



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720238/2021-91
ACÓRDÃO	1201-007.656 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	F D ARTERO & CIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2017, 2018

PRELIMINAR DE NULIDADE. REGULAR APURAÇÃO. REJEIÇÃO. EXTRAÇÃO DE RESINA EM ÁREA DE TERCEIROS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. AUSÊNCIA DE PRODUÇÃO PRÓPRIA. NÃO ENQUADRAMENTO COMO PRODUTOR RURAL. CONTRIBUIÇÕES SOBRE A FOLHA.

A extração de resina em áreas de terceiros, realizada sob condições que atribuem ao contratante o controle da atividade, caracteriza prestação de serviços. Ausente produção rural própria, inaplicável o regime substitutivo do art. 25 da Lei nº 8.870/1994. As contribuições foram corretamente apuradas na forma do art. 22 da Lei nº 8.212/1991.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INTERESSE COMUM.

A atuação integrada de empresas sob direção comum, com compartilhamento de recursos e ausência de separação patrimonial, evidencia interesse comum no fato gerador, autorizando a responsabilização solidária com fundamento no art. 124, I, do CTN, e no art. 30 da Lei nº 8.212/1991.

RESPONSABILIDADE PESSOAL DE ADMINISTRADOR. ART. 135 DO CTN. INFRAÇÃO À LEI. CONFUSÃO PATRIMONIAL. FRACIONAMENTO DE RECEITAS.

A condução das atividades empresariais com confusão patrimonial, aliada ao fracionamento de receitas para permanência indevida no Simples Nacional, configura infração à lei e justifica a responsabilização pessoal do administrador.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade dos recursos voluntários e negar-lhes provimento. O Conselheiro Lucas Issa Halah apresentou voto divergente para dar provimento ao recurso voluntário da F D ARTERO & CIA LTDA, para reconhecer o vício material do lançamento e cancelar a exigência, restando prejudicados os recursos voluntários dos responsáveis solidários, acompanhado pela Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz. A divergência ficou vencida e se converteu em declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Marcelo Antonio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Ana Cecilia Lustosa da Cruz (substituta integral), Lucas Issa Halah e Nilton Costa Simões (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de ofício relativo às contribuições da empresa destinadas à Seguridade Social, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT (3%), incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados, no período de 01/2017 a 12/2018, no valor consolidado de R\$ 1.930.923,98, com multa de ofício de 75%.

Conforme fl. 261 destes autos, a autuada foi excluída de ofício do Simples Nacional por meio do Ato Declaratório Executivo DRF/LON nº 03/2021, formalizado pelo processo nº 10340.720241/2021-12. O ADE produziu efeitos a partir de 01/01/2017 e estabeleceu o impedimento de opção pelos três anos subsequentes ao da exclusão.

As exigências são decorrentes da exclusão da autuada do Simples Nacional. Consta do Relatório Fiscal:

2.7 Destaca-se que embora a empresa tenha declarado em GFIP (Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social) as remunerações dos trabalhadores, não declarou todas as contribuições devidas, uma vez que declarou em todo o período fiscalizado, de 01/2017 a 12/2018, como sendo optante pelo

SIMPLES. Ao declarar dessa forma o sistema não informa e nem calcula as contribuições patronais devidas a Seguridade Social e nem as contribuições devidas a terceiros. Portanto, as contribuições objeto do presente Processo não foram declaradas em GFIP.

2.8 Na apuração das contribuições devidas, utilizou-se as informações declaradas pela empresa na GFIP, tais como código FPAS (Fundo de Previdência e Assistência Social) e o valor das remunerações informadas, aplicando-se então os percentuais de contribuições correspondentes.

2.9 Verificamos que a empresa atua efetuando a coleta de resina de árvores de pinus, em propriedade de terceiros. A empresa apresentou alguns contratos, denominadas como "contratos de arrendamento" de diversas áreas de propriedade do Instituto de Florestas do Paraná, autarquia estadual do Estado do Paraná. Segue em anexo cópia dos contratos 07/2014 e 014/2015.

2.10 Nestes contratos embora o título seja de contrato de "arrendamento" no contrato 07/2014 e contrato de "concessão" no caso do contrato 14/2015, conforme cláusula primeira de ambos se percebe que o objeto é a realização de serviços de extração de goma ou resina de pinus. Efetivamente, verifica-se que o contribuinte apenas presta o serviço de coletar as resinas, ficando com parte da produção e efetuando a venda do produto, sendo outra parte destinada ao próprio Instituto. Ainda que o faturamento do contribuinte ora fiscalizado seja através da venda do produto rural, apenas isto não faz dele um produtor rural.

2.11 Verificou-se que quem fez o reflorestamento é o Instituto, que foi responsável pelo plantio e sua condução. As árvores e toda a madeira pertencem a este que é quem assume o risco da atividade do reflorestamento. Não há arrendamento das áreas para livre exploração pelo contribuinte ora fiscalizado que não pode fazer o que quiser com as árvores, cabendo a este apenas coletar a resina de pinus conforme os critérios previstos no contrato e estabelecidos pelo Instituto. O não cumprimento desses critérios específicos pode determinar a suspensão dos serviços, conforme cláusula nona dos dois contratos.

2.12 Deste modo, aceitou-se o enquadramento informado pelo contribuinte em sua GFIP, pelo FPAS 515, que inclui prestação de serviços e comércio, visto que não pode ser considerado o produtor rural pois não foi o responsável pelo plantio das florestas de pinus e não é seu

proprietário, não tendo autonomia sobre a floresta, podendo apenas coletar a resina.

2.13 As bases de cálculo utilizadas para apuração das contribuições foram os valores informados pela empresa na GFIP, os quais foram comparados com os resumos mensais das folhas de pagamento apresentadas pela empresa. Dessa forma, os valores das bases de cálculos foram os mesmos valores considerados pela empresa. Segue em anexo relação com os dados identificadores das GFIP consideradas.

Houve a responsabilização solidária da empresa Fabio Donha Artero Eireli, por integrar grupo econômico de fato (inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/1991) e em razão do interesse comum na situação que constituiu os fatos geradores (inciso I do art. 124 do CTN). Conforme o Relatório Fiscal, ambas as empresas operam no mesmo endereço, são da titularidade do mesmo sócio (Sr. Fábio Donha Artero), atuam no mesmo ramo, exploram os mesmos contratos, compartilham ferramentas e apresentam confusão patrimonial entre si e com o Sr. Fábio.

O Sr. Fábio foi responsabilizado sob dois fundamentos:

- 1) inciso I do art. 124 do CTN, por ter utilizado dos trabalhadores das pessoas jurídicas para trabalhar em áreas e atender contratos da pessoa física;
- 2) inciso II do art. 135 do CTN, pela falta de observância da separação patrimonial das pessoas jurídica e da pessoa física, ao contrário dos princípios básicos da própria criação das pessoas jurídicas.

A autuada e os responsáveis solidários impugnaram o lançamento.

A impugnação da autuada se restringiu à preliminar de ilegitimidade passiva quanto às contribuições previdenciárias exigidas com fundamento no art. 22, incisos I e II, da Lei nº 8.212/1991; que o lançamento incorreu em erro na identificação do sujeito passivo, ao desconsiderar sua condição de produtora rural pessoa jurídica; que exerce atividade de extração de resina de pinus em áreas de terceiros, com base em contratos de arrendamento e concessão florestal; que a exploração econômica em imóvel de terceiros não afasta a natureza rural da atividade, ainda que haja participação do proprietário no resultado econômico; que a produção é comercializada com terceiros, com repasse apenas parcial ao Instituto de Florestas do Paraná, o que afastaria a caracterização como prestação de serviços; que, como produtora rural pessoa jurídica, é sujeito passivo das contribuições previstas no art. 25, incisos I e II, da Lei nº 8.870/1994 (Funrural); que a exigência com fundamento no art. 22 da Lei nº 8.212/1991 implica o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência, requerendo a declaração de nulidade do lançamento, com fundamento na Solução de Consulta Interna COSIT nº 8/2013.

A empresa responsabilizada, a Fábio Donha Artero Eirelli, argumentou em sua impugnação não haver interesse comum na situação de fato que constitui o fato gerador. Alegou que a mera integração em grupo econômico não autoriza a solidariedade, conforme entendimento do STJ. Que não praticou o fato gerador em conjunto com a empresa autuada, nem possuía interesse jurídico na situação tributada, o que se reforça pelo fato de a autoridade fiscal não lhe ter imputado responsabilidade no processo administrativo nº 10340.720254/2021-83, decorrente da mesma exclusão do Simples Nacional.

O sócio responsabilizado, o Sr. Fábio, repetiu em sua impugnação o argumento da empresa Fábio Donha Artero Eirelli de que não há interesse jurídico comum na situação que constitui o fato gerador; reforçou a sua tese com base no fato de que a autoridade fiscal não o responsabilizou no processo administrativo nº 10340.720254/2021-83. E rechaça a responsabilidade pessoal do sócio-administrador prevista no art. 135, III, do CTN, diante da inexistência de prova de dolo ou de infração à lei ou ao contrato social.

A DRJ julgou improcedentes as impugnações. A autuada e os responsáveis solidários apresentaram Recursos Voluntários individuais, nos quais reiteraram as mesmas alegações apresentadas em primeira instância.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Nilton Costa Simões**, Relator

1 DA ADMISSIBILIDADE DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

Os Recursos Voluntários são tempestivos e preenchem as demais condições de admissibilidade. Passo ao seu conhecimento.

2 DA PRELIMINAR

2.1 DAS RAZÕES DA AUTUADA

A autuada invocou a nulidade do lançamento por vício material. Argumentou haver ilegitimidade passiva, uma vez que exerceria atividade rural e, assim, estaria sujeita às contribuições do Funrural (art. 25 da Lei nº 8.870/1994). Como o lançamento foi fundamentado no

art. 22 da Lei nº 8.212/1991, a defesa sustenta que estaria caracterizado o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência.

A preliminar deve ser rejeitada. Como salientei no relatório, os Recursos Voluntários se limitaram a reproduzir idênticos argumentos já apresentados na impugnação. Reproduzo, a seguir, excerto do voto condutor da decisão recorrida, relatado pelo julgador Claudinei Ignácio da Rosa, cujas razões adoto como fundamento.

9. Segundo a Autoridade Fiscal, a contribuinte é optante pelo Simples Nacional, mas, no decorrer do procedimento fiscal, verificou-se a existência de fatores impeditivos para a opção ao regime especial, devendo, portanto, submeter-se ao regime tributário das empresas em geral. Eis como se manifestou a Autoridade Fiscal:

2.7. Destaca-se que embora a empresa tenha declarado em GFIP (Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social) as remunerações dos trabalhadores, não declarou todas as contribuições devidas, uma vez que declarou em todo o período fiscalizado, de 01/2017 a 12/2018, como sendo optante pelo SIMPLES. Ao declarar dessa forma o sistema não informa e nem calcula as contribuições patronais devidas a Seguridade Social e nem as contribuições devidas a terceiros. Portanto, as contribuições objeto do presente Processo não foram declaradas em GFIP.

2.8 Na apuração das contribuições devidas, utilizou-se as informações declaradas pela empresa na GFIP, tais como código FPAS (Fundo de Previdência e Assistência Social) e o valor das remunerações informadas, aplicando-se então os percentuais de contribuições correspondentes.

2.9 Verificamos que a empresa atua efetuando a coleta de resina de árvores de pinus, em propriedade de terceiros. A empresa apresentou alguns contratos, denominados como “contratos de arrendamento” de diversas áreas de propriedade do Instituto de Florestas do Paraná, autarquia estadual do Estado do Paraná. Segue em anexo cópia dos contratos 07/2014 e 014/2015.

[...]

2.13 As bases de cálculo utilizadas para apuração das contribuições foram os valores informados pela empresa na GFIP, os

quais foram comparados com os resumos mensais das folhas de pagamento apresentadas pela empresa. Dessa forma, os valores das bases de cálculos foram os mesmos valores considerados pela empresa. Segue em anexo relação com os dados identificadores das GFIP consideradas.

2.14 Para calcular a contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, prevista no inciso II do art. 22 da Lei 8.212/91, utilizou-se a atividade declarada pela empresa, conforme seu CNAE CNAE – Cadastro Nacional de Atividades Econômicas – “0210-1/99 Produção de produtos não madeireiros não especificados anteriormente em florestas plantadas” – “Produção de Resina de Pinus”. Esta atividade corresponde a alíquota de 3% (três por cento). O FAP, fato acidentário previdenciário utilizado foi o de 1,0000, que corresponde ao valor neutro que não interfere no cálculo.

9.1. A Impugnante afirma que "a autoridade fiscal cometeu um grave equívoco. A atividade econômica da impugnante é uma atividade rural, pois se dedica à extração de resina de pinus por meio de contratos de arrendamento rural e de concessão florestal com o Instituto de Florestas do Paraná". Acrescenta que o Instituto, arrendatário/concedente, "poderia ceder parte do uso e gozo do seu imóvel rural a terceiro (impugnante) para explorá-la, mediante pagamento de retribuição ou aluguel e foi o que aconteceu no caso em apreço, uma vez que o Instituto cedeu parte da sua floresta de pinus ao impugnante para que fosse possível extrair resinas".

9.2. Afirma, ainda, que "a extração de resina de pinus (árvore de terceiros) por meio de contrato de arrendamento e concessão florestal não é capaz de desnaturar a atividade rural do impugnante". A Impugnante sustenta que é produtora rural pessoa jurídica e "sujeito passivo do Funrural, o qual incide sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, nos termos do art. 25, I e II, da Lei nº 8.870/94".

9.3. Considerando o exposto pela contribuinte, verifica-se que sustenta e fundamenta sua defesa na interpretação das orientações constantes na Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, especificamente o art. 165 que trata das atividades rurais. Dessa forma, a controvérsia reside no enquadramento da Impugnante na condição de produtora rural pessoa jurídica.

9.4. Embora haja as denominações de "arrendamento" no Contrato nº 07/2014, fls. 273 a 284, e "concessão" no caso do Contrato nº 14/2015, fls. 285 a 297, a cláusula primeira estabelece que o objeto é a realização de serviços de extração de goma ou resina de pinus. Efetivamente, verifica-se que a contribuinte apenas presta o serviço de coletar as resinas, ficando com parte da produção e efetuando a venda do produto, sendo outra parte destinada ao Instituto de Florestas do Paraná. Ainda que o faturamento da contribuinte seja através da venda do produto rural, apenas isto não faz dele um produtor rural. Vejamos o que a cláusula primeira do contrato nº 07/2014:

O objeto deste contrato é o arrendamento pelo INSTITUTO de 700 hectares de florestas de pinus, com média de resinagem em 475 árvores por hectare, para realização de serviços de extração de Goma Resina nos talhões dos projetos implantados no imóvel indicado no quadro abaixo, os quais são de propriedade do INSTITUTO, localizados no Município de Castro, Estado do Paraná, nos termos e condições deste contrato, do Edital de Arrendamento IFPR/002/2014, seus anexos e da proposta vencedora.

(Sem grifo no original)

9.5. O Instituto de Florestas do Paraná é o responsável pelo reflorestamento. As árvores e toda a madeira pertencem ao Instituto que é quem assume o risco da atividade do reflorestamento. Não há arrendamento das áreas para livre exploração pelo contribuinte ora fiscalizado que não pode fazer o que quiser com as árvores, cabendo a este apenas coletar a resina de pinus conforme os critérios previstos no contrato e estabelecidos pelo Instituto. O não cumprimento desses critérios específicos pode determinar a suspensão dos serviços, conforme cláusula nona dos dois contratos.

Cláusula Nona

A regular e correta extração da Goma resina será de responsabilidade da ARRENDANTE, que se obriga a obedecer aos critérios técnicos estabelecidos pelo INSTITUTO, constantes do Anexo I deste Contrato e as determinações do IBAMA, podendo o INSTITUTO, a qualquer momento suspender os serviços, caso não estejam atendendo níveis aceitáveis de qualidade e produtividade condizentes.

(Sem grifo no original)

9.6. Ao se analisarem as GFIPs da contribuinte no período de 01/2017 a 12/2018, constata-se que ela própria fez o enquadramento pelo

Fundo da Previdência e Assistência Social (FPAS) 515, que inclui prestação de serviços e comércio, cuja alíquota de contribuição previdenciária é 20% (vinte por cento) e 5,8 % (cinco vírgula oito por cento) para outras entidades e fundos, para as empresas não optantes pelo Simples Nacional. Dessa forma, a Autoridade Fiscal que o FPAS 515 estava correto de acordo com as atividades que dedica de fato a contribuinte. Ademais, nas GFIPs, a contribuinte declarou-se optante pelo Simples Nacional que é incompatível com a atividade de produtor rural pessoa jurídica, que recolhe suas contribuições de forma substitutiva.

9.7. Diante das informações prestadas pela contribuinte, cabe destacar que a prestação de informações tributárias por meio de GFIP tem o efeito de confissão de dívida, nos termos do inciso IV e § 2º do artigo 32 da Lei nº 8.212, de 1991, que assim determina:

Art. 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; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

9.8. Com a impugnação, a contribuinte apresenta uma interpretação totalmente equivocada, considerando entre suas alegações, a principal, que faria jus ao benefício disposto no artigo 25, I e II, da Lei nº 8.870, de 1994, uma vez que esses dispositivos tratam das contribuições incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, que substituem as contribuições incidentes sobre a folha de pagamento.

9.9. Evidentemente que não, pois, de acordo com suas próprias afirmações e as cláusulas contratuais firmadas com o Instituto de

Florestas do Paraná, a contribuinte é apenas uma prestadora de serviços remunerada com parte da produtos (resina de pinus).

9.10. A contribuinte destacou o art. 165 da Instrução Normativa (IN) nº 971, de 2009, para com ele sustentar seu entendimento equivocado, pois a mesma IN esclarece que o produtor rural pessoa jurídica é a empresa que produz e comercializa sua produção rural, não se aplicando o regime de substituição no caso de operações relativas à prestação de serviços a terceiros, nas condições e restrições estabelecidas na legislação tributária. No tocante à substituição, tem-se também a obrigatoriedade da declaração em GFIP do código FPAS 604, o qual implica constar no campo comercialização da produção PJ o valor da receita bruta da produção, para gerar o FPAS 744, relativo à contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização produção rural, conforme dispõe o Manual da GFIP.

9.11. Conforme esclarecimentos apresentados, o sujeito passivo informou não possuir plantios próprios, exercendo a prestação de serviços em plantios de terceiros.

9.12. Como mencionado, o regime substitutivo do produtor rural pessoa jurídica, não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, de acordo com o § 5º do art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994. No caso, mesmo que fosse configurada uma atividade rural, que não é o caso da contribuinte, a mão de obra deveria tributada na forma das empresas em geral, vejamos o que determina o dispositivo legal:

Art. 25. A contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a ser a seguinte: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001).

[...]

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001).

(Sem grifo no original)

9.13. Cabe ressaltar que em consonância com a fiscalização e diferentemente do entendimento exarado pela Impugnante, que a extração de resinas de pinus em florestas do Instituto de Florestas do Paraná, não

caracteriza atividade rural. Assim, deve ser considerado como produção rural própria quando a contribuinte exerce atos de processos de florestamento ou reflorestamento. A simples extração de resina de pinus em terras de terceiros por si só não tem o condão de caracterizar a atividade da empresa como rural.

9.14. No período de janeiro de 2017 a dezembro de 2018, o sujeito passivo não preencheu os requisitos para ser enquadrado como produtor rural pessoa jurídica para efeitos previdenciários, definido como a "pessoa jurídica que tenha como fim apenas a atividade de produção rural".

9.15. Para fins de apuração das contribuições devidas, verifica-se que a Impugnante atua na prestação de serviços a terceiros ficando com parte da mercadoria, o que descaracteriza com produtor rural, ficando, assim, excluído do regime de substituição, devendo contribuir sobre a remuneração dos segurados em relação a todas as suas atividades da mesma forma que as empresas em geral.

Portanto, a autuada não faz jus ao enquadramento como produtor rural, o que evidencia o acerto da fiscalização quanto à descrição dos fatos e a fundamentação legal contidos no Relatório Fiscal. Voto por rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento.

2.2 DAS RAZÕES APRESENTADAS PELOS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

Os responsáveis tributários também apresentaram recurso voluntário em que se limitaram a repetir os mesmos argumentos submetidos à DRJ. Analisei os fundamentos da decisão recorrida e, mais uma vez, entendo que enfrentou totalmente os argumentos da defesa. Reproduzo, a seguir, os excertos do voto condutor da decisão recorrida, cujas razões adoto como fundamento.

Da Responsabilidade Solidária - configuração do grupo empresarial

10. A Autoridade Fiscal atribuiu a responsabilidade solidária a empresa F. D. ARTERO & CIA LTDA., por configuração de grupo empresarial, com base no inciso do art. 124 do CTN, e inciso X do art. 30 da Lei 8.212, de 1991, releva transcrever os dispositivos legais invocados pela autoridade fiscal:

Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

[...]

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

10.1. Sobre grupo econômico, a vigente Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, assim se reporta:

Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

10.2. Em relação à responsabilidade tributária, cumpre ressaltar que, no direito tributário, o responsável pelo pagamento do tributo (contribuinte), em princípio, deve ser aquele que praticou o fato gerador, mas a lei, em determinadas situações, para garantir o direito de arrecadar tributos com maior segurança, pode atribuir a terceira pessoa, também relacionada ao fato gerador, o encargo de recolher o tributo, surgindo a figura do responsável tributário, quando, mesmo não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário.

10.3. A solidariedade passiva, portanto, pode ter duas origens: a solidariedade de direito, que decorre da designação, expressa em lei, de outro fato jurídico. Esta espécie pode implicar pessoa que não realizou diretamente o fato gerador da obrigação. O objetivo é garantir o pagamento do tributo, unindo, pela solidariedade legalmente imposta, diversas pessoas; e a solidariedade de fato, cujo pressuposto é o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

10.4. Muito se discute se o interesse mencionado no inciso I do artigo 124 do CTN diz respeito ao interesse econômico ou jurídico. A maioria dos

doutrinadores entende que somente o interesse jurídico poderia dar ensejo à aplicação do referido dispositivo legal. Os sócios, somente por essa condição, não possuem interesse jurídico no fato gerador tributário praticado pela sociedade, sendo que o interesse econômico não seria suficiente para gerar responsabilidade. Contudo, há defensores da tese de que há interesse comum quando provado abuso da personalidade jurídica, caracterizado pela confusão patrimonial e desvio de finalidade, isso tanto em julgamentos administrativos quanto judiciais.

10.5. A própria lei também não expõe com exatidão a condição em que se colocam os sujeitos para que se caracterize tal interesse. O dispositivo do inciso I faz menção a um laço de interesse com o fato gerador, ou seja, a solidariedade abrangerá pessoas que possuem uma ligação especial com o fato jurídico-tributário. A obrigação tributária criada, todavia, é apenas uma, pois que originada de um só fato gerador (objeto do lançamento tributário), e em relação a tal fato gerador existirá mais de um devedor, ambos concorrendo no acontecimento do mesmo fato, por isso, todos assumirão a condição de sujeitos passivos solidariamente, o que leva a crer que a hipótese prevista no inciso I do art. 124 do CTN refere-se à solidariedade entre contribuintes.

10.6. O alcance da expressão "interesse comum", portanto, sempre suscitou muitas discussões doutrinárias e, recentemente, no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04, de 10 de dezembro de 2018, a Coordenação-Geral de Tributação tratou da interpretação a ser dada a essa expressão, manifestando-se nos seguintes termos:

11. A terminologia "interesse comum" é juridicamente indeterminada. A sua delimitação é o principal desafio deste Parecer Normativo. Ao analisá-la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.

11.1. O interesse econômico aparentemente seria no sentido de que bastaria um proveito econômico para ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN.

11.2. O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).

11.3. Ambas as construções doutrinárias são falhas e não devem ser aplicadas no âmbito da RFB, pois tenta-se interpretar um conceito indeterminado com outro conceito indeterminado.

12. Como norma geral à responsabilidade tributária, o responsável deve ter vínculo com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou. Segundo Ferragut:

"O legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aqueles pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) indiretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou. Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança de tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado, e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a recuperação e a preservação do direito de propriedade e do não-confisco."

12.1. Exemplificando: na responsabilidade por substituição tributária, o vínculo deve ser com o fato tributário, quando é própria, ou com a pessoa, quando atua como agente de retenção, não obstante na maioria dos casos conter ambos os vínculos. Já na responsabilização cujo antecedente é um ato ilícito, o vínculo com a pessoa está sempre presente, como se vê na lista das que podem ser responsabilizadas pelos arts. 134 e 135 do CTN.

10.7. Avançando sobre o tema, o referido Parecer Normativo esclarece que, para atrair a responsabilização prevista no inciso I do art. 124 do CTN, a pessoa (física ou jurídica) deve ter vínculo com o fato gerador, ou com o sujeito passivo que o praticou. Nessa linha de pensamento conclui que, demonstrado o vínculo do terceiro com o ilícito tributário ou

com a pessoa do contribuinte e, comprovado o nexo causal de sua participação, comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito, com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo, mostra-se plenamente cabível a responsabilização solidária com espeque no citado dispositivo.

10.8. A Autoridade Fiscal informa que antes mesmo de se iniciar o procedimento fiscal, verificou-se a existência de forte relação entre a empresa FABIO DONHA ARTERO EIRELI e a empresa F. D. ARTERO & CIA LTDA. Assim se manifestou a Autoridade Fiscal sobre a responsabilidade solidária por grupo empresarial:

3.2. Inicialmente foi possível identificar que as empresas têm sua sede formal no mesmo local, que na realidade é o endereço residencial de seu sócio, conforme admitido pelas empresas em suas respostas. O Sr. Fabio Donha Artero é o único proprietário da empresa FABIO DONHA ARTERO EIRELI (empresa individual de responsabilidade limitada) e sócio majoritário da F D ARTERO & CIA LTDA., sendo o outro sócio seu filho menor de idade, que é representado na empresa pelo próprio Fabio Donha Artero.

[...]

3.4 Além disso desenvolvem atividades no mesmo ramo de atuação, sendo que informam como CNAE - Classificação Nacional de Atividades Econômicas a mesma atividade, qual seja, "0210-1/99 Produção de produtos não-madeireiros não especificados anteriormente em florestas plantadas" - "Produção de Resina de Pinus". Esta também é a atividade desenvolvida pelo seu sócio enquanto produtor rural pessoa física, visto que sua principal receita é a venda da resina de pinus.

3.5 Só por isso já é possível verificar que as duas empresas constituem grupo econômico, mas além disso, conforme se verificou pela análise dos documentos apresentados e pelas respostas as intimações apresentadas pelas empresas e pela pessoa física do sócio, na realidade elas funcionam em conjunto.

3.6 Em resposta com data de 17/02/2021 a empresa FABIO DONHA ARTERO relata que "a

empresa trabalha em parceria com a empresa F D ARTERO E CIA LTDA, explorando os mesmos contratos e utilizando ferramentas em conjunto".

3.7 Verificou-se que a empresa F D ARTERO é a responsável pelos contratos de prestação de serviço efetuados com o Instituto Florestal do Paraná, que lhe permitem coletar a resina, sendo que a empresa FABIO DONHA ARTERO EIRELI utiliza as mesmas áreas, conforme informado no temo acima citado.

3.8 Além disso, conforme ficou relatado no Termo de Verificação de Exclusão do Simples Nacional, com cópia anexa ao presente relatório, nos extratos bancários das empresas é possível verificar a transferência de recursos de uma para outra em diversos momentos, além das transferências diretamente efetuadas com o sócio. Destacamos que essas transferências não foram devidamente registradas na contabilidade das empresas. Segue abaixo uma amostragem de parte dos extratos exemplificando os fatos narrados. Primeiro da empresa F D ARTERO e na sequência da FABIO DONHA ARTERO EIRELI.

10.9. A Impugnante afirma que, "no presente processo administrativo, não restou demonstrado que a impugnante praticou o fato gerador da contribuição previdenciária em conjunto com a empresa autuada, ou melhor, que possuía interesse jurídico na situação que constituía o fato gerador da contribuição previdenciária".

10.10. Todavia essa afirmação não pode prosperar, já que as declarações do Sr. Fábio Donha Artero estão em consonância com os demais elementos de prova coletados pela autoridade fiscal. Vejamos a resposta do Sr. Fábio ao Termo de Início de Procedimento Fiscal:

1 - Com relação a contratos de empréstimos; mútuos e semelhantes, estes não forem estabelecidos, não foram feitos os contratos de empréstimos. Acontecia que nas necessidades da empresa fazíamos os pagamentos peia pessoa física ou transferia valores para a empresa. Eram os primeiros anos dos contratos e como havia a necessidade de honrar os pagamentos e compromissos fizemos os pagamentos como podíamos, principalmente nos momentos de

preços ruins. Infelizmente não fizemos contratos desses empréstimos da pessoa física para a jurídica, mas como pode ser visto nos extratos, fazíamos essas transferências de uma conta para outra na medida que era necessário aporte para cobrir a folha de pagamento e outras contas, pois o arrecadado por vezes não dava para cobrir os compromissos. E, de outro lado, por várias vezes os trabalhadores registrados na pessoa jurídica acabavam fazendo serviços nas áreas que temos contrato na pessoa física, como comecei e como atuo também. Naquele momento acreditamos, por ser o dono das empresas, que não haveria problema, e preocupava mesmo em honrar os compromissos, em especial a folha do pessoal, e sempre lançamos no IR esses pagamentos como despesas. [...] Seguramente, entendemos hoje que tem que haver as separações, mas de fato misturamos sim sem o devido registro dos contratos e empréstimos e muitas vezes foram feiras transferências e pagamentos para a empresa, mesmo porque, as vezes alguns recebimentos chegavam atrasados e precisávamos pagar algumas contas mais urgentes.

10.11. Como se observa da resposta apresentada pelo Sr. Fabio, como pessoa física, fls. 301 e 302, não apenas as empresas exercem as mesmas atividades, mas isso ocorre em conjunto e sem a devida separação das atividades de cada uma e da pessoa física, citando inclusive que ocorreu uma confusão, ou mistura das pessoas jurídicas com física. Informa ainda que "seguramente, entendemos hoje que tem que haver separações, mas de fato misturamos sim sem o devido registro..."

10.12. Em outro trecho da declaração prestada pelo Sr. Fábio Donha Artero à Autoridade Fiscal, fls. 101 e 102, afirma que "...ainda cabe dizer das despesas de podas e desgalhas para pode começar o trabalho, bem como roçadas, abertura de estradas. ramais. manutenção das estradas. transporte; despesas com combustível, construção de cercas, barracões e algumas compras de matérias conforme a necessidade, bem como despesas de manutenção de tratar e despesas inerentes a propriedade rural, agravadas por ser em área de floresta e terreno quase sempre muito dobrado. Também cabe ressaltar a despesa com saquinhos de instalações (milhares um ou dois por cada arvores), arames para amarrar os saquinhos....".

10.13. Todas essas despesas não estão registradas na contabilidade do

sujeito passivo, o que torna a contabilidade imprestável para qualquer análise fiscal.

10.14. Nos termos do Parecer Normativo RFB nº 4, de 2018, o grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade. Esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Contudo, não é, no caso, somente a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica, que se dá pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou redução de tributos, mediante manipulação artificial do fato gerador, o que poderia configurar planejamento tributário abusivo.

10.15. A configuração do planejamento abusivo tributário atrai a responsabilidade solidária, na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.

10.16. Cabe destacar, ainda, que a empresa F. D. ARTERO & Cia Ltda. é a responsável pelos contratos de prestação de serviço efetuados com o Instituto de Florestas do Paraná, que lhe permitem coletar a resina, sendo que a empresa FABIO DONHA ARTERO EIRELI se utiliza dos mesmos contratos e das mesmas áreas florestais.

10.17. Ademais, em se tratando de contribuições previdenciárias, o inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, já transcrito, prevê expressamente que respondem solidariamente pelas referidas contribuições as empresas integrantes de grupo econômico.

10.18. A Impugnante afirma que "algo que comprova que o impugnante não tem interesse jurídico na situação de fato que constitua o fato gerador das contribuições ora exigidas, é que a autoridade fiscal não imputou sua responsabilidade tributária no processo administrativo nº 10340.720254/2021-83, a qual também decorre da exclusão do Simples Nacional da empresa F D ARTERO & CIA LTDA".

10.19. Cabe esclarecer à Impugnante que não faz prova em seu favor o fato de a Autoridade Fiscal não atribuir a responsabilidade solidária à empresa F. D. Artero & Cia. Ltda., no processo administrativo nº 10340.720254/2021-83 (contribuição para outras entidades e fundos), pois há previsão normativa

para exclusão da responsabilidade solidária em relação à contribuição para outras entidades e fundos, nos termos do inciso I do § 2º do art. 151 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, "in verbis":

Art. 151. São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação previdenciária principal e as expressamente designadas por lei como tal.

[...]

§ 2º Excluem-se da responsabilidade solidária:

I - as contribuições destinadas a outras entidades ou fundos;

10.20. Diante do exposto, deve ser mantida a imputação de responsabilidade solidária à empresa F. D. Artero, com fundamento no inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional.

Da solidariedade dos empresários e mandatários

11. A autoridade Fiscal esclarece em relatório que "a responsabilidade da pessoa natural detentora da administração da pessoa jurídica é fundamental, razão plenamente justificável para atribuição da solidariedade aos mandatários com poderes plenos (art. 135, II, do CTN) e ao administrador constante do contrato social (art. 135, III do CTN), mormente quando tiveram participação pessoal e mediata na prática do ato de infração à lei (Lei 8.212/91, art. 33, § 2º e Lei 11.457/96, art. 11, § 5º)".

11.1. Foi atribuída a responsabilidade solidária ao representante e único proprietário da contribuinte, Sr. Fábio Donha Artero, conforme o previsto nos incisos II e III do 135 do Código Tributário Nacional (CTN), abaixo transcrito:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

11.2. Em relação aos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica, o "caput" do artigo 135 do CTN é expresso ao condicionar a atribuição da responsabilidade solidária às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos. Disto decorre que a responsabilidade solidária não é abrangente ao ponto de colocar o sócio, gerente ou representante, como solidário em relação a toda e qualquer obrigação tributária, e em virtude de todo e qualquer ato indevido ou ilegal que ele pratique, mas somente em relação àquela obrigação tributária que decorra especificamente de uma conduta específica e indevida, ou seja, com excesso de poderes, violação à lei, ao contrato ou ao estatuto. Pressupõe-se, portanto, um ato ilícito gerador de uma obrigação tributária, com evidente nexo causal objetivo entre a causa (ato ilícito) e o efeito (obrigação tributária).

11.3. A responsabilidade solidária pressupõe o interesse jurídico que surge a partir da existência de direito e/ou deveres comuns de pessoas situadas do mesmo lado de uma mesma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário. A utilização em benefício próprio e o manuseio, por pessoas físicas ou jurídicas, de recursos movimentados em conta corrente é prova do interesse comum das pessoas físicas e jurídicas que movimentaram os recursos omitidos em benefício próprio.

11.4. Segundo a Autoridade Fiscal, "analisando os extratos bancários apresentados pelas empresas observou-se transferência direta de recursos entre o sócio e as empresas, ora o sócio depositando dinheiro na conta das empresas ora recebendo recursos destas. Além disso, verificou-se o pagamento de diversos cheques, além de pagamentos por cartão onde não se pode identificar o objetivo dos pagamentos, referem-se a contas da empresa ou do sócio". Acrescenta a Autoridade Autuante que "de fato, restou comprovado, conforme Termo de Verificação de Exclusão do Simples Nacional anexo ao presente, que a contabilidade da empresa não registra praticamente nenhuma dessas transferências ou pagamentos, impedindo que se verifique a real movimentação financeira da empresa e a que se referem esses pagamentos, se despesas das empresas ou do sócio".

11.5. O representante da empresa, Sr. Fábio, em resposta aos questionamentos da Autoridade Fiscal afirma que, "com relação a contratos de empréstimos; mútuos e semelhantes, estes não forem estabelecidos, não foram feitos os contratos de empréstimos. Acontecia que nas necessidades

da empresa fazíamos os pagamentos pela pessoa física ou transferia valores para a empresa. Eram os primeiros anos dos contratos e como havia a necessidade de honrar os pagamentos e compromissos fizemos os pagamentos como podíamos, principalmente nos momentos de preços ruins. Infelizmente não fizemos contratos desses empréstimos da pessoa física para a jurídica, mas como pode ser visto nos extratos, fazíamos essas transferências de uma conta para outra na medida que era necessário aporte para cobrir a folha de pagamento e outras contas, pois o arrecadado por vezes não dava para cobrir os compromissos".

11.6. Destaque-se que o próprio sócio e responsável pelas empresas afirma que fazia transferências de uma conta para outras à medida que era necessário para cobrir folha de pagamento e outras contas. O fato de a contabilidade não registrar os empréstimos, despesas comuns de toda empresa, transferências entre as pessoas jurídicas, impostos, taxas etc., demonstra que ela não guarda veracidade e nem retrata de forma incontestável os fatos contábeis, sendo este mais um forte indício de que se está diante de uma simulação de negócios e atos jurídicos, contábeis, fiscais, econômicos e sociais. Conforme já mencionado há uma confusão patrimonial entre as contas das empresas e da pessoa física do Sr. Fábio Donha Artero.

11.7. Assim, no caso dos autos, não se pode afirmar que tenha havido uma conduta única e isolada pela qual se faça a imputação. O que houve foi um contexto de atuação e medidas implementadas a partir da atuação pelo sócio e administrador, Sr. Fábio, como das empresas F. D. Artero & Cia Ltda. e Fábio Donha Artero Eireli, no sentido de conduzir cada qual das empresas a uma atuação conjunta e única, apenas fracionando a forma dos contratos de prestação de serviços ao Instituto de Florestas do Paraná e a respectiva receita em benefício da manutenção dos contribuintes no Simples Nacional.

11.8. Desta forma, é possível concluir que o Sr. Fábio Donha Artero, conduziu as atividades do grupo de forma simulada com a intenção de desmembrar indevidamente o faturamento das empresas com o intuito de não ultrapassar o limite legal para permanência destas empresas no Simples Nacional, infringindo à LC nº 123, de 2006, tendo como proveito a redução da carga tributária destas empresas, restando caracterizada a responsabilização destes nos termos dos incisos II e III do art. 135 do CTN.

11.9. A Impugnante afirma, novamente, que "outro elemento que comprova que o impugnante não agiu com dolo é que ele não foi responsabilizado tributariamente pelos débitos exigidos no processo

administrativo nº 10340.720254/2021-83, os quais também derivam da exclusão do Simples Nacional da empresa F D ARTERO & CIA LTDA".

11.10. Em relação a esta argumentação, já ficou devidamente esclarecido no "item 10.19" deste voto.

11.11. Diante do exposto, os fatos descritos subsumem-se à hipótese normativa de "atos praticados com infração à lei", o que justifica a responsabilização tributária do administrador Fábio Donha Artero, conforme previsto no inciso II e III do art. 135 do CTN.

Portanto, voto por rejeitar as preliminares de ilegitimidade passiva trazidas pela empresa Fábio Donha Artero Eirelli e pelo Sr. Fabio Donha Artero, mantendo integralmente a responsabilidade que lhes foi imputada.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade dos recursos voluntários e negar-lhes provimento.

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Lucas Issa Halah

Peço vênia ao I. Relator para dele divergir. Acompanho-o quanto ao conhecimento dos Recursos Voluntários, mas diverjo quanto ao mérito da preliminar de nulidade suscitada pela autuada. Enquanto o voto condutor rejeita a preliminar por reputar que a extração de resina em florestas de terceiros configuraria prestação de serviços, entendo, ao contrário, que a atividade é rural e que é o próprio Contribuinte quem a explora, do que decorre, como demonstrarei, vício material no lançamento, que exigiu a contribuição patronal sobre a folha de salários quando, sendo rural a atividade, o regime aplicável aos anos-calendário de 2017 e 2018 era, obrigatoriamente, o substitutivo, incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção.

1 Delimitação da divergência

O Contribuinte sustentou, em preliminar, a nulidade do lançamento por vício material, ao argumento de que exerce atividade rural — extração de resina de pinus em áreas de terceiros, mediante contratos de arrendamento e concessão florestal — e de que, por isso, estaria sujeito ao regime substitutivo do Funrural (art. 25 da Lei nº 8.870/1994), e não à contribuição sobre a folha de salários (art. 22 da Lei nº 8.212/1991), fundamento eleito pela autoridade autuante. O I. Relator, adotando as razões da decisão de piso, rejeitou a preliminar por entender que o Contribuinte apenas prestaria serviço de coleta de resina, sem produção rural própria.

A divergência que ora exponho repousa em duas premissas, que passo a firmar antes de decidir: a primeira, de que a extração de resina de pinus é, por definição legal, atividade rural; a segunda, de que os contratos dos autos revelam ser o Contribuinte quem explora essa atividade rural, remunerando o proprietário da floresta, e não um prestador de serviços por este remunerado.

2 A atividade rural (art. 2º, III, da Lei nº 8.023/1990)

A qualificação da atividade não comporta dúvida à vista do direito posto. A Lei nº 8.023/1990, ao definir a atividade rural, é expressa, que a seguir transcrevo:

Art. 2º Considera-se atividade rural:

[...]

III - a **extração** e a exploração **vegetal** e animal;

(g.n.)

A extração de goma resina de florestas de pinus é, precisamente, extração vegetal. Enquadra-se, pois, no núcleo da definição legal de atividade rural. Não é a propriedade da árvore que confere ou retira à atividade sua natureza rural, o critério legal é a natureza da atividade (extração vegetal), não a titularidade do bem explorado. Tanto é assim que o próprio legislador cuidou de disciplinar o exercício da atividade rural em terra alheia.

A fiscalização apoiou-se em dois instrumentos: o Contrato de Arrendamento IFPR/007/2014 (fls. 273 a 284) e o Contrato de Concessão IFPR/014/2015 (fls. 285 a 297). Detenho-me ao primeiro, cujas cláusulas são elucidativas e cuja disciplina, no essencial, se repete no segundo.

A Cláusula Primeira define o objeto (fl. 273):

O objeto deste contrato é o arrendamento pelo INSTITUTO de 700 hectares de florestas de pinus, com média de resinagem em 475 árvores por hectare, para realização de serviços de extração de Goma Resina nos talhões dos projetos implantados no imóvel indicado no quadro abaixo, os quais são de propriedade do INSTITUTO, localizados no Município de Castro, Estado do Paraná, nos termos e condições deste contrato, do Edital de Arrendamento IFPR/002/2014, seus anexos e da proposta vencedora.

O voto recorrido extrai da expressão “realização de serviços de extração” a conclusão de que se trataria de prestação de serviços. A leitura, data vênua, isola a locução dando menor valor à essência do contrato. O que a Cláusula Terceira estabelece a esse respeito merece transcrição (fl. 274):

Pelo arrendamento das áreas, objeto deste instrumento, a ARRENDANTE pagará ao INSTITUTO, em pecúnia, como segue: [...] O valor de cada parcela será determinado multiplicando-se o percentual de arrendamento de cada período de fechamento pelo preço médio da goma resina disponibilizado pela ARESB - Associação dos Resinadores do Brasil.

Quem paga é o Contribuinte (“ARRENDANTE”) e quem recebe é o Instituto, proprietário da floresta. Na prestação de serviços, é o tomador, aqui o dono da floresta, quem remunera o prestador ao passo que no contrato dos autos ocorre o oposto: é o Contribuinte quem remunera o proprietário para poder explorar extração de resinas vegetais da floresta do contratado. Não presta serviço a terceiro quem paga a esse terceiro para explorar economicamente a coisa por ele detida; presta serviço quem é pago para tanto.

A isso soma-se que as despesas e os riscos da exploração recaem sobre o Contribuinte, e não sobre o Instituto: todas as despesas decorrentes das operações de extração e de transporte da resina correm por conta do Contribuinte (Cláusula Sétima, fl. 276), que assume, ademais, a álea da produção. Quem custeia a operação e suporta o risco do resultado explora a atividade. Caso se tratasse de mera prestação de serviços, haveria remuneração certa e determinada estipulada para que o dono da floresta pagasse ao contribuinte.

Além disso, a forma de remuneração do proprietário percentual da produção, e não preço fixo, afasta a figura da locação ou do serviço e aproxima o ajuste, em substância, da parceria rural, na qual outorgante e outorgado partilham os frutos da exploração na proporção convencionada, nos moldes do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964) e do seu regulamento (Decreto nº 59.566/1966). Nessa moldura, o Instituto figura como parceiro-outorgante e o Contribuinte, como parceiro-outorgado, que explora a atividade e a este título retém a parcela da resina obtida. O nomen iuris atribuído ao ajuste (“arrendamento”, “concessão”) é, para o deslinde, indiferente: seja arrendatário, seja parceiro-outorgado, o Contribuinte é, em qualquer hipótese, quem explora a atividade rural.

E não se diga que a exploração em terra alheia descaracterizaria a atividade rural. O próprio legislador do imposto sobre a renda o previu expressamente, no art. 13 da Lei nº 8.023/1990, que reza:

Art. 13. Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documentalmente, pagarão o imposto de conformidade com o disposto nesta lei, separadamente, na proporção dos rendimentos que couber a cada um.

Disso constatamos que arrendatários e parceiros que exploram atividade rural são, para todos os efeitos, exercentes de atividade rural — precisamente a situação do Contribuinte. A exploração em imóvel de terceiro, longe de desnaturar a atividade, é hipótese legalmente contemplada de exercício da atividade rural.

Por essas razões, tenho o Contribuinte como produtor rural, e não como prestador de serviços. Não incide, pois, a ressalva do § 5º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994 — invocada pela origem —, segundo a qual o regime substitutivo “não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros”. É que o Contribuinte não presta serviço ao Instituto; ao contrário, remunera-o para explorar, ele próprio, a atividade rural, correndo seus riscos inerentes já denominados pela Doutrina de longa data de “agrariidade”¹.

3 O Vício do lançamento

Firmada a natureza rural da atividade, a contribuição previdenciária patronal devida pela pessoa jurídica que se dedica à produção rural é, por força de lei, substituída por aquela incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção. Diz o art. 25 da Lei nº 8.870/1994:

Art. 25. A contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a ser a seguinte: [...]

A substituição é cogente. A faculdade de o produtor rural pessoa jurídica optar por recolher sobre a folha de salários (na forma dos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/1991) só foi introduzida pelo § 7º acrescido ao art. 25 da Lei nº 8.870/1994 pela Lei nº 13.606/2018, e a própria Lei nº 13.606/2018 diferiu a produção de efeitos desse dispositivo para o ano de 2019. Confira-se o seu art. 40:

Art. 40. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação e produzirá efeitos:

¹ Para Fernando Campos Scaff, a agrariidade consiste na sujeição aos ciclos biológicos de atividades voltadas à produção para o consumo, que traria a necessidade de considerações específicas. Cf. SCAFF, Fernando Campos. **Aspectos fundamentais da empresa agrária**. São Paulo: Malheiros, 1997. pp. 22 a 25

I - a partir de 1º de janeiro de 2018, quanto ao disposto nos arts. 14 e 15, exceto o § 13 do art. 25 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incluído pelo art. 14 desta Lei, e o § 7º do art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, incluído pelo art. 15 desta Lei, que produzirão efeitos a partir de 1º de janeiro de 2019; e

II - a partir da data de sua publicação, quanto aos demais dispositivos.

Ou seja, o § 7º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994, a única disposição facultando o recolhimento sobre a folha, só passou a produzir efeitos em 1º de janeiro de 2019. Vale dizer: nos dois exercícios abrangidos pela autuação (2017 e 2018), a opção sequer existia no mundo jurídico, e o regime substitutivo, incidente sobre a receita bruta, era de observância obrigatória.

Segue-se que a contribuição patronal do Contribuinte, produtor rural pessoa jurídica, achava-se substituída, ex lege, pela contribuição sobre a receita bruta da comercialização de sua produção, em 2017 e em 2018. Ao exigir a contribuição sobre a folha de salários, com fundamento no art. 22 da Lei nº 8.212/1991, o lançamento elegeu regime jurídico e dispositivo legal inaplicáveis ao fato tributado. Trata-se de vício material que compromete a higidez do ato de lançamento à luz do art. 142 do CTN e do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972.

4 O afastamento da tese de opção pela folha manifestada em GFIP

Poder-se-ia objetar que o Contribuinte teria optado pelo regime da folha ao declarar-se, em GFIP, sob o código FPAS 515 (serviços e comércio). A objeção não se sustenta, por dois fundamentos autônomos, cada qual suficiente.

O primeiro é que nos anos autuados não havia opção alguma a exercer, pois o recolhimento sobre a receita bruta (Funrural) era mandatório, porquanto o § 7º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994 só produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 2019 (art. 40, I, da Lei nº 13.606/2018). Não se pode manifestar opção por regime cuja facultatividade a lei ainda não instituíra.

O segundo é que, mesmo onde a opção passou a ser possível, a lei não a faz decorrer de declaração em GFIP, mas de pagamento. O § 7º é textual ao dispor que o empregador pessoa jurídica manifesta sua opção “mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a folha de salários relativa a janeiro de cada ano”, sendo a escolha “irretratável para todo o ano-calendário”. A opção se perfaz pelo ato de pagamento no regime da folha; não pela informação prestada em obrigação acessória.

E, no caso, esse pagamento não ocorreu nem poderia ocorrer, pois o Contribuinte era optante do Simples Nacional, regime em que a contribuição patronal previdenciária já se acha compreendida no recolhimento unificado. Diz o art. 13, VI, da Lei Complementar nº 123/2006:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: [...]

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

Para o optante do Simples, portanto, a contribuição patronal é recolhida no âmbito do PGDAS, e não em guia autônoma sobre a folha. A transmissão de GFIP com o código FPAS 515 é, para esse contribuinte, inócua: não implica e não substitui o pagamento que o § 7º erige como requisito da opção. Não há, pois, ato de pagamento apto a configurar escolha pelo regime da folha. Acresça-se que a opção, onde cabível, é do sujeito passivo, e não do Estado: não é dado à autoridade presumir opção que a lei condiciona a ato do próprio contribuinte, para dela extrair o regime mais oneroso.

De todo modo, se em 2017 e 2018 o Contribuinte era contribuinte obrigatório do regime substitutivo, o lançamento da contribuição sobre a folha padece de vício material; e se, ainda que se admitisse a facultatividade, a opção pela folha jamais se aperfeiçoou (por ausência do pagamento que a lei exige), remanesce o mesmo vício, pois a exigência sobre a folha carece de suporte na vontade legalmente manifestada pelo sujeito passivo.

5 Dispositivo

Pelo exposto, com a devida vênia ao I. Relator, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário da autuada para reconhecer o vício material do lançamento e cancelar a exigência, restando prejudicados os Recursos Voluntários dos responsáveis solidários.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah