



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.736125/2019-51
ACÓRDÃO	2301-011.462 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	1 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL DOS PRODUTORES RURAIS DO SUDOESTE GOIANO
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 28/02/2017

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INDEFERIMENTO DILIGÊNCIA.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Súmula Carf nº 163).

REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA. INADMISSIBILIDADE.

Somente deve ser deferida a diligência quando objetiva providência que não seja decorrente de fato não provado nos autos, cujo ônus era do contribuinte.

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. EMPRESA ADQUIRENTE OU CONSIGNATÁRIA. SUBROGAÇÃO.

A empresa adquirente ou consignatária é sub-rogada nas obrigações do produtor rural pessoa física pelo cumprimento das obrigações incidentes sobre a receita bruta decorrente da comercialização da produção rural, nos termos da legislação que rege a matéria.

OPERAÇÕES DA COOPERATIVA COM NÃO ASSOCIADOS. CONTABILIZAÇÃO EM SEPARADO.

Os resultados das operações das cooperativas com não associados devem ser contabilizados em separado, para permitir o cálculo para a incidência de tributos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento.
Sala de Sessões, em 1 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Joao Mauricio Vital (substituto integral), Paulo Cesar Mota, Rodrigo Rigo Pinheiro e Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Do lançamento

Tramitam neste processo administrativo fiscal os Autos de Infração:

a) "Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador", correspondente ao lançamento nas competências 01/2015, 02/2015, 01/2016, 02/2016, 03/2016, 01/2017 e 02/2017 das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural por produtor rural pessoa física. O montante do crédito tributário, constituído em 15/10/2019, é de R\$ 26.410.864,42 (vinte e seis milhões, quatrocentos e dez mil, oitocentos e sessenta e quatro reais e quarenta e dois centavos);

b) "Contribuição para Outras Entidades e Fundos", correspondente ao lançamento nas competências 01/2015, 02/2015, 01/2016, 02/2016, 03/2016, 01/2017 e 02/2017 da contribuição para o SENAR - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural por produtor rural pessoa física. O montante do crédito tributário, constituído em 15/10/2019, é de R\$ 5.661.505,75 (cinco milhões, seiscentos e sessenta e um mil, quinhentos e cinco reais e setenta e cinco centavos).

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal - TVF de fls. 632/643, a ação fiscal teve como objetivo verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas à comercialização da produção rural com sub-rogação nos anos de 2015, 2016 e 2017, nos termos do artigo 25, incisos I e II, e 30, incisos III e IV, da Lei nº 8.212/1991.

A autoridade tributária relata que a Cooperativa Agroindustrial dos Produtores Rurais do Sudoeste Goiano – COMIGO apresentou duas planilhas relativas às notas fiscais, uma com base na sua data de emissão, e outra com base na data de “Autorização de Venda”, utilizada para o cálculo das contribuições devidas.

A COMIGO considera ocorrido o fato gerador somente no momento da comercialização dos produtos rurais recebidos, nas competências e nas proporções dos pagamentos, sob a justificativa de ser neste momento que os produtores rurais recebem pelo produto, e que deste valor é que são efetuados a retenção e o repasse da contribuição à Previdência Social.

A fiscalização, em razão do perfil agroindustrial do sujeito passivo, que também atua na industrialização de produtos adquiridos dos cooperados, entendeu que não foi demonstrado que as aquisições de produtos pela Cooperativa, com recursos próprios, para industrialização, tratavam-se de atos cooperativos. De acordo com o relato fiscal, o sujeito passivo não demonstrou e tampouco juntou documentos probatórios que corroborassem a segregação na contabilidade das operações típicas de atos cooperativos para as operações para comercialização e/ou industrialização em nome próprio sem ato cooperativo dos associados, e também das aquisições de terceiros não associados.

A conclusão foi corroborada pelo fato do sujeito passivo ter apresentado uma planilha com os nomes dos cooperados, e não o Livro Matrícula, conforme havia sido requerido no Termo de Intimação nº 01/2019. Por meio desta planilha, a autoridade tributária constatou que houve comercialização com dezenas de não cooperados (terceiros) durante o período sob fiscalização. Diante da aquisição de insumos de não cooperados, a fiscalização afirma que deveria haver uma contabilidade segregada para estas operações, nos termos do artigo 87 da Lei nº 5.764/1971, o que não ocorreu.

A base de cálculo do lançamento foi extraída das notas fiscais eletrônicas, baixadas no Receitanet BX, juntamente com as notas fiscais Modelo “1”. Os valores dos depósitos judiciais devidamente contabilizados na ECD foram expurgados dos valores a pagar da contribuição, assim como os produtores que possuíam ação judicial para não retenção das contribuições previdenciárias substitutivas.

Da impugnação

O sujeito passivo teve ciência do lançamento em 24/10/2019, por meio do DTE – Domicílio Tributário Eletrônico (fl. 652), e apresentou em 25/11/2019 a impugnação de fls. 660/667, cuja tempestividade é atestada à fl. 732 dos autos.

A COMIGO afirma que o fato gerador das contribuições em debate ocorre na comercialização da produção rural que, por muitas vezes, se dá depois da entrega dos grãos/produtos rurais à Cooperativa, e apresenta os passos para que ocorra a comercialização dos produtos com o produtor rural (associado):

- a) o produtor rural entrega sua produção na Cooperativa (momento em que é emitida a Nota Fiscal de entrada);
- b) quando o produtor rural decidir comercializar os grãos, assina uma "Autorização de Venda", momento em que é fixado o preço da comercialização do produto;
- c) a Cooperativa emite um Recibo de Acerto, onde relaciona os valores da comercialização, destacando as deduções, inclusive a retenção do Funrural, que posteriormente é repassada à União até o dia 20 do mês posterior à competência da referida retenção.

O impugnante afirma que a comercialização do produto rural só se realiza no ato da assinatura da "Autorização de Venda" pelo produtor rural, momento em que se convencionam o preço da comercialização e se procede à retenção do "Funrural" para posterior repasse à Previdência Social, e que o cálculo das contribuições devidas com base nas notas fiscais de entrada, metodologia utilizada no lançamento, é equivocado.

Cita o artigo 83 da Lei nº 5.764/1971, e alega que a Lei estabelece que a entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para sua livre disposição, que pode vendê-la, industrializá-la ou dispor da forma que lhe convier, buscando sempre os objetivos estatutários e legais, caracterizando o ato cooperativo.

Discorre sobre o ato cooperativo previsto no artigo 79 da Lei nº 5.764/1971, e afirma que no momento da entrada da soja nos seus armazéns não se verifica a competência e muito menos o fato gerador do tributo, pois não houve a comercialização, não existiu a venda dos grãos e não houve pagamento pelo grão, motivo que impossibilita a retenção do tributo neste momento (entrada do grão).

Afirma que o fato de utilizar o CFOP 1401 — Compra para Ind. Oper. C/ Merc. Suj. Reg. Sub. Trib. não configura a comercialização dos grãos, uma vez que não existia nº de CFOP específico com natureza de operação "REMESSA DO ASSOCIADO PARA SUA COOPERATIVA", inerente ao "ATO COOPERATIVO", nos termos do artigo 83 da Lei 5.764/71. Salienta que esta questão foi resolvida com a publicação do AJUSTE SINIEF 18, de 29/09/2017, publicado no DOU de 05/10/2017, pelo despacho 139/17, que produziu efeitos a partir de 01/01/2018, e que criou CFOPs específicos para as operações que configuram "ato cooperativo".

No que diz respeito ao Livro de Matrícula dos Associados, afirma que o parágrafo único do artigo 78 do Estatuto Social dispõe que é facultada a adoção de livros de folhas soltas ou fichas, que podem ser substituídas por registros magnéticos. Assevera que os documentos se encontram arquivados na Cooperativa e podem ser verificados a qualquer momento, inclusive, caso seja necessário, em diligência determinada pelos julgadores.

Dos pedidos

Ao final, o contribuinte requer o acolhimento da impugnação, com o reconhecimento de que o fato gerador é a data da comercialização do produto, bem como a base de cálculo o valor da comercialização, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

Caso não seja esse o entendimento, requer que seja determinada diligência a ser realizada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, a fim de constatar a insubsistência e a improcedência da ação fiscal.

A impugnação foi julgada improcedente em parte pela 6ª Turma da DRJ/POA, em acórdão assim ementado (e-fls. 735/743):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2015 a 28/02/2017

PRODUÇÃO DE PROVAS.

A produção de provas deve obedecer às disposições da legislação que rege o processo administrativo fiscal federal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 28/02/2017

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. EMPRESA ADQUIRENTE OU CONSIGNATÁRIA. SUB-ROGAÇÃO.

A empresa adquirente ou consignatária é sub-rogada nas obrigações do produtor rural pessoa física pelo cumprimento das obrigações incidentes sobre a receita bruta decorrente da comercialização da produção rural, nos termos da legislação que rege a matéria.

OPERAÇÕES DA COOPERATIVA COM NÃO ASSOCIADOS. CONTABILIZAÇÃO EM SEPARADO.

Os resultados das operações das cooperativas com não associados devem ser contabilizados em separado, para permitir o cálculo para a incidência de tributos.

O sujeito passivo foi cientificado do acórdão de primeira instância em 08/09/2020 (e-fls. 752) e interpôs recurso voluntário (e-fls. 755 a 767) em 07/10/2020 (e-fl. 753), com fundamentos e premissas semelhantes aos da impugnação, acima pormenorizados.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Diogo Cristian Denny**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade, por isso deve ser conhecido.

Considerando que o contribuinte repete as alegações da impugnação, e por concordar com os termos da decisão de primeira instância, adoto-a como razões de decidir:

As contribuições exigidas no Auto de Infração "**Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador**" estão previstas no artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.212/1991, cuja redação vigente à época dos fatos geradores se transcreve a seguir:

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, de 2001)

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

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, de 10.12.97).

(...)

Já a contribuição destinada ao SENAR exigida no Auto de Infração "**Contribuição Para Outras Entidades e Fundos**" tem sua previsão no artigo 6º da Lei nº 9.528/1997, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001:

Lei nº 9.528/1997

Art. 6º A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), criado pela Lei no 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)

O recolhimento das contribuições e a sub-rogação nas obrigações do produtor rural pessoa física estão previstos no artigo 30, incisos III e IV, da Lei nº 8.212/1991, nos seguintes termos:

Lei nº 8.212/1991

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, de 5.1.93)

(...)

*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, de 2009).*

*IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de **as operações de venda ou consignação** terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;*

(Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

(...)

(sem grifos no original)

Como se observa, o fato gerador das contribuições devidas no regime de sub-rogação ocorre na operação de venda ou consignação da produção rural do produtor rural pessoa física com a empresa adquirente, consumidora, consignatária ou cooperativa, e não no momento da venda a terceiros da produção rural.

O contribuinte afirma em sua impugnação que as operações com os produtores rurais pessoas físicas não são de compra e venda, mas sim decorrem do ato cooperativo.

A respeito do ato cooperativo, a autoridade tributária tratou da questão no item 18 do relato fiscal:

18. Primeiramente, cabe evocar que as sociedades cooperativas estão reguladas pela Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que definiu os contornos da Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das cooperativas. Além disso, o Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) estabelece regras acerca das sociedades cooperativas em seus artigos 1.093 a 1.096. Conforme definido pelo art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, o ato cooperativo é aquele praticado entre as cooperativas e seus associados para a consecução dos objetivos sociais. Assim, a operação que constitui o chamado "ato cooperativo" não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Com base nos esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo à intimação que buscava elucidar a diferenciação do tratamento contábil dado aos atos cooperativos e às aquisições para industrialização em nome próprio, a autoridade tributária concluiu que não ficou demonstrado que as aquisições de produtos pela

cooperativa, com recursos próprios, para industrialização, tratavam-se de atos cooperativos. É o que esclarece o item 23 do Termo de Verificação Fiscal:

23. Em resposta ao referido Termo, o contribuinte documentou passa a passo a maneira de como é calculada a contribuição utilizando-se como data focal o dia da autorização de venda. Contudo, não foi elucidado que as aquisições dos produtos pela cooperativa, com recursos próprios, para industrialização tratam-se de atos cooperativos. Para isso, era necessário comprovação, mediante documentos contábeis e fiscais aptos para tanto. Seria o caso de ato cooperativo, por exemplo, se os produtos rurais fossem remetidos para a cooperativa com o propósito de posterior revenda a terceiros. Porém, sabendo do notório perfil agroindustrial da fiscalizada, podemos asseverar que grande parte das transações envolvendo produtores rurais para fins de industrialização em nome próprio não são operações residuais no modus operandi da cooperativa.

(sem grifos no original)

No que diz respeito ao Livro de Matrícula, documento obrigatório previsto nos artigos 22 e 23 da Lei nº 5.764/1971, a fiscalização relata que o contribuinte foi intimado a apresentá-lo, mas entregou apenas uma planilha contendo os nomes dos cooperados. No entanto, foi possível apurar que houve a comercialização com dezenas de não cooperados (terceiros) durante o período sob fiscalização, sendo que, neste caso, deveria haver uma contabilidade segregada para estas operações. A esse respeito, a autoridade tributária esclareceu e concluiu:

24. Ademais, em resposta ao Termo de Intimação nº 01/2019, o contribuinte apresentou uma planilha com os nomes dos cooperados e não o Livro Matrícula conforme requerido. Em que pese o sujeito passivo não ter cumprido o referido termo de forma cabal, ainda que considerando válido os dados da planilha apresentada, foi apurado que houve a comercialização com dezenas de não cooperados (terceiros) durante o período sob fiscalização, conforme se verifica no anexo ao presente TVF. Uma vez que houve aquisição de insumos de não cooperados, deveria haver uma contabilidade segregada para tal., conforme prevê o artigo 87 da Lei 5.764/71:

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

25. Sendo assim, o sujeito passivo não demonstrou e tampouco juntou documentos probatórios que corroborem a segregação na contabilidade das operações típicas de atos cooperativos para as operações para comercialização e/ou industrialização em nome próprio sem ato cooperativo dos associados, e também, das aquisições de terceiros não associados. Os documentos acostados aos autos cancelam que os procedimentos de contabilização são os mesmos para todos os processos de aquisições.

Verifica-se que o sujeito passivo não comprovou que efetuava a segregação na sua contabilidade das operações típicas de ato cooperativo, das operações para comercialização e/ou industrialização em nome próprio sem ato cooperativo dos associados, e das aquisições de terceiros não associados, conforme exigência do artigo 87 da Lei nº 5.764/1971. Não foram apresentados os documentos fiscais e contábeis aptos a comprovar as suas alegações.

Sobre o mesmo assunto, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais julgou em 04/10/2018 recurso voluntário do sujeito passivo no processo administrativo nº 10120.725596/2014-55, relacionado ao período de apuração 01/01/2010 a 31/03/2011, conforme Acórdão nº 2202-004.817, cuja ementa é reproduzida a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2011

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA ADQUIRENTE OU CONSIGNATÁRIA.

A pessoa jurídica adquirente ou consignatária de produtos rurais fica subrogada nas obrigações da pessoa física produtora rural pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização de sua produção, nos termos e nas condições estabelecidas pela legislação previdenciária.

COOPERATIVA E PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. ATO COOPERATIVO. PROVA.

Para caracterização de entrega de produção rural como ato cooperativo, é necessária comprovação, mediante documentos societários, contábeis e fiscais aptos para tanto, de que a operação examinada se dá entre o associado e a cooperativa nos termos da legislação de regência, segregando-a frente às demais aquisições realizadas junto a terceiros.

Diante do exposto, conclui-se que não há alterações a fazer no lançamento.

Assim, concordando com a decisão de primeira instância, deve ser mantido o lançamento fiscal.

Em relação à alegação de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento do pedido de diligência, o Carf já tem posicionamento firmado na Súmula Carf nº 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Ademais, compulsando os autos, verifico que a fiscalização intimou o contribuinte a apresentar documentos que comprovassem suas alegações em relação aos atos cooperados, entretanto, não o fez.

O § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972 elenca as situações em que a prova documental pode ser apresentada em outro momento:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

O contribuinte não demonstrou a ocorrência de quaisquer das razões que supostamente o impediram de ter apresentado os documentos solicitados mediante intimações lavradas no curso da auditoria; ao contrário, o sujeito passivo, em sua defesa, afirma que possuía documentos que comprovariam a formalização do processo de admissão de cooperados, entretanto, sem trazê-los aos autos, quer em sede de impugnação, quer em sede de recurso voluntário.

Ademais, torna-se desnecessária a realização de diligência, considerando que os elementos constantes nos autos são suficientes para firmar o convencimento deste julgador quanto ao acerto da apuração fiscal, na qual se constatou que o sujeito passivo não realizava apenas distribuição e comercialização dos produtos *in natura*, mas a industrialização dos produtos adquiridos dos cooperados.

Registre-se, como asseverou a fiscalização, que tais operações não seriam “residuais no *modus operandi* da cooperativa” – e sequer foi comprovado que toda a aquisição era relativa a ato cooperado – caindo por terra a alegação do recorrente de que o fato gerador ocorreria no momento em que os produtores rurais recebem pelo produto; portanto, correto o lançamento fiscal, no qual foi considerado como ocorrido o fato gerador na data de emissão da nota fiscal, e não na data da autorização de venda.

De fato, a conversão do julgamento em diligência ou perícia só se revela necessária para aclarar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado.

Nesse sentido, indefere-se pedido de diligência ou perícia cujo objetivo é instruir o processo com as provas que o recorrente deveria produzir em sua defesa, juntamente com a impugnação, pois a perícia/diligência não se presta para substituir a parte na sua atividade de produção de prova, especialmente quando o ônus probatório é do recorrente.

Quanto à alegação da recorrente de que já tinha sido fiscalizada em outros períodos, em relação à mesma exação tributária, e que a auditoria foi encerrada sem resultado, insta observar que, como bem informou a recorrente, a fiscalização anterior se referia a período distinto ao ora em discussão, não se podendo concordar que o resultado de um procedimento fiscal deva ser estendido aos demais.

Assim, não merece reparos a decisão *a quo*.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny