



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11070.001820/2010-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-003.620 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de fevereiro de 2015
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente COOPERATIVA TRITICOLA REGIONAL SANTO ANGELO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/10/2009

SEGURADO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INCIDENTES SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO.

A contribuição do Segurado Especial destinada à Seguridade Social e ao financiamento das prestações por acidente do trabalho, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, é de 2,0 % e 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, respectivamente, nos termos dos incisos I e II do art. 25 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SEGURADO ESPECIAL. COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL. COOPERATIVA CONSTITUÍDA E EM FUNCIONAMENTO NO BRASIL. INCIDÊNCIA. Para efeito da apuração da contribuição previdenciária devida pelo segurado especial, as vendas de sua produção rural realizadas a cooperativas constituídas e em funcionamento no país são consideradas vendas internas e, portanto, tributáveis.

A imunidade tributária prevista no inciso I do §1º do art. 149 da CF/88 alcança, tão somente, as receitas decorrentes de exportação, ou seja, decorrente da própria operação de exportação realizada com adquirente domiciliado no exterior.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SONEGAÇÃO.

Qualifica-se como sonegação toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária a respeito da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou também das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

SENAR. SEGURADO ESPECIAL. RECEITA PROVENIENTE DA
COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL. INCIDÊNCIA.

Por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, integram a base de cálculo da contribuição para o SENAR tanto as receitas brutas provenientes da comercialização da produção rural realizadas por Segurado Especial com empresas constituídas e em funcionamento no país, mesmo as cooperativas, como aquelas decorrentes de exportação, ou seja, realizadas com adquirente domiciliado no exterior.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMERCIALIZAÇÃO DA
PRODUÇÃO RURAL COM EMPRESA CONSTITUÍDA E EM
FUNCIONAMENTO NO PAÍS. IMUNIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não incidem as contribuições previdenciárias sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos rurais, cuja comercialização ocorra diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

A imunidade não alcança a receita decorrente de comercialização de produção rural, por Segurado Especial com empresa constituída e em funcionamento no País, a qual é considerada como receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto rural.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO
DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO
TEMPUS REGIT ACTUM.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo do que aquele previsto no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio tempus regit actum, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO
DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO
TEMPUS REGIT ACTUM.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor

multa mais branda que aquela então revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, mantendo o lançamento quanto à contribuição previdenciária devida pela cooperativa, na condição de sub-rogada, ao adquirir produto rural de produtor rural pessoa física, nos termos do voto divergente vencedor, devendo a multa aplicada ser recalculada, considerando as disposições do art. 35, II, da Lei nº. 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória nº 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008. Vencidos na votação o Conselheiro Relator e a Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz que entenderam pelo provimento do recurso. O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva fará o voto divergente vencedor.

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - PRESIDENTE DA TERCEIRA CÂMARA E DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO NA DATA DA FORMALIZAÇÃO.

Andrea Brose Adolfo - Relatora ad hoc na data da formalização.

Marcelo Oliveira - Redator ad hoc na data da formalização.

Participaram da sessão os conselheiros: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, ARLINDO DA COSTA E SILVA, LEO MEIRELLES DO AMARAL, JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES (Relator).

Relatório

Conselheira Andrea Brose Adolfo - Relatora designada ad hoc na data da formalização.

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo relatório ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designada AD HOC para fazê-lo.

Esclareço que aqui reproduzo o relato deixado pelo conselheiro nos sistemas internos do CARF, com as quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação tributária **DEBCAD nº 37.276.228-0**, consolidado em 27/08/2010, em face de **COOPERATIVA TRITICOLA REGIONAL SANTO ANGELO LTDA**, no valor de R\$ 3.175.458,21 (três milhões cento e setenta e cinco mil quatrocentos e cinquenta e oito reais e vinte e um centavos), referente contribuição da empresa, na alíquota de 2,0% sobre a comercialização da produção rural realizada pelo segurado especial cooperado, na condição de adquirente cooperativa.

Segundo o relatório fiscal, em análise da conta contábil denominada “Reserva Incentivo Exportação”, verificou-se que a Recorrente deixou de cumprir as obrigações tributárias em destaque, originadas pela aquisição de produção rural dos cooperados – fato que consubstancia operação realizada internamente, não acobertadas pela imunidade.

Apresentada impugnação pelo Autuado, o lançamento foi mantido, *in totum*, pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, nos termos da ementa proferida nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/10/2009

Auto de Infração Debcad nº 37.276.228-0

CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO ESPECIAL. SUJEIÇÃO PASSIVA DA COOPERATIVA (RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO). HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E IMUNIDADE.

Quando o produtor rural, cooperado ou não, recebe pelo produto entregue à cooperativa, resta evidenciada a comercialização e, portanto, a subsunção do fato à hipótese de incidência de tributação inserta no art. 25 da lei nº 8.212/91.

Somente quando a cooperativa exporta diretamente a produção de seus filiados é que a operação terá a imunidade de que trata o art. 149, § 2o, I, da CF/88, eis que pratica ato cooperado, agindo em nome dos produtores rurais, alienando para pessoa situada no exterior.

A contribuição do segurado especial foi instituída sob o comando autorizativo do parágrafo oitavo do art. 195 da CF/88, de forma que nenhum vício de inconstitucionalidade recai sobre ela.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão, o Autuado interpôs Recurso Voluntário tempestivo, alegando, em síntese:

- a) Que é cooperativa de produção agrícola e agroindustrial com quadro social de 7.500 associados, na sua maciça maioria composto de mini e pequenos produtores rurais, espalhados por vários municípios, cuja produção é por ela recebida, beneficiada, armazenada, industrializada e comercializada em comum;
- b) Que a cooperativa agrega produtores associados promovendo a defesa de seus interesses econômicos e profissionais, através de prestação de serviços, compra em comum de artigos necessários à sua produção e subsistência, classificação, padronização, industrialização e venda da sua produção e subprodutos, isto é, realiza o denominado ATO COOPERATIVO, e com isso fomenta o desenvolvimento econômico de seu quadro social;
- c) Aduz que em face da isenção prevista na Carta Magna (inciso I do § 2º do art. 149 da CF/88) a cooperativa descontou dos cooperados, cujos produtos entregues foram exportados, o percentual de 2% do valor do recebimento daqueles produtos, mas deixou de recolher à Previdência Social a Contribuição Previdenciária sobre a comercialização de produtos rurais (art. 25 da lei nº 8.212/91);
- d) Argumenta que, de acordo com a Ata da Assembléia Geral Extraordinária, realizada em 04/08/2007, a Cooperativa não sofreria a exação da contribuição previdenciária sobre a comercialização de produtos agrícolas destinados à exportação, já que os associados concordaram em autorizar a cooperativa que realizasse uma retenção de 2% sobre o valor dos produtos entregues (e que foram exportados) e destinasse os recursos retidos para um fundo de incentivo à exportação;
- e) Pondera que a hermenêutica tópica e sistemática do art. 30, inciso III e IV, da Lei nº 8.212/91, consubstanciada em jurisprudência remansosa e homótona do Egrégio Superior Tribunal de Justiça consagram que a cooperativa não é adquirente da produção de seu associado. Em nome dos associados, a entidade cooperativa comercializa sua produção agrícola a terceiros;

-
- f) Argumenta que a cooperativa apenas é adquirente de produto rural quando adquire de terceiros e não de associados.

Sem contrarrazões.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andrea Brose Adolfo - Relatora *ad hoc* na data da formalização.

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo voto ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designada AD HOC para fazê-lo.

Esclareço que aqui reproduzo - integralmente - as razões de decidir do então conselheiro, constantes dos arquivos do CARF, com as quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo o presente Recurso Voluntário tempestivo e apresentando os requisitos de admissibilidade, passo ao seu exame.

Do Mérito

Das Exportações

Quando da apresentação de sua impugnação, a ora Recorrente pleiteou o reconhecimento da impossibilidade de incidência de tributos sobre as receitas decorrentes das exportações de produtos rurais destinados à exportação com base na imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Constituição Federal, que dispõe:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Não obtive, todavia, a Recorrente, em primeira instância, julgamento procedente do seu pedido, visto que, no entender da decisão recorrida, o benefício previsto no dispositivo constitucional em comento seria restrito apenas àquelas exportações realizadas diretamente pelo cooperado, conforme se depreende do artigo 245 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03/05, que estabelece:

Art. 245. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.

Os Julgadores de piso entenderam não restar comprovado nos autos do presente processo, a realização de atos cooperativos, tendo em vista que a exportação dos produtos rurais comercializados pela Recorrente teria se dado em momento posterior à entrega da produção rural pelos cooperados – que consiste em operação própria – ausente, portanto o suporte fático ensejador da imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 do Diploma Maior.

Ocorre que tal entendimento não pode prevalecer, pois a referida exação afronta não só uma série de princípios normativos referentes aos limites dos poderes de atuação da Administração Pública, como também vai de encontro à própria inteligência consagrada pelo dispositivo constitucional em comento, que é a de viabilizar a comercialização da produção rural pátria no exterior e possibilitar, consequentemente, a afirmação do Brasil como potência econômica no competitivo cenário da economia globalizada, assim como o preceito constitucional disposto no artigo 146, III, "c", de que o ato cooperativo deve receber adequado tratamento tributário e, no artigo 174, § 2º, em que restou ditada que a lei apoiará e incentivará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

Outrossim, a atuação em fustigo efetuou lançamento sobre fato imponible não existente, ao considerar a entrega da produção rural pelo cooperado a cooperativa uma operação distinta da exportação. Vê-se, claramente, que foi violado o conceito legal de ato cooperado, previsto no artigo 79 e seu parágrafo único, da Lei nº 5.764/71, in verbis:

Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si, quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais. Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Pode-se dizer, insofismavelmente, que o ato cooperativo é o suposto jurídico, ausente de lucro e de intermediação, que realiza a organização cooperativa em cumprimento de um fim preponderantemente econômico e de utilidade social. Tal conceituação se coaduna com o recebimento da produção rural pela cooperativa, com o fim precípua de negociá-la no mercado externo, proporcionando lucros e benefícios ao cooperado.

É de sabença acadêmica, que também faz parte das funções das cooperativas atuar no mercado, eliminando intermediários e obtendo, em razão disto, maiores vantagens

patrimoniais aos cooperados. Desta maneira, costuma-se dividir os atos praticados pelas cooperativas em cooperativos e não-cooperativos.

O ato cooperativo vem disciplinado no art. 79 da Lei nº 5.764/71 e são aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para consecução dos objetivos sociais da cooperativa. Sob esse prisma, convém trazer ao lume a doutrina do Mestre Fábio Ulhoa Coelho, bastante elucidativa nesse ponto, conforme se observa pelas seguintes transcrições:

“A colaboração entre os sócios para todos alcançarem mais facilmente a satisfação de sua necessidade individual é a marca distintiva da cooperativa. Nas sociedades de qualquer tipo, os sócios combinam seus esforços num objetivo comum. Assim também na cooperativa; nesse tipo, contudo, o objetivo é a facilitação do atendimento às necessidades individuais dos sócios. A motivação dos cooperativados é a de organizar uma sociedade em torno do mecanismo típico do mutualismo.

*O modelo cooperativista é marcado pela dispensa ou variabilidade de capital, pelo ingresso livre e voluntário, pelo concurso de sócios em número mínimo necessário a compor a administração da sociedade, sem limitação de número máximo, pela administração democrática, pela **distribuição de despesas e resultados proporcionalmente às operações do sócio**, pela despatrimonialização relativa das cotas¹.*”

Outrossim, o art. 83, do mesmo diploma legal, dispõe sobre o ato cooperado concernente a tradição da produção do cooperado e cooperativa:

Art. 83. A entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição, inclusive para gravá-la e dá-la em garantia de operações de crédito realizadas pela sociedade, salvo se, tendo em vista os usos e costumes relativos à comercialização de determinados produtos, sendo de interesse do produtor, os estatutos dispuserem de outro modo.

Nessa toada, se a intenção do legislador constitucional era desonerar as exportações, fazendo com que o preço do produto brasileiro seja competitivo no mercado internacional, a interpretação dada pela Receita Previdenciária entendendo como ato de comércio a entrega do produto rural à cooperativa, esquecendo-se que estas são uma longa *manus* do produtor rural quando efetiva a exportação, acabou por fazer permanecer onerada a exportação dos produtos rurícolas brasileiros.

Como o dispositivo constitucional mencionado supra não faz qualquer distinção entre o tipo de exportação passível de ser abrangida pela imunidade nele prevista, isto é, não diferencia a exportação direta daquela realizada por intermédio de cooperativa, não cabe à Administração Pública determinar que apenas as operações de exportações realizadas diretamente com adquirente domiciliado no exterior é que são aptas ao gozo do referido favor constitucional, pois *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus* (onde o legislador não distingue, não cabe ao intérprete distinguir).

Tal premissa hermenêutica, oriunda dos clássicos brocardos latinos, pode, inclusive, ser traduzida, no contexto contemporâneo do Estado Democrático de Direito, como uma forma de manifestação do Princípio da Legalidade, o qual, no âmbito do Direito

Administrativo, determina a completa submissão da Administração Pública ao que está legalmente positivado.

A Administração Pública deve, portanto, tão-somente primar pela obediência e pelo cumprimento dos dispositivos legais. *“Daí que a atividade de todos os seus agentes, desde o que lhe ocupa o cuspide, isto é, o Presidente da República, até o mais modesto dos servidores, só pode ser a de dóceis, reverentes e obsequiosos cumpridores das disposições gerais fixadas pelo Poder Legislativo, pois esta é a posição que lhes compete no Direito brasileiro”.* (MELLO, 1999)

Bem assim, para usar a terminologia de Robert Alexy, o Princípio da Legalidade atua como mandado de otimização da atividade administrativa e, no que pertine às questões tributárias, implica que *“qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra matriz de incidência ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante expedição de lei* (CARVALHO, 2005), sendo este, inclusive, o teor do artigo 150, inciso I da Constituição Federal, que dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

Portanto, se não há qualquer distinção feita por significante normativo competente no sentido de estabelecer o alcance da expressão *“exportação”* encontrada no inciso I do §2º do artigo 149 da Constituição Federal, de forma a determinar o tipo de atividade exportadora abrangido pela imunidade tributária nele prevista, não cabe à administração pública, sob pena de afronta ao Princípio da Legalidade, restringir o referido favor constitucional apenas às exportações realizadas diretamente com o adquirente domiciliado no exterior, tributando aquelas que se realizarem por intermédio de cooperativas.

Todavia, apesar de tão óbvio e claro preceito, a Secretaria da Receita Previdenciária, por meio de sua Instrução Normativa MPS/SRP nº 03, de 14 de julho de 2005, em seu artigo 245, estabeleceu que, em relação às atividades rurais e agroindustriais, a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do artigo 149 da Constituição Federal seria restrita às exportações realizadas diretamente entre o produtor e o comprador externo, excluído as operações feitas pelas cooperativas em nome dos cooperados.

Tal situação, todavia, não só afronta uma série de princípios expressamente consagrados pelo Diploma Maior no escopo de proteger o contribuinte de exações indevidas, como também, por tabela, acaba por deturpar gravemente o próprio conceito de tributo consagrado pelo nosso ordenamento jurídico e por descaracterizar a atuação da Administração Pública, a qual, conforme já afirmado, deve ser guiada unicamente pelo que está expressamente previsto em lei.

Destarte, está o contribuinte, munido de um verdadeiro estatuto de proteção contra as eventuais arbitrariedades indevidas que possam, equivocadamente, vir a ser contra ele cometidas, como é o caso da edição da referida instrução normativa a partir da errônea interpretação do teor I do §2º do artigo 149 do Diploma Magno.

Dentre esses preceitos, está o já citado artigo 150, inciso I da Carta Magna o qual veda, expressamente, aos entes que compõem a federação a exigência ou aumento de tributos sem que haja a devida correspondência legal.

Tal dispositivo, faceta tributária do Princípio da Legalidade característico do Estado Democrático de Direito, repercute de maneira significativa no conceito de tributo consagrado pelo nosso ordenamento jurídico e elencado no artigo 3º do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (Grifo meu)

Da leitura do referido artigo, fica clara origem exclusivamente legal do tributo, ou seja, só será tributo aquilo que for expressamente determinado pelo respectivo diploma legislativo, cabendo a este, por sua vez, não apenas a mera instituição da exação fiscal, mas também, “a definição da hipótese ou hipóteses em que o mesmo será devido, vale dizer, da hipótese de incidência, dos sujeitos da obrigação correspondente, e ainda da indicação precisa dos elementos necessários ao conhecimento do valor a ser pago, vale dizer, da base de cálculo e da alíquota, bem como do prazo respectivo.” (MACHADO, 1998)

Ora, conforme já anteriormente afirmado, inexistente dispositivo legal estabelecendo a distinção acerca do tipo de atividade exportadora abrangido pela imunidade consagrada pelo inciso I do §2º do artigo 149 da Constituição Federal.

Dessa forma, não pode a administração pública determinar que apenas aquelas realizadas diretamente com o adquirente domiciliado no exterior é que são imunes à incidência de contribuições previdenciárias, independentemente de quaisquer argumentos no sentido de justificar a tributação das exportações realizadas por intermédio de cooperativas.

Ademais, considerando o Princípio da Legalidade, é descabido o argumento de que a edição da referida instrução normativa se deu no escopo de determinar o meio correto de interpretação da imunidade prevista no inciso I do §2º do artigo 149 da Constituição Federal, pois, embora tenha a instrução o objetivo de prescrever a maneira pela qual a administração pública conduzirá a execução dos seus serviços, não pode esta premissa servir de base indireta para a instituição de um tributo, vez que este só pode ser instituído a partir da edição de um expresse dispositivo legal.

O entendimento de que a imunidade prevista no inciso I do §2º do artigo 149 da Constituição deve ser aplicado, também, às exportações realizadas por intermédio de cooperativas em razão de não haver distinção acerca do tipo de operação por ela abrangido.

No escopo de corroborar este entendimento, destacam-se as seguintes ementas, de julgados em sentido semelhante:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - AGRAVO DE INSTRUMENTO EM FACE DA DECISÃO QUE DEFERIU LIMINAR PARA DETERMINAR A NÃO SUJEIÇÃO DAS IMPETRANTES AOS EFEITOS DA RESTRIÇÃO IMPOSTA PELO ARTIGO 245, PARÁGRAFOS 1º E 2º DA IN MPS/SRP Nº 3 - ARTIGO 149, PARÁGRAFO 2º, INCISO I, DA

CONSTITUIÇÃO FEDERAL - RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO IMUNES DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – NORMA INFRACONSTITUCIONAL QUE PRETENDE DESABRIGAR DA IMUNIDADE O RESULTADO DA EXPORTAÇÃO INTERMEDIADA POR "TRADING COMPANIES" - AGRAVO DE INSTRUMENTO IMPROVIDO.

(...)

2. O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal assim que as contribuições sociais "não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação". 3. **O objetivo do constituinte é desonerar das contribuições as receitas oriundas de operações de exportação; a Carta Magna não distinguiu entre as exportações diretas (operação entre o produtor local e o adquirente alienígena, - sediado no estrangeiro) e as exportações indiretas (operações "triangulares", envolvendo o produtor local, uma empresa exportadora intermediária e o adquirente alienígena situado noutro país).** 4. Dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional que "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias." 5. **Não parece adequada a distinção feita na Instrução Normativa nº 03/2005, em seu art. 245, § 2º, de modo a desabrigar da imunidade o resultado da exportação intermediada por "trading companies", uma vez que norma infralegal não pode ir além do texto legal, menos ainda do texto constitucional.** 6. **Na verdade tudo indica que o § 2º do art. 149 da Constituição Federal intenta imunizar a receita adquirida quando houver específica operação de exportação; isso é o que mais importa, e não quem seja o contratante que está na "outra ponta" do negócio.** 7. Preliminar de incompetência absoluta do Juízo a quo rejeitada e, no mérito, agravo de instrumento improvido.

(AGTR 257656/SP. Rel. Des. Fed. Johanson Di Salvo. Julgado em 31.08.2006. DJU de 31.08.2006, p.256.) (Grifamos)

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de "receita" constante do seu art. 195, I, "b") não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, "a", da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III - A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para

tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV - O art. 155, § 2º, X, "a", da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura "a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores". Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal. VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, "b", da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013)

Vê-se, portanto, que não há razão para afirmar que apenas as operações realizadas diretamente com o adquirente domiciliado no exterior é que são aptas a gozar do favor constitucional supracitado, uma vez que se a cooperativa não provar a efetiva exportação das mercadorias por ela adquiridas dos produtores que a procuraram no escopo de ter sua produção levada ao mercado externo, ficará sujeita, normalmente, à incidência dos respectivos tributos.

Nesse diapasão, diante não só desse fato, mas também da total ausência no ordenamento jurídico pátrio de qualquer dispositivo legal apto ao estabelecimento do tipo de exportação atingido pelo disposto no inciso I do §2º do artigo 149 da Constituição Federal, em obediência e respeito ao Princípio da Legalidade, não há que se falar na impossibilidade de não

Processo nº 11070.001820/2010-91
Acórdão n.º **2302-003.620**

S2-C3T2
Fl. 145

gozarem da imunidade prevista no referido dispositivo constitucional as exportações realizadas por intermédio de cooperativa, razão pela qual é, neste ponto, improcedente o lançamento pelo Fisco realizado.

Conclusão

Ante todo o exposto, conheço do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, cancelando o lançamento fiscal contido no **DEBCAD nº 37.276.228-0**.

Foi assim que o conselheiro votou na sessão de julgamento, conforme registro.

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo

Relatora ad hoc na data da formalização

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira - Redator designado ad hoc na data da formalização.

Para registro e esclarecimento, pelo fato dos conselheiros responsáveis pelos votos vencido e vencedor não mais integrarem o colegiado, fui designado AD HOC para redigir o voto vencedor.

Feito o registro.

1. DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL

Ouso discordar, *data venia*, do entendimento esposado pelo Ilustre Relator relativo a subsunção do caso concreto tratado nos presentes autos à hipótese de imunidade tributária prevista no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

De fato, a Emenda Constitucional nº 33/2001 introduziu no ordenamento jurídico um novo regramento de imunidade visando a diminuir a carga tributária incidente sobre receitas decorrentes de exportações, mediante a inclusão do §2º ao art. 149 da Constituição Federal.

Constituição Federal

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41/2003)

§2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/2003)

O dispositivo constitucional acima transcrito é de clareza solar ao estatuir que somente as receitas **decorrentes** da operação de exportação encontrar-se-ão a salvo da tributação.

Noutros dizeres, a fruição do benefício fiscal em tela não contempla as operações no mercado interno, ainda que essas se realizem com o objetivo específico de ulterior comercialização da produção rural com o mercado externo.

Ser “decorrente de” significa ser “consequência de”, “ter ocorrido em razão de”, “que teve origem em”, consoante deflui da etimologia e da semântica do vocábulo exposta no Priberam Dicionário da Língua Portuguesa, e não “visando a” ou “destinada a”, como assim quer fazer crer a semântica aprendida pelo Recorrente.

Dicionário Priberam da Língua Portuguesa

<http://www.priberam.pt/dlpo/decorrente>

de-cor-ren-te

(latim *decurrens*, - entis, *participio presente de decurro*, -eredescer a correr, ir, percorrer)

adjectivo de dois géneros

1. *Que decorre.*
2. *Que passa (ex.: tempo decorrente).*
3. *Que é consequência de; que teve origem em (ex.: isto é decorrente do que aconteceu ontem).*
4. *[Botânica] Diz-se da folha cujo pedúnculo está pegado ao longo da haste em quase todo o seu comprimento.*

Assim, uma coisa é a “receita decorrente de exportação”, outra coisa bem diversa é a comercialização, pelo Segurado Especial, de produtos rurais com cooperativa constituída e em funcionamento no País, mesmo que eventualmente visando à exportação.

No primeiro caso, encontra-se garantido que a exportação já ocorreu. A venda para o exterior já se encontra consolidada. A exportação é fato consumado. Dessa operação de exportação de produto rural resultou uma receita, a qual é imune à tributação previdenciária. Operou-se definitivamente o objetivo da lei: *diminuir a carga tributária sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos rurais*.

No segundo caso, há a realização de uma mera comercialização de produção rural com pessoa jurídica sediada e em funcionamento no país. Inexiste qualquer operação de exportação e nada garante que tal produção rural será efetivamente comercializada com adquirente domiciliado no exterior ou que, eventualmente, venha a ser vendida no mercado interno.

Dessarte, ao estatuir hipótese de imunidade às receitas “decorrentes de exportação” o Legislador Constituinte Derivado estabeleceu, efetivamente, um discrimen entre

as operações realizadas diretamente com empresas adquirentes domiciliadas no exterior e as operações realizadas com empresas adquirentes domiciliadas e em funcionamento no País.

Tal discernimento encontra-se positivado expressamente no art. 241 da IN nº 03/2005, o qual prevê, dentre outras modalidades, que o fato gerador contribuições sociais ocorre na comercialização da produção rural do produtor rural pessoa física e do segurado especial realizada diretamente com adquirente domiciliado no exterior, hipótese em que se configura a exportação da produção rural, assim como a cooperativa, operação esta que se qualifica como operação interna, a teor do art. 245 da mesma Instrução Normativa em foco.

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

Art. 241. O fato gerador das contribuições sociais ocorre na comercialização: (Redação dada pela IN SRP nº 20/2007)

I - da produção rural do produtor rural pessoa física e do segurado especial realizada diretamente com: (Redação dada pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)

- a) adquirente domiciliado no exterior (exportação), observado o disposto no art. 245;*
- b) consumidor pessoa física, no varejo;*
- c) adquirente pessoa física, não-produtor rural, para venda no varejo a consumidor pessoa física;*
- d) outro produtor rural pessoa física;*
- e) outro segurado especial;*
- f) empresa adquirente, consumidora, consignatária ou com cooperativa; (Incluído pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)*

Cumprе relembrar que o art. 111 do CTN impõe exegese restritiva a toda e qualquer norma tributária que implique renúncia fiscal. Nessa perspectiva, para que o ingresso de numerário mantenha-se imune à tributação é imperioso e indispensável que a operação de origem seja a própria operação de exportação, isto é, que o adquirente seja domiciliado no exterior, assim como prevê a alínea 'a' do inciso I do art. 241 da IN nº 03/2005.

A tal conclusão também convergiu o entendimento do Ministério da Previdência Social ao editar a Instrução Normativa MPS/SRP nº 03, de 14 de julho de 2005, cujo art. 245 excluiu da hipótese de imunidade ora em comento as receitas decorrentes de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País, por reconhecê-la como receita proveniente do comércio interno e não de exportação.

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

Art. 245. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

§2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.

Ora, a restrição em voga dimanava diretamente da CF/88, a qual concede a imunidade tributária às “*receitas decorrentes de exportação*” e não às operações de comercialização destinadas a exportação. Dessarte, pelo prisma oclusivo interposto pelo art. 111 do CTN, há que se concluir que apenas as receitas geradas pela operação propriamente dita de exportação, mas não pelas operações anteriores, é que estariam acobertadas pelo favor fiscal em pauta.

O ato normativo ministerial increpado não introduziu qualquer inovação à ordem jurídica vigente, mas explicitou, tão somente, o conteúdo e as condições de contorno da norma constitucional em rodeio, nada mais.

Repise-se que a hipótese constitucional de não incidência tributária, configurando-se como norma de exceção, não pode ter seu alcance ampliado para além dos limites que o Legislador Constituinte honrou em consignar, em sua literalidade, na Carta Constitucional.

No caso em estudo, o Relatório Fiscal a fls. 23/25 nos informa que as obrigações tributárias objeto do presente lançamento decorrem de fatos geradores consubstanciados na própria comercialização da produção rural por segurado especial com a cooperativa Autuada, na condição de adquirente, e que eventual exportação de tais produtos somente ocorreria mediante operação subsequente.

De outro eito, o Relatório Fiscal atesta ainda que as contribuições de que trata o vertente auto de infração também se houveram por descontadas dos produtores rurais respectivos, mas não recolhidas, razão pela qual se houve por lavrada a competente Representação Fiscal para Fins Penais, tendo em vista a ocorrência de conduta que, em tese, representa crime contra a Previdência Social.

De acordo com os princípios basilares do direito processual, incumbe ao Autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à Parte Adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Autor.

No caso dos autos, a Fiscalização comprovou, mediante documentação idônea, elaborada sob a responsabilidade e domínio do próprio Recorrente, que a cooperativa efetivamente adquiriu a produção rural de segurados especiais, mediante operação interna, e ainda que, do valor pago pela aquisição dos produtos rurais, descontou dos produtores rurais as contribuições previdenciárias objeto do presente lançamento, conforme exposto no *Extrato das Contas Analíticas* exposto a fls. 26/37.

Em contrapartida, o Autuado alega tratar-se de ato cooperativo, e que a produção rural que lhe foi entregue destinava-se à exportação.

Lei nº 5.764 - de 16 de dezembro de 1971

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Todavia, no curso da instrução processual, não logrou o Recorrente comprovar o Direito por si alegado.

Ora, tratando-se a situação concreta aqui em debate de expressivo caso de exceção à regra geral de tributação, o adimplemento das condições e dos requisitos necessários ao devido e indubitável enquadramento na hipótese de renúncia fiscal em apreço deve ser comprovado pelo Interessado, sob pena de agrilhoamento à regra geral.

Nessa esteira, registre-se que o Recorrente não logrou produzir qualquer prova de que os segurados especiais de quem havia recolhido a produção rural ora em debate eram, formalmente, associados à cooperativa Autuada, nos termos da Lei nº 5.764/71.

Lei nº 5.764 - de 16 de dezembro de 1971

Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Art. 14. A sociedade cooperativa constitui-se por deliberação da Assembleia Geral dos fundadores, constantes da respectiva ata ou por instrumento público.

Art. 15. O ato constitutivo, sob pena de nulidade, deverá declarar:

I - a denominação da entidade, sede e objeto de funcionamento;

II - o nome, nacionalidade, idade, estado civil, profissão e residência dos associados, fundadores que o assinaram, bem como o valor e número da quota-parte de cada um;

III - aprovação do estatuto da sociedade;

IV - o nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos associados eleitos para os órgãos de administração fiscalização e outros.

Art. 16. O ato constitutivo da sociedade e os estatutos, quando não transcritos naquele, serão assinados pelos fundadores.

Art. 22. A sociedade cooperativa deverá possuir os seguintes livros:

I - de Matrícula;

II - de Atas das Assembleias Gerais;

III - de Atas dos Órgãos de Administração;

IV - de Atas do Conselho Fiscal;

V - de Presença dos Associados nas Assembleias Gerais;

VI - outros, fiscais e contábeis, obrigatórios.

Parágrafo único. É facultada a adoção de livros de folhas soltas ou fichas.

Art. 23. No Livro de Matrícula, os associados serão inscritos por ordem cronológica de admissão, dele constando;

- I - o nome, idade, estado civil, nacionalidade, profissão e residência do associado;
II - a data de sua admissão e, quando for o caso, de sua demissão a pedido, eliminação ou exclusão;
III - a conta corrente das respectivas quotas-partes do capital social.*

Além disso, inexistem nos autos qualquer indício de prova material de que a produção rural objeto do lançamento em foco houve-se, de fato, por exportada pela cooperativa autuada para adquirente domiciliado no exterior.

Cordão não quer dizer pescoço !!! A mera tradição de produção rural por segurado especial para uma cooperativa não implica, necessária e inequivocamente, ato cooperativo, tampouco exportação do produto rural entregue.

Inexistem provas nos autos de que o Contribuinte em questão e as operações em realce se subsumem ao regime jurídico instaurado pela Lei nº 5.764/71, não havendo que se falar, portanto, ao meu sentir, de ato cooperativo, mas mera operação de compra e venda de produtos rurais por cooperativa, de produtores rurais – segurados especiais.

Assim, a responsabilidade tributária da cooperativa pelo recolhimento da contribuição social a cargo do Segurado Especial, incidente sobre a comercialização da sua produção rural, encontra-se prevista taxativamente no inciso III do art. 30 da Lei nº 8.212/91.

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: (Redação dada pela Lei nº 8.620/93)

(...)

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei nº 11.933/2009).

Portanto, por incidirem contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de comercialização da produção rural realizada com cooperativas domiciliadas no país, deveria esta ter informado os dados conformadores das operações comerciais em voga nas GFIP correspondentes, conforme orientações assentadas no Manual da GFIP, consoante se vos segue:

MANUAL DA GFIP

2.12 - COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO

Informar o valor da comercialização da produção realizada no mês de competência.

2.12.2 - Pessoa Física

Este campo deve ser preenchido:

a) pela empresa adquirente, inclusive a agroindústria, consumidora ou consignatária ou a cooperativa, quando

adquirirem a produção do produtor rural pessoa física ou do segurado especial, independentemente de as operações terem sido realizadas diretamente com estes ou com intermediário pessoa física, em relação ao valor da comercialização da produção adquirida ou consignada;

(...)

A empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa, quando adquirirem a produção do produtor rural pessoa física ou do segurado especial, devem prestar esta informação na mesma GFIP/SEFIP em que estão relacionados os trabalhadores da empresa, com o código FPAS da atividade econômica principal, quando for o caso. Não deve ser elaborada GFIP/SEFIP com código FPAS 744. O SEFIP gera automaticamente um documento de arrecadação da Previdência - GPS distinto para os recolhimentos incidentes sobre a comercialização da produção.

6.5 – ADQUIRENTE E CONSIGNATÁRIO DE PRODUÇÃO RURAL

A empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa, na condição de sub-rogadas nas obrigações do produtor rural pessoa física e do segurado especial, são responsáveis pelo recolhimento das contribuições a que se refere o artigo 25 da Lei nº 8.212/91, e são responsáveis também pela informação em GFIP/SEFIP da receita da comercialização da produção no campo Comercialização da Produção – Pessoa Física. Esta informação pode ser prestada na mesma GFIP/SEFIP em que forem informados os trabalhadores regulares da empresa.

Em suma, o Recorrente alega tratar-se de ato cooperativo e que o produto rural adquirido foi exportado. Todavia, não produz nos autos qualquer prova material, tampouco indício de os produtores rurais em questão eram seus associados, nos termos da lei nº 5.764/71, tampouco de que a produção rural adquirida foi, efetivamente, comercializada com adquirente domiciliado no exterior.

Allegatio et non probatio, quasi non allegatio

Também não procede a alegação de que as contribuições sociais em tela houveram-se por declaradas inconstitucionais pelo STF.

Cumprando inicialmente trazer à balha que todo ato normativo oriundo do Poder Legislativo ingressa no Ordenamento Jurídico com presunção relativa de conformidade com a Constituição. Dessarte, uma vez promulgada e sancionada a lei, esta passa a desfrutar de presunção *iuris tantum* de constitucionalidade, a qual somente pode ser infirmada pela declaração em sentido contrário proferida pelo órgão jurisdicional competente.

Segundo Luís Roberto Barroso (*in Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 7ª ed. rev. São Paulo, Saraiva, 2009, p. 193), “O princípio da presunção de constitucionalidade dos atos

do Poder Público, notadamente das leis, é uma decorrência do princípio geral da separação dos Poderes e funciona como fator de autolimitação da atividade do Judiciário, que, em reverência à atuação dos demais Poderes, somente deve invalidar-lhes os atos diante de casos de inconstitucionalidade flagrante e incontestável”.

Mostra-se imperioso destacar, de forma a nocautear qualquer dúvida porventura ainda renitente, que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou de atos administrativos insertas no Ordenamento Jurídico constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

No caso dos autos, todos os fatos geradores objeto do presente lançamento ocorreram já sob a égide da Lei nº 10.256/2001.

Merece ser enaltecido que as contribuições sociais exigidas mediante os vertente Auto de Infração têm por fundamento jurídico de validade o art. 25, *caput*, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001, a qual, até o presente momento, não foi ainda vitimada de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, na via concentrada, esta exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo, portanto, todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256/2001).

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528/97).

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528/97).

Adite-se, também, que a obrigação instrumental da empresa adquirente de produção rural de produtor rural pessoa física ou de segurado especial de recolher as contribuições sociais de que trata o art. 25 da Lei nº 8.212/91 encontra-se expressamente assentada no inciso III do art. 30 desse mesmo Pergaminho Legal, o qual também se mantém hígido no ordenamento jurídico pátrio.

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: (Redação dada pela Lei nº 8.620/93)

(...)

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou

com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei nº 11.933/2009). (grifos nossos)

Não se deve olvidar, igualmente, que a Contribuição social destinada ao SENAR houve-se por instituída pelo art. 3º da Lei nº 8.315/91. A lei 9.528/97, mediante seu art. 6º, modificou o regramento legal da contribuição em apreço, passando a instituir, a contar de sua vigência, a contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR, à alíquota de 0,1% incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural.

Posteriormente, em julho de 2001 foi promulgada a Lei nº 10.256/2001 a qual, por dispor de forma diversa, revogou tacitamente a norma explicitada no parágrafo anterior, fazendo criar, a contar da data de sua publicação, a contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR, à alíquota de 0,2% incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural.

Não se deslembre que o parágrafo quinto do art. 33 da Lei nº 8.212/91 estabeleceu presunção absoluta de desconto, pelo adquirente, das contribuições sociais devidas pelo produtor rural pessoa física, incidentes sobre a comercialização da produção rural, não sendo lícito ao Obrigado alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11, as contribuições incidentes a título de substituição e as devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008)

(...)

§5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

Chamamos a atenção do Leitor para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço não teve, ainda, a sua constitucionalidade abatida pelos órgãos judiciários competentes, produzindo, portanto, todos os efeitos jurídicos que lhe são de estilo.

Nesse contexto, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições sociais e seus acréscimos legais ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Autuante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Pelos motivos expendidos, pugnamos por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, JULGAR IMPROCEDENTES as alegações nele aviadas, em razão de o Recorrente não ter logrado demonstrar que os Fatos Geradores de Contribuição Previdenciária apurados pela Fiscalização se subsumiam à hipótese de imunidade tributária prevista no inciso I do §1º do art. 149 da CF/88.

2. DA PENALIDADE PECUNIÁRIA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL FORMALIZADA MEDIANTE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Malgrado não haja sido suscitada pelo Recorrente em seu instrumento de Recurso Voluntário, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à penalidade pecuniária decorrente do atraso no recolhimento do tributo devido, a ser aplicada mediante lançamento de ofício.

E para fincar os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio iuris* que ora se escultura, atine-se que o *nomem iuris* de um instituto jurídico não possui o condão de lhe alterar ou modificar sua natureza jurídica.

JULIET:

*"Tis but thy name that is my enemy;
Thou art thyself, though not a Montague.
What's Montague? it is nor hand, nor foot,
Nor arm, nor face, nor any other part
Belonging to a man. O, be some other name!
What's in a name? that which we call a rose
By any other name would smell as sweet;
So Romeo would, were he not Romeo call'd,
Retain that dear perfection which he owes
Without that title. Romeo, doff thy name,
And for that name which is no part of thee
Take all myself".*

William Shakespeare, *Romeo and Juliet*, 1600.

A questão ora em apreciação trata de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício.

Ilumine-se, inicialmente, que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Com efeito, o regramento legislativo relativo à aplicação de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal, vigente à data inicial do período de apuração em realce, encontrava-se sujeito ao regime jurídico inscrito no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

I- para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

II- Para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

§1º Na hipótese de parcelamento ou reparcimento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.

§2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.

§3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcimento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de

competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o §1º deste artigo.

§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

No caso vertente, o lançamento tributário sobre o qual nos debruçamos promoveu a constituição formal do crédito tributário, mediante lançamento de ofício consubstanciado em Auto de Infração de Obrigação Principal referente a fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro/2007 a outubro/2009.

Nessa perspectiva, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante Auto de Infração de Obrigação Principal a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal há que ser dimensionalizada, no período anterior à vigência da MP nº 449/2008, de acordo com o critério de cálculo insculpido no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui denominada “*multa de mora*”, variando de 24%, se paga até quinze dias do recebimento da notificação fiscal, até 50% se paga após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, hoje CARF, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não incluídas em lançamentos Fiscais de ofício, ou seja, quando o recolhimento não for resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado, no horizonte temporal em relevo, em conformidade com a memória de cálculo assentada no inciso I do mesmo dispositivo legal acima mencionado, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, variando de oito por cento, se paga dentro do mês de vencimento da obrigação, até vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da exação.

Tal discrimen encontra-se tão claramente consignado na legislação previdenciária que até o organismo cognitivo mais rudimentar em existência – o computador – consegue, sem margem de erro, com uma simples instrução *IF – THEN – ELSE unchained*, determinar qual o regime jurídico aplicável a cada hipótese de incidência:

IF lançamento de ofício ***THEN*** art. 35, II, da Lei nº 8.212/91

ELSE art. 35, I, da Lei nº 8.212/91.

Traduzindo-se do “*computês*” para o “*juridiquês*”, tratando-se de lançamento de ofício, incide o regime jurídico consignado no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Ao revés, nas demais situações, tal como na hipótese de recolhimento espontâneo de contribuições

previdenciárias em atraso, aplica-se o regramento assinalado no Inciso I do art. 35 desse mesmo diploma legal.

Com efeito, as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator no caso do recolhimento espontâneo a destempo pelo Obrigado, porém, mais severas para o sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício, do que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35, ambos da Lei nº 8.212/91, estatuinto que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Mas não parou por aí. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 35-A que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de penalidade pecuniária, então batizada de “*multa de ofício*”, à razão de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexacta; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488/2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Como visto, o regramento da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal a ser aplicada nos casos de recolhimento espontâneo feito a destempo e nas hipóteses de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias que, antes da metamorfose legislativa promovida pela MP nº 449/2008, encontravam-se acomodados em um mesmo dispositivo legal, cite-se, incisos I e II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, nessa ordem, agora encontram-se dispostos em separado, diga-se, nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, respectivamente, por força dos preceitos inscritos nos art. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Nesse novo regime legislativo, a instrução de seletividade invocada anteriormente passa a ser informada de acordo com o seguinte comando:

IF lançamento de ofício ***THEN*** art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

ELSE art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Diante de tal cenário, a contar da vigência da MP nº 449/2008, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício há que ser dimensionalizada de acordo com o critério de cálculo insculpido no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui referida pelos seus genitores com o nome de batismo de “*multa de ofício*”, calculada de acordo com o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado em conformidade com as disposições inscritas no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, calculada de acordo com o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Não demanda áurea mestria perceber que o *nomem iuris* consignado na legislação previdenciária para a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, que nas ordens do Ministério da Previdência Social recebeu a denominação genérica de “*multa de mora*”, art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, no âmbito do Ministério da Fazenda houve-se por batizada com a singela denominação de “*multa de ofício*”, art. 44 da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008. Mas não se iludam, caros leitores ! Malgrado a diversidade de rótulos, as suas naturezas jurídicas são idênticas: penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício.

No que pertine à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal não incluída em lançamento de ofício, o título designativo adotado por ambas as legislações acima referidas é idêntico: “*Multa de Mora*”.

Não carece de elevado conhecimento matemático a conclusão de que o regime jurídico instaurado pela MP nº 449/2008, e convertido na Lei nº 11.941/2009, instituiu uma apenação mais severa para o descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício (75%) do que o regramento anterior previsto no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 (de 24% a 50%), não havendo que se falar, portanto, de hipótese de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, ‘c’, do CTN, durante a fase do contencioso administrativo.

Código Tributário Nacional

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Conforme acima demonstrado, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, antes do advento da MP nº 449/2008, encontrava-se disciplinada no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. De outro eito, após o advento da MP nº 449/2008, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício passou a ser regida pelo disposto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela citada MP nº 449/2008.

Como visto, a norma tributária encartada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008, c.c. art. 61 da Lei nº 9.430/96 só se presta para punir o descumprimento de obrigação principal não formalizada mediante lançamento de ofício.

Reitere-se que não se presta o preceito inscrito no art. 106, II, 'c', do CTN para fazer incidir retroativamente penalidade menos severa cominada a uma infração mais branda para uma transgressão tributária mais grave, à qual lhe é cominado em lei, especificamente, castigo mais hostil, só pelo fato de possuir a mesma denominação jurídica (*multa de mora*), mas naturezas jurídicas distintas e diversas.

Nos casos de descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, tanto a legislação revogada (art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99), quanto a legislação superveniente (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96) preveem uma penalidade pecuniária específica, a qual deve ser aplicada em detrimento da regra geral, em atenção ao princípio jurídico *lex specialis derogat generali*, aplicável na solução de conflito aparente de normas.

Nessa perspectiva, nos casos de lançamento de ofício, o cotejamento de normas tributárias para fins específicos de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN somente pode ser efetivado, exclusivamente, entre a norma assentada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96 com a regra encartada no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, uma vez que estas tratam, especificamente, de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, ou seja, penalidades de idêntica natureza jurídica.

Nesse contexto, vencidos tais prolegômenos, tratando-se o vertente caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, o atraso objetivo no recolhimento de tais exações pode ser apenado de duas formas distintas, a saber:

- a) Tratando-se de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, circunstância que implica a incidência de multa de mora nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, na razão variável de 24% a 50%, enquanto não inscrito em dívida ativa.
- b) Tratando-se de fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que promoveu a inserção do art. 35-A na Lei de Custeio da Seguridade Social, situação que importa na incidência de multa de ofício de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio, em que tal percentual é duplicado.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2008, exclusive, o cotejo entre as hipóteses acima elencadas revela que a multa de mora aplicada nos termos do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, sempre se mostrará menos gravoso ao contribuinte do que a multa de ofício prevista no art. 35-A do mesmo Diploma Legal, inserido pela MP nº 449/2008, contingência que justifica a não retroatividade da Lei nº 11.941/2009, uma vez que a penalidade por ela imposta se revela mais ofensiva ao infrator.

Dessarte, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, o cálculo da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser efetuado com observância aos comandos inscritos no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na mesma hipótese específica, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada consoante a regra estampada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

O raciocínio acima delineado é válido enquanto não for ajuizada a correspondente ação de execução fiscal. Como se depreende do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.876/99, o valor da multa de mora decorrente de lançamento de ofício de obrigação principal é variável em função da fase processual em que se encontre o Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário.

De fato, encerrado o Processo Administrativo Fiscal e restando definitivamente constituído, no âmbito administrativo, o crédito tributário, não sendo este satisfeito espontaneamente pelo Sujeito Passivo no prazo normativo, tal crédito é inscrito em Dívida Ativa da União, pra subsequente cobrança judicial.

Ocorre que, após o ajuizamento da execução fiscal, a multa pelo atraso no recolhimento de obrigação principal é majorada para 80% ou 100%, circunstância que torna a multa de ofício (75%) menos ferina, operando-se, a partir de então, a retroatividade da lei mais benéfica ao infrator, desde que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2008, exclusive, considerando a necessidade de se observar o preceito insculpido no art. 106, II, "c", do CTN concernente à retroatividade benigna, o novo mecanismo de cálculo da penalidade pecuniária decorrente da mora do recolhimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício trazido pela MP nº 449/08 deverá operar como um limitador legal do *quantum* máximo a que a multa poderá alcançar, *in casu*, 75%, mesmo que o crédito tributário seja objeto de ação de execução fiscal. Nestas hipóteses, somente irá se operar o teto de 75% nos casos em que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Configura-se sonegação tributária toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou, ainda, das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Na mesma vertente, tipifica-se criminalmente como sonegação de Contribuição Previdenciária a conduta dolosa consistente na supressão ou redução de Contribuição Previdenciária ou de qualquer acessório mediante:

- a) Omissão em folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, de segurado empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;
- b) Omissão, total ou parcial, de receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias;
- c) Omissão de lançamento mensal, em títulos próprios da contabilidade da empresa, das quantias descontadas dos segurados ou das devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

Decreto-lei nº 2.848, de 07/12/1940. – Código Penal

Sonegação de contribuição previdenciária (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

§1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

§2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

I - (VETADO) (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

II - o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

§3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R\$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

§4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

No caso dos autos, a volitiva e consciente omissão de declaração em GFIP de todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS também se configura sonegação tributária, na medida em que exclui da Autoridade Fazendária Federal o conhecimento a respeito da efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, e, até mesmo, das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A sonegação também se mostra patente na medida em que a Autuada, ao não declarar, volitiva e conscientemente, em suas GFIP os fatos geradores de Contribuições Previdenciárias consistentes na aquisição de produção rural de produtor rural Segurado Especial, além de excluir da Administração Fazendária o conhecimento a respeito da efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, também deu ensejo à supressão/redução da Contribuição Previdenciária naturalmente devida/recolhida.

Encontram-se presentes, conforme exposto, todos os elementos objetivos e subjetivos qualificadores da sonegação tributária previstos no art. 71 da Lei nº 4.502/64, circunstância que importa na aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, conforme previsto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44, I, e §1º, da Lei nº 9.430/96 c.c. artigo 71 da Lei nº 4.502/64.

Diante de tal contingência, sendo a multa de ofício de 150%, não há mais que se falar, no caso ora em estudo, de limitador para a multa de mora prevista no inciso III do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, inexistindo qualquer hipótese em que seja aplicável o preceito insculpido no art. 106, II, 'c', do CTN.

Assim, pelas razões de fato e de Direito acima revisitadas conclui-se que, nos casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, estando presentes os elementos objetivos e subjetivos qualificadores da sonegação tributária, a penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação principal deve ser calculada de acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores inadimplidos, conforme se vos segue:

- a) Para os fatos geradores ocorridos até novembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada conforme a memória de cálculo exposta no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, em atenção ao princípio *tempus regit actum*, insculpido no art. 144 do CTN.
- b) Para os fatos geradores ocorridos a partir de dezembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada de acordo com o critério fixado no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo o regramento a ser dispensado à aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, em atenção ao princípio *tempus regit actum*, insculpido no art. 144 do CTN.

É como voto.

Foi assim que o conselheiro votou na sessão de julgamento, conforme registro.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Redator ad hoc na data da formalização