MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11060.721408/2017-87

Processo nº	11060.721408/2017-87
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2201-009.297 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	05 de outubro de 2021
Recorrente	EGALI INTERCAMBIO LTDA - EPP
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/04/2015

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições para a previdência social a seu cargo e para outras entidades e fundos.

PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

Em decorrência do princípio da primazia da realidade e da busca da verdade material, norteadores do contencioso administrativo, a legalidade formal dos atos praticados não se sobrepõe à realidade fática.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Entende-se por salário-de-contribuição a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades.

LANÇAMENTO. RETIFICAÇÃO. DECLARAÇÃO EM GFIP.

Não se pode excluir do lançamento valores de contribuições apuradas a partir das informações prestadas pelo próprio contribuinte em GFIP, p por força do comando normativo da Lei nº 8.212/1991, artigo 32, inciso IV, §2º.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

A multa de ofício aplicada deve ser agravada quando configurada as hipóteses previstas na Lei nº 4.502/1964, artigos 71, 72 e 73.

SÓCIO-ADMINISTRADOR. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

É cabível a imputação de responsabilidade tributária a sócio-administrador de pessoa jurídica quando restar comprovada nos autos a prática de atos com excesso de poderes, infração de lei e/ou contrato social dos quais teria resultado a obrigação tributária correspondente ao crédito tributário exigido.

A autoridade julgadora de primeira instância rejeitará a realização de perícia quando entendê-la desnecessária.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

Os avisos, intimações e notificações ao contribuinte devem ser efetuados no domicílio tributário do sujeito passivo, que corresponde ao endereço fornecido pelo próprio contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil para fins cadastrais.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS. INFRAÇÃO À LEI.

Restando comprovados nos autos, atos de administração / gerência / representação, praticados com excesso de poderes ou com infração à lei, contrato social ou estatutos à época dos fatos, torna-se cabível a manutenção do sócio / mandatário no polo passivo como responsável solidários.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. COLHIDA DE DEPOIMENTO. NOVAS PROVAS .IMPOSSIBILIDADE

Se existe nos autos matéria fática suficiente para formação da convicção do julgador, indefere-se o pedido de realização de diligência, apresentação de novas provas ou depoimentos, por se prescindível ou desnecessária para o deslinde da controvérsia.

MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE. QUALIFICAÇÃO.

A multa de ofício qualificada deve ser aplicada quando ocorre prática reiterada, consistente de ato destinado a iludir a Administração Fiscal quanto aos efeitos do fato gerador da obrigação tributária, mormente em situação fraudulenta, simulada, planejada e executada mediante ajuste doloso.

DECISÕES JUDICIAIS. PROCESSO ADMINISTRATIVO.

Mesmo que reiteradas, se não forem vinculantes, as decisões administrativas e/ou judiciais não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu

Documento nato-digital

Kushiyama, Débora Fófano Dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão nº 03-78.348 - 5ª Turma da DRJ/BSB, fls. 1.238 a 1.261.

Trata de autuação referente a contribuições sociais destinadas à Seguridade Social e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

> Os lançamentos lavrados contra Egali Intercâmbio Ltda – EPP foram revistos de ofício para incluir como responsáveis solidários os sócios-administradores da empresa, os senhores Cristiano Carvalho Martins, CPF 007.914.870-08, e Guilherme Alves Reischl, CPF 989.546.520-34, conforme Despacho Decisório de Revisão de Lançamento para Inclusão de Responsável Tributário, de 17/7/2017, fl. 324, a seguir reproduzido:
>
> *A existência de erro de fato que deva ser retificado nos termos dos artigos 145, inciso III e 149 da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN, constatada pelo Auditor Fiscal da Receita federal do Brasil, no período de tempo entre a ciência do autuado e a data da impugnação do lançamento de ofício, implica que o mesmo deverá ser revisto de ofício, na forma da Portaria RFB N° 719, de 05 de maio de 2016, publicada no Diário Oficial da União em 06/05/2016.*
>
> *De acordo com o artigo 145 do CTN, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.*
>
> *De acordo com o artigo 149 do CTN, o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.*
>
> *Nos Autos de Infração hora (sic) revistos, foram incluídos como responsáveis solidários os sócios-administradores Cristiano Carvalho Martins, CPF 007.914.870-08 e Guilherme Alves Reischl, CPF 989.546.520-34, pelas razões demonstradas no novo Relatório de Fiscalização.*
>
> *Não houve alteração do valor de lançamento, apenas a atualização monetária do mês anterior para o mês atual.*
>
> A Egali foi cientificada do mencionado Despacho-Decisório em 27/7/2017, conforme Aviso de Recebimento de fl. 326.
>
> O crédito tributário lançado pela fiscalização contra o sujeito passivo e os responsáveis solidários acima indicados se referem à:
>
> • Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador, incluindo a contribuição social destinada à seguridade social correspondente à diferença de contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), no valor de R$ 8.227.013,08, conforme demonstrativo de crédito do auto de infração - AI de fls. 327/328, lavrado em 17/7/2017, referente às competências 1/2013 a 4/2015; e

Documento nato-digital

• Contribuição para outras entidades e fundos, no montante de R$ 2.281.894,98, conforme demonstrativo de crédito do AI de fls. 343/344, lavrado em 17/7/2017, referentes às competências 1/2013 a 4/2015.

Segundo Relatório Fiscal (fls. 650/655):

A Egali Intercâmbio Ltda – EPP, cujo objeto social consiste na prestação de "serviços de assessoramento e planejamento de viagens nacionais e internacionais; agências de viagens e turismo; serviços de organização de feiras, congressos, exposições e festas; preparação de documentos e serviços especializados de apoio administrativo", foi constituída em 20/4/2007 e, desde 1/7/2007, estava inserida Simples Nacional, conforme documento de fl. 406.

Em 7/5/2013, a empresa foi excluída deste regime simplificado de tributação por comunicação obrigatória do contribuinte, por participação no capital de outra pessoa jurídica, com efeitos a partir de 1/1/2013 (fl. 406).

Ainda segundo a Fiscalização, os sócios da autuada simularam a abertura e os registros na Junta Comercial do Rio Grande do Sul das empresas Trafalgar Square Agência de Intercâmbio Eireli, CNPJ 17.669.707/0001-98, Manor House Agência de Intercâmbio Eireli, CNPJ 17.289.776/0001-76 e Thames River Agência de Intercâmbio Eireli, CNPJ 17.027.596/0001-16, doravante denominadas Trafalgar Square, Manor House e Thames River, em 28/2/2013, 31/10/2012 e 26/9/2012, respectivamente, com o objetivo de evasão fiscal das contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos (terceiros). Tais empresas foram posteriormente incorporadas pela Egali em 22/04/2015.

As conclusões quanto a existência da simulação advêm dos seguintes fatos apontados no item 2.1 do Relatório Fiscal, quais sejam:

- que parentes e pessoas próximas dos sócios da Egali passaram a compor o quadro societário das empresas citadas;

- que as empresas possuíam objetos sociais similares ao da Egali: "agência de viagens e de intercâmbio, serviços de organizações de feiras, congressos, exposições e festas";

- que os empregados da Egali foram desligados da empresa em 31/12/2012 e, ato contínuo, em 1/1/2013, foram admitidos nas empresas Manor House e Thames River, sendo que, em 1/4/2013, houve nova transferência de trabalhadores da Manor House e da Thames River para a Trafalgar Square. Com as incorporações em 4/2015, os empregados das empresas Manor Hause, Thames River e Trafalgar Squere foram transferidos para a Egali;

- que os estabelecimentos matriz das empresas Manor House, Thames River e Trafalgar Square possuíam o mesmo endereço da filial 0027-02 da Egali e os endereços de algumas das filiais da Egali eram os mesmos de algumas das filiais da Thames River ou da Manor House, conforme quadro demonstrativo inserido no item 3.1 do Relatório Fiscal;

- que o envio das GFIP das empresas, nas competências 1/2013 a 4/2014, foi feito por um único responsável, sendo que todas as GFIP foram enviadas do mesmo computador, no mesmo horário;

- que, da análise da escrituração contábil das empresas Manor House, Thames River e Trafalgar Square, constatou-se que as mesmas não possuíam equipamentos, computadores, impressoras ou mobiliário e não registravam despesas com aluguel, telefone ou energia elétrica, somente despesas com pessoal.

Segundo a Fiscalização, o fato gerador das contribuições lançadas "[...] ocorre na simulação da admissão dos empregados utilizados nas empresas THAMES RIVER

Documento nato-digital

AGÊNCIA DE INTERCÂMBIO EIRELI, CNPJ 17.027.596/0001- 16; 2) MANOR HOUSE AGÊNCIA DE INTERCÂMBIO EIRELI, CNPJ 17.289.776/0001-76 e, 3) TRAFALGAR SQUARE AGÊNCIA DE INTERCÂMBIO EIRELI, CNPJ 17.669.707/0001-98, optantes do Simples Nacional, visando a redução da contribuição social previdenciária e para outras entidades e fundos – terceiros".

Foi lançada de ofício, em nome da Egali, a contribuição previdenciária patronal e para outras entidades e fundos – terceiros sobre as folhas de pagamento das empresas Trafalgar Square, Manor House Agência e Thames River.

Os valores dos salários de contribuição dos segurados empregados e dos contribuintes individuais foram obtidos nos arquivos das GFIP transmitidos pelas empresas.

Foi aplicada multa qualificada (150%), tendo em vista a ocorrência de simulação.

Conforme Demonstrativo de Responsáveis Tributários (fls. 329 e 344), a responsabilidade solidária imputada aos sócios-administradores da Egali fundamenta-se no CTN, artigo 135, por terem os mesmos simulado a abertura das empresas Thames River, Manor House e Trafalgar Square, com o objetivo de evitar o pagamento da contribuição previdenciária patronal e a contribuição para outras entidades e fundos.

Impugnação

O contribuinte e o responsável solidário Cristiano Carvalho Martins foram cientificados das autuações em 20/7/2017 (Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal e Termo de Ciência de Lançamento e Encerramento Total do Procedimento Fiscal – Responsabilidade Tributária – fls. 638/639 e 642/643) e o responsável solidário Guilherme Alves Reischl em 27/7/2017 (Termo de Ciência de Lançamentos Encerramento Total do Procedimento Fiscal – Responsabilidade Tributária – fls. 645/646 e Aviso de Recebimento – fl. 649).

Em 18/8/2017 (protocolo – fl. 663), o contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram a impugnação conjunta de fls. 663/693, acompanhada de documentos, fls. 694/1.212, na qual alegam o que segue:

Das atividades das empresas

- que a Egali adotou planejamento tributário indicado pela Cassel Consultores Ltda para se adequar ao mercado competitivo em que estava inserida, de agenciamento de viagens e promoção de intercâmbio;

- que os seus concorrentes contavam com sistemas de franquias, mas, devido ao alto custo para instituir este modelo de negócios, a empresa optou, em um primeiro momento, por orientação da Cassel, em descentralizar a Egali, que passaria a contar com prestadores de serviços que, potencialmente, em um segundo momento, se transformariam em empresas franqueadas, quando a Egali passaria a desenvolver exclusivamente a administração de contatos no exterior, manutenção da marca, marketing, transmissão do *know how*, etc;

- que, tratando-se de projeto em fase de gestação, a Egali garantiria para as prestadoras de serviços todo o sistema de gestão, estabelecimento de contrato com as empresas do exterior, padrão de atendimento perante clientes, subsídio parcial no custo de aluguel, cessão de equipamentos, cessão de uso da marca, treinamento dos funcionários e transmissão do *know how* para o desenvolvimento dos negócios e as prestadoras de serviços, por seu turno, teriam a obrigação de remunerar a Egali com parte direta de seus resultados, responsabilizando-se pela realização de toda a parte operacional de vendas, contratação no exterior e contratação de equipe;

Documento nato-digital

- que a estratégia definida tinha por objetivo permitir a evolução das prestadoras de serviços para oportunizar a futura criação de um sistema de franquias, quando, existindo histórico de sucesso, o objeto social da Egali passaria a ser a transformação em franqueadora para passar a vender o produto para demais empresas interessadas;

- que, por se tratar de início de projeto, as pessoas interessadas pela abertura das prestadoras de serviços foram do próprio círculo familiar dos sócios, o que se justifica pelo fato de que, naquele momento, inexistia qualquer projeção acerca do potencial resultado que obteriam;

- que, em termos operacionais, para fins de estabelecer o nicho de mercado de cada prestadora de serviços (Thames River, Manor House e Trafalgar Square), criou-se um mecanismo de venda de intercâmbio mediante o qual as empresas eram contratadas pelas escolas no exterior para atender clientes brasileiros; esses, por sua vez, realizavam o respectivo pagamento por meio de um sistema único perante a própria Egali e essa, enfim, transferia a integralidade dos recursos para as escolas conveniadas no exterior, as quais seriam responsáveis por eventual comissionamento da empresa que realizou a venda do produto e da própria Egali;

- que, de forma específica, a empresa Manor House era responsável pelos programas de intercâmbio junto às escolas da Irlanda; a Thames River pela venda de intercâmbio na Austrália e Inglaterra e a Trafalgar pela venda de programas de Juniors;

- que, transcorridos três anos do projeto piloto, de criação descentralizada, aferiu-se a inviabilidade do sistema, porquanto as empresas prestadoras de serviços, mesmo recebendo subsídios da Egali em relação a aluguel e equipamentos, estavam operando em prejuízo;

- que, em homenagem ao princípio da boa-fé, não restou outra alternativa à Egali senão amenizar os prejuízos que seus parceiros sofreram e proceder na incorporação das empresas em 22/4/2015;

- que, conforme exposto, é certo afirmar que a constituição das empresas foi lícita, uma vez que seguiu a forma legal (artigos 593 e seguintes do Código Civil);

- que toda a apuração tributária, bem como todos os registros contábeis, constavam realizados na forma correta, sem qualquer sonegação ou omissão de informações;

- que, antes de qualquer medida societária, os sócios buscaram a contratação de assessoria contábil, tributária e societária para o estudo, análise, proposição e consolidação de sistema;

- que há que se afastar as alegações fiscais, de que o sistema das empresas indicaria mesma atividade, porque, sendo a mesma empresa contábil a entabular toda a operação das empresas então instituídas, nada mais natural que a mesma ficasse responsável pela transmissão de todas as declarações fiscais, fato que justifica a emissão das declarações sob o mesmo 'IP';

- que, sobre o espaço físico, a Egali possui atualmente sede em Caçapava do Sul e as empresas prestadoras de serviços operavam em Porto Alegre, de forma cooperativa, uma vez que os prestadores de serviços tinham liberdade para buscar clientes fora de suas sedes;

- que o lançamento carece de amparo material suficiente para sua manutenção, uma vez que a constituição das empresas se deu de forma lícita, sem qualquer óbice legal, e que, no caso, se identifica razão econômica subjacente ao negócio que não apenas a economia tributária, sendo impossível atribuir sonegação de tributos ao contribuinte;

Documento nato-digital

- que o CARF já julgou casos análogos e se posicionou no sentido de que 'para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão";

- que o conselho indica que há impossibilidade de desconsideração de atos praticados sob o mero argumento de inexistência de propósito negocial ou abuso de formas;

- que invoca-se o artigo 110 do CTN, uma vez que a fiscalização deixou de aplicar institutos válidos no âmbito privado para considerar pessoas jurídicas distintas como uma única empresa;

- que o lançamento deve ser anulado, uma vez que as empresas fiscalizadas comportavam-se como organismos distintos, respeitando a forma legal, e com substrato econômico suficiente;

Da responsabilidade de terceiros e da necessidade de exclusão dos sócios - que o auditor fiscal, ao longo de seis meses de fiscalização, não indicou a existência de qualquer dolo por parte dos sócios, tanto que o auto de infração lavrado em 28/6/2017 tinha como único sujeito passivo a Egali Intercâmbio Ltda EPP;

- que o direcionamento da infração aos sócios ocorreu apenas em razão de ordem de superior hierárquico, que, nos termos do artigo 148 do CTN, determinou a anulação do auto de lançamento original para redigir um novo em que constassem os sócios da Egali no polo passivo;

- que o superior hierárquico não tinha conhecimento da realidade fática da empresa;

Da inaplicabilidade do artigo 149 do CTN. Impossibilidade de retificação de ofício do auto de lançamento.

- que a retificação realizada pela fiscalização carece de amparo legal e material, uma vez que inexistiu qualquer fato novo, erro de fato ou de direito que autorizasse a alteração do lançamento;

- que a fiscalização já havia sido finalizada, assim como havia expirado a vigência do TDPF;

- que a retificação foi realizada sob a justificativa de ocorrência de fraude (artigo 149 do CTN), todavia, as provas colhidas durante a ação fiscal levaram à conclusão fiscal de que a empresa não havia incidido em fraude, mas mero excesso de forma, o que são situações completamente distintas;

- que a modificação promovida pela fiscalização se caracteriza como modificação de critério jurídico, sendo que o artigo 149 do CTN apenas permite a modificação de lançamento nos casos em que se identificar conduta dolosa pelo fiscalizado ou pelo agente fiscal, o que não é o caso dos autos;

- cita doutrina segundo a qual a autoridade administrativa, depois de efetivado o lançamento, não pode alterá-lo, de ofício, sob o argumento de que a interpretação jurídica adotada não era a correta, a melhor ou a mais justa;

- que, no caso, a mudança de critério jurídico foi direcionada ao entendimento acerca da abrangência da responsabilidade passiva, sendo que, a partir do novo entendimento, consolidado sobre os mesmíssimos fatos e provas que haviam sido colhidos pela fiscalização, optou-se por direcionar o auto de lançamento aos sócios-administradores da pessoa jurídica;

- que o CARF também já definiu posicionamento sobre a impossibilidade de modificação do critério jurídico, ao dispor que, havendo consolidação do lançamento por meio de ato administrativo da autoridade competente, está definido o critério

Documento nato-digital

jurídico, o que, se for alterado, somente poderá produzir efeitos em relação a fatos geradores futuros;

- que diante da inexistência de qualquer ato jurídico apto a ensejar a retificação de ofício do lançamento, é nula a modificação promovida, de modo que os sócios devem ser excluídos do polo passivo da autuação;

- e, ainda, que a alteração no entendimento fiscal negou vigência ao artigo 112 do CTN, uma vez que a dúvida levantada pelo superior hierárquico, que não participou da fiscalização, deveria ter sido interpretada da forma mais favorável ao contribuinte;

Responsabilidade Tributária: da aplicabilidade dos artigos 124,135,136 e 137 do CTN

- que os sócios-administradores da Egali não agiram com excesso de poder ou contrariamente ao contrato social, bem como não tinham interesse no fato gerador da obrigação tributária;

- que a legitimidade passiva e, de forma sucessiva, a responsabilidade pelo pagamento da multa tributária, deve ser direcionada de forma exclusiva para a empresa Cassel Consultoria Gestão Estratégica de Tributos Ltda, que idealizou o sistema de prestação de serviços, ou seja, que operacionalizou todos os sistemas e que se beneficiou pelos fatos geradores;

- que os sócios-administradores, à época da fundação da Egali, eram estudantes sem conhecimento na área do direito societário, tributário ou empresarial, razão pela qual buscaram assessoria da Cassel Consultoria, empresa renomada em Porto Alegre, para expansão do negócio;

- que o objeto do contrato firmado entre a Egali e a Cassel consistia na "[...] realização de estudos de Planejamento Tributário Administrativo e orientação sobre legislação tributária e adequação da estrutura societária para a empresa e suas ligadas, coligadas e controladas, de forma a atender adequadamente a realidade de seus negócios, tendente à redução da carga fiscal";

- que restou definido que a remuneração da Cassel pelos serviços contratados seria aferida mediante aplicação de percentual de 20% sobre toda economia tributária gerada ao longo de 3 anos após a implantação de cada medida de planejamento tributário;

- que a Cassel indicou a necessidade de mudança na empresa que prestava serviços contábeis;

- que a Cassel recebeu da Egali, a título de honorários em razão do benefício gerado, mais de R$ 500.000,00;

- que a Cassel também recebia parte de seus honorários por meio da empresa Raiway Serviços Administrativos Ltda;

- que a Egali, "[...] com o amadurecimento dos sócios no campo empresarial, conjugado com informações de mercado obtidas ao longo do tempo, tão logo foi possível identificar o risco gerado pela consultoria prestada [...]", optou por não renovar o contrato com a Cassel, assim como rescindiu contrato com a empresa de assessoria contábil indicada por esta;

- que os artigos 135 e 137 do CTN atribuem responsabilidade pessoal ao agente executor dos atos com excesso de poderes ou infração à lei, de modo que, caso se entenda que as empresas não poderiam ter sido criadas, ou que a sua criação tenha sido como a única finalidade de burlar a lei, a Egali se tornou vítima e não agente da autuação fiscal;

Documento nato-digital

- que consta prescrito o elemento doloso da Cassel no momento em que orientou a Egali a buscar determinada assessoria contábil para implementar 'planejamento' societário e tributário e que foi remunerada de acordo com a suposta economia que gerou;

- cita doutrina segundo a qual, nos termos do artigo 136 do CTN, ocorrendo infração à legislação tributária, há presunção relativa de culpa do sujeito passivo, mas, vindo este a provar que não teve culpa no cometimento da infração, não há que se falar em sua autuação;

- que, no presente caso, é oportuna a aplicação do artigo 137 do CTN, uma vez que a consultoria contratada, na busca de realizar economia tributária, praticou ato ilícito;

- que o primeiro elemento constitutivo do dolo é a consciência do agente na conduta ilícita, sendo que, no caso, é impossível atribuir conduta dolosa aos Srs. Cristiano Martins e Guilherme Alves Reischl, impondo-se o direcionamento da infração à empresa Cassel Consultoria Ltda;

- que, de forma sucessiva, com base nos artigos 135 a 137 do CTN, impõem-se também que o direcionamento da multa tributária seja inferido de forma exclusiva à empresa Cassel Consultoria, uma vez que o elemento volitivo consciente somente pode ser a ela atribuído;

Do mérito. Da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

- que, caso superadas as preliminares de legitimidade, a base de cálculo das contribuições deve ser retificada;

- que, em nosso ordenamento jurídico, fixou-se o entendimento de que o termo remuneração corresponde à contraprestação devida pelo empregador pelos serviços prestados pelo empregado;

- que a remuneração é constituída essencialmente pelo salário;

- que a fiscalização, todavia, fez incidir contribuições sobre verbas estranhas à sua matriz tributária, como verbas creditadas a colaboradores a título de terço de férias; férias indenizadas, adicional de horas extras, auxílio doença/benéfico acidentário e referente à transporte;

- discorre de forma individualizada sobre a necessidade de se excluir da base de cálculo verbas pagas a título de férias indenizadas, abono de férias, terço constitucional de férias, pagamentos referentes à afastamento nos primeiros 15 dias por motivo de doença/acidente, bônus por serviços/indenização por deslocamento, aviso prévio indenizado e salário maternidade, tendo em vista a sua natureza não salarial, mas indenizatória/compensatória. Cita jurisprudência.

Da ilegalidade da aplicação da multa qualificada

- que a multa deve ser reduzida para o patamar de 75% diante da inexistência de elementos objetivos para a aplicação da multa agravada;

- que a fiscalização não identificou inicialmente que os sócios agiram com o intuito de fraudar a lei e, mesmo que se entenda que tenha havido excesso de forma, o contribuinte não sonegou qualquer valor, realizou todas as suas declarações de forma tempestiva e ofereceu à tributação a totalidade de seus rendimentos, fazendo-se impossível atribuir aos sócios-administradores qualquer conduta dolosa, pois ausente o elemento de consciência no ato societário;

- que, segundo doutrina, para que se possa vislumbrar dolo na conduta do contribuinte, é necessário que ele aja com a vontade de praticar a fraude ou a sonegação, bem como a consciência de estar a cometer tais ilícitos, atitude esta incompatível com as situações

Documento nato-digital

em que o contribuinte, às claras, pratica negócio lícito, sobretudo quando se tem em mente "[...] que quando o contribuinte se dá ao trabalho de estruturar seu negócio com o objetivo de evitar a prática do fato gerador, o faz justamente porque, embora visando à economia tributária, não quer praticar ilícito algum";

- que a multa agravada não se aplica nas situações em que o contribuinte, às claras e sem tentar ocultar a ocorrência do fato gerador ou de algum de seus elementos, pratica atos ou negócios que, embora lícitos, tenham seus efeitos tributários desconsiderados pelo Fisco;

- que, ainda que tais atos ou negócios jurídicos tenham por única ou principal finalidade a economia tributária, tal fato, por si só, não configura 'dolo' capaz de justificar a imposição da multa qualificada;

- que o CARF já se manifestou inúmeras vezes neste sentido, conforme jurisprudência de cita;

- acrescenta que o contribuinte é réu primário e não falsificou qualquer documento, devendo a multa ser rebaixada para 75%, nos termos do artigo 957, inciso I, do RIR/99;

- que, sucessivamente, a multa deve ser reduzida para o patamar de 100%, por força do julgamento do Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, que foi julgado com repercussão geral, quando ficou sedimentado o entendimento de que as multas que extrapolam o valor devido do tributo são consideradas confiscatórias, como é o caso da multa aplicada nos autos;

- que as turmas de julgamento do CARF, via de regra, não podem afastar a aplicação de determinada norma sob o fundamento da inconstitucionalidade, entretanto, vinculam os conselheiros as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ sob a sistemática dos artigos 543-B e 543-C do CPC, conforme artigo 62, §2º, do Regimento Interno do CARF;

Da produção de provas

Requer produção de prova pericial, para que o *expert* indicado, com base nos documentos juntados aos autos e na contabilidade: 1) esclareça a base de cálculo das contribuições previdenciárias, excluindo-se as verbas creditadas aos colaboradores a título de terço de férias, férias indenizadas, adicional de horas extras, auxílio doença/benefício acidentário e indenização referente a transporte; 2) identifique, de forma destacada, os referidos pagamentos por meio de extrato analítico; 3) '[...] uma vez identificados os pagamentos realizados aos funcionários coma finalidade de indenizá-los pelo deslocamento na venda de intercâmbio [...]", apure o valor exato dos tributos incidentes sobre a folha de pagamento; e 4) evidencie o início e término de vigência de cada contrato com as empresas que prestaram serviços contábeis para a ora impugnante.

Dos pedidos

Requer seja dado integral provimento à impugnação, para julgar improcedente o lançamento.

Juntamente com a impugnação, foram apresentados os seguintes documentos: 1) Parecer Contábil e Demonstrações de Cálculo (fls. 714/755); 2) registros contábeis (fls. 756/928); 3) Relatório Cassel Consultoria e arquivos Cassel (fls. 930/997); e notas fiscais (fls. 999/1212).

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão à contribuinte, de acordo com a seguinte ementa e decisão, respectivamente:

Documento nato-digital

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/04/2015

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições para a previdência social a seu cargo e para outras entidades e fundos.

PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

Em decorrência do princípio da primazia da realidade e da busca da verdade material, norteadores do contencioso administrativo, a legalidade formal dos atos praticados não se sobrepõe à realidade fática.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Entende-se por salário-de-contribuição a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades.

LANÇAMENTO. RETIFICAÇÃO. DECLARAÇÃO EM GFIP.

Não se pode excluir do lançamento valores de contribuições apuradas a partir das informações prestadas pelo próprio contribuinte em GFIP, p por força do comando normativo da Lei nº 8.212/1991, artigo 32, inciso IV, §2º.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

A multa de ofício aplicada deve ser agravada quando configurada as hipóteses previstas na Lei nº 4.502/1964, artigos 71, 72 e 73.

SÓCIO-ADMINISTRADOR. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

É cabível a imputação de responsabilidade tributária a sócio-administrador de pessoa jurídica quando restar comprovada nos autos a prática de atos com excesso de poderes, infração de lei e/ou contrato social dos quais teria resultado a obrigação tributária correspondente ao crédito tributário exigido.

A autoridade julgadora de primeira instância rejeitará a realização de perícia quando entendê-la desnecessária.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

Os avisos, intimações e notificações ao contribuinte devem ser efetuados no domicílio tributário do sujeito passivo, que corresponde ao endereço fornecido pelo próprio contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil para fins cadastrais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Documento nato-digital

> Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido nos autos de infração e a responsabilidade solidária imputada aos Srs. Cristiano Carvalho Martins, CPF 007.914.870-08, e Guilherme Alves Reischl, CPF 989.546.520-34.

Considerando que a contribuinte apresentou tempestivamente este recurso voluntário às fls. 1.346 a 1.386, conheço do mesmo, que será analisado conforme o voto apresentado a seguir.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Antes de iniciar o seu recurso, a recorrente tece comentários relativos à demonstração da necessidade de anulação ou reforma da decisão de primeira instância porque, além da mesma conter nulidades, desconsiderou as ilegalidades perpetradas no lançamento fiscal, dando uma visão geral do que vem a ser debatido ao longo de sua insurgência, conforme os termos iniciais do seu recurso a seguir apresentados:

> Pretende-se com o presente Recurso Voluntário demonstrar a necessidade de anulação ou reforma da decisão de primeira instância porque, além da mesma conter nulidades, desconsiderou as ilegalidades perpetradas no lançamento fiscal, tais como:
>
> i) Nulidade da decisão pelo cerceamento do direito de defesa – baixa em diligência;
>
> ii) Nulidade da retificação do lançamento tributário pela negativa de vigência ao artigo 142 do CTN;
>
> iii) Ilegitimidade passiva: a inocorrência de responsabilidade DOS sócios, negativa de vigência ao art. 135 do CTN ao caso; Direcionamento das penalidades ao responsável;
>
> iv) Planejamento lícito: a estrutura societária válida e conforme ao Direito adotada pela impugnante Egali e sociedades empresárias incorporadas (Manor House, Thames River, Trafalgar Square);
>
> v) Constituição de crédito sobre BC errônea: lançamento de contribuição previdenciária e de terceiros realizado sobre verbas indenizatórias
>
> vi) Ilegalidade da multa qualificada imposta.

Em seguida, faz um breve histórico sobre o seu zelo no cumprimento dos deveres tributários, mencionando os procedimentos adotados, com o resumo da autuação, para ao final, tentar se esquivar de sua obrigação tributária ao sugerir que a mesma seja imputada à empresa de consultoria tributária, contratada para o seu planejamento tributário, pois segundo a recorrente, foi a única beneficiária do referido planejamento, nos seguintes termos:

> A ora recorrente, cumprindo com seus deveres de colaboração, apresentou todas planilhas e documentos (GFIP, MANAD, GPS, Contratos Sociais; Extrato de faturamento, etc.) necessários para que se fizesse perfeita a fiscalização tributária. Outrossim, a recorrente evidenciou sua preocupação na busca constante em estar de acordo com a legislação fiscal uma vez que realizou significativos investimentos na

Documento nato-digital

contratação da empresa especializada CASSEL CONSULTORES LTDA., a qual, mediante significativa remuneração, realizou a estruturação societária e plano de negócios da recorrente.

Em que pese o seu legítimo esforço em cumprir com a legislação tributária, a fiscalização entendeu que a recorrente teria realizado planejamento tributário indevido, imputando que as empresas THAMES RIVER, MANOR HOUSE, TRAFALGAR SQUARE e EGALI INTERCÂMBIO seriam uma única e mesma entidade, fato que acarretaria em sua exclusão do SIMPLES NACIONAL com consequente lançamento de contribuições previdenciárias.

Como decorrência desse entendimento, a fiscalização realizou o lançamento objeto de impugnação administrativa, do qual constaram as seguintes imputações:

a. Rubricas a Segurados Empregados não Oferecidas à Tributação, realizando lançamento de Contribuição Previdenciária Patronal no valor de R$ 2.731.093,82; e

b. GILRAT sobre rubricas de empregados não oferecidas à tributação com lançamento tributário no valor de R$ 123.992,47;

Somados os lançamentos à incidência de juros moratórios e multa punitiva no percentual de 150%, restou consolidado contra a contribuinte neste primeiro auto de infração o valor de R$ 8.203.888,07.

A fiscalização tributária ainda realizou lançamento em relação à Contribuição Social destinada à terceiros, sobre o qual consta as seguintes imputações:

a. Salario Educação – FNDE – Contribuições lançadas no valor de R$ 341.386,33.

b. INCRA- Contribuições lançadas no valor de R$ 27.310,53.

c. SENAC – Contribuições Lançadas no valor de R$ 136.554,33.

d. SESC – Contribuições Lançadas no valor de R$ 204.831,67.

e. SEBRAE – Contribuições Lançadas no valor de R$ 81.932,39.

Também em relação aos terceiros a fiscalização aplicou multa punitiva no percentual de 150% resultando no valor total de R$ 2.275.483,40.

Buscando adequar o lançamento à legislação tributária, foi oferecida pelos ora recorrentes impugnação, na qual se salientou, dentre outros aspectos, que o lançamento realizado carecia de amparo material e sua anulação parcial era medida que se impunha pela aplicação direta do artigo 142 do CTN, porquanto o auditor fiscal equiparou empresas que operavam de forma distinta como se fossem uma mesma entidade, negando vigência aos artigos ns. 110, 124, 135 e 137 do CTN.

Ademais, caso a fiscalização entendesse que as empresas eram de fato uma única entidade empresarial, impunha-se ainda a retificação do lançamento para o fim de direcioná-lo para o responsável pela ocorrência tributária que foi quem operacionalizou o sistema de prestação de serviços ora sob análise e que se beneficiou de forma direta pelo ocorrido, impondo, por fim, a devida correção na base de cálculo das contribuições lançadas, bem como a requalificação da multa tributária.

Ainda, antes de entrar em suas razões de direito, a empresa faz esclarecimentos acerca da atividade das empresas EGALI, MANOR HOUSE, THAMES RIVER e TRAFALGAR SQUARE – PLANEJAMENTO VÁLIDO, de acordo com algumas de suas explicações a seguir a expostas:

Documento nato-digital

Nesse sentido, se esclarece que a empresa EGALI INTERCÂMBIO iniciou sua atividade no ano de 2007, quando os sócios fundadores, então estudantes que contavam com 23 anos de idade, sendo ainda meros estudantes universitários, integralizaram com muito esforço o capital social de R$ 60.000,00.

Desde a origem, a EGALI é sociedade empresária destinada ao agenciamento de viagens e promoção de intercâmbios.

O nicho de mercado em que a EGALI está inserida é permeado por grandes conglomerados – nacionais e multinacionais - como as empresas STB, CVC, CI e Global Study, as quais adotam o modelo de franquias para sua estruturação, impondo ainda maior competitividade.

Frente ao desconhecimento dos sócios acerca de como operacionalizar as atividades para competir nesse nicho, buscaram a assessoria da empresa CASSEL CONSULTORES LTDA., a qual traçou orientação no sentido de descentralização da EGALI através do modelo de prestadoras de serviço**,** como forma de incubar um projeto de franquias e, assim, evitar em um primeiro momento os altos custos que envolvem a implementação do sistema de franquias.

Pelo sistema de prestadoras de serviço, a EGALI comprometer-se-ia ao fornecimento do sistema de gestão, estabelecimento de contratos com empresas no exterior, padrão de atendimento, treinamento de funcionários, cessão de equipamentos, *know how* e uso da marca para desenvolvimento do negócio em fase inicial. As prestadoras de serviço em contrapartida deveriam remunerar a EGALI com parte direta de seus resultados, realizando a parte operacional de vendas, contratação no exterior e da equipe.

O sistema desenvolvido pela consultoria da empresa CASSEL destinar-se-ia a preparar a atividade empresarial para a adoção do sistema de franquias a médio prazo. Evidentemente que, tratando-se de projeto em fase inicial, a abertura das empresas prestadoras de serviço deu-se justamente com membros do núcleo familiar dos sócios, proceder que é lícito nos termos da legislação brasileira.

Imbuídos com esses objetivos foi idealizado o sistema, consolidando que:

i) a empresa MANOR HOUSE, ficou responsável pelos intercâmbios junto às escolas da Irlanda;

ii) a empresa THAMES RIVER, pelos intercâmbios na Austrália e Inglaterra; e

iii) a empresa TRAFALGAR SQUARE com a venda de programas de Juniors.

Contados três anos da implantação do sistema de prestadoras de serviços, verificou-se não ter sido a melhor opção, visto que as empresas prestadoras constituídas estavam operando em prejuízo, restando à EGALI, socorrer os parceiros comerciais para incorporar as empresas em 22 de abril de 2015.

A conduta da recorrente é pautada pela legalidade, o que fica evidenciado pelos seguintes aspectos:

a. A constituição das empresas foi lícita, seguindo a forma legal prescrita pelo Código Civil e legislação comercial;

b. A realidade do mercado impunha a concretização do modelo de negócios adotado;

c. Os negócios jurídicos eram separados em razão dos contratos entabulados com escolas no exterior, conforme documentação constante dos autos;

d. A apuração dos tributos foi realizado na forma correta, bem como os registros contáveis;

Documento nato-digital

> e. Os sócios agiram de boa-fé, tanto que envidaram esforços e recursos para conseguir assessoria empresarial e tributária, formalizada pelo contrato com a empresa CASSEL CONSULTORES LTDA. a qual recebeu honorários milionários considerando a totalidade da contratação;

Ao demandar interferência deste órgão julgador no que diz respeito ao seu direito, propriamente dito, a recorrente passa a demonstrar a necessidade de ANULAÇÃO PARA BAIXAR EM DILIGÊNCIA ou para REFORMAR a decisão ora recorrida, uma vez que a mesma não analisou na forma esperada os fatos descritos no lançamento.

No tópico "DAS PRELIMINARES – NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA", a recorrente busca providências no sentido de que o processo seja baixado em Diligência para permitir a Produção de Provas, de ser dada a possibilidade de juntada de documentação a posteriori e da necessidade da colhida do depoimento do AFRFB.

Para demonstrar a necessidade de diligência/perícia, a recorrente argumenta:

> A ora recorrente requereu, na oportunidade da apresentação da Impugnação Administrativa, fosse-lhe oportunizada a produção de prova pericial, bem como a juntada de documentos, em especial das notas fiscais de serviço, as quais possuíam volume muito significativo, sendo que se identificou durante o trâmite do processo, também, a necessidade da intimação do AFRFB que lavrou o auto de infração para que prestasse informações.
>
> (...)
>
> No caso, a ora recorrente evidenciou ao longo da impugnação (e reitera aqui esses termos) a existência de inadequações na base de cálculo estipulada pelo agente fiscalizador, havendo verbas as quais não deveriam compor o salário de contribuição. Tendo em vista esta particularidade, foi requerida a perícia, sendo na oportunidade juntado laudo confeccionado por assistente técnico (conforme fls. 751/755) e formulados os quesitos necessários à elucidação da controvérsia.
>
> (...)
>
> A parte recorrente fundamentou seu pedido de juntada de documentação posteriormente, salientando que havia diligenciado para obter dados junto à empresa de contabilidade com a qual a recorrente havia rompido contrato (ASSESCOM). Ou seja, tratam-se de documentos cuja obtenção depende de partes terceiras, estranhas ao processo, sendo razoável a demora para o seu recebimento.
>
> De forma que, ao negar o pedido de juntada posterior, incorreram os dignos julgadores em formalismo exacerbado e prejudicial à busca pela verdade dos fatos, afrontando os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.
>
> (...)
>
> Com a devida vênia, o ilustre fiscal esteve na empresa e a fiscalizou ao longo de mais de 6 meses, tendo identificado que jamais existiu dolo na conduta dos sócios, tanto que não os incluiu no polo passivo da demanda no primeiro lançamento e até mesmo verbalizou isso aos mesmos e a este procurador.
>
> O AFRFB relatou às partes que a retificação do lançamento se deu por ordem de superior hierárquico, o qual, refere-se à Vossas Excelências, JAMAIS realizou qualquer fiscalização na empresa. Conforme será demonstrado, os jovens sócios da empresa não agiram com má-fé ou tentaram burlar a lei, mas foram vítimas de consultores que

Documento nato-digital

> enriqueceram ilicitamente, sendo esses os responsáveis por agir com eventual excesso de poderes.
>
> (...)
>
> Tratavam-se, portanto, de estudantes, sem conhecimento societário, tributário ou empresarial, sendo que, sabedores de sua falta de conhecimento, buscaram assessoria para expansão do negócio nos termos que serão expostos (tópico 3.2 do Recurso), tendo contratado a empresa CASSEL CONSULTORIA[4], a qual atua no mercado de Porto Alegre há mais de 20 anos e é situada em um dos polos empresariais de maior destaque, tendo como seus sócios-diretores dois ex-executivos do Grupo GERDAU.
>
> ([4] http://www.casselconsultoria.com.br/portal/index.php)
>
> Tal fato estava claro para a fiscalização, que o identificou como ausência de dolo, tanto que não incluiu os sócios no lançamento, sendo que a narrativa da DRJ altera a verdade dos fatos ao afirmar que teria sido mero erro do fiscal.
>
> ISSO POSTO, diante da necessidade de esclarecimento do referido ponto, requer seja baixado em diligência o presente processo para permitir a oitiva do ARFB para que esclareça se houve erro na indicação do polo passivo do auto de lançamento ou se a retificação ocorreu por ordem de superior hierárquico.

Em relação a essas preliminares arguidas, vale lembrar que o momento adequado para a juntada de provas deve ser por ocasião da impugnação. Além das hipóteses previstas em lei, com relação à apresentação de novos elementos, não porque se baixar o processo em diligência, ou aceitar a juntada posterior de documentos ou mesmo o acolhimento do depoimento do AFRFB, haja vista o fato de que os elementos em que se funda a decisão estão e sempre estiveram nos autos, sem qualquer recusa dos documentos juntados em momento diverso. Recusas documentais estas que também não ocorreram por ocasião da protocolização deste recurso.

Portanto, a solicitação da requisição de diligência/perícia, cabe ser indeferida, em observância ao art. 18 do Decreto n.º 70.235/1972 (PAF), por não haver matéria de complexidade que demande sua realização, tendo em vista que o lançamento decorreu de procedimento fiscal de verificação de obrigações tributárias, sem nenhum impedimento para realizá-lo apenas com base nas provas documentais anexadas, sem necessidade de se devolver ao órgão julgador de origem o processo para fazer verificações ou constatações que deveriam ter sido apresentadas por ocasião da impugnação.

Quanto ao insurgimento de que devem ser excluídas da base cálculo algumas rubricas, conforme o parecer contábil apresentado, como as férias indenizadas, o terço de férias, o adicional de horas extras, os auxílios e a indenização de transporte, vale lembrar que, como acertadamente decidiu o órgão julgador de piso, não existem motivos para que se aceite os argumentos apresentados pela recorrente, haja vista o fato de que os valores foram lançados conforme declarados em GFIP's pela contribuinte. Veja-se então, os argumentos apresentados pela decisão recorrida, com os quais eu concordo:

> No caso, foram as próprias empresas que, ao preencherem suas respectivas GFIP, indicaram as parcelas que consideravam integrantes do salário de contribuição que. Por sua vez, compuseram a base de cálculo das contribuições apuradas e que também serão consideradas para fins de concessão dos benefícios previdenciários futuros.

Documento nato-digital

> A GFIP constitui instrumento de confissão de dívida, sendo este. inclusive, o entendimento do STJ consubstanciado na Súmula 436, segundo a qual:
>
> *A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco,*
>
> Não há notícia nos autos de que o contribuinte tenha providenciado a retificação das GFIP das empresas Trafalgar Square. Manor Honse e Thames River consideradas no presente lançamento, o que, a meu ver. impede que os lançamentos sejam ora retificados.
>
> Por força do comando normativo da Lei n° 8.212/1991. aitigo 32, inciso IV, §2°, não se pode excluir do lançamento valores de contribuições apuradas a partir das informações prestadas pelo próprio contribuinte em GFIP, uma vez que, por constarem neste documento, serão consideradas para fins de concessão de futuros benefícios previdenciários a serem pleiteados pelos segurados da autuada.

Em relação às afirmações e solicitações sobre o entendimento do fiscal autuador, para que esclareça se houve erro na indicação do polo passivo do auto de lançamento ou se a retificação ocorreu por ordem de superior hierárquico, entendo que caberia à recorrente ter apresentado elementos que confirmassem o afirmado. Portanto não serão acatadas essas demandas, pois a recorrente não apresentou provas ou elementos que justifiquem o pleito.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão, exceto as hipóteses do § 4º do art.16 do Decreto nº 70.235/1972. Senão, veja-se o referido artigo, a seguir transcrito:

> Art. 16. A impugnação mencionará:
>
> I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;
>
> II - a qualificação do impugnante;
>
> III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
>
> IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.
>
> V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.
>
> § 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.
>
> § 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.
>
> § 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.
>
> § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

Documento nato-digital

> a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
>
> b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
>
> c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.
>
> § 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.
>
> § 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Já no tópico "DO MÉRITO – DA NECESSIDADE DE REFORMA DA DECISÃO DA DRJ", a recorrente faz contestações sobre a negativa de vigência ao art. 149 do CTN - impossibilidade de retificação de ofício do auto de lançamento no caso, sobre a ilegitimidade passiva dos sócios, sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias e sobre a inadequação da incidência de multa qualificada.

Da negativa de vigência ao art. 149 do CTN. Impossibilidade de retificação de ofício do auto de lançamento no caso.

Antes de se adentrar no mérito desta insurgência, adaptando ao caso, segundo o artigo 149 do CTN, tem-se:

> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
>
> I - quando a lei assim o determine;
>
> II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
>
> III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
>
> IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
>
> V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
>
> VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
>
> VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
>
> VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
>
> IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Documento nato-digital

> Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Ao argumentar sobre a impossibilidade de retificação de ofício do auto de lançamento, demonstrar-se-á no tópico a seguir, sobre a ilegitimidade passiva dos sócios, sobre os atos praticados pelos sócios que em tese, comprovariam a infração à lei através do artifício de simulação dos procedimentos praticados perante o planejamento tributário contratado pelos mesmos. De antemão informo que carece de razão os argumentos relacionados á impossibilidade de retificação do auto de infração utilizados perante este recurso.

DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DOS SÓCIOS

Antes de se pronunciar sobre a responsabilidade solidária dos sócios, veja-se inicialmente os elementos descritos pela fiscalização que caracterizariam a simulação dos atos empresariais suscitadas pela autuação.

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 338 a 344, consta na Junta comercial, o quadro societário das empresas, com praticamente os mesmos objetos sociais de acordo com os quadros societários a seguir apresentados:

1 – EGALI INTERCAMBIO LTDA – EPP

CPF	NOME	INCLUSÃO	EXCLUSÃO
007.914.870-08	Cristiano Carvalho Martins	24/07/2007	
007.007.510-76	Gabriel Risch Mozzini	24/07/2007	09/04/2010
989.546.520-34	Guilherme Alves Reischl	09/04/2010	

2 – THAMES RIVER AGÊNCIA INTERCÂMBIO LTDA EIRELI

CPF	NOME	INCLUSÃO	EXCLUSÃO
021.409.070-19	Andressa de Bem e Canto	29/05/2013	25/02/2014
007.914.870-08	Cristiano Carvalho Martins	02/08/2012	29/01/2013
989.546.520-34	Guilherme Alves Reischl	02/08/2012	29/01/2013
702.912.090-68	Regina Helena Carvalho Martins	25/02/2014	

3 – MANOR HOUSE AGÊNCIA DE INTERCÂMBIO EIRELI

CPF	NOME	INCLUSÃO	EXCLUSÃO
007.914.870-08	Cristiano Carvalho Martins	31/10/2012	29/01/2013
021.409.070-19	Denise Maria Alves Reischl	29/01/2013	
989.546.520-34	Guilherme Alves Reischl	31/10/2012	29/01/2013

4 – TRAFALGAR SQUARE AGÊNCIA DE INTERCÂMBIO EIRELI

CPF	NOME	INCLUSÃO	EXCLUSÃO
007.914.870-08	Cristiano Carvalho Martins	06/02/2013	19/08/2013
989.546.520-34	Guilherme Alves Reischl	06/02/2013	19/08/2013
81.943.940-49	Nayanna Berg	19/08/2013	

Documento nato-digital

De acordo com os quadros acima, analisando os referidos contratos sociais, percebe-se que todas as empresas vinculadas à EGALI INTERCAMBIO LTDA – EPP tinham como sócios fundadores os mesmos sócios proprietários da EGALI INTERCAMBIO LTDA – EPP, os senhores Cristiano Carvalho Martins e o senhor Guilherme Alves Reischl. Vê-se também que todas as 3 empresas vinculadas à EGALI INTERCAMBIO – EPP foram abertas no decorrer do ano de 2012, ou no início de 2013. Nos meses de janeiro e fevereiro de 2013 (primeiro ano calendário objeto da autuação), os referidos sócios foram excluídos das empresas vinculadas, passando a ser proprietárias das mesmas, individualmente em cada empresa, a mãe dos sócios permanentes da EGALI INTERCAMBIO LTDA – EPP e uma terceira pessoa vinculada aos mesmos que tinham como endereço o endereço do sócio Guilherme Alves Reischl.

Ainda, segundo o relatório fiscal, a simulação é caracterizada nos seguintes termos:

> Diante do crescimento da empresa, que a levou a ultrapassar o limite da receita bruta em empresa poderia ser optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES NACIONAL, tendo em vista que no exercício de 2013 o faturamento declarado das 4 empresas foi de RS 7.161.388.02 e em 2014 o faturamento declarado foi RS 15.339.78239 e, conforme reportagem da revista Exame de 21/05.2015, em 2014 o faturamento da empresa foi de RS 84.000.000.00 http://exame.abrilxom.br/pme/a-ambev-dos
>
> A empresa foi excluída, em 07/05/2013, por comunicação obrigatória do contribuinte, por participação no capital de outra Pessoa Jurídica, com efeitos a partir de 01/01/2013.
>
> Os sócios da Egali Intercâmbio Ltda, CNPJ 08.777.465/0001-65, Cristiano Carvalho Martins - CPF 007.914.870-08 e Guilherme Alves Reischl - CPF 989.546.520-34. simularam a abertura e os registros na Junta Comercial do Rio Grande do Sul das empresas 1) TRAFALGAR SQUARE AGÊNCIA DE INTERCÂMBIO EIRELI, CNPJ 17.669.707/0001-98; 2) MANOR HOUSE AGÊNCIA DE INTERCÂMBIO EIRELI, CNPJ 17.289.776/0001-76 e, 3) THAMES RIVER AGÊNCIA DE INTERCÂMBIO EIRELI. CNPJ 17.027.596/0001-16, que foram incorporadas pela EGALI INTERCÂMBIO LTDA - EPP. em 22/04/2015.
>
> O objetivo da simulação da abertura das empresas foi a evasão fiscal das contribuições previdenciárias e para outras entidades e fluidos - terceiros.

Além dos indícios de simulação apresentados, a fiscalização aponta uma série de outros indícios, conforme transcritos a seguir:

1 - o fato de que os endereços dos estabelecimentos matriz das empresas Trafalgar Square Agência de Intercâmbio Eireli, Manor House Agência de Intercâmbio Eireli e Thames River Agência de Intercâmbio Eireli é o mesmo da filial 0027-02 da Egali Intercâmbio Ltda – EPP, Rua Felipe Neri 148, sala 405 ou sala 202, como também os endereços de algumas das filiais da Egali Intercâmbio Ltda - EPP serem os mesmos de algumas das filiais da Thames River Agência de Intercâmbio Eireli ou Manor House Agência de Intercâmbio Eireli.

2 – O reduzido quadro de pessoal da EGALI INTERCÂMBIO LTDA – EPP, sendo que após a movimentação a Egali Matriz ficou com apenas 2 empregados em 03/2013 e 1 em 05/2013, Mariana Padilha Accurso.

Documento nato-digital

3 – As remessas de GFIP's de todas as empresas de algumas competências foram enviadas do mesmo computador, do mesmo responsável e horário da EGALI INTERCAMBIO LTDA - EPP.

4 – Da análise da contabilidade, foi constatado que as empresas vinculadas à EGALI INTERCÂMBIO LTDA - EPP não possuíam equipamentos, computadores e imobiliários, como também não apresentavam despesas com aluguel, telefone e energia elétrica.

Analisando os atos acima apresentados, levando em consideração toda a arquitetura utilizada pela contribuinte e pela CASSEL, desde a abertura das empresas no decorrer de 2012 e início de 2013, corroborado pelo reconhecimento do esquema engendrado pelos mesmos, onde o representante da própria contribuinte concorda que houve o planejamento tributário e que a responsabilidade seja direcionada à empresa de consultoria CASSEL, demonstrando a possível fraude contra o fisco através da simulação na abertura de empresas para se enquadrarem nas hipóteses de tributação regidas pelo SIMPLES NACIONAL, não tem porque se descaracterizar o conluio entre os atores envolvidos cujos objetivos, não seriam outro a não ser a simulação que, em consequência, no decorrer dos 3 anos calendários em questão vieram a lesar o fisco, com a redução do valor a pagar das contribuições previdenciárias.

Quanto ao argumento da recorrente ao dizer que a legitimidade passiva e, de forma sucessiva, a responsabilidade pelo pagamento da multa tributária, deve ser direcionada de forma exclusiva para a empresa Cassel Consultoria Gestão Estratégica de Tributos Ltda, que idealizou o sistema de prestação de serviços, ou seja, que operacionalizou todos os sistemas e que se beneficiou pelos fatos geradores e que por conta disso, eximiu-se de suas obrigações tributárias, pois, que consta prescrito o elemento doloso da Cassel no momento em que orientou a Egali a buscar determinada assessoria contábil para implementar 'planejamento' societário e tributário e que foi remunerada de acordo com a suposta economia que gerou, também não tem porque serem acatados estes argumentos. Vale lembrar que este tipo de argumento não é cabível, haja vista os mandamentos legais mencionarem que os acordos e convenções particulares não poderem ser opostos ao fisco, conforme a lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional):

> Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.
>
> Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.
>
> Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
>
> I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
>
> II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.
>
> Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (grifo nosso).

Documento nato-digital

> (...)
>
> Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
>
> I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
>
> II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.
>
> (...)
>
> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
>
> Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
>
> I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
>
> II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.
>
> Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.
>
> Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes (grifo nosso).

No caso concreto, tem-se que os sócios titulares da Egali, contrataram a empresa de consultoria Cassel, que os orientou para um planejamento tributário abusivo de forma simulada. A própria forma e condução dos atos de abertura, exclusão dos sócios e admissão dos novos sócios, grau de parentesco e vínculos dos sócios e endereços das empresas vinculadas, corroborada com a incorporação das empresas abertas no terceiro ano-calendário pela empresa matriz, onde a empresa a Egali, inicialmente dispensa praticamente todos os seus empregados, ficando apenas com um, corroborado com o fato de que as empresas vinculadas à EGALI INTERCÂMBIO LTDA - EPP não possuíam equipamentos, computadores e imobiliários, como também não apresentavam despesas com aluguel, telefone e energia elétrica, não tem como prosperarem os argumentos da recorrente no sentido de desmerecer a autuação e muito menos sobre a relevação da qualificação da multa de ofício.

Da base de cálculo das contribuições previdenciárias

A recorrente ao se insurgir quanto à base de cálculo das contribuições devidas utilizada pela fiscalização por ocasião da autuação, para reforçar os seus argumentos, lança mão de várias decisões administrativas e judiciais que a socorreriam em seus argumentos.

A contribuinte colacionou aos autos várias decisões judiciais e/ou administrativas que corroborariam com seu entendimento.

Quanto a estes insurgimentos, vale lembrar que, mesmo que reiteradas, se não forem vinculantes, as decisões administrativas e/ou judiciais não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Documento nato-digital

Quanto à jurisprudência trazida aos autos, impõe-se observar o disposto no artigo 472, do Código de Processo Civil, o qual estabelece que a "sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros... ". Assim, não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos citados na impugnação, a impugnante não pode usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas.

As decisões administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, o que se depreende do art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional. No âmbito do processo administrativo fiscal, inexiste, até o momento, norma legal que atribua às decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa tal efeito. Portanto, mesmo que reiteradas, as decisões administrativas e judiciais não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas por este Conselho.

Quanto ao insurgimento da recorrente em relação à base de cálculo utilizada, conforme já debatido em parte nas preliminares deste acórdão, onde a contribuinte entende que devem ser excluídas da base cálculo algumas rubricas, conforme o parecer contábil apresentado, como as férias indenizadas, terço de férias, adicional de horas extras, auxílios e indenização de transporte, vale lembrar que, conforme acertadamente decidiu o órgão julgador de piso, não deve ser acatado o solicitado pela recorrente, haja vista o fato de que os valores foram lançados conforme declarados em GFIP's pela contribuinte. Para rebater o defendido pela recorrente, veja-se então os argumentos apresentados pela decisão recorrida, com os quais eu concordo e acolho:

> O contribuinte aduz que a Fiscalização considerou como base de cálculo das contribuições lançadas verbas pagas a título de férias indenizadas, abono de férias, terço constitucional de férias, pagamentos referentes a afastamento nos primeiros 15 dias por motivo de doença/acidente, bônus por serviços/indenização por deslocamento, aviso prévio indenizado e salário maternidade, que não integram o salário de contribuição, uma vez que não possuem natureza de contraprestação pelos serviços prestados pelo trabalhador. Anexa, inclusive, perícia contábil para comprovar suas alegações.
>
> Inicialmente, cabe registrar que, conforme Relatório Fiscal, os valores considerados pela Fiscalização como base de cálculo das contribuições lançadas correspondem aos valores de remunerações pagas a segurados empregados e a contribuintes individuais informados e declarados pelas empresas Trafalgar Square, Manor House e Thames River nas suas respectivas GFIP. Segundo Relatório Fiscal:
>
> 5. *Do Crédito Tributário*
>
> *[...]*
>
> *Os valores dos salários de contribuição dos segurados empregados e dos contribuintes individuais foram obtidos nos arquivos das GFIP 's transmitidas pelas empresas.*
>
> Conforme a Lei n° 8.212/1991:
>
> *Ari. 32. A empresa é também obrigada a:*
>
> *[...]*
>
> *IV — declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço — FGTS. na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;*

Documento nato-digital

[...]

§ 2ª A declaração de que trata o inciso IV do capul deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigencia do crédito tributario, e saos informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos beneficios previdenciários.

No caso, foram as próprias empresas que, ao preencherem suas respectivas GFIP, indicaram as parcelas que consideravam integrantes do salário de contribuição que. Por sua vez, compuseram a base de cálculo das contribuições apuradas e que também serão consideradas para fins de concessão dos benefícios previdenciários futuros.

A GFIP constitui instrumento de confissão de dívida, sendo este. inclusive, o entendimento do STJ consubstanciado na Súmula 436, segundo a qual:

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco,

Não há notícia nos autos de que o contribuinte tenha providenciado a retificação das GFIP das empresas Trafalgar Square. Manor Honse e Thames River consideradas no presente lançamento, o que. a meu ver. impede que os lançamentos sejam ora retificados.

Por força do comando normativo da Lei n° 8.212/1991, artigo 32, inciso IV, §2°, não se pode excluir do lançamento valores de contribuições apuradas a partir das informações prestadas pelo próprio contribuinte em GFIP. uma vez que. por constarem neste documento, serão consideradas para fins de concessão de futuros benefícios previdenciários a serem pleiteados pelos segurados da autuada.

E é justamente este raciocínio, amparado em lei, que impede que até mesmo os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, cuja não incidência já foi reconhecida pela Receita Federal do Brasil, conforme Nota PGFN/CRJ n° 485/2016 e Solução de Consulta COSIT n° 249/2017. identificados nos 'Demonstrativos de Cálculo' de fls. 716/742. apresentados pelo contribuinte em sede de defesa, sejam excluídos dos presentes lançamentos fiscais.

Repise-se que, sem a retificação das GFIP para excluir as parcelas não incidentes de contribuição inicialmente declaradas, resta, obstada eventuais retificações nos lançamentos ora sob análise por força de lei.

Quanto à alegação de que não incide contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de terço constitucional de férias, afastamento nos primeiros 15 dias por motivo de doença/acidente e salário maternidade, diga-se que sobre elas deve incidir contribuições sociais e previdenciárias, uma vez que não constam no rol exaustivo das parcelas que não integram o salário de contribuição da Lei n° 8.212/1991, artigo 28, 9º.

Cabe registrar que inexiste decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, com trânsito em julgado, na sistemática dos recursos repetitivos, reconhecendo a não incidência da contribuição previdenciária sobre tais parcelas.

No momento, o REsp n° 1.230.957/RS . cujo julgamento reconheceu a não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de terço constitucional de férias c sobre o pagamento de salário nos quinze primeiros dias em caso de afastamento por doença ou acidente do empregado, encontra-se sobrestado em razão do reconhecimento da repercussão da matéria discutida no Tema 163/STF ("contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, a gratificação natalina, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade"), cujo paradigma é o RE n° 593.068, pendente de julgamento.

Documento nato-digital

> Sem prejuízo disso, há de ser observado ainda o disposto no artigo !9. incisos V. §5°, da Lei n° 10.522/2002[1], segundo o qual o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos, apenas será observado pelas unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, tal como ocorreu no caso envolvendo o aviso prévio indenizado.
>
> Pelo exposto, a base de cálculo considerada na apuração das contribuições lançadas não deve ser alterada.

Da inadequação da incidência de multa qualificada

Diante do acima demonstrado, pelas circunstâncias e elementos acostados aos autos, analisados sob a ótica da autuação, da decisão ora recorrida e do insurgimento da contribuinte, confirmados pelos elementos probatórios apresentados, tem-se que o Relatório de Fiscalização integrante do auto de infração, anexo às fls. 338 a 344, foi muito coeso ao demonstrar os motivos da autuação, mais especificamente, começando pela descrição dos elementos que levaram à autuação, descrevendo as diligências realizadas, da formação do quadro societário, dos elementos de convicção para a caracterização da simulação, onde demonstra as coincidências dos endereços das empresas, redução brusca do números de funcionários da matriz Egali, o envio das GFIP's e as constatações obtidas na contabilidade das empresas vinculadas, onde fica demonstrado nas mesmas a inexistência de equipamentos, computadores e imobiliários, como também o fato de que as mesmas não apresentavam despesas com aluguel, telefone e energia elétrica, demonstrando de forma cabal, a contundência, organização, disciplina, especificidade e zelo na condução dos trabalhos por ocasião da autuação, não restando dúvidas de que a fiscalização foi bem específica e pontual ao demonstrar a simulação existente entre os atores do processo de elaboração do planejamento tributário abusivo. Por conta disso, não tem existem motivos para desmerecer a qualificação da multa imposta pela autuação.

Corroborando com este entendimento, transcrevo a seguir, os indícios relatados pela decisão de piso que sugerem a interposição de pessoas:

> As conclusões quanto a existência da simulação advêm dos seguintes fatos apontados no item 2.1 do Relatório Fiscal, quais sejam:
>
> - que parentes e pessoas próximas dos sócios da Egali passaram a compor o quadro societário das empresas citadas;
>
> - que as empresas possuíam objetos sociais similares ao da Egali: "agência de viagens e de intercâmbio, serviços de organizações de feiras, congressos, exposições e festas";
>
> - que os empregados da Egali foram desligados da empresa em 31/12/2012 e, ato contínuo, em 1/1/2013, foram admitidos nas empresas Manor House e Thames River, sendo que, em 1/4/2013, houve nova transferência de trabalhadores da Manor House e da Thames River para a Trafalgar Square. Com as incorporações em 4/2015, os empregados das empresas Manor Hause, Thames River e Trafalgar Squere foram transferidos para a Egali;
>
> - que os estabelecimentos matriz das empresas Manor House, Thames River e Trafalgar Square possuíam o mesmo endereço da filial 0027-02 da Egali e os endereços de algumas das filiais da Egali eram os mesmos de algumas das filiais da Thames River ou da Manor House, conforme quadro demonstrativo inserido no item 3.1 do Relatório Fiscal;

Documento nato-digital

> - que o envio das GFIP das empresas, nas competências 1/2013 a 4/2014, foi feito por um único responsável, sendo que todas as GFIP foram enviadas do mesmo computador, no mesmo horário;
>
> - que, da análise da escrituração contábil das empresas Manor House, Thames River e Trafalgar Square, constatou-se que as mesmas não possuíam equipamentos, computadores, impressoras ou mobiliário e não registravam despesas com aluguel, telefone ou energia elétrica, somente despesas com pessoal.
>
> Segundo a Fiscalização, , o fato gerador das contribuições lançadas "[...] ocorre na simulação da admissão dos empregados utilizados nas empresas THAMES RIVER AGÊNCIA DE INTERCÂMBIO EIRELI, CNPJ 17.027.596/0001- 16; 2) MANOR HOUSE AGÊNCIA DE INTERCÂMBIO EIRELI, CNPJ 17.289.776/0001-76 e, 3) TRAFALGAR SQUARE AGÊNCIA DE INTERCÂMBIO EIRELI, CNPJ 17.669.707/0001-98, optantes do Simples Nacional, visando a redução da contribuição social previdenciária e para outras entidades e fundos – terceiros".

No que diz respeito à suposta ilegalidade da revisão de ofício do lançamento, entendo que a decisão ora atacada foi muito precisa e enfática ao apresentar os fundamentos que justificam a manutenção do lançamento. Destarte, em acolhimento ao decidido pelo órgão julgador de piso, apresento a seguir, como minhas razões de decidir, a transcrição dos tópicos da referida decisão recorrida sobre o tema:

> Verifica-se, portanto, que, na retificação, não foram alterados elementos objetivos e subjetivos da relação jurídica tributária. Não houve fato novo a ensejar a retificação do lançamento, muito menos erro material ou alteração do critério jurídico adotado, como alega a defesa, mas, sim, erro de fato, na medida em que não havia sido imputada a devida responsabilidade solidária aos sócios-administradores da Egali, cuja atuação ilegal na condução dos negócios já havia sido apontada no Relatório Fiscal substituído.
>
> Repise-se que não houve mudança de critério jurídico quanto à abrangência da responsabilidade passiva; não houve dualidade interpretativa quanto à determinada situação jurídica. O que ocorreu foi que a Fiscalização, terminada a ação fiscal, concluiu que os sócios-administradores simularam a abertura de empresas com o objetivo de evasão fiscal, tal como consta no Relatório Fiscal, e aplicou a multa qualificada. Ou seja, a conduta ilegal dos sócios sempre esteve caracterizada nos autos, o que faltou, por erro de fato, foi imputar-lhes de imediato a responsabilidade solidária pelos valores lançados.
>
> A retificação efetuada trouxe mais clareza ao lançamento, na medida em que, após, passou-se a verificar a necessária consonância entre o relato fiscal da simulação e os reais responsáveis tributários pelos valores lançados.
>
> Diga-se ainda que a retificação não causou prejuízo ao direito de defesa os interessados. Primeiramente, porque, conforme visto, não houve inovação quanto aos fatos apurados na ação fiscal e identificados no Relatório Fiscal substituído. Segundo, porque o contribuinte e os responsáveis solidários foram devidamente cientificados da retificação, com abertura de prazo para impugnação.
>
> Pelo exposto, a retificação do lançamento para inclusão de responsáveis tributários foi realizada dentro da legalidade, razão pela qual afasta-se a preliminar aventada pela defesa quanto a este tópico.

Quanto à simulação, igualmente nos tópicos anteriores, também acolho o posicionamento adotado pela decisão de piso, o qual, transcrevo a seguir:

Documento nato-digital

> Apesar dos argumentos apresentados na defesa, resta claro que a autuada praticou planejamento tributário abusivo, na medida em que, através de seus sócios administradores, simulou a abertura de empresas optantes pelo Simples Nacional com o objetivo de reduzir a carga tributária da Egali, transferindo para as empresas recém-criadas a totalidade de seus empregados, que, na prática, continuaram a lhe prestar os mesmos serviços para os quais foram inicialmente contratados.
>
> Verifica-se que as empresas criadas, apesar de existirem formalmente, não eram independentes e autônomas, mas totalmente vinculadas à Egali, o que permite afirmar, com base nas informações colacionadas aos autos pela Fiscalização e pela própria autuada, que a Egali e as empresas Manor House, Thames River e Trafalgar Square compunham, em realidade, um único empreendimento, sob administração dos sócios-administradores da Egali.
>
> É o que se depreende, por exemplo, das informações prestadas pelo contribuinte ao descrever as atividades praticadas pelas empresas, em que se constata a total dependência das 'prestadoras de serviços' para com a Egali, que era quem de fato assumia os riscos do negócio:
>
> (...)
>
> Constata-se que as diretrizes do negócio eram traçadas e conduzidas unicamente pela Egali, que 'subsidiava' o aluguel das empresas, 'cedia' equipamentos e *know how*, responsabilizava-se pelo sistema de gestão e pela manutenção do padrão de atendimento, estabelecia contratos com empresas no exterior e até mesmo recebia dos próprios clientes da Manor House, Thames River e Trafalgar Square os pagamentos pelos 'serviços contratados' destas empresas, que eram remetidos pela Egali às empresas no exterior.
>
> Ou seja, apesar de a defesa sustentar que as 'prestadoras de serviços' (Manor House, Thames River e Trafalgar Square) atuavam de forma autônoma e que tal modelo de negócios consistia em passo inicial para a implantação futura de sistema de franquias, o fato é que, no período objeto da autuação, da análise conjunta das provas dos autos, pode-se afirmar que as empresas Manor House, Thames River e Trafalgar Square existiam apenas formalmente, já que, na prática, formavam juntamente com a Egali um único empreendimento, sob o comando dos sócios da Egali, que optaram pelo fracionamento das atividades da empresa com o objetivo de reduzir sua carga tributária.
>
> Diga-se que, havendo suspeitas de condutas que visem a reduzir as contribuições devidas, a Fiscalização está legitimada a buscar a verdade material (observância ao princípio da primazia da realidade), com fulcro no Decreto nº 70.235/1972, artigo 29, que assim dispõe:
>
> Art. 29. **Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção**, podendo determinar as diligências que entender necessárias.(grifo nosso).
>
> A partir da análise das provas, resta demonstrada a intenção do contribuinte de expor uma falsa verdade com o intuito de ludibriar o Fisco. Houve simulação na medida em que as empresas adotaram uma realidade fictícia para manter a verdade ocultada.
>
> A aparência de pessoas jurídicas atuando de forma autônoma e independente (Manor House, Thames River, Trafalgar Square e Egali) permitiu que três delas - Manor House, Thames River, Trafalgar Square – se mantivessem inseridas no Simples Nacional, o que importou em redução no recolhimento de tributos e contribuições, uma vez que receberam tratamento tributário favorecido, o que levou a verdadeiro prejuízo ao erário.

Para se esquivar do lançamento e da responsabilidade tributária, os recorrentes tentam imputar a responsabilidade à empresa de consultoria Cassel, responsável pelo fiasco planejamento tributário conforme os trechos de seus recursos a seguir apresentados:

Documento nato-digital

Das atividades das empresas

- que a Egali adotou planejamento tributário indicado pela Cassel Consultores Ltda para se adequar ao mercado competitivo em que estava inserida, de agenciamento de viagens e promoção de intercâmbio;

- que os seus concorrentes contavam com sistemas de franquias, mas, devido ao alto custo para instituir este modelo de negócios, a empresa optou, em um primeiro momento, por orientação da Cassel, em descentralizar a Egali, que passaria a contar com prestadores de serviços que, potencialmente, em um segundo momento, se transformariam em empresas franqueadas, quando a Egali passaria a desenvolver exclusivamente a administração de contatos no exterior, manutenção da marca, marketing, transmissão do *know how*, etc;

- que, tratando-se de projeto em fase de gestação, a Egali garantiria para as prestadoras de serviços todo o sistema de gestão, estabelecimento de contrato com as empresas do exterior, padrão de atendimento perante clientes, subsídio parcial no custo de aluguel, cessão de equipamentos, cessão de uso da marca, treinamento dos funcionários e transmissão do *know how* para o desenvolvimento dos negócios e as prestadoras de serviços, por seu turno, teriam a obrigação de remunerar a Egali com parte direta de seus resultados, responsabilizando-se pela realização de toda a parte operacional de vendas, contratação no exterior e contratação de equipe;

- que a estratégia definida tinha por objetivo permitir a evolução das prestadoras de serviços para oportunizar a futura criação de um sistema de franquias, quando, existindo histórico de sucesso, o objeto social da Egali passaria a ser a transformação em franqueadora para passar a vender o produto para demais empresas interessadas;

(...)

Responsabilidade Tributária: da aplicabilidade dos artigos 124,135,136 e 137 do CTN

- que os sócios-administradores da Egali não agiram com excesso de poder ou contrariamente ao contrato social, bem como não tinham interesse no fato gerador da obrigação tributária;

- que a legitimidade passiva e, de forma sucessiva, a responsabilidade pelo pagamento da multa tributária, deve ser direcionada de forma exclusiva para a empresa Cassel Consultoria Gestão Estratégica de Tributos Ltda, que idealizou o sistema de prestação de serviços, ou seja, que operacionalizou todos os sistemas e que se beneficiou pelos fatos geradores;

- que os sócios-administradores, à época da fundação da Egali, eram estudantes sem conhecimento na área do direito societário, tributário ou empresarial, razão pela qual buscaram assessoria da Cassel Consultoria, empresa renomada em Porto Alegre, para expansão do negócio;

- que o objeto do contrato firmado entre a Egali e a Cassel consistia na "[...] realização de estudos de Planejamento Tributário Administrativo e orientação sobre legislação tributária e adequação da estrutura societária para a empresa e suas ligadas, coligadas e controladas, de forma a atender adequadamente a realidade de seus negócios, tendente à redução da carga fiscal";

- que restou definido que a remuneração da Cassel pelos serviços contratados seria aferida mediante aplicação de percentual de 20% sobre toda economia tributária gerada ao longo de 3 anos após a implantação de cada medida de planejamento tributário;

- que a Cassel indicou a necessidade de mudança na empresa que prestava serviços contábeis;

Documento nato-digital

> - que a Cassel recebeu da Egali, a título de honorários em razão do benefício gerado, mais de R$ 500.000,00;
>
> - que a Cassel também recebia parte de seus honorários por meio da empresa Raiway Serviços Administrativos Ltda;
>
> - que a Egali, "[...] com o amadurecimento dos sócios no campo empresarial, conjugado com informações de mercado obtidas ao longo do tempo, tão logo foi possível identificar o risco gerado pela consultoria prestada [...]", optou por não renovar o contrato com a Cassel, assim como rescindiu contrato com a empresa de assessoria contábil indicada por esta;
>
> - que os artigos 135 e 137 do CTN atribuem responsabilidade pessoal ao agente executor dos atos com excesso de poderes ou infração à lei, de modo que, caso se entenda que as empresas não poderiam ter sido criadas, ou que a sua criação tenha sido como a única finalidade de burlar a lei, a Egali se tornou vítima e não agente da autuação fiscal;
>
> - que consta prescrito o elemento doloso da Cassel no momento em que orientou a Egali a buscar determinada assessoria contábil para implementar 'planejamento' societário e tributário e que foi remunerada de acordo com a suposta economia que gerou;

Analisando os argumentos da recorrente, observa-se que a mesma quer se eximir de sua obrigação tributária, seja pelo argumento de que os sócios eram muitos jovens e imaturos, seja pela necessidade de que seja atribuída a responsabilidade tributária à empresa de consultoria, no caso a Cassel.

Diante de todo este contexto, vê-se que não tem previsão legal para que se aceite os argumentos ora trazidos ao recurso, pois independente da idade e da responsabilidade dos terceiros eleitos pela contribuinte para a elaboração do planejamento tributário, tem-se que as convenções particulares não podem ser opostas ao fisco para fins de exclusão da responsabilidade tributária, como também, tem-se o fato de que a capacidade tributária independe da capacidade ou maturidade civil, sendo que estes argumentos não podem ser considerados para fins de exclusão da responsabilidade tributária.

Conclusão

Assim, tendo em vista tudo o que consta nos autos, bem como na descrição dos fatos e fundamentos legais que integram o presente, conheço do recurso, para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita

Documento nato-digital