



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.723424/2019-36
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2401-010.791 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 1 de fevereiro de 2023
Recorrente INDUSTRIAS ARTEFAMA S.A. E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

ACÓRDÃO DE IMPUGNAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Inconformismo para com as razões de decidir do Acórdão de Impugnação não ensejam sua nulidade.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Ter o lançamento trilhado interpretação da legislação já adotada em fiscalizações anteriores e não concordar a recorrente com a apreciação dos fatos e do direito empreendidas no lançamento, confirmados pela decisão recorrida, não implica em inexistência dos fatos geradores imputados e nem em inobservância do art. 142 do CTN ou em nulidade do lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

REGIME FISCAL DO ART. 22-A DA LEI Nº 8.212, DE 1991. IMPOSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO COMO AGROINDÚSTRIA.

É indevida a aplicação do regime fiscal do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, à indústria cuja produção própria de madeira é irrelevante em relação àquela adquirida de terceiros, não podendo por isso ser qualificada como agroindústria.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO.

Não é devida contribuição previdenciária da empresa, a incluir a rubrica SAT/RAT/GILRAT, sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado, entendimento que não abrange o reflexo do aviso prévio indenizado no 13º salário.

GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE TRABALHISTA. SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. FOLHA DE SALÁRIOS. SEGURADO EMPREGADO. INTERESSE COMUM. VINCULAÇÃO AO FATO GERADOR. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

Havendo solidariedade trabalhista passiva, todos os integrantes do grupo econômico trabalhista estão dentro do domínio do pagar, dever ou creditar remuneração, vinculando-se de forma direta ao fato gerador da contribuição

previdenciária da empresa (Código Tributário Nacional - CTN, arts. 124, I e II, e 128) e de forma indireta ao fato gerador da contribuição previdenciária do segurado empregado (CTN, arts. 124, II, e 128). Por esse motivo, a legislação previdenciária adota o mesmo conceito da legislação trabalhista para grupo econômico. Por esse motivo, o art. 30, IX, da Lei n.º 8.212, de 1991, imputa ao solidário trabalhista a solidariedade pelo cumprimento das obrigações tributárias acessórias da Lei n.º 8.212, de 1991. Sob o prisma da relação externa de solidariedade trabalhista, todos os solidários trabalhistas possuem interesse jurídico comum no pagar/dever/creditar remuneração, pois todos se obrigam/vinculam perante o credor trabalhista pela dívida toda em razão da solidariedade. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ no sentido de apenas o fato de integrar grupo econômico não tornar uma pessoa responsável pelos tributos inadimplidos pelas demais pessoas do grupo ignora a peculiaridade de a relação jurídica material subjacente à incidência da norma tributária relativa às contribuições previdenciárias da empresa e do segurado a envolver folha de salários ser uma relação jurídica de direito privado com pluralidade de sujeitos passivos, justamente os integrantes do grupo econômico trabalhista, a se obrigar solidariamente pelo pagar/dever/creditar a remuneração ao empregado, ou seja, a se responsabilizar solidariamente pelas obrigações trabalhistas decorrentes da relação de emprego. Ao apreciar a solidariedade do art. 30, IX, da Lei n.º 8.212, de 1991, o STJ já tinha jurisprudência a se solidificar no sentido de a simples integração em grupo econômico não ser bastante para fundar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma delas, ao ponto de se exigir seu adimplemento por qualquer delas, tendo havido simples transposição da jurisprudência anterior desenvolvida em face de outros tributos sem a necessária ponderação das peculiaridades da relação jurídica de emprego. Em relação às contribuições sobre folha de salários, o art. 30, IX, da Lei n.º 8.212, de 1991, se soma não apenas ao art. 124, II, do CTN, mas também ao art. 128 do CTN, pois todas as empresas do grupo econômico trabalhista integram a relação jurídica trabalhista na qualidade de solidários a responder pelos créditos trabalhistas do empregado. Em relação às contribuições da empresa sobre valores pagos ou creditados a contribuintes individuais o lançamento por solidariedade se sustenta no art. 30, IX, da Lei n.º 8.212, de 1991, conjugado apenas com o art. 124, II, do CTN, não cabendo ao presente colegiado afastá-los sob alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade (Súmula CARF n.º 2).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial aos recursos voluntários para excluir da base de cálculo do lançamento os valores pagos em rescisão do contrato de trabalho a título de aviso prévio indenizado, limitando-se o valor a ser excluído ao pedido formulado na impugnação e explicitado por competência e segurado na coluna “Base de Cálculo de Aviso Prévio Indenizado não tributável” da planilha de fls. 4.816/4.818 (anexada às razões de defesa), coluna que totaliza o montante de base de cálculo impugnada de R\$ 123.840,16. Votaram pelas conclusões os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Matheus Soares Leite e Wilderson Botto.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier. Ausente o conselheiro Renato Adolfo Tonelli Junior.

Relatório

O presente processo versa sobre Recursos Voluntários (e-fls. 7927/7992, 8042/8114, 8167/8239, 8288/8360 e 8407/8479) interpostos em face de decisão (e-fls. 7867/7896) que julgou procedente em parte impugnações contra **Auto de Infração de Contribuição Previdenciária dos Segurados** (e-fls. 58/69 - R\$ 23.381,29) e **Auto de Infração de Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador** (e-fls. 70/89 - R\$ 10.646.718,75), a envolver o período de 01/2016 a 12/2017. Do Relatório Fiscal (e-fls. 04/57), extrai-se:

1ª Situação: Existem Fatos Geradores que, muito embora as Remunerações tenham sido informadas, as respectivas Contribuições Empresa incidentes não foram declaradas, em virtude de a Autuada, indevidamente, ter informado, em GFIP, ser Agroindústria (FPAS 833), opção esta que está sendo desconsiderada;

2ª Situação: Existem também diferenças de Remunerações que, muito embora constantes em FP, não foram informadas em GFIP, portanto, neste caso, também as Contribuições Empresa não foram declaradas, inclusive as contribuições de Segurados (SEs e CI), relacionadas.

Especificamente, também no caso deste Débito Suplementar relacionado à Contribuições Empresa, as destinadas a TERCEIROS (Outras Entidades e Fundos), estão sendo apuradas, concomitantemente, em outro processo, distinto deste. Processo nº 10920.723425/2019-81.

(...) Crédito Previdenciário está sendo constituído com a Responsabilidade Solidária de outras quatro empresas, já devidamente mencionadas no início deste **REFISC**. São as seguintes as empresas envolvidas:

Responsável Tributário Solidário:

Empresa : AAW EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (...)

Empresa : LED EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (...)

Empresa : RS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (...)

Empresa : MX IMPORTADORA E EXPORTADORA S.A. (...)

Tal propositura já foi devidamente apresentada em Ação Fiscal anterior, referente ao período 01/2007 a 12/2011. Fiscalização que deu origem a dois processos distintos, a saber:

- **Processo nº 10920.721539/2012-10** - Período 01/2007 a 13/2008;
- **Processo nº 10920.721540/2012-44** - Período 01/2009 a 13/2011.

Ambos processos já tramitaram administrativamente sendo também mantida a existência de Grupo Econômico - GE.

A contribuinte **Indústrias Artefama S.A.** foi cientificada do lançamento em 27/09/2019 (e-fls. 4043/405 e 4285) e as responsáveis solidárias (e-fls. 4291/4306): **AAW Empreendimentos e Participações Ltda** e **RS Empreendimentos e Participações Ltda** em 30/09/2019 (e-fls. 4307 e 4311); **LED Empreendimentos e Participações Ltda** em 03/10/2019; e **MX Importadora e Exportadora S.A.** em 27/09/2019 (e-fls. 4313).

A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 4320/4369), abordando os seguintes tópicos:

- (a) Tempestividade.
- (b) Nulidade da autuação por violação ao art. 142 do CTN.
- (c) Nulidade por violação ao princípio da impessoalidade da administração.
- (d) Mérito. Verdade Material. Agroindústria Florestal. Enquadramento.
- (e) Ofensa ao art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991. Inexistência de percentual mínimo legal de produção própria para enquadramento como agroindústria.
- (f) Manutenção do enquadramento durante o período facultativo de desoneração da folha de pagamento.
- (g) Art. 100 do CTN e Soluções de Consulta.
- (h) Inadequada utilização da presunção fiscal.
- (i) Equívoca cobrança de contribuições previdenciárias. Erro de cálculo. Pagamento.
- (j) Representação Fiscal para Fins Penais
- (k) Diligência.

As responsáveis solidárias apresentaram impugnações (e-fls. 5030/5085, 5738/5793, 6447/6502 e 7152/7207) a abordar os mesmos tópicos da defesa da contribuinte e a acrescentar:

- (l) Inexistência de solidariedade. Ofensa ao art. 146, III, "b" da CF/1988 e ao art. 128 do CTN.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 7867/7896):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

A análise do lançamento tributário permite a constatação do preenchimento de todos os requisitos legais que dispõem sobre o procedimento de constituição do crédito tributário, o que torna impenoso o reconhecimento da higidez do lançamento.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. CONTRIBUIÇÃO SOBRE O VALOR DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL DAS AGROINDÚSTRIAS. REQUISITOS LEGAIS. NECESSIDADE DE CUMPRIMENTO.

O recolhimento das contribuições previdenciárias sobre o valor da comercialização da produção rural é permitida para a agroindústria quando o sujeito passivo se enquadra como indústria que utiliza o produto de sua produção rural e a adquirida de terceiros em seu processo industrial. Não se enquadra na previsão legal aquele contribuinte que só utiliza produtos adquiridos de terceiros em detrimento daqueles por ele produzidos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INTEGRANTE DE GRUPO ECONÔMICO DE QUALQUER NATUREZA. POSSIBILIDADE.

A responsabilidade solidária pelas contribuições previdenciárias devidas por integrante de grupo econômico de qualquer natureza decorre da lei tributária previdenciária, com fulcro na previsão do artigo 124 do Código Tributário Nacional, sendo imperioso para sua imputação a caracterização, pelo Fisco, da existência do grupo econômico.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Acórdão

Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar parcialmente procedente a impugnação, para **exonerar do valor do crédito tributário lançado a quantia de R\$ 23.381,29**, consoante o disposto no voto, mantendo, porém, a imputação de responsabilidade solidária aos integrantes do grupo econômico.

Note-se que a exoneração em tela consubstancia-se no integral cancelamento do Auto de Infração de Contribuição Previdenciária dos Segurados (e-fls. 58/69 - R\$ **23.381,29**), conforme revela confrontação das e-fls. 58, 62/65, 7886/7888 e 7896.

O Acórdão de Impugnação foi cientificado à contribuinte em **03/07/2020** (e-fls. 7919/7920) e o recurso voluntário (e-fls. 7927/7992) interposto em **01/09/2020** (e-fls. 7925/7926), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. O recurso é tempestivo, considerando a data da intimação do Acórdão e a suspensão dos prazos por força das Portarias RFB n.º 543/2020, n.º 936/2020, n.º 1.087/2020 e n.º 4.105/2020.
- (b) Nulidade do Acórdão. A decisão recorrida é nula por não ter apreciado devidamente os efetivos fundamentos da impugnação, a violar os princípios da verdade material, confiança legítima e do respeito à ampla defesa e ao contraditório previstos na Constituição e na Lei n.º 9.784, de 1999. A DRJ/SPO equivoca-se ao sustentar que (i) o Fisco teria provado por análises contábeis seus argumentos no sentido da ocorrência do fato gerador, pois o consumo de sua produção rural é irrelevante (não atingindo o valor de 1% da matéria prima); (ii) que a manutenção do enquadramento da Artefama como agroindústria ao longo dos anos não é "postura típica do contribuinte que busca a conformidade tributária"; (iii) a Artefama teria adotado

"enquadramento em regime tributário mais favorecido com vistas, exclusivamente, a uma economia tributária", tendo (supostamente) reconhecido que não cumpre o requisito técnico mínimo para sua caracterização como agroindústria. Como se percebe, a decisão não analisou detidamente a impugnação, tendo imputado afirmações jamais feitas pela recorrente. As construções da decisão recorrida afiguram-se como tentativa frágil de justificar a equivocada conclusão pela improcedência da impugnação, restando por preterir o direito de defesa e incorrer em vício insanável (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 59, II).

- (c) Nulidade da autuação por violação ao art. 142 do CTN. A fiscalização apenas se valeu de tese esposada pela Receita Federal no passado, não sendo possível se afirmar com segurança que tenha entendido que a Artefama não satisfaria os requisitos legais para se enquadrar como agroindústria. Para demonstrar a premissa de a Artefama não fazer jus ao enquadramento como agroindústria por (supostamente) não empregar em seu processo industrial produção própria em quantidade significativa e por não possuir mão-de-obra rural, máquinas e equipamentos em quantidade adequada. Mas, adotou diferentes metodologias de cálculo, sequer previstas em lei, para concluir que o valor ou o percentual de produção rural própria da Artefama utilizada em seu processo industrial seriam ínfimos, embora a legislação não faça qualquer exigência de critério quantitativo a ser observado para fins de enquadramento de uma pessoa jurídica como agroindústria. Além disso, incorre em contradição ao sustentar a possibilidade de contratação de mão-de-obra terceirizada ou atuação por meio de prepostos na atividade rural desempenhada por uma agroindústria e mesmo assim alegar que a Artefama não possuiria mão-de-obra rural, máquinas e equipamentos em quantidade adequada para enquadrar-se como agroindústria. Parece esquecer que os cultivos são cíclicos e bastante mecanizados atualmente, não havendo necessidade de emprego de grande volume de mão-de-obra. Ao invés de acolher a argumentação da recorrente, a decisão recorrida limitou-se a transcrever trechos do relatório fiscal para afirmar a exata delimitação do fato gerador na constatação fiscal. Ao contrário do alegado pela decisão recorrida, o fisco não comprovou a ocorrência do fato gerador mediante análises contábeis, tendo se utilizado de metodologia sem qualquer explicação ou embasamento legal para justificar o alegado percentual ínfimo de produção própria utilizada no processo industrial. Além do dever de comprovar qualquer presunção não autorizada em lei, a fiscalização tem o dever de (a) verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária nos termos do artigo 142 do CTN, ou seja, o fato da vida real que, previsto em lei, autoriza a cobrança do tributo; e (b) fundamentar o lançamento tributário (Lei n.º 9.784/1999, art. 50). Em casos semelhantes, a jurisprudência deste Conselho reconhece a nulidade da autuação sem a devida fundamentação legal. Sem qualquer prova ou fundamento legal presumiu-se de forma absoluta a ocorrência do fato gerador, sem autorização legal para tanto e a violar a busca da verdade material. A tese e a presunção adotadas pela autoridade lançadora e encampadas pela decisão recorrida não tem o condão de descaracterizar o enquadramento como agroindústria, preterindo a defesa e o contraditório ao obrigar a defesa por

negativa geral, com base em juízo de probabilidade. Logo, há nulidade insanável (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 59, II).

- (d) Nulidade por violação ao princípio da impessoalidade da administração. Com base na mesma tese, a contribuinte foi autuada em 2006 (competências 07/1998 a 13/2005; processo administrativo n.º 13976.000364/2007-99 com recurso especial pendente) e 2012 (competências de 01/2007 a 13/2011; Apelação/Ação Anulatória n.º 5007008-70.2015.4.04.7209 pendente perante o Tribunal Regional Federal da 4ª Região). Em 2019, foi efetuada a presente autuação relativa às competências 01/2016 a 12/2017 e com lastro na mesma tese e a decorrer de apenas um único Termo de Intimação a solicitar documentos diversos. A fiscalização durou menos de quatro meses e não diligenciou presencialmente na empresa para entender seu processo produtivo e nem intimou a recorrente a apresentar esclarecimentos, optando por adotar presunção descabida sobre o funcionamento de uma agroindústria. Considerando a celeridade da fiscalização, os comentários e adjetivos constantes do Relatório Fiscal, a inexistência de diligência no endereço da empresa para entender as atividades desempenhadas e a não solicitação de esclarecimentos acerca do processo produtivo, constata-se que a auditoria já se iniciou com o propósito de impor a autuação seguindo a tese firmada nas fiscalizações anteriores, sem uma busca da verdade dos fatos. A decisão recorrida ainda ousa discorrer sobre a postura da contribuinte, mas a recorrente está a ser perseguida pela recusa em se analisar a verdade dos fatos e pela informação incorreta de que todos os processos administrativos anteriores já teriam transitado em julgado. São manifestamente nulos atos restritivos ou sancionatórios que tenham por objetivo vingança pessoal ou perseguição, por caracterizarem desvio de poder e violação ao princípio constitucional da impessoalidade dos atos da Administração Pública (doutrina e jurisprudência). Clara é a violação ao princípio da impessoalidade corolário dos atos da Administração Pública, pois quatro meses são insuficientes para se analisar a documentação de dois anos e compreender a estrutura das atividades econômicas da recorrente e realizar juízo de valor capaz de ensejar a lavratura de um correspondente auto de infração, ainda mais não trabalhando a autoridade numa única fiscalização. Não houve análise da documentação com a imparcialidade e impessoalidade exigidas da Administração, eis que a auditoria já se iniciou com o propósito de confirmar os termos das autuações anteriores, tendo a autoridade lançadora a ousadia de alegar que a postura da recorrente não buscaria a conformidade tributária ao insistir no enquadramento como agroindústria. O cultivo de árvores é cíclico e prolongado podendo a produção rural sofrer alterações expressivas ao longo dos anos, a impactar diretamente o percentual de produção própria utilizado no processo industrial da empresa. Logo, os fundamentos de autuações anteriores podem não se confirmar nos anos posteriores. Inadmissível também a argumentação da decisão recorrida de tentar caracterizar a recorrente como devedora contumaz para justificar o agir do fisco. Ao contrário do alegado pela decisão recorrida, há pendência de lide administrativa/judicial. Assim, Auto de Infração e Acórdão de Impugnação estão maculados com vício de nulidade por afrontar aos princípios da

moralidade e impessoalidade e violar o art. 2º da Lei nº 9.784/1999 e o art. 37, *caput*, da Constituição.

- (e) Verdade Material. Agroindústria Florestal. De acordo, com a tese esposada pela D. Autoridade Fiscalizadora (fl. 12), a Artefama "produziu matéria-prima própria (Toras de Pinus), porém comercializou/vendeu tal produção rural a terceiros, utilizando apenas uma parcela muito pequena, das mesmas, na industrialização dos seus produtos finais ligados ao ramo moveleiro." Contudo, por razões técnicas e econômicas, todo produtor rural que industrializa sua produção silvicultural necessariamente vende e compra parte significativa da produção de madeira *in natura* sob a ótica de uma agroindústria moveleira, ao plantar árvores de *P. taeda* para utilizar como matéria-prima, poderá consumir no máximo 37% do volume gerado da sua própria produção silvicultural devido ao ciclo produtivo desta floresta, essa é uma característica comum às indústrias que atuam no ramo da Artefama, mas que não necessariamente se apresentaria da mesma forma em outras agroindústrias, tendo em vista que cada ramo possui suas peculiaridades. A decisão recorrida interpretou incorretamente essa afirmativa, alegando que a própria empresa teria reconhecido que não cumpriria o requisito técnico mínimo para utilização de sua produção rural. Mas, não há que se falar em descumprimento de requisito técnico mínimo, pois, quanto à tecnicidade, a Artefama observa todos os cuidados de cultivo, desbaste e industrialização de sua produção rural, inexistindo requisito mínimo a ser observado. Tendo a Artefama demonstrado que, ao longo de todo o ciclo produtivo das árvores de *P. taeda* somente 37% do volume de sua produção é passível de ser utilizada no processo industrial de uma agroindústria moveleira, não está a Artefama afirmando a possibilidade de industrialização de 37% da produção anual, nem mesmo se contradizendo ou reconhecendo que utiliza quantidade inferior à produzida. Portanto, a alegação contida à fl. 17 do v. acórdão recorrido (fl. 7.883 dos autos) mostra-se completamente equivocada. Para ter autossuficiência de produção própria, a Artefama deveria ter um investimento imobilizado de R\$ 250 milhões e mesmo assim venderia 63% de sua produção rural, aproveitando somente 37% em seu processo industrial. Contudo, mais uma vez o v. acórdão interpretou de forma equivocada o sustentado pela ora Recorrente, alegando que a Artefama teria reconhecido que para consumir sua própria produção precisaria de um investimento de R\$ 250 milhões e a empresa teria optado por investir "apenas" R\$ 42 milhões e não cumprir os requisitos impostos pela lei. Nada mais absurdo! Isto porque, a legislação não impõe percentuais mínimos de utilização de matéria prima rural no processo industrial, nem a preponderância da matéria prima própria em relação à adquirida de terceiros, quiçá a autossuficiência de uma agroindústria no suprimento da madeira própria a ser empregada em seu processo fabril. Nos cálculos realizados pela Artefama, verificou-se que a apuração das contribuições auferidas sobre a folha de pagamentos resultaria em recolhimento de valor que representaria pelo menos 80% de seu lucro. Invariavelmente, o resultado disso seria o encerramento das atividades da Artefama, justamente o oposto do que buscou o legislador com a instituição dos incentivos à agroindústria. Destarte, em respeito ao princípio da verdade

material, resta demonstrado o *modus operandi* da agroindústria moveleira e as práticas comuns na plantação da matéria-prima utiliza.

- (f) Enquadramento. Art. 22-A da Lei n.º 8.212, de 1991. A fiscalização considerou que a recorrente não seria agroindústria por não ser produtor rural e por utilizar parcela pouco significativa de sua produção rural em seu processo industrial. A decisão recorrida reconhece o exercício da atividade rural, mas somente 1% da produção própria seria consumida em seu processo produtivo, o que impediria o enquadramento como agroindústria. De acordo com o caput do artigo 22-A da Lei n.º 8.212/1991, caracteriza-se como agroindústria o produtor rural pessoa jurídica que realiza “a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros”. Ademais, pela análise do §6º do mesmo artigo²³ é possível depreender que configura agroindústria a pessoa jurídica que, relativamente à atividade rural, se dedique (apenas) ao florestamento e reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria, mediante a utilização de processo industrial que não modifique a natureza química da madeira ou a transforme em pasta celulósica. O artigo 2º de seu estatuto social especifica o exercício das atividades de industrialização de madeira para produção, comercialização e exportação de móveis e outros artefatos, inclusive florestamento, reflorestamento, extração de madeira e agricultura, para uso próprio, comercialização e ou exportação e ainda representação comercial de compra e venda de imóveis e comercial exportadora. Precedentes deste E. Conselho no sentido de que a pessoa jurídica deve ser considerada como agroindústria quando existir previsão contratual de exercício de tais atividades. Assim sendo, haja vista o desenvolvimento de atividades como florestamento, reflorestamento e extração de madeira a ser aplicada na industrialização e produção de móveis, é possível concluir que a Artefama se enquadra perfeitamente no conceito de agroindústria, já que, sem dúvida alguma, é produtor rural pessoa jurídica que se dedica à industrialização de produção própria e adquirida de terceiros, em total conformidade com a legislação de regência. Conforme laudos, a madeira sofre apenas transformações mecânicas no processo industrial da Artefama, não sofrendo modificações de natureza química, a atrair o § 6º do art. 22-A da Lei n.º 8.212, de 1991. A recorrente somente passou a se considerar com agroindústria após esclarecimentos prestados pela Gerência Executiva do INSS através da Solução de Consulta n.º 330/2004, no sentido de que “caso a empresa que produz móveis, não utilize no seu processo fabril, métodos que venham a alterar a estrutura química da madeira, poderão, ser consideradas agroindústrias e contribuirão com base na receita bruta da comercialização da produção, é claro, que também deva, atender aos demais requisitos fixados em lei para tal enquadramento.” O presente Auto de Infração, contudo, contraria esse entendimento. Inquestionável, portanto, o enquadramento da Artefama como agroindústria, uma vez que atende aos requisitos e critérios formais exigidos em Lei, quais sejam: (a) é produtor rural; (b) possui produção rural própria e se dedica ao florestamento e reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria; (c) não modifica a natureza química da madeira ou a transforma em pasta celulósica; e (d) adquire produção rural de terceiros, que

também é industrializada. A autoridade lançadora e a decisão recorrida reconhecem que a Artefama exerce atividade rural e atende ao que está nos comandos legais para se considerar agroindústria, mas entendem que ela realiza tais atividades em quantidade insuficiente ou pouco significativa. O próprio Relatório Fiscal demonstra esse ponto, ainda que por métodos de cálculo questionáveis e sem qualquer fundamento legal. É incontroverso que nos anos de 2016 e 2017 a Artefama teve produção própria e que parte da madeira utilizada em seu processo industrial foi extraída de fazendas de sua propriedade. Não há na legislação qualquer percentual mínimo de produção própria a ser utilizado na industrialização. Com todo respeito, percentuais e critérios ou bem existem na legislação ou não existem, pois não se pode ficar sujeito à avaliação humana do que é razoável, sob pena de um cenário de total insegurança. A realidade fática consiste em que desenvolve a atividade de florestamento, reflorestamento, extração e agricultura desde os anos 60, tendo plantado mais de 1,5 milhão de árvores, conforme previsto em seu contrato social e CNPJ. O estoque de árvores em formação de 2017, respeitado o manejo adequado, quando prontas, garantirá minimamente quatro anos de abastecimento da produção da Artefama, conforme gráfico. Não merece guarida qualquer alegação de que a industrialização de produção própria deve ser realizada em primeiro lugar ou em percentual significativo, como um requisito essencial do benefício de substituição das contribuições previdenciárias, podendo ou não ser acrescentada de produção rural adquirida de terceiros, pois, onde a lei não faz distinção, não cabe ao intérprete da norma distinguir. Como bem enfatizado por precedente deste E. Conselho (Acórdão nº 2201-004.687), havendo industrialização de produção própria – independente de volume, percentual ou preponderância –, há que se reconhecer o caráter agroindustrial do empreendimento. Na verdade, na frágil tentativa de desconsiderar a Artefama como agroindústria, a D. Autoridade Fiscalizadora utiliza-se de diferentes metodologias de cálculo para tentar justificar a tese de que o percentual de madeira própria utilizado pela Artefama seria insuficiente, e, em diversos trechos de seu Relatório Fiscal reconhece que se tratam de meros "indicativos", "verificação prévia aproximada" e que é "difícil se chegar a um valor preciso". É notório, pois, que a própria D. Autoridade Fiscalizadora não tem certeza dos próprios cálculos e dos parâmetros por ela utilizados. Por diversas vezes, a D. Autoridade Fiscalizadora reconhece que a Artefama produz madeira e que a utiliza em seu processo industrial. Não prospera a alegação de que para fins de caracterização como agroindústria é necessária a demonstração de mão-de obra em quantidade significativa, além de máquinas e equipamentos próprios empregados no setor rural, eis que o cultivo de árvores é uma atividade cíclica, não demandando mão-de-obra o ano inteiro. De qualquer forma, há o emprego intensivo de mão-de-obra como revela sua folha de pagamento e o fato de a autuação com base na folha correr mais de 80% do seu lucro. Assim, emprega mão-de-obra terceirizada e de empreiteiras, além de alugar equipamentos e maquinário para empregar em suas atividades. A própria autoridade fiscal identificou a remessa de produção própria para industrialização por terceiros (CFOP 5901) e posterior retorno à Artefama. A lei não exige que a produção própria decorra de plantio e maturação própria,

sendo possível a aquisição de floresta em avançado estágio de maturação para emprego em produção própria, em especial em fazenda próprias, pois adquiridas já com reflorestamento. A partir da compra, a silvicultura das fazendas passou a ser - de fato e de direito - produção própria da Artefama, que continuou cuidando da plantação até sua utilização no processo industrial. Aliás, o entendimento de que não configura produção rural própria a aquisição de árvores em pé já maturadas ou em fase avançada de trato cultural foi, em outra oportunidade, superado administrativamente em processo administrativo em que a própria Artefama figura como recorrente (13976.000364/2007-99), o qual possui cenário fático idêntico ao presente, diferindo apenas quanto ao ano-calendário. Resta claro, portanto, que qualquer argumento utilizado para justificar a descaracterização da Artefama como agroindústria não merece prosperar, visto que para classificar um empreendimento como agroindústria basta que haja a transformação da produção rural, independentemente de sua origem, seja ela própria ou de terceiros.

- (g) Inexistência de percentual mínimo legal de produção própria para enquadramento como agroindústria. O art. 22-A da Lei n.º 8.212, de 1991, não estipula percentual mínimo de produção própria, devendo o benefício fiscal ser interpretado literalmente (CTN, art. 111). A briga da Receita Federal não é contra a Artefama, mas sim contra o que está textualmente disposto no artigo 22-A na Lei n.º 8.212/1991. A inexistência de dispositivo legal expresso que embasa a tese criada pela Receita Federal foi, inclusive, destacada no Acórdão n.º 04ª CaJ/261/2007 (Móveis Weihermann S.A. e INSS). O mesmo entendimento foi adotado no julgamento do Recurso Voluntário n.º 157.923, de 22/09/2010 e no Acórdão n.º 206-01.153, Sessão de 07.08.2008. A jurisprudência do STJ sobre a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) pode ser invocada por analogia (RESP n.º 1.089.998/RJ; REsp 1.310.284; REsp 1.109.034-PR; e REsp 872.169- RS). Além do princípio da legalidade, o Auto de Infração e o v. acórdão ora recorrido acabaram por violar os princípios: (a) da segurança jurídica (artigo 2º, caput, da Lei n.º 9.784/1999), na medida em que traz restrições que não poderiam ser previstas; (b) da confiança legítima na Administração Pública; (c) da isonomia (artigo 5º, caput, e artigo 150, inciso II, da CF/1988), na medida em que, ao fazer uma cobrança com base em restrições não previstas na Lei, está colocando o contribuinte em situação diversa de todos os outros que, acertadamente, não estão sofrendo a mesma acusação infundada; (d) da impessoalidade e eficiência (artigo 37 da CF/1988 e artigo 2º, caput, da Lei n.º 9.784/1999). Deste modo, tendo em vista que a Artefama supre todos os requisitos legais para fins do enquadramento como agroindústria e que a legislação de regência não traz qualquer exigência quanto ao percentual mínimo de produção própria, quanto à preponderância entre atividade rural e industrial ou quanto à fase de trato cultural, é inquestionável a adoção no presente caso do regime previsto no artigo 22-A da Lei n.º 8.212/1991, sob pena de violação constitucional e legal.

- (h) Manutenção do enquadramento durante o período facultativo de desoneração da folha de pagamento. A conduta da Artefama é (e sempre foi) pautada em boa-fé e consistência, haja vista que, mesmo no período facultativo de recolhimento de CPRB a uma alíquota menor do que a de agroindústria, a Artefama manteve o seu enquadramento agroindustrial, não havendo, portanto, que se falar em "maquiagem de sua atividade econômica", "prática de evasão fiscal" ou "enquadramento em regime tributário mais favorecido com vistas, exclusivamente, a uma economia tributária" no caso concreto.
- (i) Art. 100 do CTN e Soluções de Consulta. A decisão recorrida sustentou que o art. 100 do CTN não foi descumprido em razão de não serem aplicáveis as Soluções de Consulta proferidas pela Gerência Executiva do INSS em face da recorrente (Consulta Fiscal de n.º 310/2004 e n.º 310-A/2004; e Solução de Consulta n.º 330) e vigentes à época da autuação (não tendo sido revogadas nem mesmo declaradas nulas até hoje) e também à Solução de Consulta COSIT n.º 34/2016, uma vez que tais soluções de consulta seriam inaplicáveis ao caso concreto em razão do descumprimento do requisito legal. Admitir que a Administração possa ter emitido parecer favorável ao contribuinte sem estar fundada em firme convencimento da situação exposta colocaria em risco a credibilidade e a segurança das informações prestadas pela Administração, o que é inaceitável. Da mesma maneira, na hipótese de a Administração tomar qualquer decisão contrária à manifestação expressa em suas Soluções de Consulta vigentes estar-se-ia diante de flagrante violação ao princípio da vedação ao "venire contra factum proprium", reconhecido no artigo 146 do CTN. Em outras palavras, considera-se ilícito o comportamento contraditório, por ofender os princípios da confiança e da boa-fé objetiva. Na Solução de Consulta COSIT n.º 34, de 11/04/2016, a Receita Federal reconheceu o enquadramento como agroindústria de indústria de produtos de madeira de fabricação própria ou de terceiros, em situação idêntica à da Artefama e discutida nestes autos, e que não há determinação legal de percentual mínimo de produção própria para caracterização como agroindústria. Através da Solução de Consulta COSIT n.º 34/2016 a RFB houve por bem reconhecer que a legislação não estabelece percentual mínimo de produção própria a ser observado para fins de enquadramento como agroindústria nem mesmo define elementos ou critérios a serem observados para fins de quantificação de produções própria e de terceiros. Inclusive, reconheceu que, ainda que em algum período de tempo não haja utilização de madeira própria em seu processo industrial, mesmo assim não deixará de ser caracterizada como agroindústria.
- (j) Inexistência de planejamento tributário abusivo ou simulação. É nítido o propósito negocial da Artefama ao desenvolver atividades rurais e produzir matéria-prima própria para aplicação em seu processo industrial e revenda. Além disso, a recorrente somente se enquadrou como agroindústria após respostas positivas da Gerência Executiva do INSS às suas consultas. durante o período de recolhimento facultativo da desoneração da folha de pagamento, a Artefama manteve a consistência de sua conduta com seu enquadramento como agroindústria. não se está aqui diante de hipótese de aplicação do

parágrafo único do artigo 116 do CTN, na medida em que a Artefama não alterou a realidade fática para dissimular a ocorrência do fato gerador. Portanto, não há que se falar em adoção de planejamento tributário abusivo ou elisivo por parte da Artefama, pois, a toda evidência, há causas reais e muito anteriores à fruição de regime especial de recolhimento de CPRB para o desenvolvimento de atividades silviculturais pela Artefama.

- (k) Inadequada utilização da presunção fiscal. O baseado nas presunções de que a Artefama utilizaria produção própria em quantidade insuficiente e que não disporia de mão de obra própria para realizar a atividade rural, o que, a seu ver, impossibilitaria o seu enquadramento como agroindústria nos termos do artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991. Mas, tais exigências não estão previstas em lei e para comprová-las adotou-se mera presunção. O acórdão recorrido não analisa as diferentes metodologias de cálculo utilizadas no Auto de Infração, apenas repetindo – de maneira equivocada e contraditória – que a produção rural da Artefama consumida em seu processo produtivo seria totalmente irrelevante, não atingindo o valor de 1% (um por cento) da matéria prima produzida e que a empresa não utilizaria parte de sua produção rural em sua atividade industrial, industrializando apenas a produção adquirida de terceiros. Não existe permissivo legal autorizando a RFB a presumir que a Artefama não teria produção rural própria e mão-de-obra e equipamentos suficientes para seu enquadramento como agroindústria e que haveria no caso concreto sonegação de contribuição previdenciária. Repita-se, a presunção trata-se de atribuição da lei e não da vontade do Fisco. O Fisco não pode presumir sem fazer prova do fato presumido. Em respeito ao princípio da verdade material, resta demonstrado que a Artefama possui todos os requisitos e características inerentes a uma empresa agroindustrial. O Auto de Infração ora combatido deve ser cancelado, na medida em que adota presunções não autorizadas por lei.
- (l) Equivocada cobrança de contribuições previdenciárias. Quanto aos erros de cálculo contidos no Auto de Infração ora combatido, apontou a impugnação dois erros: (i) a ausência de análise das guias efetivamente pagas pela Artefama; e (ii) a inclusão dos montantes de aviso prévio indenizado na base de cálculo do lançamento de ofício. Quanto ao primeiro ponto, o v. acórdão de primeira instância houve por bem reconhecer a procedência da impugnação. Quanto ao segundo, ao cruzar os cálculos feitos pela D. Autoridade Fiscalizadora no Auto de Infração de Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador (fls. 70/88) e a planilha apresentada pela recorrente, depreende-se que foram incluídos os montantes pagos pela Artefama a seus ex-empregados a título de aviso prévio indenizado. A título de exemplo, explica-se. A base de cálculo utilizada pela D. Autoridade Fiscalizadora para a competência de janeiro de 2016 foi de R\$ 1.842,99 (mil e oitocentos e quarenta e dois reais e noventa e nove centavos). Entretanto, deste montante, R\$1.475,76 (mil e quatrocentos e setenta e cinco reais e setenta e seis centavos) são relativos a aviso prévio indenizado, conforme Termo de Rescisão de Contrato do Sr. Valter da Silva acostado nos autos. Ademais, percebe-se que houve erro no cálculo da contribuição

previdenciária das competências de janeiro/2016; março/2016 a novembro/2016; janeiro/2017; março/2017 a dezembro/2017, cujo montante total pago a título de aviso prévio indenizado é de R\$ 123.840,16. Não há razão para a Artefama pleitear a restituição de tal valor via compensação se o mesmo compõe a base de cálculo da Autuação ora combatida e pode (e deve) ser dela excluída. Por fim, cabe destacar que os valores restantes a título de base de cálculo – isto é, aqueles não relativos a aviso prévio indenizado (R\$ 13.921,54 – treze mil, novecentos e vinte e um reais e cinquenta e quatro centavos) – continuam não sendo sujeitos à incidência de contribuição previdenciária e, portanto, da presente cobrança, visto que a Artefama calculou e recolheu as contribuições previdenciárias sob a sistemática da receita bruta por tratar-se de agroindústria. Assim sendo, o v. acórdão merece reparo para fins de exclusão da base de cálculo da presente cobrança os valores relativos a aviso prévio indenizado (R\$ 123.840,16) e o valor remanescente de R\$ 13.921,54.

- (m) Diligência. Requer a conversão do julgamento em diligência para que sejam apurados os cálculos efetuados pela autoridade lançadora relativamente à produção rural própria da Artefama e aos valores já recolhidos.

O Acórdão de Impugnação foi cientificado às empresas **AAW Empreendimentos e Participações Ltda**, **RS Empreendimentos e Participações Ltda** e **MX Importadora e Exportadora S.A.** em 15/07/2020 (e-fls. 7919/7923) e à empresa **LED Empreendimentos e Participações Ltda** em 16/07/2020 (e-fls. 7924).

AS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIAS apresentaram em **30/09/2020** (e-fls. 8040/8041, 8165/8166, 8286/8287 e 8405/8406) recursos voluntários (e-fls. 8042/8114, 8167/8239, 8288/8360 e 8407/8479) a levantar os mesmos argumentos da contribuinte e a acrescentar:

- (k) Inexistência de solidariedade. Ofensa ao art. 146, III, "b" da CFRB/1988 e ao art. 128 do CTN. A autuação alega que as empresas do mesmo grupo econômico de fato da Artefama seriam solidariamente responsáveis pelas contribuições previdenciárias. Primeiramente, há que se ter em mente que artigo 146, inciso III, alínea "b", da CFRB/1988 4 reserva à lei complementar a disciplina sobre as regras gerais de direito tributário, especialmente sobre obrigação tributária. A partir disso, o Superior Tribunal de Justiça ("STJ") já pacificou o entendimento no sentido de que é inválida a lei ordinária que tratar de solidariedade da obrigação tributária. O artigo 128 do CTN determina que a lei (ordinária) pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a outro somente quanto esse terceiro for vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação. Assim, a lei só será válida se previr imputação de responsabilidade a pessoa que, vinculada ao fato gerador, tenha controle da situação para impedir de imediato sua própria oneração. Logo, não merece guarida o entendimento da decisão recorrida de não ser exigível o interesse comum a que se refere o art. 124 do CTN, mas apenas a responsabilidade decorrente do simples fato de integrarem um mesmo grupo econômico, na forma do art. 30, IX, da Lei nº 8.212, de 1991. Além disso, como decido no RE 562.276, a lei ordinária somente pode responsabilizar um terceiro, nas

condições estabelecidas pelo artigo 128 do CTN, quando houver: (a) descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, e (b) desde que este terceiro tenha contribuído para o inadimplemento. No mesmo sentido, Acórdão n.º 1402-003.583. No presente caso, apesar da alegação de existência de grupo econômico, não há qualquer prova, ou sequer indício, de que a Recorrente agiu diretamente de forma a contribuir com o (suposto) inadimplemento das contribuições previdenciárias da Artefama. Portanto, não há qualquer vinculação da Recorrente com as obrigações tributárias da Artefama, não havendo que se falar em descumprimento com qualquer dever de colaboração para com a Administração Tributária, e/ou contribuição para o suposto inadimplemento da Artefama. Em verdade, o Fisco presumiu que, pelo fato de as acionistas da Artefama integrarem o Conselho de Administração da empresa, tais sociedades, inclusive a Recorrente, teriam ingerência nas atividades da Artefama. Presumiu ainda que essa suposta ingerência traria vinculação com as obrigações tributárias da Artefama, o que supostamente autorizaria a solidariedade entre todas as sociedades. Ocorre que a gestão das sociedades é autônoma, pertencendo a cada sociedade a competência para decidir sobre a realização ou não de operações e negócios jurídicos. A única vinculação se dá pelo fato de que tais decisões, embora autônomas, devem submeter-se e guardar pertinência e congruência com as decisões estratégicas tomadas pelo centro de decisões empresariais. O órgão de direção do grupo ou a sociedade controladora concentram o centro de decisões empresariais, mas não descem ao nível do desenvolvimento concreto do objeto social das sociedades integrantes, não se vinculando aos fatos geradores realizados, muito menos ao cumprimento das obrigações tributárias. Logo, o centro de decisões empresariais (órgão do grupo ou sociedade controladora) não tem controle direto dessa atividade. Isso significa que as sociedades do grupo não têm meios para impedir sua própria oneração por fatos geradores realizados por outras integrantes. Falta, portanto, requisito de validade (artigo 128 do CTN) para a eleição das sociedades do grupo ou da controladora como responsável tributário. Caso contrário, o ônus tributário estaria sendo deslocado para outra sociedade que não realizou o fato gerador e que sobre ele não tinha controle concreto, contrariando, assim, a imposição constitucional do encargo tributário, nos termos da premissa construída. O art. 124, II, do CTN tem de ser interpretado em face do art. 128 do CTN. A solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário, sendo apenas uma das graduações possíveis da responsabilidade tributária. O art. 124, I, do CTN também não autoriza a solidariedade na hipótese de inexistir vínculo com a obrigação tributária, pois exige interesse comum na situação que constitua o fato gerador e, em face de interpretação sistemática (CTN, arts. 4º, 109, 110, 114, e 118, inciso II), há que se repelir qualquer concepção econômica ou finalística. O art. 124, inciso I, do CTN aplica-se aos casos em que o mesmo fato gerador é realizado conjuntamente por mais de uma pessoa, ou seja, havendo mais de uma pessoa enquadrada na definição legal de contribuinte. Ao contrário do inciso II, que alude à graduação do dever do responsável tributário, o inciso I gradua o dever dos contribuintes pelo fato gerador realizado por ambos, impondo diretamente a solidariedade entre eles pela respectiva obrigação tributária.

Vê-se, pois, que a imposição de solidariedade entre as empresas do mesmo grupo econômico, sem qualquer vinculação ao fato gerador da obrigação tributária ofende o artigo 146, inciso III, alínea “b”, da CFRB/1988 e o artigo 128 do CTN. O art. 30, IX, da Lei n.º 8.212, de 1991 também não justifica a imputação de solidariedade, pois sua aplicação somente seria possível caso existisse uso da força de trabalho dos empregados da Artefama pelas empresas incluídas no presente auto de infração como solidárias, o que não ocorreu. É de única e exclusiva responsabilidade da Artefama o pagamento de seus empregados e o recolhimento de tributos e contribuições relacionados à folha de salários. Qualquer outra empresa não tem sequer ciência ou ingerência sobre tais pagamentos. Somente se houvesse compartilhamento de funcionários pelas empresas é que poderia se justificar a responsabilidade solidária pelo pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores a serviço de todas elas indistintamente, pois, somente nesse caso, haveria vinculação dessas empresas ao fato gerador. Logo, sob qualquer ângulo, a responsabilização tributária solidária deve ser cancelada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade de todos os recursos voluntários

Diante da suspensão dos prazos para a prática de atos processuais até 31/08/2020, nos termos do art. 6º da Portaria RFB n.º 543, de 20 de março de 2020, na redação da Portaria RFB n.º 4.105, de 2020, e a recepção das intimações relativas ao Acórdão de Impugnação operadas em 03/07/2020 (e-fls. 7919/7920), em 15/07/2020 (e-fls. 7919/7923) ou em 16/07/2020 (e-fls. 7924), os recursos voluntários interpostos em **01/09/2020** (e-fls. 7925/7926) e 30/09/2020 (e-fls. 8040/8041, 8165/8166, 8286/8287 e 8405/8406) são tempestivos (Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento dos recursos voluntários da contribuinte e das solidárias.

Recurso da contribuinte

Nulidade do Acórdão. A recorrente considera que a decisão recorrida não apreciou devidamente os efetivos fundamentos da impugnação, tendo incorrido em equívocos e inclusive imputado afirmações jamais feitas, configurando-se em frágil tentativa de justificar equivocada conclusão pela improcedência da impugnação, a preterir defesa e violar os princípios da verdade material, confiança legítima e contraditório, concluindo, assim, pela nulidade insanável do Acórdão de Impugnação. Os pontos suscitados não revelam nulidade da decisão recorrida, mas inconformismo para com as razões de decidir do Acórdão de Impugnação. Rejeita-se a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Nulidade da autuação por violação ao art. 142 do CTN. Ter o lançamento trilhado interpretação da legislação já adotada em fiscalizações anteriores e não concordar a recorrente com a apreciação dos fatos e do direito empreendidas no lançamento, confirmados pela decisão recorrida, não implica em inexistência dos fatos geradores imputados e nem em inobservância do art. 142 do CTN ou dos princípios invocados pela recorrente. A simples leitura do Auto de Infração revela a presença de motivação para o desenquadramento como agroindústria. Rejeita-se a preliminar de nulidade dos Autos de Infração.

Nulidade por violação ao princípio da impessoalidade da administração. As circunstâncias de a fiscalização não ter diligenciado junto às instalações produtivas da recorrente, de não ter solicitado esclarecimentos sobre o processo produtivo, de já se ter efetuado procedimentos fiscais anteriores relativos a outras competências e com desenquadramento da empresa como agroindústria, de a recorrente discordar da percepção dos fatos e do direito adotada pela fiscalização no atual lançamento e nos anteriores, de a fiscalização ter durado quatro meses e de não ter acolhido as teses da recorrente, bem como de a decisão recorrida conjecturar sobre o intento da recorrente em face do contexto detectado, são incapazes de gerar a conclusão de os Autos de Infração e o Acórdão de Impugnação violarem os princípios da moralidade e da impessoalidade e o arts. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, e 37, *caput*, da Constituição. Rejeita-se a preliminar.

Verdade Material. Agroindústria Florestal. Enquadramento. Art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991. Inexistência de percentual mínimo legal de produção própria para enquadramento como agroindústria. Manutenção do enquadramento durante o período facultativo de desoneração da folha de pagamento. Art. 100 do CTN e Soluções de Consulta. A recorrente reconhece que o lançamento se funda no entendimento de não ser possível o enquadramento como agroindústria quando a parcela industrializada de produção própria for muito pequena. Contudo, argumenta que todo produtor rural que industrializa sua produção necessariamente compra e vende parte significativa de sua produção própria de madeira e que a decisão recorrida teria interpretado de forma equivocada sua afirmação de que, em face de fatores técnicos, o consumo de produção própria no setor moveleiro seria de no máximo 37%. Isso porque, a demonstração de que ao longo do ciclo produtivo das árvores somente 37% do volume seria passível de utilização na indústria moveleira não implica na afirmação de que utilizaria quantidade inferior, pois a autossuficiência de produção própria é possível. Mas, para tanto teria de ter um investimento imobilizado muito maior e, mesmo assim, teria de vender 63% do volume produzido, pois do volume de madeira produzido apenas 37% seria passível de ser utilizado no processo industrial. De qualquer forma, destaca que o ponto nodal da defesa consiste em não especificar a legislação valor de percentual mínimo de utilização de produção própria em seu processo industrial para o enquadramento como agroindústria.

No caso concreto, a fiscalização demonstrou que nos anos de 2016 e 2017 a produção rural própria utilizada no processo industrial foi ínfima, conforme explicitado no Relatório Fiscal (e-fls. 12/40). Note-se que a fiscalização adotou mais de um método de cálculo e o resultado não destoou, sempre restando constatada a pífia industrialização de produção própria.

Ao invés de apontar equívocos nesses cálculos ou apresentar outra metodologia de cálculo, a recorrente optou por afirmar que tais metodologias não estariam previstas em lei, sendo meras presunções sem respaldo legal.

A questão, entretanto, é de prova e todos os meios probatórios em direito admitidos são hábeis para se demonstrar se a industrialização de produção própria era ou não era ínfima e, no caso concreto, o conjunto probatório não é favorável à recorrente.

Além disso, a recorrente sustenta que, de qualquer forma, os próprios elementos probatórios apresentados pela fiscalização provariam a seu favor, ou seja, de que há um percentual de produção própria.

Assim, assevera a recorrente que, independentemente desse percentual ser ínfimo ou não, bastaria haver industrialização de produção própria e adquirida de terceiros para o enquadramento como agroindústria, pois precedentes administrativos exigiam apenas industrialização de produção própria independente de volume, percentual ou preponderância ou plantio e maturação própria e em fazendas próprias, sendo que, no limite, bastaria previsão contratual de exercício das atividades ensejadoras da caracterização como agroindústria. Acrescenta ainda que nos anos de 2016 e 2017 teria propriedades rurais com o cultivo de árvores a garantir uma futura industrialização própria de pelo menos quatro anos e que a legislação não exigiria mão-de-obra rural significativa e nem o emprego de máquinas e equipamentos próprios, mas, ainda assim, sua mão-de-obra seria significativa em razão de a tributação em folha de pagamento significar mais de 80% de seu lucro.

A rigor, o argumento da recorrente significa que se a empresa industrializar ao menos uma única árvore de produção própria já pode se enquadrar como agroindústria, eis que a lei não estabelece percentual mínimo.

O absurdo em questão revela a inconsistência do argumento de defesa. Há que se exigir um percentual não ínfimo de utilização de produção própria no processo industrial.

Impõe-se, portanto, o reconhecimento da primazia da realidade, ou seja, o ordenamento jurídico não respalda o artificial cumprimento da legislação, ainda que o legislador não tenha estabelecido um percentual mínimo.

Logo, sendo pífia a industrialização de produção própria, não é cabível o enquadramento como agroindústria.

Diante do exposto, são irrelevantes as circunstâncias de ter agido de boa-fé e de ter mantido o enquadramento durante período facultativo de desoneração da folha e também não há que se cogitar de violação dos princípios e regras invocados pela recorrente e nem em planejamento tributário lícito.

Além disso, as decisões administrativas e judiciais invocadas não se constituem em precedentes vinculantes, sendo irrelevante para o julgamento da presente lide (competências 01/2016 a 12/2017) o já decidido definitivamente ou a pendência de recurso especial no CARF (13976.000364/2007-99, competências 07/1998 a 13/2005) relativos a lançamentos a ter por objeto competências anteriores.

Note-se, contudo, que o julgamento da APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 5007008-70.2015.4.04.7209/SC (ação ordinária anulatória de lançamentos a ter por objeto competências anteriores: DEBCADs nºs 37.345.165-2, 37.345.166-0 e 51.008.825-2) pela 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região não foi favorável à tese de defesa, transcrevo:

APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 5007008-70.2015.4.04.7209/SC
RELATORA: DES. FEDERAL LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH
APELANTE: UNIÃO - FAZENDA NACIONAL (RÉU)
APELADO: INDÚSTRIAS ARTEFAMA S.A. (AUTOR)
ADVOGADO: CAROLINA CANTARELLE FERRARO

EMENTA

REGIME FISCAL DO ART. 22-A DA LEI Nº 8.212, DE 1991. IMPOSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO COMO AGROINDÚSTRIA.

É indevida a aplicação do regime fiscal do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991 a indústria de móveis, cuja produção própria de madeira é irrelevante em relação àquela adquirida de terceiros, não podendo por isso ser qualificada como agroindústria.

LANÇAMENTO FISCAL. MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

Não há nulidade no lançamento fiscal que aplica multa de ofício e multa isolada, de acordo com a legislação vigente à época dos fatos geradores do tributo apurado como devido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por maioria, decidiu dar provimento à apelação e à remessa oficial, vencidos em parte a Relatora e o Des. Federal Sebastião Ogê Muniz, nos termos do relatório, votos e notas de julgamento que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 20 de julho de 2017.

No que toca à alegação de que o lançamento viola o art. 100 do CTN por desconsiderar as Soluções de Consulta proferidas pela Gerência Executiva do INSS em face da recorrente (e-fls. 4500/4512 e 4703/4704), devemos ponderar que as soluções se referiram apenas à situação em tese da consulente, veiculando orientação quanto à interpretação da legislação. As Soluções de Consulta não têm o condão de autorizar o descumprimento da norma legal. Em momento algum, elas respaldaram o enquadramento como agroindústria a partir de uma insignificante industrialização de produção própria.

A Solução de Consulta COSIT nº 34, de 11/04/2016 (e-fls. 4706/4719), admite que em dado mês a agroindústria não se utilize de madeira de produção própria, situação que não se confunde com a de por dois anos a industrialização de produção própria ter sido ínfima.

Logo, não prosperam as alegações de violação dos princípios **da** vedação ao *venire contra factum proprium*, **da** confiança e **da** boa-fé, bem como dos arts. 54 e 146 do CTN.

A recorrente sustenta que o fisco não teria comprovado a ocorrência dos fatos geradores e que teria presumido não dispor a empresa de mão-de-obra própria para a execução da atividade rural. A simples leitura dos autos, contudo, evidencia que não houve presunção de ocorrência dos fatos geradores e nem arbitramento da base de cálculo, tendo a apuração dos fatos se lastreado nas folhas de pagamento e Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs exibidas pela empresa durante o procedimento fiscal. Além disso, o Relatório Fiscal expressamente afirma que “não houve a apuração de Débito de Contribuições declaradas em GFIP e, por ventura, não recolhidas. Portanto, neste Processo, foram apuradas apenas as Contribuições e/ou diferenças de Contribuições não declaradas” (e-fls. 06).

Equivocada cobrança de contribuições previdenciárias. Nas razões recursais, a recorrente acusa que o primeiro equívoco apontado na impugnação foi acolhido pela decisão recorrida, mas que persiste o segundo consistente na indevida inclusão da verba aviso prévio indenizado na base de cálculo das competências 01/2016, 03/2016 a 11/2016, 01/2017, 03/2017 a 12/2017 do Auto de Infração de Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador (Infração sobre Remunerações não Declaradas de SEs – Diferenças; e-fls. 77 e 82/83), a totalizar a apuração de uma base de cálculo indevida R\$ 123.840,16, conforme planilha de e-fls. 4816/4818.

O Acórdão de Impugnação não acolheu o argumento da defesa, apresentando a seguinte motivação (e-fls. 7887):

Quanto ao alegado recolhimento a maior, em razão da incidência calculada sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado, caso efetivamente exista, o procedimento adequado ao contribuinte será o pedido de compensação nos termos da legislação de regência, sendo este órgão de julgamento incompetente para tal análise.

A Turma recorrida não verificou se a base de cálculo apontada de R\$ 123.840,16 teria efetivamente integrado o lançamento, pois, de plano, considera não ser competente para tanto, sendo possível apenas pedido de compensação. Contudo, trata-se de alegação de defesa a ser apreciada pela autoridade julgadora.

Cabe, destarte, verificar se a verba aviso prévio indenizado integrou a imputação das infrações apuradas sobre remunerações não declaradas em GFIP de segurados empregados, cujas diferenças foram aferidas pelo confronto entre folha de pagamento (a maior) e GFIPs (a menor), como evidenciado pela fiscalização na “Planilha LEVANTAMENTO” (arquivo não paginável constante das e-fls. 4018).

Isso porque, tendo havido o lançamento de diferença a partir dessa verba, a alegação de defesa de não ser tributável prospera, uma vez que não incide contribuição previdenciária da empresa, a incluir a rubrica SAT/RAT/GILRAT, sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado, entendimento que não abrange o reflexo do aviso prévio indenizado no 13º salário (REsp 1.230.957/RS; Nota PGFN/CRJ/Nº 485/2016; Despacho nº 42/2021/PGFN-ME e Pareceres PGFN/CRJ/COJUD SEI nº 15147/2020ME e 1626/2021/ME).

Logo, efetuado o lançamento sobre verba não integrante da base de cálculo das contribuições previdenciárias da empresa e do empregador impõe-se sua exclusão do lançamento e não sua manutenção e orientação para que seja apresentado pedido de compensação.

A “Planilha LEVANTAMENTO” (e-fls. 4018) não especifica rubricas, englobando os valores apurados por segurado empregado a partir das folhas de pagamento nos campos “BC Mensal” e “BC 13ºSal”. Contudo, seu confronto com a amostra das folhas de pagamento (e-fls. 587/3741) e com amostra de Termos de Rescisão de Contrato de Trabalho homologados (e-fls. 3742/3765), ambas carreadas aos autos pela fiscalização, gera a convicção de que há na apuração das Infrações 2141 e 2158 sobre remunerações de segurados empregados não declaradas em GFIP base de cálculo a se originar em aviso prévio indenizado.

As cópias de Termos de Rescisão de Contrato de Trabalho carreadas aos autos pelas recorrentes (e-fls. 4818/4827, 4829/4896, 5527/5535, 5537/5608, 6236/6244, 6246/6313, 6941/6949, 6951/7018, 7648/7656, 7658/7725) para demonstrar os valores de aviso prévio não

têm o condão e gerar convencimento, eis que não foi reproduzido o verso dos documentos, ou seja, não se evidenciou a assinatura das partes e a homologação.

Nesse contexto, os elementos constantes dos autos são insuficientes para se precisar o montante a ser excluído da base de cálculo, contudo são suficientes para se detectar a indevida inclusão da verba aviso prévio indenizado e justificar a prolação de Acórdão de Recurso Voluntário com comando a ser posteriormente liquidado pela Receita Federal *dentro dos estritos limites do pedido deduzido na esfera do presente processo administrativo fiscal*, quando do cumprimento da decisão.

Assim, considero cabível o imediato acolhimento parcial do pedido recursal **para se excluir** da base de cálculo do Auto de Infração de Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador, especificamente das infrações por diferenças de remunerações não declaradas de segurados empregados (*INFRAÇÃO: SALÁRIOS, ORDENADOS, VENCIMENTOS E SUBSÍDIOS A EMPREGADOS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO (2141)*, e-fls. 77; e *INFRAÇÃO: GILRAT SOBRE SALÁRIOS, ORDENADOS, VENCIMENTOS E SUBSÍDIOS A EMPREGADOS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO (2158)*, e-fls. 82/83), **os valores pagos em rescisão do contrato de trabalho a título de aviso prévio indenizado, limitando-se o valor a ser excluído ao pedido formulado na impugnação e explicitado por competência e segurado na coluna “Base de Cálculo de Aviso Prévio Indenizado não tributável” da planilha de e-fls. 4816/4818 (anexa às razões de defesa), coluna que totaliza o montante de base de cálculo impugnada de R\$ 123.840,16**. Reitere-se que a apuração do exato montante a ser excluído da base de cálculo será empreendida quando da liquidação da presente decisão.

Diligência. O pedido de conversão do julgamento em diligência deve ser rejeitado, eis que os elementos constantes dos autos são suficientes para a tomada de decisão.

Recurso das responsáveis solidárias.

No que os recursos voluntários das responsáveis solidárias repisam os argumentos e pedidos recursais da contribuinte, adoto o já decidido e com lastro nas mesmas razões de decidir supra alinhavadas. Além desses argumentos, cabe apreciar o que se segue.

Inexistência de solidariedade. Ofensa ao art. 146, III, "b" da CFRB/1988 e ao art. 128 do CTN. As responsáveis solidárias atacam a imputação da solidariedade com lastro no art. 124 do CTN combinado como o art. art. 30, IX, da Lei nº 8.212, de 1991. Nesse ponto, cabe lembrar que o **Auto de Infração de Contribuição Previdenciária dos Segurados** restou cancelado pela decisão recorrida (e-fls. 58, 62/65, 7886/7888 e 7896), subsistindo apenas o **Auto de Infração de Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador**.

O art. 30, IX, da Lei nº 8.212, de 1991, imputa a solidariedade tributária não apenas em relação às obrigações principais, mas também em relação às obrigações acessórias, eis que estabelece a solidariedade para todas as obrigações decorrentes da Lei nº 8.212, de 1991, e que se estende para as decorrentes da Lei nº 10.666, de 2003, por força do art. 13 desta lei.

De plano, não prospera a alegação de o art. 30, IX, da Lei nº 8.212, de 1991, violar o art. 146, III, *b*, da Constituição, bem como violar o art. 128 do CTN, eis que o presente colegiado não é competente para afastar norma legal por suposta inconstitucionalidade ou ilegalidade (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 26-A; e Súmula CARF nº 2).

Note-se que, com fundamento de validade no art. 124, II, do CTN, o art. 30, IX, da Lei n.º 8.212, de 1991, autoriza a imputação da responsabilidade solidária por grupo econômico, independentemente da caracterização do interesse comum (CTN, arts. 124, I), sendo o presente colegiado incompetente para afastar sua incidência, como já dito.

No sentido de a solidariedade decorrente de lei dispensar a comprovação de interesse econômico, há jurisprudência administrativa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

GRUPO ECONÔMICO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Tratando-se de grupo econômico, aplica-se a solidariedade decorrente de lei, sem necessidade de comprovação de interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal.

(Acórdão n.º 9202-010.127 - CSRF/2ª Turma, de 23 de novembro de 2021)

Feitas essas ponderações, devemos adentrar à análise do caso concreto.

O Relatório Fiscal trata da caracterização do grupo econômico em seu item 8 (e-fls. 42/46), destacando que também houve a caracterização do grupo econômico para os períodos anteriores de 10/2007 a 13/2008 e de 01/2009 a 13/2011, tendo restado a solidariedade por grupo econômico reconhecida não apenas pela fiscalização, mas por Delegacia de Julgamento e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos processos n.º 10920.721539/2012-10 e n.º 10920.721540/2012-44, carreando aos autos os respectivos Relatórios Fiscais, Acórdãos de Impugnação e Acórdãos de Recurso Voluntário.

Na mesma linha dos processos anteriores, a fiscalização imputa grupo econômico de fato caracterizado pela figura do controle e direção unitários, bem como por interdependência/confusão laboral e indícios de confusão patrimonial.

Note-se que as recorrentes não negam a imputada interdependência laboral em relação às pessoas físicas indicadas no Relatório Fiscal (e-fls. 43/44), a cumular funções de diretor da autuada ou conselheiro de administração da autuada e sócio administrador de empresa solidária ou diretor da autuada e presidente ou diretor de solidária.

Além disso, as recorrentes não negam a confusão laboral, uma vez que não infirmam que as empresas solidárias não tinham qualquer empregado no período objeto dos fatos geradores e que declarações IRPJ prestadas pelas empresas do grupo perante a Receita Federal indicavam contadora empregada na autuada desde 08/2016, bem como e-mail funcional da empregada em questão (e-mail: @artefama.com.br).

A sobreposição entre os dirigentes/conselheiros das empresas, a ausência de empregados nas empresas solidárias, o emprego por todas as empresas de empregada da contabilidade da autuada e a se utilizar de e-mail funcional da autuada revelam a interdependência e a confusão laboral e a utilização da estrutura organizacional da autuada pelas solidárias (esta a indiciar confusão patrimonial, embora a fiscalização não tenha colhido elementos suficientes para demonstrar uma inequívoca confusão patrimonial) que quando

somadas às participações societárias descritas pela fiscalização geram convicção quanto à existência de direção e controle unitários.

Assevere-se que as próprias empresas não negam a existência de controle e direção unitários. Pelo contrário, reconhecem haver centro de decisões empresariais a emitir decisões estratégicas comuns para as empresas. Logo, configura-se como fato incontroverso a direção unitária e a existência de atuação conjunta enquanto comunhão de interesses integrados, **a revelar inclusive o preenchimento do § 3º do art. 2º da CLT, norma aplicável em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da entrada em vigor da Lei nº 13.467, de 2017.**

As recorrentes ponderam que tal direção empresarial unitária não se desdobraria ao nível dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, ou seja, não haveria realização conjunta do fato gerador.

Observe-se, entretanto, que, em relação à atividade da contadora, há nítido desdobramento na esfera de seu contrato de emprego, sendo incontroverso que as “declarações do **IRPJ** do **GE**, período fiscalizado, todas foram informadas por ela, é o que facilmente se detecta via SPED”, afirmação constante das e-fls. 44. Destrate, detecta-se **confusão laboral**, circunstância reveladora de interesse comum em relação ao fato gerador *folha de salários* (= total das remunerações pagas devidas ou creditadas), a atrair o art. 124, I, do CTN.

A existência de controle e direção unitários enseja a configuração do grupo econômico trabalhista, a significar que enquanto devedor solidário responde pela folha de salários.

Sendo a relação jurídica subjacente ao fato gerador das contribuições previdenciárias uma relação jurídica de direito privado solidária, não há como se ignorar que as empresas do grupo em seu conjunto vinculam-se à situação descrita como núcleo do fato gerador (CTN, art. 128), ou seja, ao **pagar/dever/creditar** remuneração a segurado empregado (contribuição da empresa) ou ao **auferir** remuneração *paga, devida ou creditada* como retribuição pelo trabalho (contribuição do segurado empregado).

Para facilitar a compreensão, considero pertinente a transcrição da legislação tributária a reger as contribuições previdenciárias:

Constituição de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; (Redação Original)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes **sobre**: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a **folha de salários** e demais rendimentos do trabalho **pagos ou creditados**, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - dos trabalhadores; (Redação Original)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do **salário de contribuição**, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

Lei nº 8.212, de 1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações **pagas, devidas ou creditadas** a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

I - vinte por cento sobre o total das remunerações **pagas, devidas ou creditadas** a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, o valor da compensação pecuniária a ser paga no âmbito do Programa de Proteção ao Emprego - PPE, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Medida Provisória nº 680, de 2015)

I - vinte por cento sobre o total das remunerações **pagas, devidas ou creditadas** a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

II - para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, conforme dispuser o regulamento, nos seguintes percentuais sobre o total das remunerações **pagas ou creditadas**, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações **pagas ou creditadas**, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) (...).

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração efetivamente recebida ou creditada a qualquer título, durante o mês em uma ou mais empresas, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 8º e respeitados os limites dos §§ 3º, 4º e 5º deste artigo;

I - para o empregado e trabalhador avulso: a **remuneração auferida** em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos **pagos, devidos ou creditados** a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o trabalhador autônomo e equiparado, empresário e facultativo: o salário-base, observado o disposto no art. 29.

III - para o contribuinte individual: a **remuneração auferida** em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

A seguir, colaciono a legislação tributária e a legislação trabalhista a veicular os conceitos de grupo econômico na esfera das contribuições previdenciárias e na esfera trabalhista, ambos a adotar critério orgânico da direção, controle e/ou administração unitário(s):

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

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

Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048 de 6 de maio de 1999).

Art. 222. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes do disposto neste Regulamento. (Redação Original)

Art. 222. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, bem como os produtores rurais integrantes do consórcio simplificado de que trata o art. 200-A, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes do disposto neste Regulamento. (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18 de dezembro de 2003

Art. 778. Caracteriza-se grupo econômico quando 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.

Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 748. Caracteriza-se grupo econômico quando 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.

Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009

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.

Instrução Normativa RFB nº 2110, de 17 de outubro de 2022

Art. 275. (...)

§ 1º Caracteriza-se grupo econômico quando uma ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica. (CLT, art. 2º, § 2º)

§ 2º Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes. (CLT, art. 2º, § 3º)

Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973.

Art. 3º

§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, embora tendo cada uma delas personalidade jurídica própria, estiverem sob direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico ou financeiro rural, serão responsáveis solidariamente nas obrigações decorrentes da relação de emprego.

Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943)

Art. 2º (...)

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas. (Redação Original)

§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

§ 3º Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)

A adoção pela legislação tributária do critério orgânico da legislação trabalhista é relevante, pois a relação jurídica trabalhista é a relação jurídica de direito privado subjacente ao fato gerador das contribuições previdenciárias.

Note-se que pagar, dever ou creditar e auferir remuneração paga, devida ou creditada por prestação de trabalho são eleitos como verbos nucleares aos fatos geradores das contribuições previdenciárias da empresa (pagar, dever ou creditar remuneração por prestação de serviços de segurado) e do segurado (auferir o segurado remuneração paga, devida ou creditada pelo seu trabalho).

Os verbos em questão são signos de riqueza, sendo colhidos da relação jurídica de trabalho, relação jurídica de direito privado subjacente ao fato gerador.

Havendo solidariedade trabalhista, o empregado detém crédito em face de todos os devedores solidários, sendo dívida trabalhista sem benefício de ordem (relação externa de solidariedade, relação dos codevedores solidários a se obrigar perante o credor comum pela dívida toda: Lei n.º 5.889, de 1973, art. 3.º, §2.º; CLT, art. 2.º, §2.º; e Lei n.º 10.406, de 2002, art. 264), ainda que na relação interna de solidariedade respondam os codevedores entre si por parte ou o codevedor a quem interesse exclusivamente a dívida responda pela totalidade perante os demais codevedores, conforme haja também solidariedade trabalhista ativa/dual ou apenas solidariedade trabalhista passiva (Lei n.º 10.406, de 2002, arts. 283, 284 e 285; Súmula TST 129).

Reitere-se que, perante aquele que auferir a remuneração pelo trabalho subordinado (perante o credor trabalhista), os devedores solidários trabalhistas respondem pela totalidade das obrigações decorrentes da relação de emprego, sem benefício de ordem (Lei n.º 5.889, de 1973, art. 3.º, §2.º; e CLT, art. 2.º, §2.º).

Logo, o integrante do grupo trabalhista tem inequívoca vinculação ao fato gerador, havendo relação direta para com o fato gerador da contribuição da empresa, consubstanciado na folha de salários. Isso porque, é devedor solidário perante o empregado, ocupando o polo da relação jurídica trabalhista a receber o impacto jurídico do tributo. Por outro lado, a relação é indireta no que toca à contribuição do segurado empregado, eis que enquanto devedor solidário da remuneração ocupa o polo oposto ao que recebe o impacto jurídico do tributo na relação jurídica trabalhista, sendo o fato gerador auferir remuneração, o fato gerador da contribuição do segurado empregado.

Nesse contexto, a mera existência do grupo econômico trabalhista enseja a solidariedade tributária das contribuições previdenciárias da empresa e do segurado, isso porque, uma vez preenchido o critério orgânico eleito pela Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-lei n.º 5.452, de 1943) e pela Lei do Trabalho Rural (Lei n.º 5.889, de 1973), seja o grupo de direito ou de fato e seja o grupo regular ou irregular, **há dívida trabalhista comum e, em relação ao empregado, há o direito de exigir a dívida comum de qualquer um dos codevedores solidários, estando satisfeito o art. 128 do CTN.**

Aqui nem se discute a solidariedade trabalhista ativa ou dual, em relação à qual o empregador é único (coempregador, Súmula TST n.º 129). Sobre os conceitos em questão ver minha declaração de voto no Acórdão n.º 2401-010.122, de 2 de dezembro de 2021.

Havendo solidariedade trabalhista passiva, todos os integrantes do grupo econômico trabalhista estão dentro do domínio do pagar, dever ou creditar remuneração, vinculando-se de forma direta¹ ao fato gerador da contribuição da empresa (CTN, arts. 124, I, e

¹ Direta por estar no polo da relação jurídica de direito privado a receber o impacto jurídico do tributo.

128) e de forma indireta² ao fato gerador da contribuição do segurado empregado³ (CTN, arts. 124, II, e 128).

Por esse motivo, a legislação previdenciária adota o mesmo conceito da legislação trabalhista para grupo econômico. Por esse motivo, o art. 30, IX, da Lei n.º 8.212, de 1991, imputa ao solidário trabalhista a solidariedade pelo cumprimento das obrigações tributárias **accessórias** da Lei n.º 8.212, de 1991.

Considerando o fato gerador das contribuições previdenciárias da empresa (**pagar, dever ou creditar remuneração - folha de salários**), não há como se negar *a existência de interesse jurídico comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal* para aquele que é solidariamente responsável para os efeitos da relação de emprego, na dicção original do art. 2º, §2º, da CLT, e nem para aquele que é responsável solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego, na dicção do art. 2º, §2º, da CLT dada pela Lei n.º 13.467, de 2017, e na dicção do art. 3º, §2º, da Lei n.º 5.889, de 1973⁴.

Considerando o fato gerador da contribuição do segurado empregado (**auferir remuneração paga, devida ou creditada - folha de salários**), não há como se negar *vinculação ao fato gerador da obrigação tributária* para aquele que é solidariamente responsável para os efeitos da relação de emprego (CLT, art. 2º, §2º) e nem para que aquele que é responsável solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego (CLT, art. 2º, §2º, na redação da Lei n.º 13.467, de 2017; e Lei n.º 5.889, de 1973, art. 3º, §2º).

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de apenas o fato de integrar grupo econômico não tornar uma pessoa responsável pelos tributos inadimplidos pelas demais pessoas do grupo ignora a peculiaridade de a relação jurídica material subjacente à incidência da norma tributária relativa às contribuições previdenciárias da empresa e do segurado a envolver folha de salários ser uma relação jurídica de direito privado com pluralidade de sujeitos passivos, justamente os integrantes do grupo econômico trabalhista, a se obrigar solidariamente pelo pagar/dever/creditar a remuneração ao empregado, ou seja, a se responsabilizar solidariamente pelas obrigações trabalhistas decorrentes da relação de emprego.

Ao apreciar a solidariedade do art. 30, IX, da Lei n.º 8.212, de 1991, o STJ já tinha jurisprudência a se solidificar no sentido de a simples integração em grupo econômico não ser bastante para fundar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma delas, ao ponto de se exigir seu adimplemento por qualquer delas, **tendo havido simples transposição da**

² Indireta por estar, no âmbito da relação de direito privado, no polo oposto ao que recebe o impacto do tributo.

³ A empresa (= empregador) é terceiro vinculado ao fato gerador da contribuição do segurado empregado (CTN, art. 128) por pagar/dever/creditar a remuneração ao trabalhador e o mesmo pode ser dito das demais empresas do grupo em solidariedade trabalhista passiva, eis que solidárias trabalhistas pelo pagar/dever/creditar remuneração (CTN, art. 128).

⁴ Todos os solidários trabalhistas possuem relação direta com a situação que constitui o fato gerador tributário por estarem no polo da relação jurídica de direito privado a receber o impacto jurídico da contribuição previdenciária da empresa, mas a relação com a situação que constitui o fato gerador tributário será pessoal apenas para aquele(s) e na parte (ou todo) em que a dívida trabalhista lhe for própria, sendo terceiro(s) em relação à parte (ou ao todo) que não lhe interessar na relação interna de solidariedade trabalhista. Contudo, sob o prisma da relação externa de solidariedade trabalhista, todos os solidários trabalhistas possuem interesse jurídico comum no pagar/dever/creditar remuneração, pois todos se obrigam/vinculam perante o credor trabalhista pela dívida toda em razão da solidariedade (CTN, arts. 124, I, e 128). De qualquer forma, é inequívoca nesse contexto a vinculação de todos os solidários trabalhistas com a situação que constitui o fato gerador da contribuição previdenciária da empresa (CTN, arts. 124, II, e 128, a lastrear Lei n.º 8.212, de 1991, art. 30, IX).

jurisprudência anterior desenvolvida em face de outros tributos sem a necessária ponderação das peculiaridades da relação jurídica de emprego.

Note-se que a situação em tela é bem diversa da de empresas que não são solidárias na relação jurídica subjacente ao fato gerador, como, por exemplo, no caso de uma administradora de cartões de crédito em relação ao fato gerador do Imposto Sobre Serviços decorrente do serviço prestado pelos estabelecimentos a elas filiados aos seus usuários, bem como no caso de instituição financeira que não guarda qualquer vinculação para um contrato de *leasing* ou arrendamento mercantil celebrado por outra empresa de seu grupo econômico.

A situação em tela também é diversa da de um locador de imóvel em face dos contratos celebrados pelo locatário a desenvolver determinada atividade econômica no imóvel. Não há solidariedade entre locador e locatário no que toca às vendas de produtos ou prestações de serviços empreendidas pelo locatário para terceiros. O mesmo pode ser dito para centros comerciais (*shoppings centers*), bem como para “Marketplace” (*shopping center virtual*).

Nesse ponto, recorro que o Auto de Infração subsistente veicula apenas contribuições da empresa sobre folha de salários e contribuições da empresa sobre valores pagos ou creditados a contribuintes individuais.

Logo, no caso concreto, em relação às contribuições sobre folha de salários, o art. 30, IX, da Lei n.º 8.212, de 1991, se soma não apenas ao art. 124, II, do CTN, mas aos arts. 128 e 124, I, do CTN, pois, além da confusão laboral (e indícios de confusão patrimonial), todas as empresas de grupo econômico trabalhista em questão integram a relação jurídica trabalhista na qualidade de solidárias a responder pelo crédito trabalhista do empregado, resultando como inequívoco o interesse jurídico comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

Por outro lado, em relação às contribuições da empresa sobre valores pagos ou creditados a contribuintes individuais o lançamento por solidariedade se sustenta no art. 30, IX, da Lei n.º 8.212, de 1991, conjugado com o art. 124, II, do CTN, não cabendo ao presente colegiado afastá-los sob alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 26-A; e Súmula CARF n.º 2).

Assim, correta a imputação de responsabilidade solidária.

Conclusão

Reiterando que a apuração do exato montante a ser excluído da base de cálculo será empreendida em sede de liquidação da presente decisão, voto por CONHECER dos recursos voluntários, REJEITAR AS PRELIMINARES e, no mérito, DAR-LHES PROVIMENTO PARCIAL para excluir da base de cálculo do lançamento os valores pagos em rescisão do contrato de trabalho a título de aviso prévio indenizado, limitando-se o valor a ser excluído ao pedido formulado na impugnação e explicitado por competência e segurado na coluna “Base de Cálculo de Aviso Prévio Indenizado não tributável” da planilha de e-fls. 4816/4818 (anexa às razões de defesa), coluna que totaliza o montante de base de cálculo impugnada de R\$ 123.840,16.

Por fim, registro que os votos pelas conclusões se direcionaram a ressaltar a fundamentação de meu voto apenas em relação à questão da responsabilidade solidária.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro