



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

Processo n° 14120.000117/2010-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-003.339 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2014
Matéria Agroindústria ou Produtor Rural
Recorrente RIBEIRÃO AGROPECUÁRIA S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2007

TRANSFERÊNCIA DE ESTOQUE PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. ATIPICIDADE DA CONDUTA NO CASO VERTENTE.

A integralização de capital social mediante transferência de estoque, embora constitua alienação, não pode ser equiparada à comercialização de produção própria. *Quando o legislador, para responder a estratégias normativas, pretende adjudicar a algum velho termo, novo significado, diverso dos usuais, explicita-o mediante construção formal do seu conceito jurídico-normativo* (voto do Ministro Cezar Peluso por ocasião do julgamento do RE 346.084-6). Assim, se pretendesse o legislador dar amplitude maior ao termo “comercialização”, teria utilizado a expressão “alienação” ou teria feito, expressamente, a equivalência daquela a esta. Ausente esta postura do legislador, deve-se tomar o termo em seu sentido vernacular. Se o comércio é “atividade que consiste em trocar, vender ou comprar produtos, mercadorias, valores etc., visando, num sistema de mercados, ao lucro” e comercializar é tornar algo “comerciável ou comercial” ou mesmo “fazer entrar no processo de distribuição comercial; pôr no fluxo do comércio” (dicionário eletrônico *Houaiss*), uma operação societária não lhe pode equivaler.

Se o objeto social da empresa é comercializar produção rural e não participar em sociedades, a integralização de ações em outra sociedade figura como meio para a realização do objeto social (ato societário) e não o próprio desenvolvimento do objeto social (empresa), razão pela qual a transferência de estoque figurou como um ato societário e não como a própria atividade empresarial. Nesse sentido, estabeleceu o STF que “a incorporação de bens ao capital social é um ato típico, não equiparável a ato de comércio” (Recurso Extraordinário nº 95.905, Relator Ministro Cordeiro Guerra, DJ de 01/10/82).

AUTO DE INFRAÇÃO. NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. DISTINÇÃO.

A teor do art. 9º do Decreto n 70.235/72, a formalização do lançamento é feita por dois instrumentos: o auto de infração e a notificação de lançamento, cujos requisitos estão previstos, respectivamente, nos artigos 10º e 11 do Decreto nº 70.235/1972. o auto de infração é o instrumento de formalização da exigência mais apropriado para as fiscalizações externas nas quais buscam-se informações que o Fisco ainda não dispõe para, então, efetuar o lançamento dos tributos e contribuições devidos ou não declarados pelo sujeito passivo, se necessário. É por esta razão que o artigo 10 menciona como requisito essencial a descrição do fato, enquanto que o artigo 11, ao tratar da notificação de lançamento, se contenta com a indicação do crédito tributário. Assim, a notificação de lançamento acaba sendo direcionada para atividades internas nas repartições, notadamente, de revisão das declarações do sujeito passivo, onde a exigência, se for o caso, será formalizada com os dados disponibilizados ao Fisco pelo próprio sujeito passivo. Portanto, decorre de procedimento de apuração menos complexo, mais automático, tanto que, já nos idos de 1972, se alertava que “prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico”. A princípio, é tão simplória a sua elaboração que pode até mesmo dispensar assinatura e a descrição de fatos.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, a fim de que sejam excluídas do lançamento as operações que, comprovadamente, estejam relacionadas à subscrição de participação acionária junto à empresa IACO Agrícola S/A., nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)
LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz e André Luís Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 12 e seguintes), os valores lançados no Auto de Infração correspondem às contribuições devidas para a Seguridade Social, incidentes na comercialização da produção rural, compostos por contribuição para o SAT/RAT (1%) e contribuição à Previdência Social (2,5%).

Durante o procedimento fiscal, a recorrente não apresentou toda a documentação solicitada, sendo que, por intermédio de seu administrador e contador Luis Carlos Trott, justificou que não foi possível a apresentação das notas fiscais de entrada e saída, as GIAS de ICMS, além das GPS em decorrência da cessão das atividades da empresa, que não ocorreu, conforme verificação da autoridade fiscal junto à Secretaria do Estado do Mato Grosso do Sul. Em verdade, o que sucedeu foi que a recorrente procedeu à transferência ou comercialização da totalidade dos produtos rurais que estavam lançados em sua contabilidade como “estoque”.

Após a apuração da emissão de notas fiscais e dos lançamentos contábeis no montante de R\$ 25.644.060,09, foi reiteradamente solicitado à recorrente a apresentação dos documentos, sendo que a recorrente escusou-se da entrega das notas fiscais.

Diante desse panorama, os valores foram apurados com base nas notas fiscais de saída disponibilizadas pela Secretaria da Fazenda do Estado do Mato Grosso do Sul e também dos lançamentos correspondentes às vendas de milho, gado bovino, eqüinos, cana de açúcar, eucalipto e essências nativas. Ainda segundo a autoridade fiscal, não houve nenhum recolhimento por parte da recorrente.

Cientificada da lavratura, a recorrente apresentou impugnação que, como afirmado, foi julgada improcedente, tendo, em seqüência apresentado, tempestivamente, o recurso voluntário de fls. 130, nos quais alega, em apertada síntese, que:

* nulidade do acórdão recorrido por ausência de apreciação de questões suscitadas na impugnação (impossibilidade de lavratura de auto de infração para constituição de crédito tributário por suposto desatendimento a obrigação tributária material);

* impossibilidade de lavratura de auto de infração para constituição de crédito tributário por suposto desatendimento a obrigação tributária material;

* cerceamento de defesa em razão de o relatório fiscal não trazer a descrição dos fatos que sustentariam a exigência formalizada e porque não foram juntados aos autos os elementos de prova (notas fiscais de saída disponibilizadas pela Secretaria da Fazenda do Estado do Mato Grosso do Sul);

* parcela relevante das contribuições previdenciárias exigidas foram recolhidas pela empresa para a qual o estoque foi transferido, sendo que ambas tinha interesse

comum na operação e se encontravam solidariamente responsáveis (arts. 124, I; e 125, I, do CTN);

* quatro notas fiscais correspondem a operações de “saídas para leilão”, ou seja, notas fiscais de transporte emitidas para atender exigência acessória imposta pela legislação do ICMS, e não notas de venda. A mercadoria acabou sendo leiloadada, tendo sido emitidas as correspondentes notas fiscais de venda e recolhidas as contribuições previdenciárias incidentes;

* duas notas fiscais correspondem a envio de gado para coleta de sêmen;

* não caracterização de comercialização na integralização de capital social.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Nulidade do Acórdão. Matéria relativa à distinção entre Auto de Infração e Notificação de Lançamento. Invoca a recorrente que seja reconhecida a nulidade do acórdão recorrido por ausência de apreciação de questões suscitadas na impugnação, em especial a respeito da impossibilidade de lavratura de auto de infração para constituição de crédito tributário por suposto desatendimento a obrigação tributária material.

Não assiste razão à recorrente. Analisando o acórdão de origem verifico que, na verdade, houve remissão direta à fundamentação legal do Auto de Infração, sendo consignado que o que ali consta não causa prejuízo à defesa.

Não se impõe ao órgão julgador a tarefa de rebater, em aprofundado estudo, a tese levantada pela recorrente, como pretende a recorrente, bastando a remissão ao Fundamento Legal de Débito e uma exposição razoavelmente objetiva a respeito da ausência de prejuízo à defesa.

Em verdade, a tese da recorrente é inusitada e busca contrariar procedimento há muito consolidado na Receita Federal do Brasil e que, ao que consta, não sofreu qualquer tipo de censura na doutrina e na jurisprudência. De toda sorte, como a recorrente insiste no argumento, vamos enfrentá-lo sob outro viés.

A teor do art. 9º do Decreto n 70.235/72, a formalização do lançamento é feita por dois instrumentos: o auto de infração e a notificação de lançamento, cujos requisitos estão previstos, respectivamente, nos artigos 10º e 11 do Decreto nº 70.235/1972. Alegou a recorrente, a impossibilidade de lavratura de auto de infração para constituição de crédito tributário por suposto desatendimento a obrigação tributária material, baseando seu argumento exatamente nos requisitos legais obrigatórios do auto de infração (pressupõe penalidade) e da notificação de lançamento (pressupõe crédito tributário).

Não se nega que o a notificação de lançamento pressupõe crédito tributário e que o auto de infração pressupõe penalidade, mas isto não quer dizer que não possa haver penalidade na notificação de lançamento, tanto que o artigo menciona que a notificação de lançamento conterà “a disposição legal infringida, se for o caso”. Da mesma forma, não se pode afirmar, como fez a recorrente, que o auto de infração não seja apropriado para constituição do crédito tributário, tanto que o artigo 10 menciona que o auto de infração conterà “a determinação da exigência”

Em verdade, o auto de infração é o instrumento de formalização da exigência mais apropriado para as fiscalizações externas nas quais buscam-se informações que o Fisco ainda não dispõe para, então, efetuar o lançamento dos tributos e contribuições devidos ou não declarados pelo sujeito passivo, se necessário. É por esta razão que o artigo 10 menciona como

requisito essencial a descrição do fato, enquanto que o artigo 11, ao tratar da notificação de lançamento, se contenta com a indicação do crédito tributário.

Assim, a notificação de lançamento acaba sendo direcionada para atividades internas nas repartições, notadamente, de revisão das declarações do sujeito passivo, onde a exigência, se for o caso, será formalizada com os dados disponibilizados ao Fisco pelo próprio sujeito passivo. Portanto, decorre de procedimento de apuração menos complexo, mais automático, tanto que, já nos idos de 1972, se alertava que “prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico”. A princípio, é tão simplória a sua elaboração que pode até mesmo dispensar assinatura e a descrição de fatos. Portanto, parece restar claro que seria instrumento absolutamente inapropriado para o lançamento das contribuições de que tratam os autos.

Assim, agora parece restar claro que não assiste razão à recorrente.

Cerceamento de defesa. Aduz a recorrente que houve cerceamento de defesa em razão de o relatório fiscal não trazer a descrição dos fatos que sustentariam a exigência formalizada e porque não foram juntados aos autos os elementos de prova (notas fiscais de saída disponibilizadas pela Secretaria da Fazenda do Estado do Mato Grosso do Sul).

Primeiramente, é bom que se diga, somente houve recurso aos documentos disponibilizados pela Secretaria da Fazenda do Estado do Mato Grosso do Sul em razão da omissão da recorrente em apresentar toda a documentação solicitada. Mesmo após a apuração da emissão de notas fiscais e dos lançamentos contábeis no montante de R\$ 25.644.060,09, foi reiteradamente solicitado à recorrente a apresentação dos documentos, sendo que a recorrente escusou-se novamente da entrega das notas fiscais.

Como ressaltou a instância *a quo*:

quanto à descrição dos fatos e das razões que motivaram a emissão do presente Auto de Infração, ao contrário do que a interessada alega, pelo conjunto da notificação e do Relatório Fiscal – REFIS é possível compreender toda sua fundamentação.

(...)

O que se verifica no presente caso é que, mesmo sendo intimada a apresentar suas notas fiscais de entrada e saída, as GIAS de ICMS e as GPS – Guia de Recolhimento da Previdência Social, a interessada deixou de cumprir com esta sua obrigação. Em vista desta omissão, restou à autoridade fiscal recorrer a uma fonte externa de informação fiscal, qual seja, a relação de notas fiscais, cedida pela Secretaria da Fazenda do Estado do Mato Grosso do Sul, cujas informações relevantes para a concretização do presente levantamento de créditos previdenciários constam detalhadas na Planilha de Venda de Produtos Rurais, anexo aos REFIS.

(...)

Caberia simplesmente à interessada trazer ao processo todas as suas notas fiscais de saída, com finalidade de confrontá-las com as suas correspondentes informações, trazidas pela fiscalização por intermédio da Planilha de Venda de Produtos Rurais, ao

invés de apenas refutá-la com meras argumentações, completamente destituídas de contra provas.

Diante dessa moldura fática soa até mesmo pretensiosa a alegação da recorrente de que teria havido cerceamento de defesa.

Saídas para Leilão. Alega a recorrente que quatro notas fiscais correspondem a operações de “saídas para leilão”, ou seja, notas fiscais de transporte emitidas para atender exigência acessória imposta pela legislação do ICMS, e não notas de venda. A mercadoria acabou sendo leiloadada, tendo sido emitidas as correspondentes notas fiscais de venda e recolhidas as contribuições previdenciárias incidentes.

A recorrente baseia suas alegações no demonstrativo MIC - Módulos Integrados do Contribuinte (fls. 68), que relaciona notas fiscais cuja operação, neste documento, refere-se a Saídas Remessa Para Leilão. Tais operações teriam correspondência na contabilidade da recorrente.

Ocorre que a alegação da recorrente de que os documentos “foram emitidos a partir do sistema eletrônico da SEFAZ-MS, correspondendo, portanto, a informações apresentadas, recebidas e registradas na SEFAZ-MS não é suficiente para elidir o seu ônus probatório. A recorrente, sem justificativas, deixa de apresentar não só o protocolo de envio do aludido documento como também novamente deixar de juntar as notas fiscais de retorno do gado.

Ademais, quanto à afirmação da recorrente de que as mercadorias foram leiloadas e recolhidas as contribuições, compulsando os autos, não vislumbro prova de suas alegações. Aliás, pelo que consta do Relatório Fiscal, não houve nenhum recolhimento por parte da recorrente.

Envio de Gado para coleta de Sêmen. Assevera a recorrente que duas notas fiscais correspondem a envio de gado para coleta de sêmen. Traz aos autos duas Consultas On-line – Nota Fiscal Produtor/Avulsa, onde constam relacionadas as notas fiscais cuja operação é de Produto Enviado Para Coleta de Sêmen/Embrião.

Todavia, não comprovou retorno do gado e tampouco juntou os documentos que pudessem dar suporte às suas alegações, de sorte que sua argumentação não merece acatamento.

Recolhimentos de Terceiros. Aduz ainda a recorrente que parcela relevante das contribuições previdenciárias exigidas foram recolhidas pela empresa para a qual o estoque foi transferido, sendo que ambas tinha interesse comum na operação e se encontravam solidariamente responsáveis (arts. 124, I, e 125, I, do CTN).

Como já ressaltado no decisório de origem, os recolhimentos pela empresa para a qual estoque foi transferido não podem ser aproveitados (Iaco Agrícola - CNPJ 07.895.728/001-78), simplesmente porque se referem a operações de terceiros e, por tal razão, de fato gerador distinto daquele praticado pela recorrente, mesmo levando-se em consideração que a recorrente subscreveu ações da empresa que efetuou os recolhimentos.

Com efeito, nos termos do art. 25 da Lei nº 8.870/94, o aspecto ou critério material da hipótese tributária se limita um verbo e ao seu complemento (*comercialização de sua produção*), de sorte que “o contribuinte será buscado no sujeito da mesma oração” (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 493). Nesse sentido, podemos afirmar que, se quem comercializou foi terceiro, este fato gerador não se confunde com aquele eventualmente praticado pela recorrente.

Aliás, em se tratando de contribuição do empregador rural pessoa jurídica, a hipótese tributária somente alcança o comércio da produção própria e não daquela transferida ou adquirida de terceiro, como pretende demonstrar a recorrente. Nesse sentido, a princípio, parece incongruente que a Iaco Agrícola recolha contribuições sobre a comercialização de produtos não originários de sua própria produção.

Assim, ainda que a recorrente tente relacionar uma operação com a outra (transferência de estoque e posterior comercialização), não parece plausível a situação levantada. Ademais, o fez sem sucesso, posto não haver elementos suficientes que demonstrem com clareza e segurança esta situação. Lembremos aqui que a recorrente, de forma renitente, furta-se a juntar aos autos as notas fiscais relativas às operações realizadas.

Portanto, não se sustenta a tese da recorrente de que haveria solidariedade com base no arts. 124, I; e 125, I, do CTN.

Integralização do Capital Social. Transferência do Estoque. Aduz a recorrente que não houve a caracterização de comercialização na integralização de capital social.

Segundo o relatório fiscal, efetivamente, foi apurado que a recorrente procedeu à transferência ou comercialização da totalidade dos produtos rurais que estavam lançados em sua contabilidade como “estoque”.

A tese da recorrente, equivocadamente, baseia-se no art. 25 da Lei nº 8.212/91, que trata das contribuições do empregador rural pessoa física e do segurado especial. Na verdade, o lançamento tem supedâneo no art. 25 da Lei nº 8.870/94, que trata, especificamente, do empregador rural pessoa jurídica:

Lei nº 8.870/94

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

I - dois e meio por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção;

II - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho.

O que se analisa no caso vertente é se situação a movimentação do estoque da recorrente, que estaria representada pelas notas fiscais relacionadas em tabela que indica no corpo da impugnação e que repete no recurso voluntário, se trata ou não de comercialização da produção rural.

A operação consistiu na integralização de capital social, referente à subscrição de participação acionária junto à empresa IACO Agrícola S/A, conforme comprova a Ata da Assembléia Geral Extraordinária Realizada em 6 de Junho de 2006 (fls. 66 e 67 – registro na Junta Comercial em 02 de agosto de 2006) e do Boletim de Subscrição de Ações (fls. 68).

É verdade que já se decidiu que a transferência de bens ao capital social não constituía alienação:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO IMOBILIÁRIO. DLI.641/78. TRANSFERÊNCIA DE IMÓVEL PARA INTEGRALIZAR COTA EM SOCIEDADE LIMITADA. FATO GERADOR.. NÃO OCORRÊNCIA.

A transferência de imóvel, para integralizar cota em sociedade limitada não é fato gerador de imposto de renda sobre lucro imobiliário. Em rigor, tal transferência não constitui alienação.
O suposto alienante, simplesmente o transformou em fração ideal de um condomínio de capitais personalizado (a sociedade). Bem por isso, o art.1º, do DLI.641/78."(Resp 396.145, Rel. Min.Humberto Gomes de Barros, DJ 17/11/2003)

Todavia, hoje, parecem não existir dúvidas de que a transferência de bens ao capital social constitui sim alienação, havendo contrato oneroso mediante o qual alguém recebe ações em troca de outros bens, como é o caso da recorrente. Nesse sentido:

ADMINISTRATIVO. ENFITEUSE. TERRENO DE MARINHA. TRANSFERÊNCIA DE DOMÍNIO ÚTIL PARA FINS DE INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. OPERAÇÃO ONEROSA. INCIDÊNCIA DO ART. 3º DO DECRETO-LEI 2.398/87.

1. A classificação dos contratos em onerosos e gratuitos leva em conta a existência ou não de ônus recíproco: onerosos são os contratos em que ambas as partes suportam um ônus correspondente à vantagem que obtêm; e gratuitos são os contratos em que a prestação de uma parte se dá por mera liberalidade, sem que a ela corresponda qualquer ônus para a outra parte.

2. A constituição de qualquer sociedade, inclusive da anônima, tem natureza contratual (CC/16, art. 1.363; CC/2002, art. 981). A prestação do sócio (ou acionista), consistente na entrega de

dinheiro ou bem, para a formação ou para o aumento de capital da sociedade se dá, não por liberalidade, mas em contrapartida ao recebimento de quotas ou ações do capital social, representando assim um ato oneroso, que decorre de um negócio jurídico tipicamente comutativo.

3. Embargos de divergência conhecidos e providos.

(REsp 1104363/PE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, CORTE ESPECIAL, julgado em 29/06/2010, DJe 02/09/2010)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. **TRANSFERÊNCIA DE BEM IMÓVEL PARA A INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL DE EMPRESA.** INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO. PRECEDENTES. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA QUE SEJAM ANALISADAS AS QUESTÕES TIDAS POR PREJUDICADAS NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

1. O entendimento do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que é legítima a incidência de Imposto de Renda sobre ganhos de capital decorrentes da diferença entre o valor de aquisição e o de incorporação de imóveis de pessoa física, para integralização de capital de pessoa jurídica da qual é sócio.

Nesse sentido: AgRg no REsp 1.016.766/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13/03/2009, REsp 70.2915/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ 21/09/2007, REsp 867.276/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ 08/11/2006, REsp 789.004/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 03/04/2006, REsp 660.692/SC, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ 13/03/2006, REsp 260.499/RS, Rel. Ministro Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, DJ 13/12/2004.

2. No caso dos autos, tanto a sentença quanto o acórdão recorrido partiram da premissa de que a operação de integralização de capital social através do bem imóvel não configura "alienação" para fins de incidência do imposto de renda, na forma do art. 3º, § 2º, da Lei n. 7.713/88. Assim, não foram analisadas outras questões importantes para o deslinde da controvérsia, e outras acessórias, as quais não podem ser analisadas por esta Corte, seja por impossibilidade de supressão de instância, seja por encontrarem óbice na Súmula n.7/STJ, quais sejam: (i) a existência de prova, a cargo da embargante (eis que a CDA goza de presunção de certeza e liquidez a ser ilidida por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo - art. 204 do CTN), no sentido de não ter havido diferença entre o valor de aquisição e o de incorporação de imóveis de pessoa física; (ii) as questões arguidas pela embargante relativas aos encargos da mora (multa, juros e correção monetária); e (iii) a implicação do disposto no art. 23 da Lei n. 9.249/95 na hipótese, desde que não haja óbice de direito processual ou material para tanto, tais como a preclusão consumativa e outros.

3. Reconhecida a possibilidade de incidência de imposto de renda na operação realizada, devem os autos retornar à origem

a fim de que se proceda ao julgamento das questões tidas por prejudicadas nos embargos à execução.

4. Recurso especial provido para determinar o retorno dos autos à origem.

(REsp 1214780/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/02/2011, DJe 04/03/2011)

Posto isso, a questão a ser enfrentada é se é possível conceber que a integralização de quotas do capital social da empresa IACO Agrícola S/A é fato gerador da contribuição do produtor rural pessoa jurídica. Em outras palavras, se esta alienação caracteriza comercialização da produção rural.

Parece-nos correta a tese adotada no decisório de origem no sentido de que:

O capital social corresponde ao investimento dos donos (sócios) da empresa para atender aos seus objetivos econômicos. Para consecução desse desiderato (integralização do capital), os sócios podem, efetivamente, utilizar-se de dinheiro (moeda corrente) ou qualquer forma de bens ou direitos, desde que tais valores possam ser avaliados em dinheiro. É o que diz o art. 7º da Lei nº 6.404/76, citado pela contribuinte:

"O capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro". Ou seja, tais bens e direitos não têm valor monetário, mercantil, até porque se tem em vista que é com eles que os investimentos serão feitos, as contas serão pagas, o mobiliário será adquirido, etc.

Portanto, em tese, uma alienação de produtos rurais em troca de ações poderia consistir em um ato de comercialização da produção rural. Mas será que em todos os casos? A decisão de origem conclui que sim, com base em raciocínio que leva à conclusão de que, em suas próprias palavras, seria "cabível, por extensão, interpretar que a integralização de quotas do capital social da empresa IACO Agrícola S/A acarretou na ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias. Ainda segundo a decisão de origem:

(...) o sentido do vocábulo "comercialização" da produção rural foi interpretado nas normatizações para englobar toda e qualquer operação a ser realizada com os produtos rurais dela decorrentes. Assim sendo, no caso em comento, está assemelhada e caracterizada a ocorrência de dação em pagamento.

Por outro lado, perante a legislação tributária federal, o conceito de receita bruta independe da classificação contábil adotada pelo contribuinte pessoa jurídica, conforme bem esclarece o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98:

(...)

A situação fática encontrada na contribuinte é a seguinte: ao transferir seu estoque de mercadorias, à guisa de integralização do capital social, efetuou a 'comercialização' de sua produção rural. Entendimento diferente desse seria evadir-se de obrigação fiscal, pois o recebimento das ações pagas pelo seu estoque ocasionou uma alienação de mercadorias que eram de sua propriedade e passaram para a propriedade de outra empresa.

Também não seria cabível alegar que, agindo assim o fisco, estaria cobrando tributos por analogia, circunstância absolutamente vedada pelo § 1º do art. 108 do CTN. O que aqui se afirma é que existia a previsão legal para tributar a comercialização da produção rural e que a operação idealizada e realizada pela interessada para integralização das quotas do capital social da empresa controlada IACO Agrícola S/A, mediante a transferência de seu estoque de mercadorias, implica na comercialização da produção rural, logo na ocorrência do fato gerador desse tributo.

Antes de adentrarmos, propriamente, na questão em comento, é de se consignar que não discordamos que a permuta ou a dação em pagamento possa consistir em comercialização. Nesse sentido:

CONTRIBUIÇÃO SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS. CONTRATO DE PERMUTA. INCIDÊNCIA. § 8º DO ART. 195 DA CF/88. ART. 22 DA LEI 8.212/91.

*1. O fato gerador da contribuição em tela é a comercialização de produtos rurais, tendo como base de cálculo o resultado bruto dessa comercialização. Assim sendo, **inegável o reconhecimento da ocorrência da hipótese de incidência do tributo na permuta dos insumos para lavoura por produtos agrícolas, porque a permuta insere-se no gênero comercialização**, havendo na primeira expressão econômica relevante.*

2. Ao se recusar ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre a comercialização dos produtos rurais, a impetrante está recusando aos produtores rurais que celebram com ela contrato de permuta, a possibilidade de terem acesso aos benefícios previdenciários, deixando-os à margem da economia formal, oferecendo-lhes tratamento diferenciado aos demais produtores que efetuam a venda de sua produção. Ademais, não há qualquer oneração à impetração, uma vez que há sub-rogação do valor da contribuição recolhida, o qual será descontado dos produtores rurais.

3. A Ordem de Serviço INSS/DAF nº146/98 longe está de vulnerar qualquer dispositivo legal, porquanto encontra pleno respaldo na Lei 8.212/91 e na Constituição Federal.

(TRF 4ª Região, AMS 1999.71.10.007646-4/RS, Rel. Des. Federal MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA, 1ª TURNA, julgado em 23/06/2004)

Ocorre que entendemos que a operação realizada, embora constitua alienação, não constitui comercialização de produção própria. Como destacou o então Ministro Cezar Peluso por ocasião do julgamento do RE 346.084-6 (base de cálculo da Confins pré Emenda Constitucional 20/98), embora “as palavras (signos), assim na linguagem natural, como na técnica, de ambas as quais se vale o direito positivo para a construção do tecido normativo” sejam potencialmente vagas, “há sempre um limite de resistência, um conteúdo semântico mínimo recognoscível a cada vocábulo, para além do qual, parafraseando ECO, o intérprete não está “autorizado a dizer que a mensagem pode significar qualquer de determinadas condutas à norma” (ECO, Humberto. Interpretação e superinterpretação. Trad.: MF. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 50).

Portanto, embora comercializar possa significar muitas coisas, não pode significar tudo. E segue:

Para afastar ambigüidades ou construir significados no discurso normativo, pode o legislador atribuir sentidos específicos a certos termos, como o faz, p. ex., no art. 3º do Código Tributário Nacional, que impõe a definição de tributo.

Na grande maioria dos casos, porém, os termos são tomados no significado vernacular corrente, segundo o que traduzem dentro do campo de uso onde são colhidos, seja na área do próprio ordenamento jurídico, seja no âmbito das demais ciências, como economia (juros), biologia (morte, vida, etc.), e, até, em outros estratos lingüísticos, como o inglês (software, internet, franchising, leasing), sem necessidade de processo autônomo de elucidação.

Quando o legislador, para responder a estratégias normativas, pretende adjudicar a algum velho termo, novo significado, diverso dos usuais, explicita-o mediante construção formal do seu conceito jurídico-normativo, sem prejuízo de fixar, em determinada província jurídica, conceito diferente do que usa noutra, o que pode bem ver-se ao art. 327 do Código Penal, que define “funcionário público” para efeitos criminais (7), e ao art. 2º da Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429/92), que atribui, para seus fins, análogo conceito à expressão “agente público”.

Com base na lição extraída deste último trecho, podemos afirmar que se pretendesse o legislador dar amplitude maior ao termo “comercialização”, teria utilizado a

expressão “alienação” ou teria feito, expressamente, a equivalência daquela a esta. No entanto, resta indagar o que, efetivamente, significa “comercializar”;

Para a legislação previdenciária, segurado especial, empregador rural pessoa física ou jurídica e mesmo a agroindústria praticam a denominada “comercialização da produção rural”, o que indica que tal ato não precisa ser exercido profissionalmente e, portanto, é independente do conceito de empresa, de empresário (art. 966 do Código Civil) ou mesmo da superada teoria dos atos de comércio (COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial : direito de empresa*, 18ª ed., São Paulo: 2007, p. 7 e 10). Portanto, adotamos o termo comercialização em seu sentido vernacular, pois não nos parece que nenhuma ciência possa ofertar conceito mais preciso ou específico.

A operação realizada foi a transferência da totalidade dos produtos rurais que estavam lançados na contabilidade da empresa como “estoque”. Sob a perspectiva da alienação dos produtos rurais, a idéia imediata é, efetivamente, de comercialização. Todavia, se o comércio é “atividade que consiste em trocar, vender ou comprar produtos, mercadorias, valores etc., visando, num sistema de mercados, ao lucro” e comercializar é tornar algo “comerciável ou comercial” ou mesmo “fazer entrar no processo de distribuição comercial; pôr no fluxo do comércio” (dicionário eletrônico *Houaiss*), parece-nos que uma operação societária não lhe pode equivaler.

Com efeito, há atos praticados pela sociedade

Se empresário é o exercente profissional de uma atividade econômica organizada, então empresa é uma atividade; a de produção ou circulação de bens ou serviços. É importante destacar a questão. Na linguagem cotidiana, mesmo nos meios jurídicos, usa-se a expressão "empresa" com diferentes e impróprios significados. Se alguém diz "a empresa faliu" ou "a empresa importou essas mercadorias", o termo é utilizado de forma errada, não técnica. A empresa, enquanto atividade, não se confunde com o sujeito de direito que a explora, o empresário. É ele que fale ou importa mercadorias. Similarmente, se uma pessoa exclama "a empresa está pegando fogo!" ou constata "a empresa foi reformada, ficou mais bonita", está empregando o conceito equivocadamente. Não se pode confundir a empresa com o local em que a atividade é desenvolvida. O conceito correto nessas frases é o de estabelecimento empresarial; este sim pode incendiar-se ou ser embelezado, nunca a atividade. Por fim, também é equivocado o uso da expressão como sinônimo de sociedade. Não se diz "separam-se os bens da empresa e os dos sócios em patrimônios distintos", mas "separam-se os bens sociais e os dos sócios"; não se deve dizer "fulano e beltrano abriram uma empresa", mas "eles contrataram uma sociedade". Somente se emprega de modo técnico o conceito de empresa quando for sinônimo de empreendimento. Se alguém reputa "muito arriscada a empresa", está certa a forma de se expressar: o empreendimento em questão enfrenta consideráveis riscos de insucesso, na avaliação desta pessoa. Como ela se está referindo à atividade, é adequado falar em empresa. Outro exemplo: no princípio da preservação da empresa, construído pelo moderno Direito Comercial, o valor básico prestigiado é o da conservação da atividade (e não do empresário, do estabelecimento ou de uma sociedade), em virtude da imensa gama de interesses que transcendem os dos donos do negócio e

gravitam em torno da continuidade deste; assim os interesses de empregados quanto aos seus postos de trabalho, de consumidores em relação aos bens ou serviços de que necessitam, do fisco voltado à arrecadação e outros.

(COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial : direito de empresa*, 18ª ed., São Paulo: 2007, p. 12)

É por isso que o art. 981 do CC estabelece que “celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados”, sendo que o parágrafo único permite até que “a atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados”. Portanto, sociedade e empresa não se confundem.

Nesse sentido, podemos citar atos tipicamente societários como o contrato social (arts. 981 e 997 do CC), a alteração contratual (arts. 1.071 e 1.072, § 3º, do CC), o distrato social (arts. 1.109, do CC) bem como as deliberações em assembleia ou reunião de sócios (arts. 1.078 e 1.072, §§ 1º e 3º, do CC) que não significam desenvolvimento da atividade empresarial, mas, como se disse, atos societários.

Dessa forma, no caso em questão, enxergamos a subscrição de ações não como uma comercialização (atividade empresarial) cujo pagamento foi feito em ações, mas como um ato societário de “aumento de capital social da Companhia, mediante a emissão, para subscrição particular” que vinculou que a outra parte aderisse ao pacto sob uma forma específica, ou seja transferindo “bens, conforme laudos de avaliação, descrição e boletim de subscrição”.

É verdade que, subjacente a este ato societário, há um contrato oneroso pelo qual as ações são permutadas por bens, de sorte que reconhecemos que um mesmo ato pode acabar representando distintos negócios jurídicos, no caso, um aumento de capital da IACO e uma alienação de patrimônio por parte da recorrente. Ou seja, nada impede que seja, ao mesmo tempo um ato societário (alteração contratual) e também um ato de alienação (compra e venda). Em suma, diante de um único ato ou fato podemos ter a formação de diversas relações ou o advento de distintas consequências jurídicas (civil, penal, tributária, administrativa, etc.)

Portanto, não se nega que houve alienação por parte da recorrente e, nessa medida, fosse o fato gerador a transferência onerosa (como é o caso do laudêmio) ou a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis (como é o caso do ITBI – ainda que aqui tenhamos a imunidade contida no art. 156, § 2º, da CF), não teríamos dúvidas quanto à ocorrência do fato imponible. Todavia, é preciso atentar que aqui estamos diante de um critério material assemelhado, mas não idêntico à alienação.

Entendemos que somente haveria comercialização se a produção fosse alienada no exercício da atividade empresarial (empresa enquanto atividade, como visto) e não em decorrência de um ato societário de aumento de capital (ato praticado pelos sócios, que deliberam por alterar o contrato de sociedade). Vale dizer, não houve o exercício da atividade empresarial mediante deliberação da assembleia, mas, ao revés, uma alienação ou, se preferirem, uma transferência que em nada se relaciona ao desenvolvimento do objeto social da recorrente (“produção e comercialização de açúcar, álcool, cana-de-açúcar e demais derivados

de tal produto agrícola). Ao que consta, tais acontecimentos decorrem de razões estritamente societárias (sociedade) e não comerciais (empresa).

A Lei nº 6.404/76 faculta que a empresa tenha “por objeto participar de outras sociedades” como é o caso das empresas de participações. Prevê ainda a Lei nº 6.404/76 que, ainda que não preveja o contrato ou estatuto, “a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais” (art. 2º, § 3º). Portanto, vê-se que a própria lei não só faculta a participação como a qualifica como meio (e não fim), referentemente ao objeto social. Assim, se o objeto social é comercializar produção rural e não a participação em sociedades, a participação em sociedades figura como meio para a realização do objeto social (ato societário) e não o próprio desenvolvimento do objeto social (empresa).

É claro que o ato societário pode, por assim dizer, comandar, por via indireta, uma atividade empresarial, como na hipótese em que se delibera por alterar o objeto social. Em conseqüência, teremos uma série de atos que configurarão o próprio desenvolvimento da atividade empresarial e que decorreram da deliberação do ato societário. Todavia, não é esta a hipótese dos autos.

Não olvidamos que o ato societário foi praticado em nome de terceiro (IACO Agrícola S/A), mas a recorrente é parte deste ato societário, na medida em que subscreve as deliberações tomadas em assembléia. Portanto, na linha do exposto acima, estava ali praticando um ato societário e não a própria atividade empresarial (objeto social).

Note-se que a adoção da tese da autoridade fiscal, chancelada pela DRJ leva à conclusão de que haveria comercialização de toda a produção rural nas hipóteses de fusão, incorporação, ou cisão da sociedade, posto que o “estoque” também teria que ser transferido a terceiro. De novo, há alienação, mas não ato de comercialização.

Nesse sentido, estabeleceu o STF que “a incorporação de bens ao capital social e um ato típico, não equiparável a ato de comércio” (Recurso Extraordinário nº 95.905, Relator Ministro Cordeiro Guerra, DJ de 01/10/82).

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, a fim de que sejam excluídas do lançamento as operações que, comprovadamente, estejam relacionadas à subscrição de participação acionária junto à empresa IACO Agrícola S/A.

É como voto.

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Processo nº 14120.000117/2010-11
Acórdão n.º **2302-003.339**

S2-C3T2
Fl. 193

CÓPIA