



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

**Processo n°** 11070.002599/2009-55  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-003.652 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de fevereiro de 2015  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** COOPERATIVA AGRICOLA MISTA GENERAL OSÓRIO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/11/2008

**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.

**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.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos em negar provimento 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. 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.

Liege Lacroix Thomasi - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Arlindo da Costa e Silva – Redator designado

Conselheiros presentes à sessão: 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.

## Relatório

Trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Principal, **DEBCAD nº 37.246.037-2**, consolidado em 22/10/2010, em face da COOPERATIVA AGRICOLA MISTA GENERAL OSÓRIO LTDA, no valor de R\$ 6.006.631,72 (seis milhões, seis mil e seiscentos e trinta e um reais e setenta e dois centavos), referente: às contribuições previdenciárias da empresa, na alíquota de 2,1%, incidente sobre a receita bruta oriunda da comercialização de produção rural, adquirida de pessoas físicas ou segurados especiais; contribuição previdenciária própria, na alíquota de 20%, aos pagamentos efetuados a contribuintes individuais; distribuição de pró-labore; e pela glosa de créditos, compensados indevidamente.

Segundo relatório fiscal, a entidade ora Recorrente comercializou produção rural adquirida de terceiros, pessoas físicas e segurados especiais, sem, contudo, efetuar os recolhimentos incidentes sobre essas operações, sob o arrimo de uma suposta interpretação de que poderiam ser compensadas com créditos oriundos do FUNRURAL.

Apresentada impugnação pela entidade, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria/RS entendeu por manter o crédito tributário. A ementa de tal decisão foi proferida nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/07/2006 a 30/11/2008*

*ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE.*

*A arguição de ilegalidade/inconstitucionalidade não pode ser enfrentada no contencioso administrativo por ser prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.*

*PERÍCIA CONTÁBIL. INDEFERIMENTO.*

*Apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de solicitar a realização de diligências ou perícias, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que forem consideradas prescindíveis ou impraticáveis.*

*CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DECORRENTES DA RECEITA BRUTA AUFERIDA PELO SEGURADO ESPECIAL E PELO EMPREGADOR RURAL - PESSOA FÍSICA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA SUA PRODUÇÃO.*

*A exigência fiscal cobrada com fulcro no art. 25 da Lei nº 8.212/91 (dispositivo vigente no ordenamento jurídico) não se confunde com a*

*contribuição que existia a cargo do FUNRURAL/PRORURAL (contribuição cobrada com fulcro no art. 15, I, da Lei Complementar nº 11171), na medida que os fundamentos legais são outros.*

**RECEITA AUFERIDA PELO PRODUTOR RURAL ANTES DA EXPORTAÇÃO REALIZADA PELA COOPERATIVA. TRIBUTAÇÃO.**

*Verificada situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador da obrigação principal, o valor é oferecido à tributação, abstraindo-se da definição legal do fato gerador a validade jurídica dos atos efetivamente praticados, bem como de seus efeitos, segundo preceito do art. 118 do CTN.*

**COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

*A sociedade cooperativa é apenas retentora da contribuição incidente sobre a comercialização dos produtos adquiridos do produtor rural, pois a rigor, a contribuição deve ser descontada do produtor rural por ocasião da comercialização da sua produção e repassada à Previdência Social ou à Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme a época. Não havendo prova de que a Cooperativa sofreu o ônus do tributo, não pode ser procedida a compensação.*

**INDENIZAÇÕES.**

*A natureza indenizatória de parcelas pagas aos segurados deve ter previsão legal não podendo ser presumida ou convencionada.*

**INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

*A omissão de fatos geradores em GFIP resulta em infração ao inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

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

a) ofensa a coisa julgada, afirmando não haver relação jurídica entre o tributo insculpido no art. 25, I e II, da Lei 8.212/91 e a cooperativa, e sustentou que a ação declaratória oposta perante a Justiça Federal afastou a incidência do FUNRURAL, matéria idêntica a da autuação em fustigo, sendo descabida a contribuição previdenciária para o produtor rural pessoa física.

b) que os atos cooperados, diferente dos atos cooperativos, não fazem parte da materialidade do tributo em tela, uma vez que, no primeiro ato, a cooperativa apenas recebe a produção que os cooperados livremente entregam, e que no segundo ato, a cooperativa adquire a produção de não

cooperados, hipótese que se subsume ao critério material da norma, porém não ocorrida.

c) que o art. 25, da Lei 8.212/91, não definiu a hipótese de incidência do contribuição previdenciária, não podendo ensejar a cobrança do tributo, e que, por conta disso, faz jus a crédito tributário, pois realizou pagamentos indevidos à luz do citado dispositivo legal;

d) que, nos termos da lei, a compensação dos créditos do FUNRURAL – afastados da relação jurídica, através de decisão judicial transitada em julgado – é perfeitamente válida e possível, lhe sendo dispensado informa-la nas GFIPs;

e) que a exportação da produção rural é ato imune a tributação, afastando a incidência da contribuição previdenciária em destaque, consubstanciando erro grosseiro da Autuação;

f) afirmou ser possível compensar os créditos antes do trânsito em julgado da ação judicial, à medida que seus créditos se originaram antes da entrada em vigor do art. 170-A, do *Codex* Tributário, devendo ser aplicada a lei vigente na época do recolhimento indevido ou a maior;

g) que não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos membros da diretoria, a título de ajuda de custo, por se tratarem de verba de natureza jurídica indenizatória.

h) afirmou que, em relação as informações omissas nas GFIPs, a multa aplicada é incabível, tendo em vista que depositava correspondente ao montante integral do tributo, ensejando a nulidade do auto de infração,

i) e, por derradeiro, que as multas aplicadas consubstanciam *bis in idem*, uma vez que a Medida Provisória nº449/08 limitou a aplicação das multas pelo INSS em 20%, mais benigna e, portanto, aplicável ao caso.

Sem contrarrazões.

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

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator.

### Dos Pressupostos de Admissibilidade

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

### Do Mérito

#### Da renúncia parcial a esfera administrativa

Consta nos autos a proposição pela atuada de ação declaratória de inexistência de relação jurídica, questionando a constitucionalidade do Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural, e, conseqüentemente, requerendo o afastamento da exigência da exação fiscal, bem como a compensação dos valores pagos indevidamente.

Tendo em vista que a atuada sustenta, no recurso administrativo em análise, identidade da matéria proposta judicialmente com a norma inculpada no art. 25, I e II da Lei 8.212/91, resta-se configurada, portanto, hipótese de renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa, a teor do disposto no art. 126, §3º, da Lei no 8.213/91 combinado com o art. 307 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99:

*Art. 126. Das decisões do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS nos processos de interesse dos beneficiários e dos contribuintes da Seguridade Social caberá recurso para o Conselho de Recursos da Previdência Social, conforme dispuser o Regulamento.*

(...)

*§ 3º A propositura, pelo beneficiário ou contribuinte, de ação que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo importa renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20.11.98).*

O art. 38, parágrafo único da Lei nº 6.830/1980 traz dispositivo semelhante:

*Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.*

*Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do*

O fundamento de tais dispositivos legais é evitar decisões conflitantes entre o órgão administrativo e o judicial. O Princípio da Tutela Jurisdicional Absoluta, previsto no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal, veda que sejam afastadas da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. Quem se sentir ameaçado ou violado em seus direitos pode recorrer ao judiciário e este não pode eximir-se da apreciação e solução da matéria.

Sobrepondo-se suas decisões às soluções na esfera administrativa sobre a mesma matéria, seria inócuo um julgamento por este colegiado que, após a decisão judicial, observaria o afastamento da solução proposta.

No caso dos autos, impende destacar que a autuada logrou parcial êxito na demanda proposta, em que a decisão, transitada em julgado, julgou ser inconstitucional a exigência de contribuição previdenciária sobre a receita bruta, oriunda de produção rural, estendendo seus efeitos a norma insculpida no art. 25, I e II, da Lei 8.212/91, porém não acolheu o pleito referente a compensação, nos termos da ementa abaixo colacionada.

*AgRg no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 537.623 - RS (2003/0085549- )*

*RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS*

*AGRAVANTE : COOPERATIVA AGRÍCOLA MISTA GENERAL OSÓRIO*

*EMENTA TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – AGRAVO REGIMENTAL CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO ART. 25 DA LEI N. 8.212/91 - COMPATIBILIDADE COM O ART. 138 DA LEI N. 8.213/91 - PREQUESTIONAMENTO - AUSÊNCIA - COMPENSAÇÃO - COOPERATIVA - ILEGITIMIDADE.*

*1. No agravo regimental, afirma-se que não foi analisada que a contribuição prevista no art. 25, da Lei n. 8.212/91, com suas modificações posteriores, é incompatível com o art. 138, da Lei n. 8.213/91, que extinguiu todas as contribuições destinadas ao FUNRURAL.*

*2. Com efeito, observa-se que a questão federal relativa ao art. 138 da Lei n. 8.213/91 não foi devidamente prequestionada no Tribunal de origem, pois foi ela somente ventilada nos embargos de declaração ali opostos, que foram acolhidos em parte para fins de prequestionamento.*

*3. Dessa forma, a suposta violação do art. 138 da Lei n. 8.213/91 foi ventilada pelo Tribunal de origem apenas para fins de prequestionamento, sem a existência de qualquer juízo de valor sobre ela. Incidência da Súmula 211/STJ.*

*4. Oportuno consignar que esta Corte não considera suficiente, para fins de prequestionamento, que a matéria tenha sido suscitada pelas partes, mas sim que a respeito tenha havido debate no acórdão recorrido. Se, ao apreciar os embargos de declaração, o Tribunal de origem apenas declarou que pronunciou-se sobre toda a questão, não houve o suprimento da exigência do prequestionamento.*

*5. A jurisprudência desta Corte posiciona-se no sentido de que a cooperativa, ou seja, a agravante, não possui legitimidade para pleitear a repetição ou compensação da contribuição do FUNRURAL, indevidamente recolhida, podendo somente discutir sua legalidade ou constitucionalidade.*

Assim, se a parte apresentou a matéria, na sua impugnação e no recurso voluntário, já conhecida em ação judicial, deve ser declarada a renúncia ao contencioso administrativo, que deve ficar limitada, evidentemente, à matéria que lhes forem idênticas.

Por essa razão é que considero renunciado o recurso administrativo, tão-somente quanto a discussão acerca da incidência da norma retrocitada sobre as operações realizadas entre a cooperativa e cooperados, utilizada como fundamento legal do lançamento fiscal em querela, e, da mesma forma, prejudicado o questionamento acerca da compensação.

### **Da Glosa de Compensação**

A recorrente autuada também se insurge contra os lançamentos efetuados em virtude da glosa de créditos fiscais indevidamente apropriados, afirmando, em síntese, que os respectivos fatos geradores ocorreram antes da vigência do art. 170-A, e, por conta disso, devem ser mantidos.

Nada a prover.

Primeiro, bise-se que há decisão judicial sobre a matéria, transitada em julgado, denotando a impossibilidade de discuti-la administrativamente, entendimento que mantém coerência em relação à inconstitucionalidade declarada *inter partes*.

Ato contínuo, a referida decisão determina a ilegitimidade da recorrente para se apropriar dos créditos, por não ter arcado financeiramente com os custos da obrigação tributária, tendo apenas figurado como responsável e não como contribuinte.

De fato, a recorrente não poderia ter “tomado” os créditos, à medida que apenas reteve as contribuições dos segurados individuais e especiais, pertencendo a estes o direito de repetir o suposto indébito.

Afinal, a compensação, como uma das modalidades extintivas crédito tributário, pressupõe a existência de créditos e débitos entre as mesmas pessoas, no sentido de que apenas aqueles que deram causa ao fato jurídico embrionário formador da relação jurídica obrigacional é que podem, por serem, ao mesmo tempo, credores e devedores uns dos outros, dar causa à extinção das obrigações entre eles existentes, nos limites até onde se compensarem.

Outrossim, caminha nesse sentido a jurisprudência uníssona do STJ, consoante se observa pela leitura do enxerto abaixo transcrito:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO – FUNRURAL INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTO AGRÍCOLA – COOPERATIVA – LEGITIMIDADE ATIVA.*

*1. A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que a cooperativa é responsável tributário pelo recolhimento da contribuição para o FUNRURAL sobre a comercialização do produto agrícola, tendo legitimidade tão-somente para discutir a legalidade ou constitucionalidade da exigência, mas não para pleitear em nome próprio a restituição ou compensação do tributo, a não ser que atendidos os ditames do art. 166 do CTN.*

2. Na hipótese da contribuição previdenciária exigida do produtor rural incumbe ao adquirente de sua produção destacar do preço pago o montante correspondente ao tributo e repassá-lo ao INSS, de forma que, nessa sistemática, o adquirente não sofre diminuição patrimonial pelo recolhimento da exação, pois separou do pagamento ao produtor rural o valor do tributo.

3. Recurso especial provido em parte."

(REsp 809703/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 26.9.2007)

Em segundo lugar, ao estabelecer normas gerais em matéria de crédito tributário, através do regramento de uma de suas modalidades de extinção, o art. 170, do Código Tributário Nacional – CTN estatuiu que a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

O direito à compensação surgirá após o pagamento indevido de contribuição destinada à Seguridade Social, de atualização monetária, de multa ou de juros de mora, observadas as condições estipuladas, sendo certo que há uma distinção explícita entre o nascimento e a extinção do crédito tributário, que ocorrem, obviamente, em momentos distintos, e correspondem a fatos jurídicos diversos.

Nessa toada, não se deve confundir a prática de ato descrito na hipótese de incidência com a prática do ato de compensar, levando a conclusão infofismável de que as normas jurídicas retroagem à época da ocorrência dos respectivos fatos jurídicos.

Em vista disso, ainda que os créditos pertencessem efetivamente a recorrente, não há suporte jurídico que apoie sua pretensão, por não terem sido apropriados antes da vigência do art. 170-A, do CTN, norma que passou a reger o critério temporal da compensação e que não guarda relação intrínseca com a materialidade dos tributos ou com os créditos originados pelas relações jurídicas tributárias.

Convém trazer à baila os ensinamentos do festejado mestre, Leandro Paulsen, ao comentar o art. 170, do *Codex Tributário*, em *Constituição e Crédito Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*, 2014:

*“Aplicação da lei vigente na data do exercício da compensação. Tratando-se de um instrumento para a extinção de créditos tributários relativos a tributos efetivamente devidos, aplica-se a lei vigente por ocasião do exercício da compensação pelo titular do crédito. Assim, independentemente da data do indébito ou da sua razão, a compensação deve observar a lei vigente quando da sua realização. Na compensação, está-se extinguindo um crédito tributário (débito do contribuinte). Este é o fenômeno jurídico, ainda que, pela utilização do seu crédito, tenha o contribuinte simultaneamente se ressarcido de um anterior indébito. Pensar na compensação focando no indébito não se afeiçoa à natureza do instituto.”*

Ademais, esse é o entendimento solidificado pelo STJ:

*“A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que a compensação tributária é regida pela lei vigente no momento em que se realiza o encontro de contas, e não por aquela em vigor na época do efetivo*

*pagamento. 2. 'O fato gerador do direito à compensação não se confunde com o fato gerador dos tributos compensáveis. O fato gerador do direito de compensar é a existência dos dois elementos compensáveis (um débito e um crédito) e o respectivo encontro de contas. Sendo assim, o regime jurídico aplicável à compensação é o vigente à data em que é promovido o encontro entre débito e crédito, vale dizer, à data em que a operação de compensação é efetivada. Observado tal regime, é irrelevante que um dos elementos compensáveis (o crédito do contribuinte perante o Fisco) seja de data anterior' (REsp 742.768/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Turma, DJ 20/2/2006)."*

*"A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte... 3. Acórdão sujeito ao regime do art. 543- C do CPC e da Resolução STJ 08/08." (STJ, Primeira Seção, REsp 1164452/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, ago/2010)*

Em vista do exposto, correta se fez a glosa realizada pelo Fisco dos valores compensados indevidamente pelo sujeito passivo.

### **Dos honorários da Diretoria**

Irreprochável o Acórdão de Impugnação recorrido, nesse ponto, pois, conforme salientado no *decisum*, a autuada não fez qualquer prova de que os valores pagos aos diretores da cooperativa tenham natureza jurídica indenizatória.

Acrescente-se que a frequência mensal desses pagamentos denota se tratarem, efetivamente, de remuneração auferida pelos diretores, e não de ressarcimentos, consoante preconiza o parágrafo 11º do artigo 201 da Constituição Federal, que determina incorporação ao salário, para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão nos benefícios, os ganhos habituais do empregado.

Nesta esteira está o ensinamento do jurista trabalhista Sérgio Pinto Martins: "por remuneração compreende-se o conjunto de retribuições recebidas **habitualmente** pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidade, provenientes do empregador ou de terceiros, mas decorrentes do contrato de trabalho, de modo a satisfazer suas necessidades básicas e de sua família".

Registre-se que a lei trabalhista não define com precisão e clareza exigível o que é considerado 'habitualidade, entretanto, percebe-se que vem sendo considerado como habitual, qualquer pagamento e/ou contraprestação pecuniária efetuada pelo empregador ao empregado de forma reiterada e repetida no tempo.

Desta maneira, verificado nos documentos contábeis apresentados pela empresa a habitualidade do pagamento das "ajudas de custo" pela empresa aos diretores,

devem os referidos valores serem considerado como salário utilidade e, conseqüentemente, integrarem a base de cálculo para as contribuições previdenciárias.

Também neste sentido, está o entendimento do STJ, senão vejamos:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. SALÁRIO-CONTRIBUIÇÃO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DOS ALUGUÉIS E IPTU DO IMÓVEL EM QUE RESIDE O EMPREGADO. HABITUALIDADE. NATUREZA SALARIAL. 1. Em sede de embargos declaratórios é possível a modificação do julgado para o fim de suprir os vícios previstos no art. 535 do CPC, ou diante de erro material. 2. Os aluguéis e IPTU do imóvel onde reside o empregado transferido, pagos com habitualidade, por tempo indeterminado, não se configuram ajuda de custo, uma vez que esta é concedida em parcela única. 3. A ausência de eventualidade do pagamento de referidas verbas, a exemplo do que ocorre com o auxílio-creche e auxílio-alimentação, torna nítido o seu caráter remuneratório, integrando o salário-contribuição. 4. Embargos de declaração parcialmente acolhidos, tão-somente para sanar omissão quanto incidência da contribuição previdenciária sobre as despesas com aluguéis e IPTU. (EDRESP 200200743716, LUIZ FUX, STJ - PRIMEIRA TURMA, DJ DATA:28/04/2003 PG:00177 RDDT VOL.:00094 PG:00216 RSTJ VOL.:00178 PG:00095 ..DTPB:.)

Assim, verificando que as ajudas de custo foram fornecidas “pelo” trabalho e não “para” o trabalho dos diretores, não merece reforma o Acórdão recorrido, mantendo-se incólume nesse ponto.

#### **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 obteve, 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 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 a 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, conseqüentemente, 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 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 sábia 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 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 cotas<sup>1</sup>.”*

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 cúspide, 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 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 compõe 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 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 N° 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. Johansom Di Salvo. Julgado em 31.08.2006. DJU de 31.08.2006, p.256.) (Grifos meus)*

*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 cooperativas 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 não

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

### **Multa Moratória e Multa de Ofício**

Quanto à multa, não possui natureza de confisco a exigência da multa, porque não recolhendo na época própria o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento. Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

Entretanto, é de se notar que no caso em tela, o fisco ao promover a aplicação da multa, efetuou uma comparação entre a multa de 24%, prevista no artigo 35, inciso II, acrescida da multa pelo descumprimento de obrigação acessória e pela multa imposta pela legislação vigente quando do lançamento, multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, da lei n.º 9.430/96, a fim de apurar o percentual mais benéfico ao contribuinte, que do resultado se mostrou a multa de ofício, sendo então aplicada.

Contudo, meu entendimento é que à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei n.º 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

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

(...)

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430; porém, se apesar do pagamento não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei n.º 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei n.º 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n.º 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

A multa do art. 44 da Lei n.º 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não tiver pago, o art. 44 da Lei 9.430 não é aplicado pelo motivo de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado. Neste caso, não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a GFIP. E nas hipóteses em que o contribuinte não tiver recolhido e não tiver declarado em GFIP, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei n.º 8.212. Conforme já foi dito, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei n.º 9.430/96. A lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

Portanto, no exame do caso em questão é de se ver que a aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores até a competência 11/2008, traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei n.º 11.941/2008, mais precisamente o artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei n.º 9430/96, já transcrito anteriormente.

Por este motivo, deve ser aplicado ao caso, o artigo 35, da Lei n.º 8.212/91, para as competências até 11/2008.

Já para a competência 12/2008, há que ser aplicado o novo ordenamento trazido pela MP n.º 449/08, posteriormente convertida na Lei n.º 11.941/2009, que excluiu do ordenamento jurídico a gradação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/91, conferindo-lhe outras condições, eis que se tratando de recolhimento espontâneo pelo contribuinte de contribuições previdenciárias pagas em atraso, a multa de mora a ser aplicada será de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, contados 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, limitado a vinte por cento:

**Lei n.º 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).

**Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Quando se tratar de lançamento de ofício, como no caso da presente notificação fiscal de lançamento de débito –NFLD, a legislação superveniente determinou a incidência de multa de ofício, correspondente a 75% da totalidade ou diferença de imposto ou contribuição devidos e não recolhidos, podendo, inclusive ser duplicado o valor em caso de fraude, simulação ou conluio:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

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. (Incluído 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, de 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 inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 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, de 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, de 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.

Portanto, no exame do caso em questão é de se ver que está correta a aplicação do artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2008, para a competência 12/2008.

### Conclusão

Ante todo o exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário, para, no mérito, DA-LHE PARCIAL PROVIMENTO, mantendo o lançamento fiscal contido no DEBCAD nº 37.302125-9, excetuando os créditos oriundos das exportações realizadas em nome dos cooperados.

Processo nº 11070.002599/2009-55  
Acórdão n.º **2302-003.652**

**S2-C3T2**  
Fl. 487

---

É como voto.

Sala das Sessões, em 12 de fevereiro de 2015.

Leonardo Henrique Pires Lopes.

CÓPIA

## Voto Vencedor

### 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)*

Cumpra-se lembrar 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 tão somente 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. 45/47 nos informa que as obrigações tributárias objeto do presente lançamento decorrem de fatos geradores consubstanciados na própria aquisição da produção rural do Produtor Rural Pessoa Física/segurado especial pela cooperativa Autuada, na condição de adquirente, e que a eventual exportação da produção assim adquirida somente se daria em operação subsequente, a qual é realizada, exclusivamente, pela cooperativa e não pelo produtor rural pessoa física/segurado especial.

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.

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 estas 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, inexistente 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 produziu nos autos qualquer prova material, tampouco indícios de que os produtores rurais em questão eram, de fato e de Direito, seus associados, nos termos da lei nº 5.764/71, muito menos 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.

Cumprindo 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 inseridas 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 vertentes Autos 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.

Não procede, igualmente, a alegação de ausência de fato gerador na norma tributária.

Como diz o ditado popular, “*Para bom entendedor, pingo é letra, e meia palavra basta*”.

Mas só para bom entendedor !

De fato, o Poder Legislativo é constituído por membros das mais diversas tribos e legiões. Apesar da eficiente Consultoria Jurídica, muita vez o relator do Projeto de Lei procede à reprodução textual da norma sem um primor satisfatoriamente técnico. Técnico tem que ser o Intérprete da Lei, de molde a captar a essência, o sentido e o alcance da Norma Jurídica.

Com efeito, o art. 113 do Código Tributário Nacional dispõe que a obrigação principal (traduzindo para o Recorrente: *tributo*) surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Entende-se por Fato gerador da obrigação principal, a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, e considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

*Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

*Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;*

*II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104/2001)*

O art. 25 da Lei nº 8.212/91, por seu turno, estatui expressamente que a contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial destinada à Seguridade Social, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22 desse mesmo Pergaminho Legal, é de 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.

Aos que não entendem pingouco como letra, decorre dos preceptivos legais ora revisitados que o fato gerador da Contribuição Social ora em debate constitui-se na própria operação de comercialização de produção rural, por Produtor Rural Pessoa Física ou por segurado especial, com empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa, conforme previsto no art. 25 da Lei de Custeio da Seguridade Social.

Da consumação de tal operação de comercialização de produção rural surge a obrigação tributária principal do produtor rural pessoa física e do segurado especial de recolher 2% sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção e destina-la ao custeio da Seguridade Social, além de 0,1% para o financiamento das prestações por acidente do trabalho.

Antes que o Recorrente alegue que tal obrigação tributária é do produtor rural pessoa física e do segurado especial, afinal, meia palavra não basta, ilumine-se que o inciso II do art. 121 do CTN também pode atribuir a uma terceira pessoa, mesmo sem revestir a condição de contribuinte, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido, desde que tal obrigação decorra de disposição expressa de lei.

**Código Tributário Nacional**

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

No caso em apreço, a responsabilidade tributária pelo recolhimento das Contribuições Sociais a cargo do produtor rural pessoa física e do segurado especial incidentes sobre a comercialização de sua produção rural houve-se por atribuída expressamente pelo inciso III do art. 30 da Lei nº 8.212/91 à empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou **a cooperativa**, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física.

Processo nº 11070.002599/2009-55  
Acórdão n.º 2302-003.652

S2-C3T2  
Fl. 499

---

## **CONCLUSÃO**

Pelos motivos expendidos, pugnamos por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, 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.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Redator Designado.