



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.721773/2020-00
ACÓRDÃO	1202-001.517 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	POSTO DE COMBUSTIVEL DA FIGUEIRA EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

COMPROVAÇÃO DA DESPESA.

A dedução de despesas está condicionada à comprovação da efetividade da despesa, além da demonstração da necessidade da despesa para o exercício do objeto social do contribuinte ou manutenção da fonte produtora.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A responsabilidade tributária dos administradores prevista no art. 135, do CTN depende da confirmação dos seus poderes de gestão e da individualização dos atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário da pessoa jurídica autuada, reduzir de ofício o percentual da multa de ofício ao percentual de 100% (cem por cento) e dar provimento aos recursos voluntários dos coobrigados Paulo Roberto Cunha Fracasso, Juliana da Silva Fracasso e Maria Salete Silva Fracasso para excluí-los do polo passivo em relação à infração de dedução de despesas com materiais e obras realizadas em imóveis de terceiros.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Felliipe Honorio Rodrigues da Costa, Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Roney Sandro Freire Correa.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrados para constituição de crédito tributário de IRPJ e CSLL, relativos ao 3º e 4º trimestre de 2016, diante da glosa de despesas indedutíveis e despesas não comprovadas. Houve, também, atribuição de responsabilidade solidária aos Srs. Juliana da Silva Fracasso, Paulo Roberto Cunha Fracasso e Maria Saleta da Silva Fracasso e qualificação da multa de ofício.

Por bem retratar os fatos que permeiam o presente processo, passa-se a transcrever o relatório integrante do acórdão nº 102-002.256 - 1ª TURMA DA DRJ02, para a seguir complementá-lo com a descrição dos atos processuais praticados a partir daquela ocasião.

Versa o presente processo sobre o(s) Auto(s) de Infração de fls. 1409-1448, que resultou no ajuste das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, 3º trim/2016, e na constituição de créditos tributários de Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido-CSLL, 4º Trim/2016, que, atualizados até 12/2020, totalizam os seguintes valores:

- IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – R\$ 118.182,14
- CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – R\$ 44.442,18 De acordo com os fatos narrados pela autoridade lançadora, o sujeito passivo incorreu na(s) seguinte(s) infração(ões):

[...]

INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO COMPROVADOS
Despesas não comprovadas, conforme demonstrado no item X do Relatório da Ação Fiscal em anexo.

[...]

INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS
Despesas não necessárias, não relacionadas às atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica, reduzindo indevidamente o lucro líquido, conforme demonstrado no item XI do Relatório da Ação Fiscal em anexo.

[...]

Também integra os Autos de Infração o RELATÓRIO DA AÇÃO FISCAL de folhas 1450-1542.

Foram responsabilizados solidariamente pela obrigação:

- JULIANA DA SILVA FRACASSO, CPF 803.790.360-53;
- PAULO ROBERTO CUNHA FRACASSO, CPF 167.286.450-04;
- MARIA SALETE DA SILVA FRACASSO, CPF 280.595.810-15.

Sobre a exigência principal decorrente das infrações foi aplicada a multa de ofício de 150%.

Para justificar a exação, a autoridade lançadora assevera que:

[...]

IX – GLOSA DE DESPESA NÃO COMPROVADA – Lavagem e Lubrificação Figueira Em análise da escrituração contábil, foi identificado registro a débito da conta de Resultado “194 - SERVICOS DE TERCEIROS PJ”, efetuado em 31 de março de 2016, no valor de R\$ 25.075,00, com o histórico “PGTO CFE NOTA FISCAL N. 648 DA LAVAGEM E LUBRIFICACAO FIGUEIRA”. [...] a Fiscalizada informou que tentou, verbis, “sem sucesso, encontrar uma via da mesma” [...]

A falta apresentação de documentos comprobatórios associada ao não detalhamento dos serviços supostamente prestados, impossibilita verificar a sua natureza e, conseqüentemente, verificar a usualidade, a necessidade e a relação intrínseca das despesas para com as atividades da Fiscalizada, requisitos para a sua dedutibilidade na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, [...]

X – GLOSA DE DESPESA COM SERVIÇOS SUPOSTAMENTE PRESTADOS POR ABASTECEDORA DE COMBUSTÍVEIS RODOVIA RS-118 LTDA.

[...] a Fiscalizada apresentou notas fiscais de prestação de serviço emitidas pela empresa Abastecedora de Combustíveis Rodovia RS-118 Ltda., CNPJ 20.887.348/0001-50, fls. 152-157, no ano de 2016:

[...] relativamente aos serviços de lavagem, lubrificação e polimento de veículos

[...] foram encaminhados os seguintes questionamentos: onde (local/endereço)

foram prestados os serviços; quem foram as pessoas que prestaram os serviços (nome e CPF); em que período (mês/ano de início e mês/ano de término) foram prestados os serviços; de que forma foi fixado o valor a ser pago pelos serviços prestados e; em cada mês, qual a quantidade de lavagens, lubrificações e polimento de veículos.[...] no que consistiam os serviços prestados; quem eram os

proprietários dos veículos nos quais foram prestados os serviços; para cada nota fiscal de prestação de serviços, indicar a data e a forma (espécie, boleto, transferência ou depósito bancário etc.) de pagamento; apresentar documentação (troca de mensagens, planilha com placas de veículos, controles internos etc.) que demonstrem que os serviços efetivamente foram prestados.

A Fiscalizada respondeu [...] informando que os serviços consistiam em, verbis, “Lavagem, Lubrificação e Polimento, normalmente” em veículos de “empresas maiores como Rodalog e Belog” e da Ambev que, verbis, “abasteciam na Matriz e recebiam lavagem e lubrificação no local da Abastecedora [...]. Alegou que não tem registro específico das pessoas que prestaram os serviços, dado que a Abastecedora era gerida por Gabriel da Silva Fracasso, [...] “antigo sócio” da prestadora, sendo que toda a gestão, controle e a produção de documentos cabiam a ele, de modo que a Fiscalizada não possui documentos que demonstrem a prestação dos serviços, [...]

[...] no período em que foram emitidas as notas fiscais dos serviços supostamente prestados, o senhor Gabriel da Silva Fracasso não era sócio administrador nem da Abastecedora de Combustíveis Rodovia RS-118 Ltda. nem da Fiscalizada, ao passo que a senhora Juliana da Silva Fracasso era a sócia administradora de ambas [...]

A falta de apresentação de esclarecimentos acompanhados de documentos comprobatórios impossibilita identificar a natureza dos serviços supostamente prestados, bem como atestar que efetivamente houve a prestação.

Consequentemente, não é possível verificar a usualidade, a necessidade e a relação intrínseca das despesas para com as atividades da Fiscalizada, requisitos para dedutibilidade de quaisquer despesas [...]

Portanto, ante o exposto, cabível a glosa das referidas despesas e a adição do valor de R\$ 118.930,00 na apuração do lucro líquido do 3º trimestre de 2016 e do valor de R\$ 180.200,00 na apuração do lucro líquido do 4º trimestre de 2016 e também às bases de cálculo da CSLL, [...]

XI – GLOSA DE DESPESAS COM A AQUISIÇÃO DE MATERIAIS/SERVIÇOS UTILIZADOS EM OBRAS EM IMÓVEIS OCUPADOS POR OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS

11.1 – Obra em imóvel ocupado pela Abastecedora de Combustíveis Rodovia RS - 118 Ltda.

[...] foi identificado registro contábil a débito da conta de Resultado “3.1.2.02.00297 – MANUTENCAO E REPAROS DE BENS” em 1º de agosto de 2017, no valor de R\$ 13.175,50, com o histórico “VLR.COMPRA A PRAZO NF. 168 CONSTRUTORA IBIRAIARAS LTDA - EP DOCUMENTO: 168”. De acordo com as informações da base de dados de notas fiscais eletrônicas, a nota fiscal nº 000.000.168, foi emitida em 1º de agosto de 2017 pela Construtora Ibiraiaras Ltda, fls. 158.

[...], trata-se da aquisição de materiais de construção (perfis galvanizados, grelhas com aro, canos de PVC e barras de ferro/aço) que foram entregues em obra localizada na Rodovia 118 s/n, km 12,5 Jardim Betânia, no município de Cachoeirinha/RS.

[...] a Fiscalizada apontou que os materiais indicados na nota fiscal foram utilizados em obra de reforma de pista de posto de combustível, concluída “no final de 2017”, em imóvel alugado, fls. 454-490. Porém, verificou-se que no local onde ocorreu a obra não funcionava nenhum estabelecimento da Fiscalizada, mas a sim a pessoa jurídica ligada Abastecedora de Combustíveis Rodovia RS-118 Ltda., CNPJ 20.887.348/0001-50.

[...]

Consequentemente, a despesa no valor de R\$ 13.175,50, contabilizada no ano-calendário de 2017, reduziu de forma indevida o lucro líquido da Fiscalizada, caracterizando irregularidade fiscal [...]

11.2 – Obra em imóvel em imóvel ocupado por Figueira Três Comércio e Derivados de Combustível Ltda

[...] a Fiscalizada apresentou notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela empresa Construtora DWD Ltda. no ano de 2016 e Contrato de Prestação de Serviços de Construção de Obra, formalizado em 1º de novembro de 2015, tendo por objeto obra de construção civil (prédio situado na ERS-040 em Viamão), incluindo tubulação elétrica, tubulação e parte hidráulica, tubulação cloacal, pisos, banheiros e pintura, no prazo de 120 dias, pelo valor total de R\$ 120.740,00, fls. 125-135. De acordo com as informações das notas fiscais, a obra foi realizada no endereço ERS-040, nº 21.306, km 32, Morro Grande, no município de Viamão/RS.

[...] verificou-se que no local onde ocorreu a obra nunca funcionou nenhum estabelecimento da Fiscalizada, mas a sim a pessoa jurídica Figueira Três Comércio e Derivados de Combustível Ltda., CNPJ 22.730.932/0001-22.[...]

[...] ainda que a construção do prédio tenha sido financiada pela Fiscalizada e que o aluguel da área (terreno) sobre a qual foi edificado o prédio tenha sido por ela pago, no local nunca funcionou um estabelecimento da Fiscalizada, mas sim a pessoa jurídica Figueira Três Comércio e Derivados de Combustível Ltda.

Dessa forma, ainda que as notas fiscais e o contrato apresentados e as informações prestadas pela Fiscalizada permitam concluir que se trate de aplicação de capital (obra/benfeitoria com vida útil superior a um ano), no presente caso, o prédio construído foi utilizado como sede por outra pessoa jurídica (Figueira Três Comércio e Derivados de Combustível Ltda.).

Consequentemente, as despesas contabilizadas (indicadas na Tabela 26) não estão relacionadas à atividades desenvolvidas pela Fiscalizada. Assim, cabe a glosa de despesas que reduziram indevidamente o lucro líquido da Fiscalizada, no valor

de R\$ 96.235,62 no 1º trimestre de 2016), de R\$ 56.000,00 no 2º trimestre de 2016 e de R\$ 1.980,00 no 3º trimestre de 2016 [...]

11.3 – Obras em imóvel ocupado por Posto de Combustíveis Águas Claras Ltda.

11.3.1 - Gastos com a construção de imóvel – Construtora DWD Ltda.

[...] a Fiscalizada apresentou notas fiscais de prestação de serviço emitidas pela empresa Construtora DWD Ltda. nos anos de 2017 e 2018, no valor total de R\$ 181.000,00, fls. 65-70, e que trataram de obra de construção civil no endereço “Rodovia RS 040, km 24, bairro Águas Claras, no município de Viamão/RS”.

[...] verificou-se que no endereço da obra não funciona (e nunca funcionou)

nenhum estabelecimento da Fiscalizada, mas a sim a pessoa jurídica Posto de Combustíveis Águas Claras Ltda., CNPJ 17.354.868/0001-92, denominada anteriormente de Comércio de Combustíveis Almeida Ltda. [...]

[...] mesmo que a construção do prédio tenha sido às expensas da Fiscalizada e que contrato de aluguel da área (terreno) sobre a qual foi edificado tenha sido firmado com a Fiscalizada, no local nunca funcionou um estabelecimento da Fiscalizada, mas sim a pessoa jurídica Posto de Combustíveis Águas Claras Ltda., fls. 592-619 e 675-694.

Dessa forma, ainda que as notas fiscais e o contrato apresentados e as informações prestadas pela Fiscalizada permitam concluir que se trate de aplicação de capital (obra/benfeitoria com vida útil superior a um ano), no presente caso, o prédio construído foi utilizado como sede por outra pessoa jurídica (o Posto de Combustíveis Águas Claras Ltda.). Consequentemente, as despesas contabilizadas (elencadas na Tabela 27) não estão relacionadas à atividades desenvolvidas pela Fiscalizada e nem podem ser por ela utilizadas para redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Portanto cabe a glosa das despesas que reduziram indevidamente o lucro líquido da Fiscalizada, no valor de R\$ 87.000,00 no ano-calendário de 2017 e de R\$ 94.000,00 no ano-calendário de 2018. [...]

11.3.2 – Gastos com serviço de transporte de aterro – Eder Rocha de Abreu

[...] relativamente ao registro contábil efetuado em 29 de março de 2017, a débito da conta da Resultado “3.1.2.02.00312 - SERVICOS DE TERCEIROS” no valor de R\$ 60.222,72, com o histórico “VLR.NF. 12 EDER ROCHA DE ABREU”, a Fiscalizada apresentou nota fiscal de prestação de serviço emitida em 29 de março de 2017 no valor de R\$ 60.222,72 pela empresa Eder Rocha de Abreu – ME, fl. 151. De acordo com a nota fiscal, trata-se de serviço de transporte de aterro. Da nota fiscal apresentada constou, ainda, a anotação manuscrita, verbis, “Despesa aterro Figueira VI”.

[...]

Conforme destacado anteriormente, ainda que os gastos com a obra tenham sido suportados pela Fiscalizada, no endereço (Rodovia RS 040, KM 24, Bairro Águas

Claras, em Viamão/RS) nunca funcionou um estabelecimento da Fiscalizada, mas sim o Posto de Combustíveis Águas Claras Ltda., da qual a Fiscalizada era sócia.

Consequentemente, as despesas contabilizadas no ano-calendário de 2017, no valor de R\$ 60.222,72 não têm qualquer relação com as atividades desenvolvidas pela Fiscalizada e nem poderiam ser por ela utilizadas para redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Portanto cabe a glosa das despesas que reduziram indevidamente o lucro líquido da Fiscalizada, no valor de R\$ 60.222,72 no ano-calendário de 2017. [...]

11.3.3 – Gastos com montagem de estrutura metálica e colocação de telhas – Schmidt Indústria de Estruturas Metálicas Ltda.

[...] foram identificados registros contábeis a débito da conta de Resultado, apontados na Tabela a seguir, vinculados à empresa Schmidt Indústria de Estruturas Metálicas Ltda., lastreados por notas fiscais de prestação de serviços apresentadas pela Fiscalizada, e que totalizaram despesas de R\$ 45.032,05, fls.

71 e 381-389. De acordo com as notas fiscais, trata-se da prestação de serviços de montagem de estrutura metálica e colocação de telhas.

[...] ainda que os gastos com a obra tenham sido suportados pela Fiscalizada, no endereço (Rodovia RS 040, KM 24, Bairro Águas Claras, em Viamão/RS) nunca funcionou um estabelecimento da Fiscalizada, mas sim o Posto de Combustíveis Águas Claras Ltda., da qual a Fiscalizada era sócia, fls. 668-674.

Consequentemente, as despesas contabilizadas no ano-calendário de 2017, no valor total de R\$ 45.032,05, não têm qualquer relação com as atividades desenvolvidas pela Fiscalizada e nem poderiam ser por ela utilizadas para redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Portanto cabe a glosa das despesas que reduziram indevidamente o lucro líquido da Fiscalizada, no valor de R\$ 45.032,05 no ano-calendário de 2017 [...]

11.3.4 – Gastos com materiais utilizados no piso de posto de combustíveis – Construtora Ibiraiaras Ltda.

[...], foi identificado registro contábil a débito da conta de Resultado “3.1.2.02.00297 – MANUTENCAO E REPAROS DE BENS” em 18 de março de 2018, no valor de R\$ 20.000,00, com o histórico “VLR.COMPRA A PRAZO NF. 182 CONSTRUTORA IBIRAIARAS LTDA - EP DOCUMENTO: 182”. De acordo com o documento auxiliar de nota fiscal eletrônica (Danfe), fl. 72 foi emitida pela empresa Construtora Ibiraiaras Ltda. -EPP em 18 de março de 2018 a nota fiscal nº 182 no valor de R\$ 20.000,00, por meio da qual a Fiscalizada teria adquirido perfis galvanizados, grelhas com aro, e perfis metálico. Além disso, no Danfe constou que os materiais seriam entregues em obra localizada na RS 040, km 24, no município de Viamão/RS. Pode-se inferir que tais materiais foram utilizados em obra de construção civil / benfeitoria no imóvel situada naquele endereço.

[...] ainda que os gastos com a obra tenham sido suportados pela Fiscalizada, no endereço (Rodovia RS 040, KM 24, Bairro Águas Claras, em Viamão/RS) nunca funcionou um estabelecimento da Fiscalizada, mas sim o Posto de Combustíveis Águas Claras Ltda., da qual a Fiscalizada era sócia.

Consequentemente, a despesa contabilizada no ano-calendário de 2018, no valor de R\$ 20.000,00, não tem qualquer relação com as atividades desenvolvidas pela Fiscalizada e nem poderia ser por ela utilizada para redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Portanto cabe a glosa da despesa que reduziu indevidamente o lucro líquido da Fiscalizada, no valor de R\$ 20.000,00 no ano-calendário de 2018 [...]

11.4 – Consolidação das irregularidades referentes a despesas com obras em imóveis utilizados por outras pessoas jurídicas

[...]

Item 1 Subitem	1º trimestre de 2016	2º trimestre de 2016	3º trimestre de 2016	ano-calendário de 2017	ano-calendário de 2018
11.1 - Gastos com obra em imóvel ocupado por Abastecedora de Combustíveis Rodovia RS-118 Ltda.				13.175,50	
11.2 - Gastos com obra em imóvel ocupado por Figueira Três Comércio Combustíveis Ltda.	96.235,62	56.000,00	1.980,00		
11.3.1 - Gastos com obra da Construtora DWD no Posto de Combustíveis Águas Claras Ltda.				87.000,00	94.000,00
11.3.2 - Gastos com aterro no Posto de Combustíveis Águas Claras Ltda.				60.222,72	
11.3.3 - Gastos com montagem de estrutura metálica no Posto de Combustíveis Águas Claras Ltda.				45.032,05	
11.3.4 - Aplicação de capital -Gastos com o piso do Posto de Combustíveis Águas Claras Ltda.					20.000,00
Total de irregularidades do item XI - despesas com obras	96.235,62	56.000,00	1.980,00	205.430,27	114.000,00

[...]

XIII - DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

[...]

Considerando as informações e documentos colhidos durante a ação fiscal, tem-se que a Fiscalizada, empresa tributada pelo lucro real, sistemática e reiteradamente valeu-se da contabilização de despesas para reduzir, de forma irregular, o lucro líquido e, consequentemente, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme detalhado nos itens IX, X e XI deste Relatório. Para alcançar tal objetivo, contabilizou despesas de serviços supostamente prestados para as quais não prestou esclarecimentos e nem apresentou documentos comprobatórios, além de ter contabilizado como despesas próprias gastos com o custeio de obras em imóveis onde nunca funcionou nenhum estabelecimento da Fiscalizada, mas sedes de empresas a ela ligadas.

Tais procedimentos permitiram à Fiscalizada que lhe fossem reduzidas, de forma artificial, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL referentes ao 4º trimestre de 2016,

em mais de 85%, e especificamente em relação ao 3º trimestre de 2016 e nos anos-calendário de 2017 e 2018, que a Fiscalizada viesse a apurar Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativas de CSLL. Como demonstrado no item anterior, ao se efetuar o reajustamento de bases de cálculo do IRPJ e da CSLL para valores positivos em decorrência das glosas de despesas, deixaram de existir tais Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas apurados pela Fiscalizada. Apenas a título ilustrativo, as bases de cálculo de IRPJ e CSLL do 4º trimestre de 2016 apuradas pela Fiscalizada que antes eram de R\$ 40.774,81, em decorrência das irregularidades fiscais, foram reajustadas para R\$ 446.864,47.

[...]

Na situação específica das despesas com a Abastecedora de Combustíveis Rodovia RS-118 Ltda., indicadas no item X deste Relatório, ainda que a Fiscalizada tentasse transferir, no curso da ação fiscal, a um “antigo sócio” e gestor da Abastecedora de Combustíveis Rodovia RS-118 Ltda., senhor Gabriel da Silva Fracasso, o ônus de produzir documentação demonstrando a efetiva prestação dos serviços, constatou-se que no período em que foram emitidas as notas fiscais dos serviços supostamente prestados (de agosto a dezembro de 2016), o senhor Gabriel da Silva Fracasso não era sócio administrador nem da Abastecedora de Combustíveis Rodovia RS-118 Ltda. e nem da Fiscalizada, e também não foi identificado vínculo empregatício do senhor Gabriel da Silva Fracasso com a Abastecedora de Combustíveis Rodovia RS-118 Ltda. nesse período.

Por outro lado, de acordo com as Alterações e Consolidações de Contratos Sociais arquivadas na Junta Comercial, a senhora Juliana da Silva Fracasso era a sócia administradora de ambas as pessoas jurídicas no período (da Fiscalizada e da Abastecedora de Combustíveis Rodovia RS-118 Ltda.) com poderes, inclusive, de representá-las isoladamente, conforme se indica na Tabela a seguir. Ou seja, a Abastecedora de Combustíveis Rodovia RS-118 Ltda. e a Fiscalizada eram dirigidas pela mesma sócia administradora no período em que emitidas as notas fiscais, contabilizadas como despesas (meses de agosto a dezembro de 2016), diferentemente do alegado durante a ação fiscal.

[...]

Adicionalmente, em relação as despesas de que tratam os itens IX e X, a Fiscalizada não foi capaz de apresentar um único documento para demonstrar que, de forma efetiva, houve a prestação dos serviços descritos. Em relação à despesa de que trata o item IX sequer apresentou a nota fiscal relativa ao serviço supostamente prestado, e em relação às despesas tratadas no item X, as notas fiscais descrevem os serviços de forma bem genérica, não permitindo que se identifique a sua natureza. Ainda, assim, utilizou as despesas correspondentes a esses “serviços”, evitando que a autoridade tributária tomasse conhecimento da ocorrência de fatos geradores do IRPJ e da CSLL.

Além disso, no que corresponde à contabilização de despesas que não estão relacionadas a atividades desenvolvidas pela própria Fiscalizada, e que

corresponderam a gastos variados com o custeio de obras de construção civil onde nunca funcionou nenhum estabelecimento da Fiscalizada, mas sedes de empresas a ela ligadas, verifica-se também um liame entre a Fiscalizada e as demais pessoas jurídicas que se materializa pelo fato de tais pessoas jurídicas terem sócios em comum com vínculos familiares, na medida em que Paulo Roberto Cunha Fracasso e Maria Salete da Silva Fracasso são os pais de Juliana da Silva Fracasso e Gabriel da Silva Fracasso. Ficou demonstrado nas várias alterações de Contrato Social efetuadas nestas pessoas jurídicas, arroladas nas Tabelas seguintes, que essas pessoas físicas integraram ou integram os quadros societários da Fiscalizada e das demais pessoas jurídicas a ela ligadas.

[...]

Assim, tais condições permitiram a implementação de "planejamento tributário" por parte da Fiscalizada, por meio da contabilização de significativas despesas com o objetivo de reduzir as bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, ou até em alguns períodos, gerar Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas CSLL. Tais Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas CSLL em um primeiro momento importam na redução ou na falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL, e mais adiante, ainda permitiria a Fiscalizada de se valer do benefício fiscal da compensação com as bases de cálculo de IRPJ e de CSLL apuradas em períodos subsequentes.

Portanto, ante o exposto, não há como crer se tratar de conduta involuntária, acidental ou associável a mero erro material, concluindo-se que está caracterizado o dolo, na medida em que o "planejamento tributário" posto em prática demonstrou que o agente quis o resultado alcançado, qual seja, a redução indevida dos tributos que seriam devidos pela Fiscalizada.

Restou comprovada, pois, a intenção da Fiscalizada em impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, conduta classificada como sonegação fiscal, prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dessa maneira, em relação às irregularidades demonstradas nos itens IX, X e XI, está sendo aplicada multa de ofício qualificada de 150% sobre os valores de IRPJ e de CSLL, com fulcro no artigo 44, inciso I, e parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de setembro de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

[...]

XIV – DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES DA FISCALIZADA O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), em seu artigo 135, inciso III, estabeleceu que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas do direito privado respondem pelos créditos tributários exigidos por conta de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. [...]

Como demonstrado nos itens anteriores, constatou-se a prática de sonegação fiscal, por meio da implementação de “planejamento tributário”, constituindo-se em conduta dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores correspondentes aos créditos tributários ora exigidos. Portanto, restou caracterizada infração de lei.

Não obstante, a pessoa jurídica é uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e representantes, os quais demonstram capacidade de expressar vontade, elemento subjetivo necessário para caracterizar o ato ilícito, do qual resulta a responsabilidade.

Na situação concreta, consoante as informações das Alterações e Consolidações de Contrato Social arquivadas na Junta Comercial, fls. 592-608, e considerando ainda o período abrangido por esta ação fiscal, a Fiscalizada tinha em seu quadro societário os sócios administradores arrolados nas Tabelas a seguir.

<i>Nome do sócio(a) administrador(a)</i>	<i>CPF</i>	<i>Período</i>	<i>Períodos de apuração em que há responsabilidade solidária dos sócios administradores</i>
Juliana da Silva Fracasso	803.790.360-53	de 1/1/2016 a 31/12/2018	4 trimestres de 2016 e anos de 2017 e 2018
Gabriel da Silva Fracasso	821.952.420-00	de 1/1/2016 a 18/7/2016 e de 20/1/2017 a 31/12/2018	1º e 2º trimestres de 2016 e anos-calendário de 2017 e 2018
Paulo Roberto Cunha Fracasso	167.286.450-04	de 1/1/2016 a 19/1/2017	4 trimestres de 2016
Maria Salete da Silva Fracasso	280.595.810-15	de 1/1/2016 a 19/1/2017	4 trimestres de 2016

Ainda de acordo com o previsto no Alterações e Consolidações do Contrato Social da Fiscalizada, aos sócios-administradores incumbia, verbis, “a direção e a administração da sociedade exercidas em conjunto ou em separado pelos sócios, que terão amplos poderes de representação ativa e passivamente (...)”, atribuindo-se poderes de representar a Fiscalizada isoladamente à senhora Juliana Silva Fracasso (para os anos de 2016 e 2018) e ao senhor Gabriel da Silva Fracasso (entre 20 de janeiro de 2017 e 31 de dezembro de 2018).

Desse modo, os referidos sócios administradores devem ser erigidos à condição de responsáveis solidários pelos créditos tributários apurados na presente ação fiscal, [...]

O contribuinte tomou ciência do lançamento em 19/12/2020 (fls. 1576) e apresentou sua impugnação em 28/01/2021 (fls. 1872, 1915-1953), na qual alegou que:

[...]

III - GLOSA DE DESPESA COM SERVIÇOS SUPOSTAMENTE PRESTADOS POR ABASTECEDORA DE COMBUSTÍVEIS RODOVIA RS-118 LTDA (ITEM X) –DESPESAS DEDUTÍVEIS

[...]

Os serviços prestados pela empresa Abastecedora de Combustíveis Rodovia RS118 Ltda. decorrem de uma relação comercial/operacional existente entre as duas pessoas jurídicas que [...] pertencem a pessoas de uma mesma família e que se apoiam na administração de atividades econômicas ligadas aos serviços de postos de combustíveis em geral.

E no intuito de incrementar a atividade econômica, a Impugnante busca constantemente firmar contratos com seus clientes para abastecimento de combustíveis, venda e troca de óleos, de lubrificantes, de filtros e correlatos, dentre toda a gama de serviços agregados típicos, como lavagem e polimento dos veículos, inclusive.

[...]

Esta relação comercial pode ser verificada através dos contratos de fornecimento de combustíveis e derivados apresentados com a presente impugnação (Anexo 02), em que constam tanto a Impugnante, como contratada/credora, e, além de sua filial, outros estabelecimentos onde os produtos e serviços contratados podem ser prestados ou vendidos, de maneira a atender a uma maior malha viária na região, conforme se pode extrair:

[...]

Uma breve observação em relação aos contratos apresentados se faz importante; as vias juntadas à presente impugnação são da própria Impugnante e não foram por ela assinadas à época, motivo pelo qual se apresenta na forma como arquivadas. Sobre este aspecto, os contratos são válidos por constar as assinaturas dos contratantes, vez que a simples e eficaz regularização se dá apenas com a própria assinatura do representante da contribuinte. As vias assinadas pela Impugnante estão com os respectivos contratantes.

Os serviços prestados e produtos vendidos que justificam as notas fiscais estão descritos no próprio contrato: a venda de combustíveis em geral, óleo diesel, óleos lubrificantes, filtros e correlatos. Em resumo, são todos os serviços e produtos típicos de postos de combustíveis e que eram prestados aos clientes que firmavam contrato de fornecimento de combustíveis e derivados com a Impugnante.

E essa circunstância se justifica na medida em que nem todos os serviços oferecidos pela Impugnante poderiam ser efetivamente realizados em suas dependências, tendo em vista que muitos dos contratantes necessitam de atendimento preferencialmente em suas rotas. E foi pensando nesse aspecto de competitividade que a Impugnante firmou estas parcerias estratégicas com outros estabelecimentos de maneira a ter capilaridade para, ainda que por intermédio de terceiros, prestar os serviços e vender os produtos contratados.

A parceria se dava a partir do consumo de serviços e produtos na Abastecedora de Combustíveis por parte de clientes da Impugnante, gerando àquela o direito de receber os valores decorrentes das vendas vinculadas a tais contratos de

fornecimento das quais decorreram as notas fiscais citadas no Relatório da Ação Fiscal.

[...] por serem empresas do mesmo núcleo familiar, este ajuste acabou ocorrendo de forma acumulada, implicando, inclusive, em mais de um pagamento em um único mês, como verificado em agosto e dezembro, ambos de 2016.

Quando do procedimento de fiscalização, os documentos referentes às operações entre as empresas não foram encontrados, pois as atividades desenvolvidas objeto da fiscalização ocorreram há muito tempo e constavam de registros internos em formato físico (papel) para controle do dia-a-dia. [...]. Em que pese tal dificuldade por parte da Impugnante, todas as informações prestadas são verídicas e em momento algum o que foi dito teve o intuito de dificultar a compreensão dos fatos pela autoridade fazendária.

A busca pelos documentos não se encerrou e foi possível encontrar, além dos contratos firmados e antes abordados, os controles administrativos prestados pela Abastecedora de Combustíveis. Infelizmente, tais informações não foram devidamente armazenadas, mas, por amostragem, é possível verificar a verossimilhança da ocorrência da prestação do serviço. Acostam-se os controles encontrados dessas operações realizadas através de planilhas (Anexo 03), as quais identificam o cliente, a data, o valor e a rubrica do responsável pelo controle.

[...]

A contratação de terceiro, paga para a realização de operações exigidas pela atividade da empresa, enquadra-se no conceito de despesa necessária por estar diretamente ligada aos fins econômicos da Impugnante. Considerando que os contratos havidos têm como objeto o fornecimento de combustíveis em geral, venda e serviço de troca de óleo lubrificantes, filtros, dentre outros, todos afetos à atividade principal da Impugnante, há de se reconhecer a dedutibilidade das despesas representadas pelas notas fiscais indicadas na Tabela 25 do Relatório da Ação Fiscal.

IV - GLOSA DE DESPESAS COM A AQUISIÇÃO DE MATERIAIS/SERVIÇOS UTILIZADOS EM OBRAS EM IMÓVEIS OCUPADOS POR OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS (ITEM XI) Cabe esclarecer de início que tais gastos incorridos em materiais de construção destinados a outros CNPJs foram indevidamente incluídos como despesa operacional e que a Impugnante reconhece a necessidade de recompor a base de cálculo do IRPJ para expurgar esses valores na apuração do tributo em questão.

[...]

Ocorre que a Impugnante efetivamente pagou os valores das notas fiscais objeto do ponto XI do Relatório fiscal, contabilizando-as e informando tal prática de forma clara e direta ao fisco, tendo-se por certo o procedimento adotado.

[...] todas as empresas citadas e beneficiadas com os materiais e serviços de construção estão ligadas através de relações familiares, inclusive, em algumas delas, com identidade parcial ou integral de sócios.

[...]

Ocorre que, no mercado da construção civil, os fornecedores não costumam dar crédito ou efetuar vendas em boas condições (em mais de 12 parcelas) para pessoas que não tenha bom histórico financeiro, como forma de evitar inadimplência. Por essa razão, a Impugnante passou a adquirir os materiais e serviços e disponibilizar às outras pessoas jurídicas.

Em que pese a melhor prática fosse a realização de mútuos para lastrear esta operação, fato é que assim não foi feito. Não há ilegalidade nesta forma adotada, portanto, lícita e válida, porém, deveria a Impugnante estar atenta à consequência de que tais dispêndios não poderiam ser utilizados como despesa operacional, [...] , tampouco lançar no ativo imobilizado, [...]

[...] esta situação não caracteriza de forma incontinente o dolo em infringir a lei

[...]

[...] não há por parte do Relatório fiscal quaisquer alegações de que os documentos fiscais que embasam as operações de compra de materiais e/ou serviços postas em análise tenham sido fraudados, que lhes faltem informações (haja omissões), que tenham sido alterados de qualquer forma ou descrevam fatos falsos ou inexistentes.

[...] o Relatório vergastado não indica precisamente qualquer norma específica para imputar a ilegalidade do ato praticado e indicado em seu Item XI, olvidandose da necessidade de tratar expressamente dos elementos probantes em relação ao fundamento de validade (norma legal) a fim de evidenciar o dolo. Falta-lhe o dispositivo legal infringido que extrapole eventual prática administrativa incorreta [...] a responsabilização solidária do art. 135 do Código Tributário Nacional necessita de um elemento volitivo e de gravidade em maior grau do que erros contábeis/fiscais que ensejam lançamentos de ofício por parte da autoridade fazendária.

[...] ainda que se faça o exercício de enquadramento em relação À sonegação fiscal, não há elemento jurídico para se enquadrar o fato no art. 1º ou 3º da Lei 8.137/1990, visto que inexistem omissões ou declaração falsa, elemento inexatos ou omitidos, falsificação o adulteração, em relação às notas fiscais que dão amparo à fiscalização para a constatação do erro de contabilização e utilização destes gastos como despesa operacional;

Da mesma forma, não incorre a glosa das despesas postas no Item XI do Relatório no tipo penal previsto no art. 2º da mesma Lei retro citada, vez que não há declaração falsa ou omissão sobre renda, não houve a falta de recolhimento de tributo ou contribuição descontado ou cobrado na qualidade de substituto

tributário ou contribuinte de direito, também não foi exigido, recebido ou pago percentual em razão de incentivo fiscal, ou, ainda, aplicado incentivo fiscal em desacordo com o estatuído.

[...]

Diante da ausência do dispositivo legal infringido de forma precisa para a verificação da prática de ato ilegal como alegado, bem como da inexistência de demonstração de dolo por parte dos sócios imputados como responsáveis solidários, não subsiste a aplicação do art. 135 do Código Tributário Nacional ao presente caso. [...]

V - DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES DA FISCALIZADA – INEXISTÊNCIA DA PROVA E DO DOLO A. DA DELIMITAÇÃO DO INSTITUTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES

[...] a responsabilidade pessoal dos sócios administradores tratada na norma do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, pressupõe os quatro seguintes requisitos indispensáveis:

- (i) que o sócio possua poder de gestão;
- (ii) que ato praticado seja doloso em decorrência de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos;
- (iii) que o ato doloso acarrete a prática do fato jurídico-tributário pela pessoa jurídica gerida (nexo causal); e(iii) que a conduta dolosa seja anterior ou concomitante à realização do fato jurídico-tributário.

[...]

B. DA NECESSIDADE DE PROVA DO ATO DOLOSO ENSEJADOR DA RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL E DA LIMITAÇÃO DE ALCANCE DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA SOMENTE A QUEM PRATICA O ATO VINCULADO AO FATO GERADOR

[...]

O Relatório da Ação Fiscal atribuiu de forma indistinta a responsabilidade solidária a todos os sócios que figuravam na sociedade, cada qual ao seu respectivo período que a integravam, com base exclusivamente em cláusula do contrato social [...]

Conforme se verifica pela melhor doutrina e da jurisprudência [...], quando do enfrentamento do nexo causal em relação à responsabilização solidária daquelas pessoas enumeradas no inciso III, do art. 135, do Código Tributário Nacional, constata-se ser indispensável seja comprovada a prática daquele a quem se atribui responsabilidade solidária de forma excepcional.

[...]

Aplicando a lógica dos julgados e da melhor doutrina ao caso vertente, verifica-se a completa ausência, no Relatório da Ação Fiscal, acerca do vínculo ao fato

jurídico tributário relevante para a imputação do art. 121 e 135, ambos do Código Tributário Nacional, vez que a fiscalização se deteve exclusivamente ao resultado econômico decorrente dos atos tidos por ilícitos, por premissa, da pessoa jurídica para atribuir a solidariedade pelo crédito tributário lançado.

Desta feita, não há que se falar em solidariedade de responsabilização conforme pretende o auto de infração.

[...]

C.DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF A jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que, para que haja a responsabilização dos sócios administradores, é imperioso que se comprove o dolo das condutas dos sujeitos responsabilizados, bem como que se demonstre que os atos realizados foram anormais, extrapolando dos poderes atribuídos aos gestores por meio dos estatutos, contrato social ou da lei, delimitando assim também precisamente quem será o responsável, in verbis:

[...]

D. DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA A jurisprudência do CARF, analisada no tópico anterior, encontra-se totalmente alinhada com a tese fixada pelo STJ por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.101.728/SP, julgado sob o rito de recurso repetitivo, no sentido de ser indispensável para a responsabilização dos sócios administradores a prova cabal de que estes tenham agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa, in verbis:

[...]

VI - DA MULTA A. DA INEXIGIBILIDADE DA MULTA EM RELAÇÃO À INFRAÇÃO DESCRITA NO AUTO DE LANÇAMENTO – DESVIRTUAMENTO DO SEU CONCEITO E FINALIDADE

[...]o verdadeiro substrato da aplicação de qualquer espécie de punibilidade ao contribuinte é a sua vontade deliberada de infringir norma positiva, com intuito de obter um benefício próprio, o que [...] não é o caso da Impugnante[...]

B. DA RECLASSIFICAÇÃO DA MULTA Ainda que assim não fosse, cumpre registrar que não há no caso em tela a necessária motivação para gerar a imposição da multa no patamar de 150%.

Isto porque a Impugnante não procedeu de forma dolosa, tendente a evadir a tributação, mediante simulação, dolo ou fraude, como quis fazer crer a autoridade fazendária. Ao menos o processo administrativo em apreço não traz qualquer comprovação de tal prática, mas apresenta tão somente convicções pessoais da fiscalização desprovidas de qualquer conteúdo probatório.

[...]

Portanto, considerando-se que todos os elementos necessários à feitura do lançamento foram extraídos dos próprios registros da pessoa jurídica, que

declarou devidamente os tributos, e inexistindo qualquer prática dolosa, simulatória ou sonegatória por parte da mesma, haver-se-á que aplicar à espécie, no máximo, a penalidade atribuída às faltas meramente moratórias.

Ao cabo, veja-se a Súmula CARF nº 25: [...]

No mesmo sentido, a Súmula CARF nº 14 [...]

Os elementos relativos à fraude, dolo ou simulação referidos no artigo em tela não restaram comprovados no presente caso, devendo a multa ser reclassificada para multa de mora ou, na pior das hipóteses, limitada ao patamar de 75%.

[...]

C.DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA QUALIFICADA A penalidade aplicada, portanto, a par de ser incabível, conforme anteriormente visto, reveste-se de caráter inegavelmente confiscatório, eis que acaba por incidir diretamente no patrimônio do contribuinte, sem guardar qualquer relação com o bem jurídico infringido.

[...]

Os responsáveis solidários tomaram ciência do lançamento em:

☐ PAULO ROBERTO CUNHA FRACASSO - 20/12/2020 (fls. 1573)☐ JULIANA DA SILVA FRACASSO - 18/12/2020 (fl. 1567);

☐ MARIA SALETE DA SILVA FRACASSO - 20/12/2020 (fls. 1570).

Os responsáveis solidários apresentaram sua impugnação em 19/01/2021 (fls. 1578, 1581-1560, 1676, 1679-1718, 1774, 1777-1816), onde vergastam a atribuição da responsabilidade solidária e a aplicação da multa qualificada, utilizando-se dos mesmos argumentos apresentados pelo contribuinte, e ainda aduzem que:

1. Pela leitura do Item X do Relatório fiscal, verifica-se a ausência de fundamentação de que os atos praticados são contrários à lei ou contrato social, bem como que os documentos, que embasaram as despesas entendidas como dedutíveis, foram fraudados ou emitidos com dissimulação;
2. Não havendo qualquer irregularidade na apropriação das despesas e demonstrada a existência dos serviços prestados em parceria com a empresa Abastecedora de Combustíveis Rodovia RS-118 Ltda, não há evidências da existência do dolo.

Ao julgar as impugnações, a DRJ as julgou parcialmente procedente, com a seguinte conclusão.

Ante tudo exposto, voto no sentido de:

1. Considerar como matéria não impugnada, os ajustes das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, decorrente da Infração de Despesas não Dedutíveis (Item XI do Relatório da Ação Fiscal);

2. Julgar PROCEDENTES EM PARTE as impugnações apresentadas para:

- a. Manter as exigências de IRPJ e CSLL, bem como os ajustes das bases de cálculo desses tributos, decorrentes da infração de Despesas não Comprovadas (Item X do Relatório da Ação Fiscal);
- b. Reduzir para 75% a multa aplicada sobre os créditos constituídos no 4º Trim/2016, decorrentes da infração de Despesas não Comprovadas;
- c. Afastar as responsabilidades tributária sobre os créditos constituídos no 4º Trim/2016, decorrentes da infração de Despesas não Comprovadas;
- d. Em razão da compensação do Valor Tributável das Infrações com o Prejuízo Fiscal (IRPJ) e Base Negativa (CSLL) do período, no 3º Trim/2016, declarar a inexistência, neste processo, de crédito constituído sujeito à responsabilização tributária.

Irresignados Contribuinte e responsáveis interuseram recursos voluntários. O recurso voluntário dos responsáveis é interposto, também, pelo Sr. Gabriel da Silva Fracasso, arrolado como responsável solidário em outros processos administrativos decorrentes do mesmo Termo de Verificação Fiscal.

Em síntese, a insurgência constante dos recursos pode ser assim resumida.

Recurso da Contribuinte Posto de Combustível da Figueira EIRELI:

- (i) reconhece a infração de despesas não dedutíveis;
- (ii) apresenta argumentos com o propósito de afastar a glosa de despesas com serviços supostamente prestados por abastecedora de combustíveis RODOVIA RS-118 LTDA; e
- (iii) insurge-se contra a qualificação da multa relativa às despesas indedutíveis.

Por sua vez, os responsáveis insurgem-se contra a atribuição de responsabilidade e qualificação da multa, argumentando, ainda, que a multa exigida revela-se confiscatória.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **André Luis Ulrich Pinto**, Relator

Os recursos são tempestivos.

Relativamente ao recurso dos responsáveis, nota-se que além dos interessados Srs. Juliana da Silva Fracasso, Paulo Roberto Cunha Fracasso e Maria Salete Silva Fracasso, também houve a interposição de recurso pelo Sr. Gabriel Silva Fracasso.

Na verdade, relativamente aos recursos dos responsáveis solidários, constam dos autos do presente processo três petições idênticas, cada uma assinada por um dos interessados e todas contendo no preâmbulo, além da qualificação dos três interessados, a identificação do Sr. Gabriel da Silva Fracasso.

Ocorre que o Sr. Gabriel da Silva Fracasso não tem interesse de agir recursal, uma vez que não foi arrolado como responsável nos autos do presente processo. Dessa forma, não se conhece do recurso interposto em seu nome. Quanto aos demais aspectos, os recursos preenchem os pressupostos de admissibilidade e, portanto, devem ser conhecidos.

1 RECURSO DO CONTRIBUINTE POSTO DE COMBUSTÍVEL DA FIGUEIRA EIRELI

A Recorrente interpôs recurso voluntário, insurgindo-se contra a glosa de despesas tidas como não comprovadas e qualificação da multa de ofício relativa às despesas tidas como indedutíveis.

Passa-se a analisar as suas razões recursais.

1.1 GLOSA DE DESPESAS TIDAS COMO NÃO COMPROVADAS

A Recorrente demonstra a sua irrisignação quanto a glosa de despesas tidas como não comprovadas. Argumenta que além das notas fiscais apresentadas no curso da fiscalização (fls. 152-157) carreou aos autos cópia de contratos de prestação de serviços com seus clientes.

Entende que os serviços de lavagem lubrificação e polimento de veículos automotores descritos nas notas fiscais são atividades inerentes à atividade exercida por postos de combustíveis, não sendo razoável a presunção de inidoneidade. Argumenta que não lhe restariam outros meios para fazer prova da prestação do serviço além dos documentos que já constam dos autos do presente processo.

Quanto a esse aspecto da autuação, o Termo de Verificação Fiscal narra que a Recorrente foi intimada a apresentar comprovação do registro contábil de despesas incorridas com a empresa Abastecedora de Combustíveis Rodovia RS-118, oportunidade na qual foram apresentadas notas fiscais (152-157).

Diante das notas fiscais apresentadas, a Fiscalização intimou a Recorrente a apresentar esclarecimentos e documentos para confirmação da efetividade dos serviços.

Ante o exposto, relativamente aos serviços de lavagem, lubrificação e polimento de veículos descritos nas notas fiscais emitidas pela empresa Abastecedora de Combustíveis Rodovia RS-118, por meio dos itens 34 a 36 do Termo de Intimação Fiscal nº 6, fls. 390-440, foram encaminhados os seguintes questionamentos: onde (local/endereço) foram prestados os serviços; quem foram as pessoas que prestaram os serviços (nome e CPF); em que período (mês/ano de início e mês/ano de término) foram prestados os serviços; de que forma foi fixado o valor a ser pago pelos serviços prestados e; em cada mês, qual a quantidade de lavagens, lubrificações e polimento de veículos.

No mesmo Termo de Intimação, foram também solicitados à Fiscalizada outros esclarecimentos vinculados aos serviços supostamente prestados, quais sejam : descrever, de forma detalhada, no que consistiam os serviços prestados; quem eram os proprietários dos veículos nos quais foram prestados os serviços; para cada nota fiscal de prestação de serviços, indicar a data e a forma (espécie, boleto, transferência ou depósito bancário etc.) de pagamento;

apresentar documentação (troca de mensagens, planilha com placas de veículos, controles internos etc.) que demonstrem que os serviços efetivamente foram prestados.

Em resposta, a Recorrente afirmou que os serviços de lavagem, lubrificação e polimento referiam-se a veículos que abasteciam na Matriz e recebiam lavagem e lubrificação na abastecedora, por questões de rota e estrutura. Além disso, afirmou não dispor de documentação necessária para comprovação da efetividade da despesa, uma vez que o “antigo sócio” Gabriel da Silva Fracasso seria o responsável pela gestão, controle e produção dos documentos.

Diante desse contexto, a Fiscalização entendeu que as notas fiscais não seriam suficientes para a identificação da natureza dos serviços prestados, além de não estar demonstrada a efetividade da prestação do serviço.

Em uma primeira análise, reconheço a força probante das notas fiscais para a efetividade do serviço. No entanto, entendo que no caso em tela existem elementos para a sua mitigação.

Em primeiro lugar, trata-se de despesa incorrida por empresa do mesmo grupo, o que, por si só, justificaria uma cautela da Fiscalização no sentido de buscar outros elementos de prova da efetividade da despesa. Ademais disso, dada a natureza dos serviços descritos nas notas fiscais “lavagem lubrificação e polimento”, a Autoridade Fiscal intimou a Recorrente para que prestasse informações relevantes para a compreensão, não apenas da efetividade do serviço, mas, também, da sua normalidade e usualidade.

Nada mais razoável do que solicitar do contribuinte mais detalhes sobre a prestação de tais serviços, afinal, é de se questionar, sem maiores informações, a necessidade das despesas com “lavagem, lubrificação e polimento”, que perfizeram quase R\$ 300.000,00 em dois trimestres.

É de se esperar que, no mínimo, a Autoridade Fiscal questione quem eram os proprietários dos veículos nos quais os serviços foram prestados, além de outras informações para avaliar a necessidade da despesa para o exercício da atividade econômica explorada pela Recorrente.

A resposta evasiva da Recorrente e a ausência de apresentação de outros documentos e esclarecimentos no curso do procedimento de fiscalização justificam a glosa da forma como procedeu a Autoridade Fiscal. Não é razoável a ausência de documentos, comprovantes de pagamento e a justificativa dada pela ora Recorrente, na tentativa de transferir a responsabilidade da guarda dos documentos é descabida, uma vez que como aponta o TVF, o Sr. Gabriel da Silva Fracasso Nem sequer figurou como sócio administrador da pessoa jurídica Abastecedora de Combustível Rodovia RS- 118 no período fiscalizado.

Em sede de impugnação e na tentativa de demonstrar a efetividade e necessidade da despesa, a Recorrente apresentou contratos de fls. 1957 – 1967. Ocorre que os contratos não são aptos a demonstrar a efetividade do serviço contestada pela Fiscalização, uma vez que não descrevem em seu objeto os serviços de lavagem, lubrificação e polimento.

Ademais disso, alguns dos contratos apresentados foram firmados após a ocorrência dos fatos geradores aqui analisados. É o caso dos contratos: (i) contrato de fls. 1958, firmado em 28 de junho de 2017; (ii) contrato de fls. 1960, firmado em 6 de novembro de 2018; (iii) contrato de fls. 1961, firmado em 23 de maio de 2017; (iv) contrato de fls. 1963, firmado em 26 de outubro de 2018; (v) contrato de fls. 1967, firmado em fevereiro de 2017. Ou seja, em síntese, dos 11 contratos apresentados pela Recorrente em sua impugnação, 5 foram firmados após o período de apuração fiscalizado (3º e 4º trimestres de 2016).

Dessa forma, não há como reconhecer a efetividade dos serviços e, muito menos, confirmar a sua necessidade diante da insuficiência de elementos probatórios e, por essa razão, a glosa merece ser mantida.

1.2 QUALIFICAÇÃO DA MULTA

A Recorrente questiona, ainda, a qualificação da multa aplicada sobre o crédito tributário decorrente da infração relativa às despesas tidas como indedutíveis. Trata-se de despesas incorridas em obras realizadas em imóveis de terceiros. Nesse aspecto, cabe destacar que a Recorrente nem sequer contesta o mérito da exigência, tratando-se a glosa de matéria não impugnada.

Não obstante, entende que a multa qualificada deve ser afastada, diante da ausência dos requisitos ensejadores da sua qualificação. Os responsáveis, na mesma linha da Recorrente também se insurgem contra a exigência da multa qualificada.

A Fiscalização identificou que todas as empresas citadas e beneficiadas com materiais e serviços de construção estão ligadas de alguma forma à Recorrente, através de relações familiares, algumas delas em identidade parcial ou integral de sócios. Ademais disso, a

Fiscalização constatou a prática reiterada de dedução de despesas com materiais e serviços de obras utilizados em imóveis ocupados por terceiros.

Dessa forma, diante da constatação da prática reiterada de utilização de despesas manifestamente indedutíveis para redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL, é cabível a qualificação da multa, nos termos do art. 71, da Lei nº 4.502/1964.

Contudo, apesar de existirem elementos ensejadores da qualificação da multa de ofício, a sua redução é necessária diante da aplicação de ofício da retroatividade benigna de que trata o art. 106, II, “c” do CTN.

Assim se diz, porque a Lei nº 14.689/2023 reduziu a multa qualificada para o patamar de 100% e instituiu uma nova multa no percentual de 150% para que envolvem reincidência. Em que pese a constatação de prática reiterada de infrações constatada pela Fiscalização nos autos do presente processo, não há que se cogitar na manutenção da multa qualificada no percentual de 150%, tendo em vista que se trata de multa criada após a ocorrência dos fatos analisados nos autos do presente processo, não podendo retroagir para alcançar fatos pretéritos.

Dessa forma, a multa qualificada deve ser reduzida para o patamar de 100%.

2 RECURSO VOLUNTÁRIO DOS RESPONSÁVEIS

Os Recorrente, da mesma forma que a contribuinte, defendem o afastamento da multa qualificada. Essa questão já foi analisada em tópico anterior, razão pela qual se faz referência às conclusões já expostas quando da análise do recurso voluntário interposto pela contribuinte.

Além de se insurgir contra a qualificação da multa, os Recorrentes também defender que a multa de ofício deve ser afastada diante do seu efeito confiscatório. Nesse aspecto, melhor sorte não assiste os recursos interpostos pelos responsáveis, tendo em vista que a multa aplicada encontra fundamento em lei, que não pode ser afastada por este Conselho, que é incompetente para declarar a inconstitucionalidade de normas jurídicas tributárias, conforme estabelece o enunciado da Súmula CARF nº 2.

Além de se insurgir contra a multa, os responsáveis também questionam a responsabilidade tributária que lhes foi atribuída. Neste ponto, é importante lembrar que a autuação recai sobre duas infrações verificadas nos dois últimos trimestres de 2016, sendo que em ambos os casos houve atribuição de responsabilidade tributária aos Recorrentes.

A responsabilidade tributária relativa à infração de dedução de despesas não comprovadas já foi afastada pela DRJ. A responsabilidade que remanesce é a responsabilidade atribuída diante da infração relativa à glosa de despesas indedutíveis.

Analizando o Termo de Verificação Fiscal, nota-se que a Autoridade Fiscal, diante de uma série de infrações identificadas (o TVF contempla infrações relativas a outros processos administrativos), limitou-se a identificar os poderes de gestão de acordo com os períodos fiscalizados.

Na situação concreta, consoante as informações das Alterações e Consolidações de Contrato Social arquivadas na Junta Comercial, fls. 592-608, e considerando ainda o período abrangido por esta ação fiscal, a Fiscalizada tinha em seu quadro societário os sócios administradores arrolados nas Tabelas a seguir.

Tabela 36 – Quadro societário e sócios administradores da Fiscalizada

<i>Nome do sócio(a) administrador(a)</i>	<i>CPF</i>	<i>Período</i>	<i>Períodos de apuração em que há responsabilidade solidária dos sócios administradores</i>
Juliana da Silva Fracasso	803.790.360-53	de 1/1/2016 a 31/12/2018	4 trimestres de 2016 e anos de 2017 e 2018
Gabriel da Silva Fracasso	821.952.420-00	de 1/1/2016 a 18/7/2016 e de 20/1/2017 a 31/12/2018	1º e 2º trimestres de 2016 e anos-calendário de 2017 e 2018
Paulo Roberto Cunha Fracasso	167.286.450-04	de 1/1/2016 a 19/1/2017	4 trimestres de 2016
Maria Salete da Silva Fracasso	280.595.810-15	de 1/1/2016 a 19/1/2017	4 trimestres de 2016

Ainda de acordo com o previsto no Alterações e Consolidações do Contrato Social da Fiscalizada, aos sócios-administradores incumbia, verbis, “a direção e a administração da sociedade exercidas em conjunto ou em separado pelos sócios, que terão amplos poderes de representação ativa e passivamente (...)”, atribuindo-se poderes de representar a Fiscalizada isoladamente à senhora Juliana Silva Fracasso (para os anos de 2016 e 2018) e ao senhor Gabriel da Silva Fracasso (entre 20 de janeiro de 2017 e 31 de dezembro de 2018).

Desse modo, os referidos sócios administradores devem ser erigidos à condição de responsáveis solidários pelos créditos tributários apurados na presente ação fiscal, conforme demonstrado nos Autos de Infração, do qual este Relatório e parte integrante, no âmbito dos processos administrativos fiscais arrolados na Tabela a seguir em que se exigem créditos tributários do sujeitos passivos, sendo também lavrados nesta ocasião Termos de Sujeição Passiva (Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total de Procedimento Fiscal -Responsabilidade Tributária), nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018.

Tabela 37 – Sujeitos passivos das obrigações tributárias

Número do processo administrativo Fiscal	Períodos de apuração das irregularidades	Sujeitos passivos
11000.721662/2020-95	1º ao 4º trimestres de 2016 anos-calendário de 2017 e 2018	Posto de Combustível da Figueira EIRELI
11000.721765/2020-55	1º e 2º trimestres de 2016	Posto de Combustível da Figueira EIRELI Juliana da Silva Fracasso Gabriel da Silva Fracasso Paulo Roberto Cunha Fracasso Maria Salete da Silva Fracasso
11000.721773/2020-00	3º e 4º trimestres de 2016	Posto de Combustível da Figueira EIRELI Juliana da Silva Fracasso Paulo Roberto Cunha Fracasso Maria Salete da Silva Fracasso
11000.721774/2020-46*	anos-calendário de 2017 e 2018	Posto de Combustível da Figueira EIRELI Juliana da Silva Fracasso Gabriel da Silva Fracasso

*Autos de infração de IRPJ e de CSLL lavrados para a redução dos valores de Prejuízo Fiscal e de Base de Cálculo Negativa da CSLL da Fiscalizada, não tendo havido a constituição de créditos tributários.

Ao analisar as impugnações apresentadas pelos Recorrente, a DRJ entendeu pela presença do elemento doloso para qualificação da multa relativa à glosa de despesas indedutíveis. Por essa razão e considerando que os administradores exerciam poderes de gestão na época dos fatos geradores, a Turma Julgadora *a quo* entendeu por manter a responsabilidade tributária dos sócios.

Em primeiro lugar, entendo que os elementos que autorizam a qualificação da multa não implicam, necessariamente, na atribuição de responsabilidade tributária. A demonstração de conduta dolosa de sonegação por parte da pessoa jurídica não é suficiente para atribuição de responsabilidade tributária, sendo necessário que a Autoridade Fiscal avance na demonstração e individualização dos atos praticados pelos sócios administradores, com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, que teriam dado ensejo ao descumprimento da obrigação tributária.

Da mesma forma, a responsabilidade tributária aos referidos administradores não se justifica apenas pela verificação da infração e dos poderes de gestão que lhes eram conferidos.

Nesse sentido, veja-se o que afirma Carlos Augusto Daniel Neto:

Como se vê, todas as cinco tramas ordinárias de julgamento da 1ª Seção do CARF, e também a 1ª CSRF, possuem entendimento uníssono no sentido de reconhecer que a aplicação do art. 135 do CTN deverá atender às seguintes exigências: a) identificação da função exercida pelo pretense responsável (se diretor, gerente ou representante), bem como os poderes que lhe são atribuídos; e o alcance de seu poder de decisão; b) identificação individualizada da conduta que foi realizada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; c) estabelecimento do nexo de causalidade entre o ato do responsável e o

nascimento da obrigação tributária; e d) apresentação das provas e indícios que dão suporte às conclusões do Fisco.

Existem bem poucos precedentes recentes que sufraguem a “teoria dos atos de gestão” para fins de aplicação do art. 135 do CTN, qual seja, a dispensa da comprovação do ato específico com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, assim como pressuposto da existência de dolo do sujeito passivo a partir da função que ostenta na empresa.

De modo geral, podemos reconhecer a existência de uma jurisprudência administrativa sobre o tema, alinhada, inclusive, com a tese fixada no Recurso Especial nº 1.101.728/SP, julgado sob a sistemática de recurso repetitivo, no sentido de ser *“indispensável, para tanto [para a responsabilização de gerentes diretores e representantes], que tena agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa”*¹

A norma do art. 135, do Código Tributário Nacional depende da comprovação dos seguintes elementos: (i) função e poderes atribuídos ao responsável; (ii) condutas individualizadas do responsável com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto.

No caso em tela e conforme ao que se verifica do trecho do TVF transcrito acima, a Autoridade Fiscal não indicou a conduta de forma individualizada a conduta pretensamente realizado com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, de modo que não é possível manter a responsabilidade tributária atribuída aos sócios administradores.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário da contribuinte e, no mérito dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para o patamar de 100%; e conhecer do recurso voluntário dos responsáveis Juliana da Silva Fracasso, Paulo Roberto Cunha Fracasso e Maria Salete Silva Fracasso e, no mérito, dar-lhe provimento para afastar a responsabilidade relativa à infração de dedução de despesas com materiais e obras realizadas em imóveis de terceiros.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto

¹ DANIEL NETO, Carlos Augusto. Responsabilidade tributária de sócios e diretores na primeira seção do CARF. In: PINTO, Alexandre Evaristo; DANIEL NETO, Carlos Augusto; Ribeiro, Diego Diniz; PINTO, Fernando Brasil de Oliveira (org.) Direto do CARF: Escritos analíticos sobre a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: Amanuense, 2020. p. 54