



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

Processo n° 15956.000062/2009-46
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-004.304 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de abril de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente USINA SÃO FRANCISCO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL COM EMPRESA CONSTITUÍDA E EM FUNCIONAMENTO NO PAÍS E CONSEQUENTE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

Não incidem as contribuições previdenciárias sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos rurais, independente de qual seja a etapa da operação, desde que comprovada a destinação das mercadorias ao exterior.

A Constituição Federal em seu art 149, § 2º, I, estabelece que as contribuições sociais *"não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação"* e ainda que as vendas de produtos rurais analisadas não sejam aquelas que destinam, diretamente, a produção ao exterior, se comprovado que aqueles produtos foram posteriormente exportados e a venda objeto do lançamento fiscal trata-se de simples etapa anterior à exportação, as suas receitas devem ser interpretadas como decorrentes de exportação e, portanto, não sofrerão a incidência da contribuição social incidente sobre a comercialização da produção rural.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencido o Relator e as Conselheiras Maria Cleci Coti Martins e Miriam Denise Xavier Lazarini que negavam provimento ao Recurso Voluntário. O Conselheiro Carlos Alexandre Tortato fará o voto vencedor.

COPIA

André Luís Mársico Lombardi – Presidente

Arlindo da Costa e Silva - Relator

Carlos Alexandre Tortato – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Luís Mársico Lombardi, Maria Cleci Coti Martins, Luciana Matos Pereira Barbosa, Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Theodoro Vicente Agostinho e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

Data da lavratura do AIOP: 29/01/2009.

Data da Ciência do AIOP: 29/01/2009.

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP que julgou procedente o lançamento tributário aviado no Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.186.289-2, consistente em Contribuições Sociais Previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a comercialização de produção rural – agroindústria, conforme descrito no Relatório Fiscal, a fls. 35/38.

Informa o auditor fiscal que a Autuada é uma agroindústria do setor sucro-alcooleiro, sendo devidas as contribuições incidentes sobre o valor decorrente da comercialização da produção rural destinada ao mercado externo, uma vez que tal operação de comercialização não se dá diretamente com a empresa adquirente domiciliada no exterior, mas, sim, efetuada por intermédio da Cooperativa de Produtores de Cana-de-Açúcar, Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo - COPERSUCAR.

De acordo com o Relatório Fiscal, em cada usina existe um estabelecimento (filial) da cooperativa e o procedimento é o seguinte: diariamente, a usina emite notas de entrega para venda em favor da COPERSUCAR que, a partir daí, fica investida da posse dos produtos. A Copersucar exporta os produtos diretamente, ou ainda via "trading", e ao final de cada mês elabora planilha demonstrativa em que atribui a cada usina associada uma receita proporcional à quantidade de produtos entregues para exportação.

Os documentos examinados durante a ação fiscal foram Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, Livros Razão e Diário e Planilhas PN 66/86 (Parecer Normativo - PN/CST nº 66/86) e planilhas apresentadas pela Autuada.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 81/92.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 14-33.375 - 6ª Turma da DRJ/RPO, a fls. 232/242, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 06/07/2011, conforme Aviso de Recebimento a fl. 245.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 247/262 respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Imunidade tributária sobre as receitas de exportação;
- Que a IN nº 03/2005 não pode prevalecer, na medida em que transbordou a sua competência ao criar limitação à fruição de imunidade, que não consta do próprio texto constitucional;
- Que as operações realizadas entre a Recorrente e a Copersucar se configuram atos cooperativos, e não se equiparam a comercialização no mercado interno;
- Que deveria ser observada a liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 2005.61.00.025130-5, impetrado pela União da Agroindústria Canavieira do Estado de São Paulo, vigente à época da lavratura do Auto de Infração, à qual a Recorrente é filiada, que assegurou a suspensão da exigibilidade da contribuição previdenciária relativamente às operações de exportação realizadas por intermédio de *trading companies* ou empresas comerciais exportadoras.

Ao fim, requer o cancelamento do Auto de Infração.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto Vencido

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva - Relator

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 06/07/2011, Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 01/08/2011, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Estando presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

Ante a inexistência de questões preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

2. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as questões de fato e de Direito referentes às matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

2.1. DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL

O Recorrente alega imunidade tributária sobre as receitas de exportação. Aduz que a IN nº 03/2005 não pode prevalecer, na medida em que transbordou a sua competência ao criar limitação à fruição de imunidade, que não consta do próprio texto constitucional.

Argumenta, ainda, o Recorrente que as operações por ela realizadas com a Copersucar se configuram atos cooperativos e não se equiparam a comercialização no mercado interno.

Entendo não lhe assistir razão.

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 expostas 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 Produtor Rural, 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 20/2007)

Cumprе 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.

Não procede, portanto, a alegação de que a IN nº 03/2005 teria transbordado a sua competência ao criar limitação à fruição de imunidade que não constaria do próprio texto constitucional.

Ora, a restrição em voga dimana 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.

Conforme elucidado, o ato normativo ministerial increpado não introduziu qualquer inovação à ordem jurídica vigente, mas explicitou, tão somente, o conteúdo, o alcance 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, consta do Relatório Fiscal, a fls. 87/96, que o Autuado exportou levedura e soja através de "Trading Companies", bem como exportou açúcar e álcool por intermédio de cooperativa (COPERSUCAR - Cooperativa de Produtores de Cana de Açúcar, Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo), não tendo o contribuinte comprovado a existência de qualquer exportação direta de seus produtos agroindustriais, razão pela qual se

procedeu ao lançamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre as receitas decorrentes da comercialização da produção rural.

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, a efetiva ocorrência, no mercado interno, de operações de comercialização de produção rural com cooperativas e com *trading companies*, cujas Contribuições Previdenciárias delas decorrentes não se houveram por recolhidas na forma e nos prazos estabelecidos na Legislação Tributária.

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

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 de tributação.

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

De acordo com o regime jurídico encartado na Lei nº 5.764/71, são classificados como atos cooperativos aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971

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

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

Conforme estatuído no Parágrafo Único do art. 79 da Lei nº 5.764/71, o ato cooperativo não implica operação de mercado, tampouco contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Tem alguma coisa muito estranha no caso ora em debate que este Subscritor ainda não conseguiu digerir.

De acordo com o art. 4º da Lei nº 5.764/71, a cooperativa é uma sociedade de pessoas, com variabilidade do capital social representado por quotas-partes.

Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a

falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

(...)

II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;

Art. 24. O capital social será subdividido quotas-partes, cujo valor unitário não poderá ser superior ao maior salário mínimo vigente no País.

Todavia, a denominação social “Copersucar S.A.” dá a entender se tratar de uma sociedade por ações, e não sociedade de pessoas, como assim exige o art. 4º da Lei nº 5.764/71, circunstância que *de per se* já exclui a adquirente em apreço do regime jurídico instituído pela Lei nº 5.764/71, não havendo, portanto, que se falar em ato cooperativo.

De outro canto, para que se configure “*Ato cooperativo*”, este tem que ser praticado entre um cooperado e a sua respectiva cooperativa, ambos atuando especificamente nessa condição.

Ocorre, entretanto, que tais condições não restaram comprovadas nos autos do processo.

De acordo com os artigos 14 e seguintes da Lei nº 5.764/71, a sociedade cooperativa constitui-se por deliberação da Assembleia Geral dos fundadores, constantes da respectiva ata ou por instrumento público, devendo o ato constitutivo, sob pena de nulidade, declarar 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.

Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971

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.

Diz mais.

Dentre as obrigações acessórias da cooperativa inclui-se a de escriturar Livro de Matrícula dos associados, no qual tais associados devem ser inscritos por ordem cronológica

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

Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971

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.

Todavia, a condição da Recorrente de cooperada da Copersucar S/A, nos moldes exigidos pela legislação de regência, também não se houve por comprovada nos presentes autos.

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.

Nessas circunstâncias, não há como se atribuir às operações realizadas entre o Recorrente e a Copersucar S/A a condição de “ato cooperativo”.

Allegatio et non probatio, quasi non allegatio

2.2. DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O Recorrente alega que deveria ser observada a liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 2005.61.00.025130-5, impetrado pela União da Agroindústria Canavieira do Estado de São Paulo, vigente à época da lavratura do Auto de Infração, à qual a Recorrente é filiada, que assegurou a suspensão da exigibilidade da contribuição previdenciária relativamente às operações de exportação realizadas por intermédio de trading companies ou empresas comerciais exportadoras.

Mas a citada liminar houve-se por respeitada.

Encontra-se explicitado no inciso IV do art. 151 do CTN que a concessão de medida liminar em Mandado de Segurança tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Código Tributário Nacional

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Não se deve confundir, todavia, suspensão da exigibilidade do crédito tributário com constituição do crédito tributário.

Exigibilidade é a qualidade daquilo que é exigível. Exigível é a obrigação que não se encontra mais submetida a qualquer condição, termo, encargo ou outro empecilho e que pode ter seu adimplemento solicitado pelo credor ao devedor, mediante colaboração da vontade deste. Dessarte, a exigibilidade do crédito tributário configura-se na aptidão que permeia o crédito constituído de se integrar ao patrimônio ativo do credor e, conseqüentemente, no patrimônio passivo do devedor.

Já a constituição do crédito tributário trata-se de um direito potestativo do Fisco, decorrente da mera ocorrência objetiva do fato gerador da obrigação tributária principal correspondente, ou do descumprimento de obrigação tributária acessória, o qual direito se mantém hígido até que lhe sobrevenha a decadência.

Conclui-se, portanto, que, enquanto exigibilidade é conceito de direito subjetivo, a constituição do crédito tributário se nos apresenta como conceito de direito potestativo.

Para ser exequível é condição sine qua non que o crédito querido seja líquido, certo e exigível.

A Obrigação líquida é aquela certa quanto à sua existência, e determinada quanto ao seu objeto e valor. Ou seja, a obrigação líquida existe e tem valor preciso.

A característica da certeza diz respeito à existência material de uma obrigação tributária (rectius, crédito tributário), em razão da qual o agente passivo esteja obrigado a uma prestação de dar quantia certa em benefício do agente ativo.

A obrigação tributária é abstrata e concretiza-se no fato gerador, mas individualiza-se qualitativa e quantitativamente através do lançamento. Tal espécie de obrigação, por si só, não contém os aspectos da exigibilidade, da certeza e da liquidez, próprios de um crédito. Para que a obrigação tributária se revista com tais atributos, faz-se necessária a realização de um procedimento de parte da administração pública fazendária, consistente no lançamento. Assim, ao ornar a obrigação tributária com as vestes da certeza e liquidez, o lançamento a transforma em crédito tributário.

Portanto, é o ato do lançamento que confere certeza e liquidez à obrigação tributária. A inexistência de impedimentos jurídicos a torna exigível.

A suspensão da exigibilidade, assentada no art. 151 do CTN, ataca a exigibilidade do crédito tributário constituído, desobrigando o sujeito passivo do recolhimento imediato do crédito atacado, enquanto perdurar os efeitos da suspensão ou a existência do crédito tributário.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário impede, tão somente, o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança forçada de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução judicial e penhora.

Conforme explicitado no texto legal, a norma tributária se refere à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não à suspensão da obrigação tributária. Para que haja a existência do crédito tributário é indispensável que este já esteja constituído, mediante a devida convalidação da obrigação tributária correspondente, condição que se alcança com a efetiva formalização do lançamento, assim compreendido o procedimento administrativo levado a cabo como o objetivo de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo.

Nessa prumada, somente após a conclusão do lançamento poder-se-á falar em crédito tributário. Antes não. Haverá, tão somente, obrigação tributária.

Registre-se que crédito tributário é direito subjetivo do Fisco, em face do qual se pode opor o Devedor. O poder/dever de convolar a obrigação tributária em crédito tributário é direito potestativo da Fazenda.

Nesse contexto, ao contrário do que entende o Recorrente, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não apõe qualquer blindagem na prerrogativa que possui a autoridade fazendária competente de efetivar o lançamento. Nesse sentido, propugna a Súmula nº 48 do CARF, de observância obrigatória por este Conselho.

Súmula CARF nº 48

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de medida judicial não impede a lavratura de auto de infração.

A suspensão apenas desobriga o sujeito passivo correspondente do recolhimento do crédito constituído, seja espontaneamente, seja mediante execução forçada. Tão só.

Não se deslembre que o próprio art. 140, in fine, do CTN dispõe que as circunstâncias que excluem a exigibilidade do crédito tributário não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

No caso dos autos, a União da Agroindústria Canavieira do Estado de São Paulo, à qual a Recorrente alega ser filiada, impetrou o Mandado de Segurança Coletivo nº 2005.61.00.025130-5, perante a 8ª Vara da Justiça Federal de São Paulo, a fls. 207/210, cujo pedido de concessão de medida liminar houve-se por indeferido.

Em seguida, em 15/12/2005, em sede de Agravo de Instrumento a fls. 211/216, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região deferiu o efeito ativo requerido, suspendendo da exigibilidade do Crédito Tributário ora em debate.

Tal suspensão perdurou até dezembro/2006, quando Sentença proferida pela 8ª Vara da Justiça Federal de São Paulo, nos autos do Mandado de Segurança nº 2005.61.00.025130-5, resolveu o mérito nos termos do artigo 269, Inciso I, do Código de Processo Civil, julgando improcedente o pedido e denegando a segurança pretendida.

Insatisfeita, a Impetrante interpôs Apelação Cível nº 0025130-30.2005.4.03.6100/SP ao Tribunal Regional Federal da 3ª Região, cuja 5ª Turma proferiu Acórdão de relatoria do Des. Federal Antonio Cedenho, negando provimento ao Recurso, nos termos que se vos segue:

“Estabelecidas tais premissas, resta evidente que, no caso concreto, o apontado ato da autoridade pública não constitui ato ilegal a ferir o direito líquido e certo das impetrantes, assim entendido como aquele praticado em contradição com os elementos norteadores da vinculação à norma. Não se vislumbra violação aos princípios constitucionais acima elencados, às leis que regem a matéria, além daquelas que disciplinam a Administração Pública (ilegalidade).

Diante do exposto, impossível conceder-se a segurança pretendida.

À vista do referido, nos termos do artigo 557, caput, do Código de Processo Civil e inciso XII do artigo 33 do Regimento Interno deste Tribunal Intermediário, nego provimento ao recurso, na forma da fundamentação acima.”

Agravo Legal em Apelação Cível nº 0025130-30.2005.4.03.6100/SP interposto pela União da Agroindústria Canavieira do Estado de São Paulo - ÚNICA, teve provimento negado, por unanimidade, pela Egrégia Quinta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, nos termos do Acórdão nº 7612/2012.

Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0025130-30.2005.4.03.6100/SP opostos pela União da Agroindústria Canavieira do Estado de São Paulo - ÚNICA, teve provimento negado, por unanimidade, pela mesma Quinta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, nos termos do Acórdão nº 8687/2013.

Alerte-se que no período em que vigeu a suspensão da exigibilidade do Crédito Tributário em pauta não se houve por realizado qualquer procedimento administrativo tendente a constranger o Contribuinte ao recolhimento compulsório do crédito objeto do vertente Auto de Infração, circunstância que demonstra a devida observância à liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 2005.61.00.025130-5.

Na sequência, ainda inconformada com a negativa da segurança pleiteada, a União da Agroindústria Canavieira do Estado de São Paulo interpôs Recurso extraordinário e Recurso Especial às Cortes Superiores, cujos julgamentos encontram-se suspensos/sobrestados por decisão da vice-presidência, em razão do Recurso Extraordinário nº 759.244/SP.

Registre-se que tanto o Recurso Especial quanto o recurso Extraordinário não produzem o efeito suspensivo, mas, tão somente, o efeito devolutivo por força cogente do §2º do art. 542 do Código de Processo Civil. Por via de consequência, tais recursos não suspendem a execução da sentença, a teor do art. 497 do C.P.C.

Código de Processo Civil

Art. 497. O recurso extraordinário e o recurso especial não impedem a execução da sentença; a interposição do agravo de instrumento não obsta o andamento do processo, ressalvado o disposto no art. 558 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 8.038/90) (grifos nossos)

Do Recurso Extraordinário e do Recurso Especial

(...)

Art. 542. Recebida a petição pela secretaria do tribunal, será intimado o recorrido, abrindo-se-lhe vista, para apresentar contrarrazões. (Redação dada pela Lei nº 10.352/2001)

§1º Findo esse prazo, serão os autos conclusos para admissão ou não do recurso, no prazo de 15 (quinze) dias, em decisão fundamentada. (Incluído pela Lei nº 8.950/94)

§2º Os recursos extraordinário e especial serão recebidos no efeito devolutivo. (Incluído pela Lei nº 8.950/94) (grifos nossos)

§3º O recurso extraordinário, ou o recurso especial, quando interpostos contra decisão interlocutória em processo de conhecimento, cautelar, ou embargos à execução ficará retido nos autos e somente será processado se o reiterar a parte, no prazo para a interposição do recurso contra a decisão final, ou para as contrarrazões. (Incluído pela Lei nº 9.756/98)

Dessarte, tendo em vista que o Acórdão nº 8687/2013 proferido em sede de Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0025130-30.2005.4.03.6100/SP houve-se por publicado no DIÁRIO ELETRÔNICO DA JUSTIÇA FEDERAL DA 3ª REGIÃO, Edição nº 50/2013 - São Paulo, no dia 18 de março de 2013, é devida a multa de mora a contar do dia 18/04/2013, conforme assim estabelecido no §2º do art. 63 da Lei nº 9.430/96.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de

1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001)

§1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Não procede, portanto, o inconformismo do Recorrente.

3 CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva.

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alexandre Tortato – Redator Designado

Iniciados os debates do presente julgamento, usei divergir do Ilustre Relator quanto a não incidência da contribuição previdenciária sobre a comercialização rural da empresa recorrente, posicionamento este que restou vencedor e fui designado para redigir o presente voto.

Trata o lançamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização rural - agroindústria. Importante destacar a operação comercial que é, de fato, realizada pela recorrente, conforme descrito acima pelo relator, que fez menção ao relatório fiscal:

Informa o auditor fiscal que a Atuada é uma agroindústria do setor sucro-alcooleiro, sendo devidas as contribuições incidentes sobre o valor decorrente da comercialização da produção rural destinada ao mercado externo, uma vez que tal operação de comercialização não se dá diretamente com a empresa adquirente domiciliada no exterior, mas, sim, efetuada por intermédio da Cooperativa de Produtores de Cana-de-Açúcar, Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo - COPERSUCAR.

Assim, a recorrente defende que a operação de comercialização realizada entre ela e a Cooperativa Coopersucar está abrangida pela imunidade tributária, por força do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

A controvérsia reside, como se vê do próprio relatório fiscal, no fato das vendas realizadas pela recorrente serem, primeiramente, realizadas à cooperativas e "trading companies", e assim não seriam vendas destinadas **diretamente** à exportação, razão pela qual não poderiam fazer jus à imunidade.

Na situação em análise, entendo que assiste razão à recorrente. A exportação, conforme mencionado pela própria fiscalização, de fato ocorreu, sendo o fundamento do lançamento o fato da venda pela recorrente não ser diretamente ao exterior, mas sim para a cooperativa que, posteriormente, realiza a exportação.

Eis o que dispõe o mencionado art. 149, § 2º, I, da 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)

O texto constitucional estabelece que sobre as receitas "**decorrentes de exportação**" não incidirão as contribuições sociais.

Ora, se comprovado pelo próprio AFRFB que os produtos vendidos pela recorrente foram exportados, ainda que posteriormente, pela cooperativa adquirente da produção, entendo que as suas receitas são **decorrentes de exportação**.

Importante destacar que o Supremo Tribunal Federal, em inúmeras manifestações, vem analisando o conceito de operação de exportação, que também se beneficia da imunidade para fins de incidência do ICMS, onde foram proferidos alguns julgados:

Segundo o RE 363011 AgR/PR:

Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES QUE DESTINAM MERCADORIAS PARA O EXTERIOR. IMUNIDADE. CONSTITUIÇÃO, ART. 155, § 2º, X, A. IRRELEVÂNCIA DA OPERAÇÃO SER REALIZADA EM MOEDA ESTRANGEIRA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (RE 363011 AgR, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, julgado em 07/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-096 DIVULG 21-05-2013 PUBLIC 22-05-2013) (grifamos)

No referido voto, o Eminentíssimo Ministro Relator define "operação de exportação" como sendo "*operações que destinam mercadorias ao exterior*".

Somada a essa definição, temos o contido no RE 248.499/PR:

EMENTA: TRIBUTO. ICMS. Exportação de produtos industrializados. Imunidade. Limitação apenas às operações realizadas com moeda estrangeira. Restrição imposta pelo Decreto Estadual nº 7.004/90 e Convênio ICMS nº 4/90. Inadmissibilidade. Recurso Extraordinário não provido. A imunidade do ICMS relativa à exportação de produtos industrializados abrange todas as operações que contribuíram para a exportação, independentemente da natureza da moeda empregada. (RE 248499, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, julgado em 27/10/2009, DJe-218 DIVULG 19-11-2009 PUBLIC 20-11-2009 EMENT VOL-02383-03 PP-00552 RTJ VOL-00213- PP-00598 RT v. 99, n. 892, 2010, p. 111-114)

Por último, a fim de selar o presente entendimento, destaco o exarado no RE 627.815/PR, de relatoria da Exma. Min. Rosa Weber, julgado sobre a sistemática da repercussão geral (art. 543-B do CPC vigente à época) que abrange a extensão da interpretação das imunidades constitucionais e, especificamente, o alcance do inciso I, § 2º, do art. 149 da Constituição Federal, em debate no presente caso:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. 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 - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas. III - O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto. IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos. VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, 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 627815, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 23/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-192 DIVULG 30-09-2013 PUBLIC 01-10-2013) (grifos nossos)

Esclareça-se que não se trata aqui de aplicar o referido julgado, nos termos do art. 62, § 2º, do RICARF. Mas sim de se filiar ao entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal, na análise e interpretação dos preceitos inseridos na nossa Constituição Federal.

Assim, se no presente caso resta indubitável que os produtos comercializados pela recorrente foram destinados à exportação, questões atinentes às regras normais de mercado não podem desnaturar a operação e o seu caráter de venda destinada à exportação.

Por questões comerciais e logísticas, é absolutamente natural que as vendas "finais" destinadas à exportação sejam realizadas por cooperativas, *trading companies* ou mesmo empresas de grandíssimo porte que possuem melhores condições de negociação com agentes estrangeiros e, principalmente, a capacidade de agregar a produção rural de diversos fornecedores e, assim, formar lotes para venda ao exterior que movimentem volumes muito maiores de vendas.

Ora, evidente que concentrar a venda num único *player*, que possui a condição de agregar a produção de dezenas, centenas ou milhares de produtores rurais para a consequente exportação, é absolutamente lógico e razoável, ou se exigiria, para que se fizesse jus a referida imunidade, que cada produtor rural (seja pessoa jurídica ou mesmo pessoas físicas) tivessem condições de realizar as suas vendas diretamente para exportação?

Pensemos, por exemplo, no caso de um pequeno a médio produtor rural pessoa física. Seria razoável exigir deste que, além de realizar a produção de sua comercialização, encontrasse diretamente um adquirente no exterior e, ademais, negociasse o transporte marítimo para o envio da sua pequena produção? Absolutamente não!

O que nos parece muito claro e razoável é a total coerência da análise do texto constitucional com a realidade do mercado. E, no caso em análise, a realidade do agronegócio é a justamente aqui encontrada na operação como realizada pela recorrente.

Assim, entendo que a recorrente faz jus, sim, a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, posto que comprovadamente realizada a exportação pela cooperativa (ou *trading companies*) adquirente dos seus produtos rurais comercializados e, assim, verificada a obtenção de "**receitas decorrentes de exportação**".

Portanto, entendo que o recurso voluntário ora em análise merece provimento.

Carlos Alexandre Tortato.