves de Alcântara Filho, totalizando, em dezembro, 40 (quarenta) milhões de reais;
- Conclui, assim, a autoridade autuante: *“Todos esses fatos indicam que a IEPA é uma empresa que efetivamente exerceu atividades de distribuição de produtos pet no período fiscalizado, que as vendas realizadas pela IEPA para seus clientes (empresas não ligadas ao Grupo CAPS) são verdadeiras, que a falsidade dos negócios localiza-se nas aquisições pela IEPA de mercadorias, que o beneficiário final das operações era o Sr. Alcântara através da IEPA e de outras empresas de seu grupo, e que cabe a apuração dos tributos federais incidentes sobre as vendas realizadas pela IEPA.”*;
- A quase totalidade das vendas da IEPA Amazônica Ltda para a IEPA Embalagens Ltda (98% das vendas) tiveram Pis e Cofins informados com alíquotas de cumulatividade (0,65% e 3%), inferiores as realmente devidas pelo regime monofásico;
- Apenas nas vendas da IEPA Embalagens Ltda para a Indústria e Comércio de Bebidas Funada Ltda, o contribuinte apura Pis e Cofins no regime monofásico. As demais aquisições e vendas são enquadradas no regime não cumulativo padrão;
- A empresa fiscalizada informava, até metade do ano de 2011, débitos suspensos em DCTF que tentava compensar com créditos da dívida pública,. No entanto, não apresenta decisão judicial favorável, muito menos decisão administrativa.
- No arbitramento do lucro, foram desconsiderados os débitos declarados em DCTF, pois esses tem rito próprio de cobrança;
- As notas da IEPA Amazônica Ltda para a IEPA Embalagens Ltda foram consideradas inidôneas, por serem operações simuladas, conforme conclusão da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.
- As notas de vendas da Mercantil Combrazen Ltda e da J Amaral Comercial Químicos Ltda também foram desconsideradas como hábeis para acobertar a operação, uma vez que ambas as empresas constam como “nula” no Cadastro ICMS de São Paulo;
- Como a maior parte dos custos do impugnante está embasada em documentos inidôneos, a escrituração é imprestável para determinar o lucro real, constituindo

motivo para o arbitramento do lucro, conforme art. 530, inciso II da alínea “b” do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99;

- Em consequência do arbitramento, o contribuinte passa a ser tributado, em relação ao Pis e Cofins, pelo regime cumulativo, salvo os produtos sujeitos ao regime monofásico e a venda para indústrias optantes pelo regime de “Refri”, conforme previsto no art. 58 da Lei nº. 10.833 e Decreto 6.707/2008;
- Ao longo do Termo de Verificação Fiscal, foi detalhado o ‘*modus operandi*’ para cálculo do crédito tributário final;
- Segundo Autoridade Fiscal, a conduta da fiscalizada com sua coligada IEPA Amazônia Ltda e com sua fornecedora Brasalpha Brasil se enquadra nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502 de 30 de novembro de 1964, gerando como consequência a qualificação da multa;
- O Auditor Fiscal conclui o Termo de Verificação Fiscal informando que há um lançamento de crédito tributário no valor total de R\$ 21.202.774,26, como já discriminado; há uma representação fiscal para fins penais, processo administrativo nº. 19311.720102/2015-54; e um arrolamento anexado ao processo administrativo nº. 19311.720103/2015-07;

Irresignados com o lançamento do Auto de Infração, o sujeito passivo e os responsáveis apresentaram impugnações com os argumentos resumidos a seguir.

A Impugnação da IEPA Embalagens Ltda, em suma, apresenta os seguintes argumentos:

- Que a impugnação apresentada no dia 10 de julho de 2015 é tempestiva e, portanto, deve ser conhecida;
- Que houve decadência, conforme previsto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional, relativa aos tributos lançados de janeiro a junho de 2010, uma vez que o impugnante teve ciência do auto de infração em junho de 2015;
- Que houve cerceamento da defesa, uma vez que o Auditor Fiscal não notificou os representantes do contribuinte para que prestassem esclarecimentos, e que só após diligências e que poderia ser lavrado o Auto de Infração;
- Que o Auditor Fiscal da Receita Federal utilizou-se da investigação realizada pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo e que não houve qualquer trabalho fiscal realizado na esfera federal, que o relatório é marcado por presunções e apontamentos vagos, e que a IEPA Embalagens Ltda é independente da Brasalpha Brasil, empresa alvo da fiscalização na esfera estadual;
- Que a fiscalização omitiu o fato de que a IEPA Embalagens Ltda possui diversos outros fornecedores, cita anexo IV para comprovar tal fato, e que as compras que tiveram origem a Zona Franca de Manaus foram feitas em obediência a lei, conforme relatório de controle da Suframa, citando o anexo I e II da impugnação, e que as mercadorias foram fisicamente embarcadas para sair da Zona Franca de Manaus;
- Que a fiscalização não comprovou o alegado, contrariando o art. 333 do Código de Processo Civil;

- Que a multa qualificada possui o condão de duplicar o valor de arrecadação do Fisco, ofendendo o princípio da vedação ao confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, trazendo aos autos doutrina e jurisprudência;
- Finaliza a impugnação solicitando que: (i) seja acolhida a preliminar de cerceamento de defesa suscitada declarando nulo todo o procedimento fiscal; (ii) seja reconhecida a decadência das competências de janeiro a junho de 2010; (iii) seja afastada as penalidades aplicadas, em razão dos documentos apresentados.

A Impugnação da BCC Empreendimento e Participações Eireli, em suma, apresenta os seguintes argumentos:

- Que a impugnação apresentada no dia 10 de julho de 2015 é tempestiva e, portanto, deve ser conhecida;
- Que houve cerceamento da defesa, uma vez que o Auditor Fiscal não notificou os representantes do responsável para que prestassem esclarecimentos, documentos e demais informações e que só após diligências é que poderia ser lavrado o Termo de Sujeição Passiva;
- Que o Termo de Sujeição Passiva só pode ser lançado em obediência ao art 124, inciso I se combinado com o art. 135, inciso III ambos previstos no Código Tributário, ou seja, é preciso que a pessoa física tenha praticado atos de gerência e de administração em relação à empresa fiscalizada ou que tenha refletido na atividade geradora do fato imponível. Segundo o impugnante, é preciso interesse econômico e jurídico comum;
- Que, conforme interpretação do art 124, inciso I combinado com o art. 137 do Código Tributário Nacional, a multa não pode passar da pessoa do autuado, não cabendo, assim, solidariedade passiva em relação a multa;
- Que a fiscalização apenas resumiu o processo da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo não comprovando o alegado, contrariando o art. 333 do Código de Processo Civil, Lei nº. 5.869/73 e art. 9º do Decreto 70.235/72, ou seja, não há no processo qualquer documento demonstrando que a empresa em epígrafe tenha praticado qualquer ato perante a IEPA Embalagens Ltda;
- Finaliza a impugnação solicitando que: (i) seja acolhida a preliminar de cerceamento de defesa suscitada declarando nulo todo o procedimento fiscal; (ii) seja excluída a multa da responsabilidade solidária de BCC Empreendimentos e Participações Eireli; e (iii) seja anulado do Termo de Sujeição Passiva Solidária;

A Impugnação do Sr. Benedito Chaves de Alcântara Filho, em suma, aponta os seguintes fatos:

- Que a impugnação apresentada no dia 10 de julho de 2015 é tempestiva e, portanto, deve ser conhecida;
- Que houve cerceamento da defesa, uma vez que o Auditor Fiscal não notificou o responsável para que prestasse esclarecimentos, documentos e demais informações e que só após diligências é que poderia ser lavrado o Termo de Sujeição Passiva;
- Que o Termo de Sujeição Passiva só pode ser lançado em obediência ao art 124, inciso I se combinado com o art. 135, inciso III ambos previstos no Código Tributário Nacional, ou seja, é preciso que a pessoa física tenha praticado atos de gerência e de

---

administração em relação à empresa fiscalizada ou que tenha refletido na atividade geradora do fato imponível. É imprescindível que a pessoa física tenha exercido poderes de direção;

- Que, conforme interpretação do art. 137 do Código Tributário Nacional, a multa não pode passar da pessoa do autuado, não cabendo, assim, solidariedade passiva em relação a multa;
- Que a fiscalização apenas resumiu o processo da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo não comprovando o alegado, contrariando o art. 333 do Código de Processo Civil, Lei nº. 5.869/73 e art. 9º do Decreto 70.235/72, ou seja, não há no processo qualquer documento demonstrando que o Sr. Benedito Chaves de Alcântara Filho tenha praticado qualquer ato de gerência, administração ou direção em relação a IEPA Embalagens Ltda;
- Finaliza a impugnação solicitando que: (i) seja acolhida a preliminar de cerceamento de defesa suscitada declarando nulo todo o procedimento fiscal; (ii) seja excluída a multa da responsabilidade solidária do Sr. Benedito Chaves de Alcântara Filho, e (iii) seja anulado o Termo de Sujeição Passiva Solidária;

Analisando as impugnações apresentadas, a turma julgadora de primeira instância julgou parcialmente procedente somente a impugnação apresentada por BCC Empreendimento e Participações Eireli, na condição de responsável tributária, haja vista os julgadores terem entendido não restarem satisfeitas as condições do art. 124, I, do CTN, não podendo se confundir interesse econômico com o “interesse comum” exigido por aquele dispositivo legal a fim de que seja incluído no polo passivo sujeito passivo distinto do contribuinte.

BENEDITO CHAVES DE ALCÂNTARA MACHADO foi cientificado da decisão de primeira instância em 27 de janeiro de 2016 (fl. 7261), uma quarta-feira, apresentando recurso voluntário de fls. 7265-7292 em 1º de março de 2016 (terça-feira).

IEPA EMBALAGENS LTDA foi cientificada da decisão de primeira instância em 27 de janeiro de 2016 (fl. 7322), uma quarta-feira, apresentando recurso voluntário de fls. 7296-7322 em 1º de março de 2016 (terça-feira).

Em resumo, ambos reafirmam os termos de suas impugnações, requerendo o reconhecimento de decadência, a nulidade do lançamento por suposto cerceamento do direito de defesa e de pretensa inobservância do devido processo legal (inconsistências formais da autuação), questionando o mérito da autuação que teria se baseado única e exclusivamente em procedimento fiscal realizado pela Fazenda Estadual, apontando o suposto caráter confiscatório da penalidade, e, especificamente no recurso voluntário apresentado por Benedito Chaves de Alcântara Machado questiona-se a imputação de responsabilidade que lhe foi atribuída pela Fiscalização e confirmada pela decisão de primeira instância.

É o suficiente para o relato.

## Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

### 1 ADMISSIBILIDADE

Contribuinte e coobrigado foram intimados da decisão de primeira instância em 27 de janeiro de 2016, uma quarta-feira, apresentando seus recursos voluntários em 1º de março de 2016 (terça-feira), conforme já relatado.

De acordo com o art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, o prazo para apresentação de recurso voluntário é de trinta dias após a ciência da decisão de primeira instância.

O início da contagem do prazo recursal se deu no dia 28 de janeiro de 2016, uma quinta-feira, dia útil, e, até que se prove o contrário, com expediente normal nas unidades da Receita Federal. O trigésimo dia do prazo para interposição de recurso voluntário recaiu em 26 de fevereiro de 2016, uma sexta-feira, dia útil, na ausência de qualquer manifestação em sentido contrário, com expediente normal nas unidades da Receita Federal.

Portanto, a data fatal para apresentação de recurso voluntário foi o dia 26 de fevereiro de 2016.

Considerando-se que os recursos foram apresentados no dia 1º de março de 2016 (fls. 7265 e 7296), sendo essa inclusive a própria data que consta ao final das peças recursais, ambos são manifestamente intempestivos.

Na ausência de preliminar de tempestividade, voto por não conhecer dos recursos voluntários por intempestivos.

No que diz respeito ao recurso de ofício, mesmo com o advento da Portaria MF nº 63, de 09 de janeiro de 2017, que fixou o valor de alçada para R\$ 2.500.000,00, o montante de tributo e multas de que trata a presente exigência continua a ensejar a remessa de ofício. Salienta-se que no § 2º do art. 1º da Portaria MF nº 93/2017 consta expressamente que deverá haver recurso de ofício quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Logo, conheço do recurso de ofício.

### 2 DA EXCLUSÃO DE COOBRIGADO DO POLO PASSIVO

A decisão recorrida excluiu BCC Investimentos e Participações Ltda do polo passivo da obrigação tributária.

À época dos fatos geradores, eram proprietários de IEPA Embalagens Ltda a empresa BCC Investimentos e Participações Ltda (com 99,49%), de propriedade do Sr. Benedito Chaves de Alcântara Filho, e a Sra. Maria Auxiliadora Alcântara (com 0,51%).

A autoridade fiscal atribuiu responsabilidade tributária a BCC Empreendimentos e Participações Eireli com base no art. 124, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN).

Em relação ao tema, assim consta no voto condutor do aresto recorrido:

*Segundo prevê o art. 124, I, do CTN, são solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.*

*Sou pelo entendimento de que o “interesse comum” de que trata o art. 124 inciso I do CTN deve ser jurídico e convergente. Os devedores solidários devem estar ligados por uma relação jurídica privada, e situados no mesmo pólo dessa relação, de modo que sejam coobrigados por ela. É o caso clássico de coproprietários de um imóvel, relativamente ao IPTU, em que, na relação jurídica da propriedade, situam-se no mesmo pólo. Mas não há interesse comum entre comprador e vendedor, na relação de compra e venda, já eles se situam em pólos opostos, por exemplo.*

*Assim, a solidariedade tributária somente pode existir entre sujeitos que figurem no mesmo pólo de relação obrigacional, no caso, precisa ser contribuinte na mesma relação tributária. Desta forma, em uma situação jurídica que constitui fato gerador de um tributo em que mais de uma pessoa realize esta situação, os sujeitos que dela participam serão todos, ao mesmo tempo, contribuintes do tributo na parte que lhes cabe proporcionalmente, e serão responsáveis tributários em relação ao todo restante.*

*Para que se materialize a solidariedade tributária com escopo no artigo 124, I, do CTN, é preciso que o interesse comum que exista entre os obrigados solidários seja um interesse jurídico, não sendo relevantes para gerar a solidariedade tributária os interesses de ordem econômica, moral ou social.*

*Em suma, o interesse jurídico se caracteriza pela existência de direitos e deveres iguais entre pessoas que ocupam o mesmo lado da relação jurídica que consista no fato gerador do tributo. Apenas o participante de uma relação jurídica que tem um direito seu ameaçado terá interesse jurídico nesta situação. A pessoa estranha à relação jurídica que está em conflito não possui interesse jurídico, porque não possui direito ou dever em controvérsia.*

*Desta forma, quando uma sociedade pratica um fato gerador tributário, ocorre uma relação jurídica entre essa e o Fisco, porque ambos possuem interesses conflitantes: a sociedade deve pagar o tributo e a Fazenda tem direito de receber. O sócio da empresa não possui participação nesta relação jurídica porque ele não é sujeito de direitos e deveres dentro desta relação, estabelecida unicamente entre a sociedade e a Fazenda Pública. Quem deve pagar o tributo é a sociedade, e não o sócio. Portanto, a realização do fato gerador pela sociedade não atinge o sócio em sua esfera de direitos ou deveres, e por isto ele não faz parte da relação jurídica. Por consequência, não tem interesse jurídico nesta relação em que é alheio.*

*No caso em concreto, a autoridade fiscal não comprovou a participação efetiva da empresa BCC Empreendimentos e Participações Eireli na infração efetuada pelo sujeito passivo, ou seja, não trouxe aos autos fatos que caracterizem a empresa controladora como participante da relação jurídica estabelecida entre a IEPA Embalagens Ltda e a Fazenda Pública. Essas provas seriam necessárias para enquadrar a BCC Empreendimentos e Participações Eireli no mesmo*

---

*pólo da IEPA Embalagens Ltda na relação jurídica existente entre essa e a Fazenda Pública.*

*Portanto, especificamente para o caso concreto, o interesse financeiro de um sócio em relação à prática de um fato gerador tributário por parte da sociedade da qual participe, não faz dele um obrigado solidário pelos tributos devidos, posto que, o seu interesse na realização da situação que constitua fato gerador tributário não é jurídico, apenas financeiro. Assim, não configura responsabilidade solidária para a empresa BCC Empreendimentos e Participações Eireli, nos termos do art. 124, inciso I do CTN.*

Reputo perfeitas tais considerações, alinhadas totalmente com o entendimento firmado por este colegiado, como, por exemplo, se observa em excerto de voto do i. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto no acórdão 1402-001.481:

*Nesse ponto, é fundamental para o deslinde o fato de que a solidariedade não é um mecanismo de eleição de responsável tributário. Em outras palavras, não tem o condão de incluir um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem.<sup>1</sup>*

*Tanto é assim, que o dispositivo em comento não integra o capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária.*

*Assim, a definição da sujeição passiva deve ocorrer em momento anterior ao estabelecimento da solidariedade. Ainda que tal assertiva tenha características de obviedade, seu escopo dirige-se à ressalva da fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.*

*Em regra, deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 129 a 137, do CTN. Já a solidariedade obrigacional dos devedores prevista no inciso I, do art. 124 é definida pelo interesse comum ainda que a lei seja omissa, pois trata-se de norma geral.*

*Justamente por não ter sido definida pela lei, a expressão “interesse comum” é imprecisa, questionável, abstrata e mostra-se inadequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fator gerador. Daí a fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.*

*Para que haja solidariedade com supedâneo no art. 124, I do CTN, é preciso que todos os devedores tenham um interesse focado exatamente na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Ainda que mais de uma pessoa tenha interesse comum em algum fato, para que haja solidariedade tributária é necessário que o objeto deste interesse recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.<sup>2</sup>*

*Mais ainda, é necessário que o interesse comum não seja simplesmente econômico mas sim jurídico, entendendo-se como tal aquele derivado de uma*

---

<sup>1</sup> Derzi, Misabel Abreu. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro. Direito Tributário Brasileiro. 11<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 729

<sup>2</sup> BARCELOS, Soraya Marina. Os Limites da Obrigaçāo Tributária Solidária Prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da Preservação da Empresa. Disponível em <http://www.mcampus.br/posgraduacao/Mestrado/dissertacoes/2011>. Acesso em 31/08/2012.

---

*relação jurídica de qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitima a postular em juízo em defesa do seu interesse.*

*No caso de grupos econômicos definidos pela participação societária, como no presente caso, tal circunstância, por si só, não define juridicamente o interesse comum. O interesse jurídico se caracteriza quando a situação realizada por uma pessoa é capaz de gerar os mesmos direitos e obrigações para a outra. E este tipo de interesse não existe entre sociedades que mantêm a sua independência e distinção, ainda que vinculadas a um objetivo econômico comum. Para que duas sociedades tivessem interesse jurídico comum capaz de imputar a solidariedade, seria necessário que ambas tivessem realizado conjuntamente o fato gerador tributário, como, por exemplo, que ambas fossem proprietárias do mesmo imóvel, ou que tivessem prestado um serviço em conjunto ou que tivessem alienado um produto ao mercado consumidor em parceria.<sup>3</sup>*

*Sob esse prisma, a autoridade fiscal não apontou qualquer circunstância que estabelecesse um liame da coobrigada com a ocorrência do fato gerador, derivado de ações ou omissões praticadas exclusivamente pela autuada.*

No caso concreto, não restam dúvidas a respeito da inexistência de interesse comum, por parte de BCC Empreendimentos e Participações Eireli, na situação que constituiu o fato gerador da obrigação.

Por essas razões, confirmo a decisão recorrida, negando provimento ao recurso de ofício, confirmando a exclusão de BCC Empreendimentos e Participações Eireli do polo passivo da obrigação tributária.

### 3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por não conhecer dos recursos voluntários, por intempestivos, e negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

---

<sup>3</sup> idem

## Declaração de Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei.

IEPA EMBALAGENS LTDA, objetivando a reforma do acórdão nº 02-67.182 proferido pela 2ª Turma da Delegacia de Julgamento em Belo Horizonte que julgou parcialmente procedentes as impugnações apresentadas, afastando tão somente o vínculo de responsabilidade tributária (tributos e multas) atribuído pela Fiscalização à pessoa jurídica BCC Empreendimentos e Participações EIRELI.

O i. relator concluiu, acertadamente, pela intempestividade do Recurso Voluntário, propondo o não conhecimento do mesmo.

Contudo, a despeito dos argumentos trazidos pelo recorrente e mesmo não os conhecendo, entendo que este Colegiado tem sim elementos suficientes para examinar o processo no seu mérito, mesmo tendo ocorrido a preclusão em relação ao contribuinte, alicerçado num dos especiais objetivos deste órgão julgador: a busca da Verdade Material.

### **A busca da Verdade Material no recurso administrativo**

Habitualmente, em todos os ordenamentos que possuem em sua estrutura de Estado um Poder Judiciário, está a ideia de que o processo busca estabelecer se os fatos realmente ocorreram ou não. A Verdade dos fatos no processo é tema altamente problemático e produz inúmeras incertezas ao tentar-se definir o papel da prova nesse contexto.

A Verdade formal seria estabelecida no processo por meio das provas e dos procedimentos probatórios admitidos pela lei. De outra banda, a Verdade material é aquela ocorrida no mundo dos fatos reais, ou melhor, em setores de experiência distintos do processo, obtido mediante instrumentos cognitivos distintos das provas judiciais.

Nesse contexto, não é difícil definir o que vem a ser a Verdade formal, pois é aquela obtida – repita-se – mediante o uso dos meios probatórios admitidos em lei. O problema é conceituar a Verdade material, pois inicialmente chegamos ao seu conceito por mera exclusão. Qualquer outra “Verdade” que não a formal, é a material. A Verdade material, nesse sentido, admite outros meios de comprovação e cognição não admissíveis no âmbito do processo.

Obedecidas as regras do ônus da prova e decorrida a fase instrutória da ação, cumpre ao juiz ter a reconstrução histórica promovida no processo como completa, considerando o resultado obtido como Verdade — mesmo que saiba que tal produto está longe de representar a Verdade sobre o caso em exame.

Com efeito, as diversas regras existentes no Código de Processo Civil tendentes a disciplinar formalidades para a colheita das provas, as inúmeras presunções concebidas *a priori* pelo legislador e o sempre presente temor de que o objeto reconstruído no processo não se identifique plenamente com os acontecimentos verificados *in concreto* induzem a doutrina a buscar satisfazer-se com outra “categoria de Verdade”, menos exigente que a Verdade material.

É por isso que, ao admitir a adoção da Verdade material como Princípio regente do processo, os conceitos extraprocessuais tornam-se importantes, sobretudo os filosóficos, epistemológicos, que buscam definir como podemos conhecer a Verdade. Mas não é só isso. A doutrina moderna tem reconhecido o chamado Princípio da Busca da Verdade Material, tornando-o relevante também para o Direito Processual, na medida em que algumas modalidades de processo supostamente admitem sua aplicação de forma ampla.

Parte-se da premissa de que o processo civil, por lidar supostamente com bens menos relevantes que o processo penal, por exemplo, pode contentar-se com menor grau de segurança, satisfazendo-se com um grau de certeza menor. Seguindo esta tendência, a doutrina do processo civil passou a dar mais relevo à observância de certos requisitos legais da pesquisa probatória (através da qual a comprovação do fato era obtida), do que ao conteúdo do material de prova. Passou a interessar mais a forma que representava a Verdade do fato do que se este produto final efetivamente representava a Verdade. Mas ainda assim, reconhecia-se a possibilidade de obtenção de algo que representasse a Verdade, apenas ressalvava-se que o processo civil não estava disposto a pagar o alto custo desta obtenção, bastando, portanto, algo que fosse considerado *juridicamente* verdadeiro. Era uma questão de relação custo-benefício entre a necessidade de decidir rapidamente e decidir com segurança; a doutrina do processo civil optou pela preponderância da primeira<sup>4</sup>.

Nessa medida, a expressão “Verdade material”, ou outras expressões sinônimas (Verdade real, empírica etc.) são etiquetas sem significado se não estiverem vinculadas ao problema geral da Verdade.

A doutrina moderna do direito processual vem sistematicamente rechaçando esta diferenciação<sup>5</sup>, corretamente considerando que os interesses, objeto da relação jurídica processual penal, por exemplo, não têm particularidade nenhuma que autorize a inferência de que se deva aplicar a estes métodos de reconstrução dos fatos diverso daquele adotado pelo processo civil. Se o processo penal lida com a liberdade do indivíduo, não se pode esquecer que o processo civil labora também com interesses fundamentais da pessoa humana pelo que totalmente despropositada a distinção da cognição entre as áreas.

Na doutrina brasileira não faltam críticas para a adoção da Verdade formal, especialmente no processo civil. Boa parte dos juristas desse movimento, entende que desde o final do século XIX não é mais possível ver o juiz como mero expectador da batalha judicial, em razão de sua colocação eminentemente publicista no processo (processo civil inserido no direito público), conhecendo de ofício circunstâncias que até então dependia da alegação das partes, dialogando com elas e reprimindo condutas irregulares.<sup>6</sup>

<sup>4</sup> Veja-se: Sergio Cruz Arenhart e Luiz Guilherme Marinoni (**Comentários...** Op. Cit. p. 56.)

<sup>5</sup> TARUFFO, Michele. **La prova dei fatti giuridice**. Milão: Giuffrè, 1992. p.56

<sup>6</sup> Neste sentido Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pelegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco. (**Teoria Geral do Processo**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 70).

Outro aspecto que dificulta ainda mais uma solução para o problema é o fato de que a única Verdade que interessa é aquela ditada pelo juiz na sentença, já que fora do processo não há Verdade que interesse ao Estado, à Administração ou às partes. A Verdade no seu conteúdo mais amplo é excluída dos objetivos do processo, em particular do processo civil.

José Manoel de Arruda Alvim Netto aponta que o Juiz sempre deve buscar a Verdade, mas o legislador não a pôs como um fim absoluto no Processo civil. O que é suficiente para a validade da eficácia da sentença passa ser a *verossimilhança* dos fatos<sup>7</sup>. O jurista reconhece a Verdade formal no processo civil, mas salienta que quando a demanda tratar de bens indisponíveis, “...*procura-se, de forma mais acentuada, fazer com que, o quanto possível, o resultado obtido no processo (Verdade formal) seja o mais aproximado da Verdade material...*”

Diante do reconhecimento de tal diferenciação (Verdade material *versus* Verdade formal), ao mesmo tempo se reconhece que, em determinadas áreas do processo, a Verdade material é almejada com mais afinco que em outras. Naquelas áreas em que se considera a Verdade material essencial para a solução da controvérsia, se diz que o *Princípio da Verdade Material* rege a causa. O *Princípio da Verdade Formal*, por outro lado, rege o Processo em que não se considera essencial a busca da Verdade real, contentando-se portanto com a verossimilhança ou a probabilidade.

Dejalma de Campos, afirma que pelo Princípio da Verdade Material, o magistrado deve descobrir a Verdade objetiva dos fatos, independentemente do alegado e provado pelas partes, e pelo Princípio da Verdade formal, o juiz deve dar por autênticos ou certos, todos os fatos que não forem controvertidos.<sup>8</sup>

A predominância da busca da Verdade material no âmbito do direito administrativo fica evidenciada nas palavras de Celso Antonio Bandeira de Mello, quando afirma:

*Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a administração deve sempre buscar a Verdade substancial.*<sup>9</sup>

Paulo Celso Bergston Bonilha ressalta que o julgador administrativo não está adstrito as provas e a Verdade Formal constante no processo e das provas apresentadas pelo contribuinte. Segundo ele, outras provas e elementos de conhecimento público ou que estejam de posse da Administração podem ser levados em conta para a descoberta da Verdade.<sup>10</sup>

<sup>7</sup> **Manual de Processo Civil.** 14 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 932.

<sup>8</sup> **Lições do processo civil voltado para o Direito Tributário.** In *O processo na constituição*. Coord. Ives Gandra da Silva Martins e Eduardo Jobim. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 691.

<sup>9</sup> **Curso de Direito administrativo.** 26 ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 497. O autor se socorre da definição de Hector Jorge Escola, para quem o *Princípio da Verdade Material* consiste na busca daquilo que é realmente a *Verdade* independentemente do que as partes hajam alegado ou provado.

<sup>10</sup> **BONILHA.** Paulo Celso Bergstrom. **Da prova no processo administrativo tributário.** 2 ed. São Paulo: Dialética, 1997. p. 76.

Ainda no âmbito do direito administrativo, há aplicação ampla do Princípio da Verdade material, mesmo que com outras denominações. Hely Lopes Meirelles chama de *Princípio da Liberdade de Prova* aquele em que a administração tem o poder-dever de conhecer de toda a prova de que tenha conhecimento, mesmo que não apresentada pelas partes litigantes. Hely Lopes salienta que no processo judicial o juiz cinge-se às provas indicadas, e no tempo apropriado, enquanto que no processo administrativo a autoridade processante pode conhecer das provas, ainda que produzidas fora do processo, desde que sejam descobertas e trazidas para este, antes do julgamento final<sup>11</sup>.

Constata-se dessa exposição inicial que temos dois extremos, no que tange a aplicação concreta do princípio da busca da verdade material: de um lado a *liberdade de prova* (já admitida em outros julgados por este Colegiado); de outro lado a ausência de Preclusão.

Entendo que, se o que caracteriza a busca da verdade material é a possibilidade de o julgador (administrativo, no caso), a qualquer tempo, buscar elementos – de fato e de direito – que o convençam para julgar corretamente, independentemente do que foi trazido pelas partes no curso do processo, então mais razão para que qualquer das partes também traga ao processo, elementos de fato e de direito, em qualquer momento processual.

Neste exato sentido, já me manifestei anteriormente em trabalho acadêmico publicado. (*Verdade Material no Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Malheiros, 2013)

É bom lembrar que a preclusão, enquanto modalidade de decadência *lato sensu*, isto é, perda de um direito pelo decurso do tempo (direito de manifestar-se no processo) é regra meramente processual, infra-constitucional. Com isso quero dizer que não se pode, por exemplo, mitigar institutos constitucionais, tais como a decadência (*stricto sensu*), a prescrição, a coisa julgada, o ato jurídico perfeito etc. Mas, em se tratando de normas de nível de lei ordinária, deve prevalecer, como o próprio nome já diz: o PRINCÍPIO (da verdade material, no caso).

Ademais, a Lei Geral do Processo Administrativo Federal - LGPAF (Lei Federal 9.784/99), reconhece implicitamente o princípio em mais de uma passagem de seu texto, das quais destaco uma, particularmente aplicável ao caso concreto:

*“Art. 63. O recurso não será conhecido quando interposto:*

- I - fora do prazo;*
- II - perante órgão incompetente;*
- III - por quem não seja legitimado;*
- IV - após exaurida a esfera administrativa.*

*§ 1º Na hipótese do inciso II, será indicada ao recorrente a autoridade competente, sendo-lhe devolvido o prazo para recurso.*

<sup>11</sup> **Direito Administrativo Brasileiro.** 14 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 584. Em outra passagem da obra, o autor classifica o processo administrativo com base em duas espécies: o disciplinar e o tributário. Segundo ele, ambos, mesmo que usualmente tratados pela doutrina separadamente, possuem o mesmo núcleo de Princípios. Hely Lopes Meirelles faleceu Agosto de 1990. Sua obra passou a ser atualizada por outras pessoas e encontra-se na sua 33<sup>a</sup> edição. Sem qualquer demérito a estes juristas, procuramos aqui refletir a opinião autêntica do autor, mediante consulta a edição imediatamente anterior a sua morte (julho de 1989), sobre um tema de cunho Princípiológico que, aliás, ultrapassa as barreiras da legislação alterada posteriormente.

---

*§ 2º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa. ”*

Destaco o parágrafo segundo acima. Veja-se que por “preclusão administrativa” deve ser entendido como a chamada “coisa julgada administrativa”, i. e., exceção aplicável apenas no caso do inciso IV, posto que, se não há mais processo, a autoridade julgadora não tem mais competência para tratar o tema. Veja-se que o parágrafo primeiro dá outra solução também ao inciso II, privilegiando outro princípio, conhecido por fungibilidade e informalismo.

Se, por uma hipótese, o parágrafo não fosse aplicável nos casos de perda de prazo processual, restaria apenas o “exame de ofício” para o caso de parte ilegítima (inciso III) o que faria o parágrafo perder completamente seu sentido.

Há uma clara antinomia em relação ao disposto no artigo 17 do decreto-lei 70.235/72, posto que no artigo 63 acima não consta a falta de inclusão na impugnação como causa de preclusão contra o contribuinte. Na minha opinião, a LGPAF deveria ser aplicável, em razão da sua novidade, mas mesmo para aqueles que entendem que prevalece o “Decreto” por ser norma especial, não há antinomia em relação ao parágrafo segundo.

Com isso quero dizer que, mesmo admitindo que o recurso pudesse ser não conhecido, este conselho de forma alguma está impedido de analisar livremente o tema, coincidente ou não com o argumento trazido no recurso.

Finalmente, outra passagem da LGPAF deixa evidente o alcance do princípio da busca da verdade material, seja para a instrução probatória, seja para elementos de interpretação da lei vigente, *verbis*:

*“Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.”*

Este dispositivo é aplicável a favor do administrado, pois não poderá tal revisão resultar em agravamento da sanção, bem como deve respeitar os institutos constitucionais de decadência, prescrição etc., mas evidencia sem dúvida a busca da verdade material.

Ora, se este Conselho pode, por iniciativa própria, acolher a outros aspectos de fato ou de direito, não necessariamente trazidos ao processo pelas partes, pergunta-se por que então as partes (fisco ou contribuinte) também não podem, se o objetivo desta esfera de julgamento é um só para todos: a verdade!!

Em conclusão, entendo que o julgador, uma vez não conhecendo do recurso, não tem obrigação de analisar todos os itens de defesa manejados no recurso, mas tem obrigação de verificar a legalidade do lançamento por sua livre averiguação, evitando a supressão de instância, considerados os limites da matéria posta em julgamento.

Diante do exposto, ilustres conselheiros, mesmo não conhecendo do Recurso Voluntário, na forma do Voto do colega relator, ainda assim, voto pela verificação da

---

legalidade do lançamento que constitui o presente processo, inclusive com eventual resolução para a realização de diligencias nesse sentido, se fosse o caso, realizando assim o competente controle de legalidade do lançamento, em atendimento ao princípio da busca da Verdade Material.

É a declaração de voto.

(assinado digitalmente)  
Demetrius Nichele Macei