



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10935.722832/2012-35  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-010.988 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de abril de 2023  
**Recorrente** SUPERMERCADO QUADRI LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PRELIMINAR. NULIDADE. FRUSTRADA INTIMAÇÃO PESSOAL. INTIMAÇÃO POR EDITAL. POSSIBILIDADE.

Nos termos da legislação processual tributária, tendo sido improfícua a primeira tentativa de intimação far-se-á por edital fixado em local franqueado ao público nas dependências do órgão responsável pela intimação.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA.. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados registrados, na esteira da jurisprudência consolidada neste Colegiado, consagrada na Súmula CARF nº 99.

TRABALHADORES VINCULADOS À EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO OPTANTE PELO SIMPLES. DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO EXISTENTE. CARACTERIZAÇÃO DIRETAMENTE COM A EMPRESA PRINCIPAL. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA.

Pelo Princípio da Verdade Material, uma vez configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Constatado que o vínculo empregatício formalmente estabelecido dissocia-se do verdadeiro sujeito passivo, é legítima a atuação fiscal que restabelece a realidade dos fatos, com o conseqüente lançamento tributário no correto contribuinte, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, c/c Pareceres/CJ n.ºs 330/1995 e 1652/1999.

**SIMPLES FEDERAL. EMPRESA INTERPOSTA. APROVEITAMENTO DE RECOLHIMENTOS PELA EMPRESA PRINCIPAL. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N.º 76.**

Tendo sido constituído, pelo lançamento, vínculo direto entre os trabalhadores e o Sujeito Passivo, entende-se que esse é o verdadeiro contribuinte, aquele que, de fato, incidiu nos fatos geradores de contribuição previdenciária, o que ensejou o aproveitamento das contribuições descontadas dos segurados. Nesse sentido, as contribuições patronais previdenciárias, mesmo que recolhidas na sistemática do SIMPLES, devem ser aproveitadas quando do lançamento tributário. Inteligência da Súmula CARF 76.

**CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS. INCRA. REsp n.º 977.058. Súmula STJ n.º 516.**

A contribuição de intervenção no domínio econômico para o INCRA, devida por empregadores rurais e urbanos, não foi extinta pelas Leis n.º 7.787, de 1989, n.º 8.212, de 1991, e n.º 8.213, de 1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência até a competência 11/2007 e determinar que sejam aproveitados os valores pagos de contribuição previdenciária por M Scapini Me relativos aos segurados caracterizados como empregados da autuada. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Wilsom de Moraes Filho e Miriam Denise Xavier que davam provimento parcial em menor extensão para que o aproveitamento de contribuições previdenciárias da M Scapini Me fosse somente os relativos às contribuições dos segurados recolhidas em GPS. Votaram pelas conclusões os conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes e Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Rayd Santana Ferreira,

Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

## Relatório

SUPERMERCADO QUADRI LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 6ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG, Acórdão n.º 02-52.098/2013, às e-fls. 405/420, que julgou procedente as autuações, consubstanciadas nos seguintes lançamentos fiscais:

- **AI DEBCAD n.º 37.352.280-0**, referente a contribuições sociais patronais (**empresa + SAT**) destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre as remunerações pagas/devidas/creditadas aos segurados empregados da empresa **M. SCAPINI ME CNPJ 03.427.947/0001-71**, referente ao período de 01/2007 a 12/2008, inclusive sobre o décimo-terceiro salário.

- **AI DEBCAD n.º 37.352.281-9**, referente às contribuições sociais a cargo dos **segurados empregados** das empresa **M. SCAPINI ME CNPJ 03.427.947/0001-71**, referente ao período de 01/2007 a 12/2008, inclusive sobre o décimo-terceiro salário.

- **AI DEBCAD n.º 37.352.282-7**, referente as contribuições sociais **destinadas a Outras Entidades denominadas Terceiros**, incidentes sobre as remunerações pagas/devidas ou creditadas aos segurados empregados das empresas **M. SCAPINI ME CNPJ 03.427.947/0001-71**, referente ao período de 01/2007 a 12/2008, inclusive sobre o décimo-terceiro salário.

Consta dos fatos geradores ter a auditoria fiscal concluído que os empregados registrados formalmente na empresa optante do SIMPLES prestavam efetivos serviços diretamente a empresa **Supermercados Quadri Ltda** a qual foi a beneficiária direta dessa mão-de-obra e, portanto deverá recolher as contribuições sociais incidentes sobre as remunerações pagas/devidas ou creditadas a esses empregados, já que o vínculo jurídico prestacional se formou com **Supermercados Quadri Ltda** e esses empregados.

A autoridade fiscal constatou que durante o período fiscalizado diversos empregados mantiveram vínculos empregatícios com a duas empresas, saindo de uma empresa e entrando em outra, elaborando quadro demonstrativo.

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a procedência do seu pedido.

Por sua vez, a Delegacia de Julgamento em Belo Horizonte/MG entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 343/464, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão de piso:

**Nulidade da Autuação – citação por edital – não preenchimento dos requisitos – redução do prazo da impugnação**

A defesa aduz nulidade da autuação em razão da intimação ter sido feita por edital sem observância ao art. 23 do Decreto 70.235/72.

(...)

#### **Decadência**

Considerando como válida a intimação por edital em 26/12/2012, o débito relativo a fatos geradores ocorridos antes de dezembro de 2007 encontra-se fulminado pela decadência na forma do art. 150 do CTN, uma vez que a hipótese sob análise é de tributo cujo lançamento se dá por homologação.

#### **Inexistência de razões para o lançamento em face da autuada Da relação de funcionários que foram da empresa M. Scapini ME e passaram a trabalhar na autuada.**

A relação de funcionários que foram da empresa M. Scapini não prova a responsabilidade da autuada e nem demonstra qualquer ligação entre as duas empresas.

Primeiro, pelo lapso de tempo entre a saída dos funcionários de uma empresa e a contratação pela outra empresa, o que ocorreu, em média, após 295 dias, conforme demonstrado na peça de impugnação.

Ademais, em um município com as características populacionais da cidade de Capitão Leônidas Marques, é comum que trabalhadores passem por diversas empresas do município, dada a reduzida oferta e procura por trabalho com alguma qualificação.

#### **Da inexistência de co-relação entre o número de funcionários da empresa autuada com o número de funcionários da M Scapini ME e o faturamento da empresa autuada**

A análise dos valores apresentados pela autoridade fiscal demonstra que a autuada sempre manteve uma média de funcionários e de faturamento. Percebe-se, ainda, que o número de funcionários da Quadri aumentou de forma gradativa, mantendo total coerência entre funcionários e faturamento.

De outro lado, percebe-se que a empresa M Sapini, de 2007 a 2010, teve uma redução de 120 funcionários. Fosse dar seguimento ao raciocínio do fiscal, por certo os funcionários da Scapini deveriam migrar para o Supermercado Quadri, fato que, porém, não é observado.

Se fosse considerada a folha de pagamento da empresa M Scapini como pertencente ao Supermercado, este teria um custo com mão-de-obra na ordem de 16% do seu faturamento bruto.

(...)

A comparação de faturamento realizada pelo agente fiscal é fantasiosa, eis que as atividades das empresas não são as mesmas.

A redução de funcionários da M Scapini não é inversamente proporcional ao aumento de funcionários do Supermercado Quadri.

#### **Da relação de funcionários motoristas**

Não é possível o que o agente fiscal propõe, que o Supermercado mantivesse 30 motoristas para dirigir 07 veículos de sua propriedade.

A empresa autuada sempre manteve número de motoristas condizente com os veículos que possuía para suas atividades, conforme relação de empregados apresentada pelo próprio agente fiscal.

Imaginar 29/30 motoristas para uma atividade de supermercado na cidade de Capitão Leônidas Marques, com 16.000 habitantes, com venda anual de 6 a 7 milhões é fantasia, principalmente se são apenas sete veículos. Seriam mais de quatro motoristas por veículo.

#### **Do local de funcionamento da empresa Scapini ME**

A empresa autuada não tem responsabilidade sobre o local de funcionamento de terceira empresa com a qual não tem nenhuma referência ou ligação.

Não há nos autos um único documento que prove que os funcionários relacionados como sendo da M Scapini algum dia tivessem efetivamente laborado para a autuada.

O agente fiscal informa que a M Scapini realizou recolhimentos de contribuições inclusive a parte relativa aos funcionários, tendo realizado sua contribuição através do SIMPLES.

(...)

**Da prestação de serviços pela Sra. Ivanete Aparecida Grassi e Sra. Vera W. Libardi para a M Scapini Me**

(...)

**Da inexistência de responsabilidade à luz do Código Tributário Nacional**

No caso concreto não existe qualquer indicação de responsabilidade tributária à luz do capítulo V, arts. 128/138 do CTN.

O agente fiscal simplesmente ignorou a existência da empresa M Scapini Me, realizou o lançamento tributário das contribuições previdenciárias dos funcionários daquela empresa em nome da autuada, exigindo o imposto de acordo com a opção tributária da autuada.

Não se pode admitir a pretensão da autoridade fiscal. A responsabilidade tributária é direta do agente, ou então, pode ser atribuída a terceiros porém sua aplicação deve ser realizada de acordo com a lei.

Ignorar a existência de uma empresa, ignorar a existência de legislação de regência e simplesmente transportar a responsabilidade de uma empresa para outra, sob argumentos de que uma empresa possui poucos funcionários pelo seu volume de faturamento e que outra possui número excessivo de funcionários, sem contudo demonstrar um único caso que efetivamente houve labor de funcionários de uma empresa para outra fere o CTN.

**Dos recolhimentos efetuados – necessidade de abatimento**

A autoridade fiscal reconhece que as contribuições dos empregados foram descontadas e recolhidas pela empresa M Scapini Me. As referidas contribuições não pertencem àquela empresa, mas aos seus funcionários, que suportaram o desconto do INSS, uma vez que são segurados obrigatórios.

As empresas, neste caso, são simples agentes do recolhimento, apenas repassando os citados valores. Desta forma, tendo sido realizado o desconto e repassado o valor, não existe nenhum débito, seja qual for a situação tributária ou a responsabilidade tributária.

(...)

**Ausência de fundamentação para a autuação**

Verificando a legislação apontada no lançamento, não se observa previsão legal para o ato praticado pela autoridade fiscal, de desconsideração de pessoa jurídica, a M Scapini Me, e lançamento em desfavor da empresa Supermercado Quadri Ltda, atribuindo a esta a responsabilidade tributária.

(...)

**Da contribuição ao INCRa inconstitucionalidade**

A contribuição ao INCRa não é de intervenção no domínio econômico, mas uma típica contribuição social destinada ao financiamento da Seguridade Social conforme antiga jurisprudência do STJ, tendo sido extinta pelas Leis nº 8.212/91 e 8.213/91 que unificaram o regime da Seguridade Social.

(...)

**Da inexistência de provas de labor de funcionários da empresa M Scapini Me para o Supermercados Quadri Ltda.**

(...)

Não há provas de que a autuada se beneficiou efetivamente dos funcionários contratados por aquela outra empresa.

**Da regularidade dos recolhimentos das contribuições pela autuada**

Junta-se, por amostragem comprovantes de recolhimentos previdenciários no período da autuação deixando evidente a regularidade das operações da empresa, não havendo justificativa para a transferência de funcionários da empresa M Scapini para a autuada.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

**PRELIMINAR****NULIDADE – INTIMAÇÃO POR EDITAL**

Inicialmente, a empresa argüiu nulidade do crédito, por uso indevido de edital, sem exaurimento prévio da via postal de intimação.

Pois bem, a intimação por edital no processo administrativo tem caráter subsidiário e se legitima quando resultar infrutífera **qualquer um** dos meios de intimação previstos nos incisos I a III do art. 23 do Decreto 70.235/72. É o que dispõe o § 1º do art. 23 do Decreto 70.235/72 *in verbis*:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei n.º 11.196, de 2005)

**§ 1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)**

**(grifo nosso)**

No presente caso, conforme Relatório Fiscal, a autoridade lançadora compareceu à sede do estabelecimento do sujeito passivo, na cidade de Capitão Leônidas Marques, para intimar pessoalmente o sujeito passivo, na pessoa do seu representante legal, Sr. Remilson André Quadri, conforme previsto no inciso I do art. 23 do Decreto 70.235/72. Entretanto, lhe foi informado que o mesmo encontrava-se fora e não poderia comparecer à sede da empresa para receber a intimação do lançamento fiscal.

A defesa reclama que o comparecimento do Auditor Fiscal à sede do sujeito passivo para proceder à sua intimação pessoal se deu sem um prévio aviso. Entretanto, a legislação não exige que a intimação pessoal seja precedida de aviso.

A autuada alega, também, que a intimação poderia ser efetuada por via postal, antes de se utilizar da intimação por edital. A alegação, porém, também não encontra fundamento legal, o dispositivo legal transcrito deixa claro que basta que um dos meios previstos nos incisos I a III do *caput* do art. 23 do Decreto 70.235/72 seja frustrado para que se legitime a intimação por edital. Assim, a autoridade lançadora agiu corretamente, de acordo com o art. 23 do Decreto 70.235 /72, na medida em que intimou a empresa por edital somente após caracterizada a ineficácia da comunicação pessoal.

A defesa afirma que no processo há uma assinatura da autoridade lançadora datada de 18/12/2012.

Porém, 18/12/2012 é a data do Despacho /“Termo de Apensação”, no qual a autoridade lançadora atesta que os dois Autos de Infração, lavrados em 07/12/2012, em desfavor do sujeito passivo, foram apensados, ou seja, juntados. Logo, não prevalece a alegação de que o Auto de infração foi confeccionado em 18/12/2012.

A data da confecção do Auto de Infração, encontra-se registrada na sua folha de rosto e demais anexos (07/12/2012), não havendo dúvidas de que o procedimento fiscal se encerrou antes da intimação do sujeito passivo.

Neste diapasão, afasto a preliminar pleiteada.

### **PREJUDICIAL DE MÉRITO** **DA DECADÊNCIA**

A contribuinte alega que deve ser decretada a decadência de parte do lançamento tendo em vista o prazo insculpido no § 4º do artigo 150 do CTN.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, caput, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's n.ºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante n.º 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

**Súmula n.º 08: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.**

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante n.º 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o auto-lançamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso

I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62-A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao

primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entretanto, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento das contribuições, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

Para afastar qualquer dúvida a esse respeito foi editada a Súmula CARF nº 99, que assim dispõe:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do "caput" do art. 72 do Regimento Interno do CARF, inserto no Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

A decisão de piso entendeu pela aplicação do artigo 173 do CTN pela constatação de simulação, senão vejamos:

Entretanto, controvérsias não há de que, em caso de dolo, fraude ou simulação, o prazo de decadência, é contado segundo a regra do inciso I do art. 173 do CTN.

O lançamento fiscal sob análise decorre exatamente da constatação de que o sujeito passivo contratou segurados para lhe prestar serviços de forma simulada, através de empresa interposta optante pelo SIMPLES, apenas para burlar o Fisco.

Logo, no caso concreto incide a regra do art. 173, inciso I do CTN contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Acontece que, s.m.j., esta não é a melhor conclusão para o caso, tendo em vista que a autoridade autuante em nenhum momento invoca o DOLO da contribuinte e, no máximo,

comenta sobre uma eventual simulação apenas com o fito de fundamentar o lançamento para caracterização do segurado empregado, mas não na forma dolosa. Tanto é verdade que no PAF nº 10935.722833/2012-80 que versa sobre os mesmos fatos para período posterior, a multa não foi aplicada de maneira qualificada.

Superado esse ponto, falta analisarmos a existência ou não de pagamento.

Em suma, despiciendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, isto porque a autuada junto a impugnação anexa comprovantes de recolhimentos (GPS) das competências 01/2007 em diante, conforme depreende-se das e-fls. 302/322.

Ademais, a própria autoridade lançadora confirma a existência de segurados empregados registrados na autuada e não há lançamento de “diferença” desses, sendo assim, por óbvio, houve recolhimento das contribuições como demonstram as provas dos autos.

**Neste diapasão, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 26/12/2012 (Edital) com a devida ciência da contribuinte, verifica-se que os fatos geradores até à competência 11/2007, inclusive, encontram-se extintas pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.**

### MÉRITO

#### DA DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA – CARACTERIZAÇÃO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO

Consta que os fatos geradores do lançamento consistem nas remunerações pagas aos segurados empregados, apuradas com base nas folhas de pagamentos confeccionadas em nome da pessoa jurídica M SCAPINI ME, em decorrência da constatação da existência de simulação, em que restou configurada que, a despeito da aparente distinção formal entre o sujeito passivo (SUPERMERCADOS QUADRI LTDA) e a pessoa jurídica M Scapini ME, trata-se de fato de uma única empresa, com exploração da mesma atividade econômica, com quadro único de empregados, sob gestão centralizada no empregador e sujeito passivo Supermercados Quadri.

Pois bem, a questão central na solução do presente litígio repousa na verificação da existência ou não de elementos fáticos e jurídicos suficientes para caracterizar a contratação de empregados registrados na pessoa jurídica optante pelo Simples para com a autuada.

Por sua vez a recorrente sustenta a insubsistência dos Autos de Infração, já que os lançamentos foram realizados com base em mera presunção, sem elementos de provas capazes de demonstrar, de forma cabal, a existência de relação de emprego.

Inobstante os argumentos da recorrente contra referido procedimento levado a efeito na constituição do crédito tributário ora exigido, a legislação previdenciária, por meio do artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, impôs ao Auditor Fiscal a obrigação de considerar os contribuintes individuais (autônomos), prestadores de serviços pessoas jurídicas ou outros prestadores de serviços como segurados empregados, quando verificados os requisitos legais, *in verbis*:

Art. 229.

[...]

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social, constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inc. I «caput» do art.9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado

Verifica-se do artigo supracitado, que o legislador ao mencionar “ [...] ou sob qualquer outra denominação [...]”, deu margem a desconsideração da personalidade jurídica de empresas, quando constatados os pressupostos para tanto, tal como procedeu o Auditor Fiscal na presente demanda.

Mais a mais, esse procedimento também encontra respaldo no Parecer/MPAS/CJ n.º 1652/99 c/c Parecer/MPAS/CJ n.º 299/95, os quais apesar de não vincularem este Colegiado, tratam da matéria com muita propriedade, com as seguintes ementas:

EMENTA

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – VÍNCULO EMPREGATÍCIO–DESCARACTERIZAÇÃO DE MICROEMPRESÁRIOS. 1. A descaracterização de microempresários, pessoas físicas, em empregados é perfeitamente possível se verificada a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “microempresário.

EMENTA

Débito previdenciário. Avocatória. Segurados empregados indevidamente caracterizados como autônomos. Procedente a NFLD emitida pela fiscalização do INSS. Revogação do Acórdão n.º 671/94 da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, que decidiu contrariamente a esse entendimento.

Ainda a respeito do tema, cumpre transcrever o artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei n.º 8.212/91, e o artigo 3º da CLT, que assim estabelecem:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas?

I – como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;”

Art. 3º. Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Assim, constatados todos os requisitos necessários à caracterização da relação laboral, a autoridade administrativa, de conformidade com os dispositivos legais encimados, tem a obrigação de caracterizar como segurado empregado qualquer trabalhador que preste serviço ao contribuinte nestas condições, fazendo incidir, conseqüentemente, as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas ou creditadas em favor daqueles.

Entrementes, não basta que a autoridade lançadora inscreva no Relatório Fiscal da Notificação tais requisitos, quais sejam, **subordinação, remuneração, pessoalidade e não eventualidade**. Deve, em verdade, deixar explicitamente comprovada a existência dos pressupostos legais da relação empregatícia, sob pena de improcedência do lançamento por ausência de comprovação do fato gerador do tributo, e cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

É o que determina o artigo 37 da Lei n.º 8.212/91, nos seguintes termos:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, **com discriminação clara e precisa** dos fatos geradores,

das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento. (g.n.)

No mesmo sentido, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal atuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, como segue:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível

Assim, constatados todos os requisitos necessários à caracterização da relação laboral entre o suposto tomador de serviços com os tidos prestadores de serviços (pessoas jurídicas), **a autoridade administrativa, de conformidade com os dispositivos legais encimados, tem a obrigação de caracterizar como segurado empregado qualquer trabalhador que preste serviço ao contribuinte nestas condições, fazendo incidir, conseqüentemente, as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas ou creditadas em favor daqueles.**

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora, ao proceder a caracterização dos empregados da pessoa jurídica optante pelo SIMPLES como sendo, na realidade, funcionários da atuada, foi muito feliz em sua empreitada, demonstrando e comprovando, no entendimento deste Conselheiro, os requisitos legais necessários à configuração do vínculo, como passaremos a demonstrar.

Nesse particular o Relatório Fiscal, ao qual ora se reporta, traz um extenso rol de elementos que levaram à conclusão encimada. Pode-se resumi-lo nos termos seguintes:

16) A auditoria fiscal constatou que durante o período fiscalizado diversos empregados mantiveram vínculos empregatícios com a duas empresas, saindo de uma empresa e entrando em outra. No quadro abaixo, demonstro os empregados que tiveram o vínculo de emprego com a M Scapini ME e Supermercados Quadri Ltda. No quadro estão demonstradas as informações: nome do trabalhador, NIT, data de admissão e demissão na M Scapini e data de admissão e demissão nos Supermercados Quadri Ltda:

(...)

17) A fiscalização apresenta no quadro abaixo o quantitativo do número de segurados empregados das empresas Supermercados Quadri Ltda (CNPJ 02.338.767/0001-50) e M Scapini ME (CNPJ 03.427.947/0001-71) , mês a mês, relativo ao período de 01/2007 a 10/2010 conforme constante do Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNIS, acompanhado de um gráfico demonstrativo:

(...)

19.1) Conforme se pode verificar é discrepante a divergência entre os índices da despesa com pessoal x receita bruta das duas empresas. Como exemplo temos o ano de 2007 onde o percentual das despesas X receita da M Scapini Me foi 94,31 % e do Supermercados Quadri (Matriz) ficou em apenas 1,23%.

19.2 Da análise acima é possível observar que os dados dos Supermercados Quadri Ltda relativo ao valor da folha de pagamento bem como os números de empregados apresentados no quadro “*Quantitativo dos Segurados Empregados Registrados*” são muito inferiores aos valores das folhas de pagamentos e números de empregados da M Scapini ME.

(...)

19.5) Outro fato observado na auditoria é que nas Declarações Anuais do Simples Nacional relativo aos anos calendários de 2007 a 2010 na Ficha 3 – Informações Econômicas e Fiscais dos Estabelecimentos não existe sequer a informação dos valores das mercadorias adquiridas para comercialização. Ora, como é possível uma empresa do ramo de mercado não tem nenhum valor de aquisição de mercadorias para revenda. Não acreditamos que houve apenas um “esquecimento” da informação desses valores, mas é que de fato não existiu nenhuma aquisição pelo que a fiscalização pode comprovar. A fiscalização anexa ao presente relatório fiscal cópias das Declarações Anual do Simples Nacional (DASN) (**ANEXO VIII**) e dos Extratos do Simples Nacional relativo aos anos calendários de 2007 a 2010 da empresa M Scapini ME. (**ANEXO IX**).

(...)

21.1 Informo também que a empresa M Scapini ME está com suas atividades paralisadas e embora fosse uma pequena empresa a mesma mantinha um número expressivo de empregados registrados formalmente conforme já demonstrado em parágrafos anteriores.

22. Em análise da GFIP apresentada pela empresa M Scapini ME , optante pelo SIMPLES, verifiquei que a empresa manteve em seu quadro de pessoal, no período compreendido entre 01/2007 a 03/2010 uma média mensal de 11 motoristas de caminhão registrados como segurados empregados.

22.1 Muito embora a função de motorista de caminhão não seja atípica para uma empresa que se dedique ao comércio varejista de mercadorias, o que chamou a atenção da fiscalização é a quantidade de empregados que trabalharam na empresa M Scapini exercendo essa função. No quadro abaixo demonstro, por mês, um comparativo entre a quantidade de motoristas com os vínculos empregatícios formalizados na M Scapini ME e aqueles registrados no Supermercados Quadri Ltda (matriz e filiais). Os dados foram obtidos nas GFIPs entregues pelas empresas e considera os empregados informados com os códigos da Classificação Brasileira de Ocupação (CBO) 723 e 725 :

(...)

22.3 Continuando a análise relativa ao números de motoristas das duas empresas a fiscalização apurou que a empresa M Scapini ME não é proprietária de nenhum caminhão, conforme consulta efetuada no sistema Cadastro Nacional do Departamento Nacional de Transito (DENATRAN) cuja consulta anexo ao presente relatório fiscal. (**ANEXO X**)

22.4 Dessa forma, a fiscalização conclui que os motoristas exerceram sua funções para o Supermercados Quadri Ltda (CNPJ 02.338.767/0001-50) , pois de acordo com consulta efetuada ao sistema do DENATRAN, o mesmo é proprietário de alguns caminhões cujos registros estão em seu nome. No quadro abaixo, informo a placa do veículo, a marca/modelo, a unidade de federação do registro e o ano:

(...)

23. Outro fato indiciário da evasão tributária perpetrada pelas empresas sob fiscalização, pode ser notado pelo compartilhamento de tarefas executadas pelos empregados administrativos (Setor de Recursos Humanos) , como por exemplo:

23.1 A Sra. Vera Goreti Weiler Libardi, mesmo sendo empregada registrada nos Supermercados Quadri Ltda CNPJ 02.338.767/0004-01 (Filial de Realeza) conforme informações constantes do Cadastro Nacional de Informações Social (CNIS) , assinou diversos Termos de Rescisão de Contrato Trabalho de empregados da M Scapini ME. No quadro abaixo informo o tipo de documento, data , empresa, CNPJ, nome do empregado dos TRCT ( amostragem):

(...)

Minha impressão é que o conjunto probatório juntado pelo Fisco é robusto, consistente e convergente o suficiente para vincular diretamente os segurados empregados da PJ optante pelo SIMPLES à recorrente, atestando a sua condição de verdadeiro tomador dos

serviços prestados pelos segurados. Se já não fosse o bastante, a autoridade lançadora, comprovou a existência dos requisitos do vínculo empregatício.

**Pautado nas provas articuladas por ambas as partes, o convencimento quanto à vinculação decorre não só do conjunto fático-probatório carreado pela fiscalização, mas também pela linha argumentativa utilizada para contrapor a acusação fiscal, pela qual a recorrente faz considerações genéricas e demasiadamente teóricas, sem refutar concreta e efetivamente os fatos, os nomes, os números e os documentos colhidos pela fiscalização ao longo do procedimento de auditoria.**

Ao fim e ao cabo, a análise conjunta dos elementos probatórios leva à conclusão da efetiva prestação dos serviços pelos trabalhadores para a pessoa jurídica notificada, não optante pelo Simples.

Neste aspecto, tendo a contribuinte repisado as alegações da defesa inaugural sem juntar nenhum novo elemento de prova, peço vênha para transcrever excertos da decisão recorrida e adotá-los como razões de decidir, por muito bem analisar as alegações suscitadas pela autuada e documentos acostados aos autos, *in verbis*:

A defesa alega que não há fundamentos para o procedimento fiscal de descon sideração da pessoa jurídica M Scapini Me e atribuição de responsabilidade tributária em desfavor de terceiros, ou seja, do Supermercado Quadri Ltda.

Porém, não se está imputando responsabilidade tributária a terceiros, como pretende a defesa. A discussão cinge-se ao verdadeiro sujeito passivo direto do tributo, ou seja, o verdadeiro contribuinte que, de acordo com a definição do inciso I do parágrafo único do art. 121 do Código Tributário Nacional, corresponde àquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador tributário.

(...)

Quadro social (mesmo “sócio” utilizado nas duas empresas), “coincidência” de funcionários responsáveis pela elaboração de documentos trabalhistas e fiscais; “coincidência” de empregados transferidos da empresa do Simples para o sujeito passivo

- O Sr. Maxwell Scapini tem sua história laboral focada na prestação de serviços com vínculo empregatício, chegando a manter, inclusive, dois vínculos de emprego no período outubro de 2008 a julho de 2010. Senão vejamos os seguintes dados extraídos do CNIS Cidadão:

- Paralelamente aos vínculos de emprego, inclusive no período que era empregado de 2 empresas, uma delas, os Supermercados Quadri, o citado **Sr. Maxwell Scapini “figurava”** como titular da firma individual M Scapini e como “sócio” minoritário do Supermercados Quadri Ltda (2% do capital social).

- O “ingresso” do **Sr. Maxwell Scapini** no quadro social dos Supermercados Quadri teria se dado na mesma data da “retirada” do sócio administrador **Gilmar Quadri** (12ª Alteração contratual registrada em 25/04/2012).

- O Sr. **Gilmar Quadri**, apesar de constar como tendo se “retirado” do quadro social dos Supermercados Quadri, lá permaneceu, **de fato**, como sócio administrador, conforme comprova assinatura no Termo de Início de Procedimento Fiscal datado de maio de 2012.

- Vera Goreti Weiler Libardi, constava registrada como empregada apenas do Supermercado Quadri Ltda (filial em Realeza), porém, na mesma época, assinava termos de rescisão de contrato de trabalho da M Scapini Me.

- Adir Refati, era o “nome de contato” registrado nas GFIP das duas empresas, embora fosse empregado da empresa Ind. Móveis Quadri.

- Ivanete Aparecida Grassi, era empregada apenas do Supermercado Quadri e o “nome de contato” das GFIP da empresa M Scapini no período 06/2009 a 11/2010.
- Foi informado nas GFIP da M Scapini Me, período de 06/2009 a 11/2010, que o responsável pelas informações era o “Supermercados Quadri Ltda” (campo “nome do responsável”).
- Uma quantidade significativa de empregados que figuravam registrados na M Scapini Me, posteriormente, passaram a trabalhar registrados pelos Supermercados Quadri (ver quadro do item 16 do Relatório Fiscal).

As duas empresas, de fato, são uma só.

A existência da M Scapini é apenas formal para possibilitar aos Supermercados Quadri usufruir dos benefícios do Simples/Prejuízo à Seguridade Social - As duas empresas atuam na mesma área de comércio varejista de mercadorias em geral, sendo uma minimercado e a outra, supermercado.

- A firma individual nunca existiu no endereço informado aos órgãos oficiais.
- Embora conste a existência de receita, nos exercícios de 2007 a 2010, a empresa M Scapini não adquiriu mercadorias para comercialização, conforme suas Declarações Anuais do Simples Nacional, ficha de “Informações Econômicas e Fiscais”.
- A empresa M Scapini também não apresentou notas fiscais de saída, nem escrituração contábil.
- Apesar de ser minimercado, de nunca ter funcionado de fato e de, no período janeiro de 2007 a fevereiro de 2010, não ter adquirido mercadorias, nem constar saída de mercadorias, a firma individual M Scapini Me apresentou quantitativo de empregados muito superior ao do Supermercado Quadri, conforme demonstram os quadros do item 17 do Relatório Fiscal. Vejamos os seguintes exemplos: - competência 01/2007 – enquanto o supermercado tinha 10 empregados, o minimercado tinha 123; - competência 01/2008 – enquanto o supermercado tinha 14 empregados, o minimercado tinha 147; - competência 01/2009 – enquanto o supermercado tinha 13 empregados, o minimercado tinha 62. No período do débito, a média foi de 77 empregados por mês para a M. Scapini e de 17 empregados por mês para o Supermercado Quadri.
- As despesas com folha de pagamento representam percentual elevadíssimo das receitas declaradas pela M Scapini, enquanto que nos Supermercados Quadri, esse percentual é ínfimo, o que demonstra que quem se beneficia da mão-de-obra em questão é o sujeito passivo autuado. Senão vejamos:
  - No ano calendário de 2008, a M Scapini teve média mensal de 104 empregados por mês, folha de pagamento de R\$ 965.810,97 e receita de R\$ 1.237.650,00, enquanto que nos Supermercados Quadri, a média mensal de empregados foi de 12 empregados por mês, folha de pagamento de R\$ 107.108,91, receita bruta de R\$ 8.783.884,57.
  - No período 01/2007 a 03/2010 a M Scapini teve média mensal de 11 motoristas registrados com empregados, embora não fosse proprietária de nenhum caminhão.

Os Supermercados Quadri, por sua vez, era proprietário de 7 caminhões, mas possuía número bem inferior desses profissionais. Por exemplo: em 01/2007 a M Scapini possuía 17 motoristas, enquanto que os Supermercados Quadri, apenas 3; em 10/2008, a M Scapini possuía 30 motoristas enquanto que os Supermercados Quadri, apenas 3; em 01/2009 a M Scapini possuía 11 motoristas, enquanto que os Supermercados Quadri, 4.

Impossibilidade da análise dos fatos indiciários fora do seu contexto Quanto aos argumentos utilizados pela defesa para contestar o lançamento, não podem ser acolhidos porque partem de análise isolada de um cada dos fatos indiciários.

São várias as circunstâncias fáticas comprovadas, que, analisadas isoladamente, como pretendeu o sujeito passivo na sua peça impugnatória, se mostram amparadas pela legislação. Porém, ao serem consideradas em conjunto, comprovam uma realidade aparente, fictícia, que diverge da realidade de fato.

Como vimos, existem duas empresas do mesmo ramo, uma, minimercado optante pelo Simples, e outra, supermercado, as quais estão unidas por um mesmo “sócio de fachada”, pela “coincidência” dos profissionais que cuidam da elaboração de seus documentos fiscais e trabalhistas, por “coincidência” também nos empregados que são demitidos de uma empresa para serem admitidos pela outra.

Note-se que a declaração juntada pela defesa, feita pela Sra. Ivanete Aparecida Grassi, é documento particular extemporâneo à ocorrência dos fatos geradores, despido de qualquer formalidade e produzido exclusivamente para os fins de defesa. Logo, incapaz de se contrapor aos documentos oficiais que fundamentam o lançamento fiscal, os quais são revestidos de formalidades e produzidos à época dos fatos geradores.

Quanto ao argumento de que não há prova de labor dos funcionários da M Scapini para os Supermercados Quadri, também não pode ser acolhido, eis que está fartamente comprovado que não há duas empresas.

Deve ser destacado que neste caso a verdade material, como restou amplamente demonstrado acima, difere das formalidades dos atos e negócios praticados e sobre estas prevalece.

Como se observa das constatações encimadas, a autoridade lançadora se desincumbiu do ônus de comprovar os requisitos da relação laboral entre os funcionários com a ora autuada, na forma que a legislação de regência exige, mais precisamente o artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 –Regulamento da Previdência Social, além de toda legislação citada neste voto, possibilitando, assim, a desconsideração da personalidade jurídica daquela empresa optante pelo SIMPLES com o fito reclassificar o vínculo entre tais funcionários com a recorrente.

Constata-se, assim, que o fiscal autuante, ao promover o lançamento, agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação que regula o tema, demonstrando circunstanciadamente os fatos que ensejaram a constituição do crédito previdenciário, impondo a manutenção da autuação em sua integralidade.

### **DO APROVEITAMENTO DOS RECOLHIMENTOS DO SIMPLES**

A decisão de piso negou o deferimento a esse pleito com base nos seguintes fundamentos:

Embora assista razão à defesa, que as citadas contribuições são de ônus do trabalhador, não se pode perder de vista que o sujeito passivo da obrigação tributária em discussão (arrecadação e recolhimento das contribuições dos empregados) é da empresa, ( art. 30, inciso I da Lei 8.212/91), assim definida como “*a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional*” (art. 15, inciso I da Lei 8.212/91).

Note-se, ainda, que o § 5º do art. 33 da Lei 8.212/91 estabelece que “*O desconto da contribuição legalmente autorizada sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, (gn) não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto na lei.*”

Acrescente-se que não há permissivo legal de compensação de tributo recolhido em nome de um contribuinte para abater obrigação tributária devida por outro contribuinte.

Isto posto e considerando que no caso em foco a obrigação tributária é da empresa autuada, Supermercados Quadri Ltda., e que o recolhimento das contribuições dos

empregados foi efetuado em nome da firma M. Spcapini Me, não se pode efetuar a compensação pleiteada.

Pois bem!

Em face do que dispõe o art. 21, § 11, da Lei Complementar 123/2006 é permitida a compensação de contribuições previdenciárias com valor recolhido indevidamente para o Simples Nacional, consoante o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), instituído pela Lei n.º 9.317, de 5 de dezembro de 1996 (INRFB900/ 2008, art. 44, § 6º).

Quanto à possibilidade de compensação de valores pagos por outras pessoas jurídicas, em regra, existe vedação legal a essa possibilidade, porém não nos parece que seja essa a hipótese para o caso concreto, tendo em vista que prevaleceu a realidade sobre a forma. Em outras palavras, o fato gerador de contribuições previdenciárias se deu entre a Tomadora e os trabalhadores caracterizados segurados.

Como bem delineado no tópico encimado, foi constituído vínculo direto entre os trabalhadores e o Sujeito Passivo, **entendendo-se que esse é o verdadeiro contribuinte**, aquele que, de fato, **incidiu nos fatos geradores de contribuição previdenciária**. O fez de forma interposta, o que, por tudo que consta no Relatório Fiscal, ensejou o lançamento como realizado. Em outras palavras, constata da realidade fática, subsunção do fato a norma, onde a Tomadora é a real empregadora (fato gerador), correto o aproveitamento dos valores pagos quanto ao “fato fictio”.

Destarte, esta é uma matéria sumulada por este Conselho, senão vejamos o teor da Súmula CARF n.º 76:

Súmula CARF n.º 76:

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

**Ademais, conforme narrado no corpo do Relatório Fiscal, de fato, a empresa M. Scapini ME nunca existiu, sendo assim, evidente a possibilidade de tal aproveitamento.**

**A jurisprudência não destoa deste posicionamento, conforme observamos dos Acórdãos n.º 2401-003.977, 2302-003.650, entre outros.**

Neste diapasão, a decisão de piso merece ser revista neste ponto, a fim de que sejam deduzidos do lançamento eventuais recolhimentos ao Simples, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada, com os créditos da mesma natureza daqueles efetuados nessa sistemática.

### **INCRA – ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE**

A contribuição destinada ao INCRA lastreia-se no art. 3º do Decreto-Lei n.º 1.146, de 1970, que manteve o adicional à contribuição previdenciária das empresas, originalmente instituído no § 4º do art. 6º da Lei n.º 2.613, de 1955. A alíquota de 0,2% foi determinada pelo inciso II do art. 15 da Lei Complementar n.º 11, de 1971. A contribuição em tela não se confunde com a destinada ao SENAR.

Apesar dos inúmeros debates acerca da subsistência da contribuição em tela, o STJ pacificou a matéria no sentido da legitimidade da cobrança da parcela de 0,2% destinada ao INCRA, eis que a contribuição não foi extinta pela Lei nº 7.787, de 1989, nem pela Lei nº 8.212, de 1991.

A seguir, transcrevo excerto da ementa do REsp nº 977.058/RS, da relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado pela 1ª Seção do STJ em 22/10/2008, na sistemática dos recursos repetitivos:

**PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA. ADICIONAL DE 0,2%. NÃO EXTINÇÃO PELAS LEIS 7.787/89, 8.212/91 E 8.213/91. LEGITIMIDADE.**

(...)

7. A evolução histórica legislativa das contribuições rurais denota que o Funrural (Prorural) fez as vezes da seguridade do homem do campo até o advento da Carta neo-liberal de 1988, por isso que, inaugurada a solidariedade genérica entre os mais diversos segmentos da atividade econômica e social, aquela exação restou extinta pela Lei 7.787/89.

8. Diversamente, sob o pálio da interpretação histórica, restou hígida a contribuição para o Incra cujo desígnio em nada se equipara à contribuição securitária social.

9. Consequentemente, resta inequívoca dessa evolução, constante do teor do voto, que: (a) a Lei 7.787/89 só suprimiu a parcela de custeio do Prorural; (b) a Previdência Rural só foi extinta pela Lei 8.213, de 24 de julho de 1991, com a unificação dos regimes de previdência; (c) entretanto, a parcela de 0,2% (zero vírgula dois por cento) – destinada ao Incra – não foi extinta pela Lei 7.787/89 e tampouco pela Lei 8.213/91, como vinha sendo proclamado pela jurisprudência desta Corte.

(...)

A tese firmada em sede de recurso repetitivo sobre a natureza jurídica e validade da contribuição ao INCRA pelos empregadores urbanos está também cristalizada na Súmula nº 516 do STJ:

**Súmula STJ nº 516**

A contribuição de intervenção no domínio econômico para o Incra (Decreto-Lei n. 1.110/1970), devida por empregadores rurais e urbanos, não foi extinta pelas Leis ns. 7.787/1989, 8.212/1991 e 8.213/1991, não podendo ser compensada com a contribuição ao INSS.

A natureza jurídica da exação em tela corresponde a uma contribuição de intervenção no domínio econômico, com a finalidade específica de promoção da reforma agrária e de colonização, visando atender aos princípios da função social da propriedade e à diminuição das desigualdades regionais e sociais. Logo, não se confunde com uma contribuição previdenciária sobre a folha.

Além disso, é válida a cobrança do tributo independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte, ou seja, admite-se referibilidade indireta quanto à sujeição passiva, em que os contribuintes eleitos pela lei não são necessariamente os beneficiários diretos do resultado da atividade a ser custeada com o tributo.

Por fim, ressalte-se ainda que o presente colegiado é incompetente para apreciar a constitucionalidade ou não da contribuição social em questão (Decreto nº 70.235, de 1972, art.

26-A; e Súmula CARF n.º 2), sendo que os Temas 108 (RE 578635)<sup>1</sup> e 495 (RE-RG 630898)<sup>2</sup> têm repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.

### **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, estando o lançamento, *sub examine*, em consonância parcial com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO para rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para reconhecer a decadência dos fatos geradores até a competência 11/2007 e determinar que sejam aproveitados os valores pagos na sistemática do SIMPLES, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

---

<sup>1</sup> Tema 108 - Exigibilidade de contribuição social, destinada ao INCRA, das empresas urbanas. Atenção: desde 2011 este tema tem repercussão geral reconhecida, por proposta de revisão de tese apresentada pelo relator do tema 495.

<sup>2</sup> Tema 495 - Referibilidade e natureza jurídica da contribuição para o INCRA, em face da Emenda Constitucional n.º 33/2001. Obs.: proposta de revisão de tese do tema 108, o qual não tinha repercussão geral.

Fl. 22 do Acórdão n.º 2401-010.988 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10935.722832/2012-35