



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720446/2020-17
ACÓRDÃO	2201-012.004 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPAVEL COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2018

NULIDADE. PESSOA OU AUTORIDADE INCOMPETENTE. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA. Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITO ENTRE AS PARTES. As decisões administrativas e judiciais, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelo CARF.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS À OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (TERCEIROS). INCIDÊNCIA. Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a Terceiros (Entidades e Fundos), conforme preconiza o art. 3º, da Lei n.º 11.457, de 2007.

CONTRIBUIÇÃO PARA O GILRAT. REMUNERAÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS. São devidas as contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados.

COOPERATIVA DE PRODUTORES RURAIS. PRODUÇÃO RURAL. CÓDIGO FPAS. PREPONDERÂNCIA DA ATIVIDADE. SC COSIT n.º 54/2014.

Ainda que alguns estabelecimentos desenvolvam atividades específicas ou autônomas, tais como a comercialização e industrialização da produção rural dos cooperados, essas atividades não descaracterizam a preponderância da produção própria ou fabricação de produtos derivados como objetivo principal da cooperativa. Esse entendimento é corroborado pela Solução de Consulta COSIT n.º 54/2014, que reforça a aplicação do

código FPAS com base na atividade preponderante da empresa como um todo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de **Auto de Infração** relativo à cobrança de diferenças de contribuições previdenciárias patronais destinadas aos benefícios da aposentadoria especial e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais de trabalho (GILRAT) e de contribuições sociais destinadas a terceiros (INCRA), incidentes sobre as remunerações dos segurados, no período de 01/2016 a 12/2018. Consta Termo de Verificação Fiscal (fl. 77 e seguintes).

Segundo o **Relatório Fiscal**, sobre a *Contribuição para o GILRAT*:

A autuada declarou em GFIP atividade preponderante e alíquotas de risco em desacordo com o “Anexo V” do Decreto 3.048/1999, na redação do Decreto 6.957/2009, vigente à época dos fatos.

Segundo consta, o estabelecimento com CNPJ n. 76.098.219/0001-37 encontrava-se cadastrado com o “CNAE FISCAL preponderante **46.23-1/99** – comércio atacadista de matérias-primas agrícolas não especificadas anteriormente”, o qual corresponde a uma alíquota **GILRAT de 3%** (três por cento). Não obstante, a autuada declarou GFIP com o “CNAE FISCAL preponderante **74.90-1/04** - atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto

imobiliários”, que corresponde a uma alíquota **GILRAT de 2%** (dois por cento), mas **declarou e recolheu** o tributo com a **alíquota de 1%** (um por cento).

Destacou a Autoridade Fiscal, no item 3.17. do Relatório Fiscal, que a análise fiscal da receita bruta do estabelecimento CNPJ n. 76.098.219/0001-37 demonstrou a realização de “operações fiscais de vendas de mercadorias adquiridas de terceiros (CFOP 5102)”, mas não localizou a emissão de documentos fiscais da “prestação de serviços e intermediação de negócios”, demonstrando que o CNAE “74.90-1/04” e a alíquota de 1 % (um por cento) foram indevidamente declarados em GFIP.

Ainda, de acordo com o Relatório Fiscal (item 3.18), entendeu-se que para os demais estabelecimentos autuados as alíquotas GILRAT também não correspondiam àquelas associadas aos CNAE declarados pela autuada em GFIP (“Anexo V” do Decreto 3.048/99, na redação dada pelo Decreto 6.957/2009).

Diante disso, para permitir a conferência das diferenças de contribuições lançadas, a Fiscalização elaborou o anexo “GILRAT - APURAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS” (fls. 1266) onde foram identificados, além dos aspectos quantitativos do lançamento, os “motivos de fatos” relatados (conforme as colunas “CNAE FISCAL”, “ÍNDICES CONTRIBUINTE” e “RECLASSIFICAÇÃO AUDITORIA” do anexo).

Para a maioria dos estabelecimentos, embora tenha sido corretamente declarado pela empresa o **CNAE 4632-0/01** (comércio atacadista de cereais e leguminosas) na GFIP, informou-se o GILRAT com alíquota de 2%, quando o correto seria informar alíquota de 3% (conforme o Anexo V do Decreto 3.048/1999).

Ainda conforme o **Relatório Fiscal**, sobre as **Contribuições sociais destinadas a terceiros (INCRA especial)**:

De acordo com o Relatório Fiscal, a *Coopavel Cooperativa Agroindustrial* possui natureza jurídica de “cooperativa de produção rural”, exercendo as atividades constantes do art. 2º do Decreto-Lei 1.146/1970, estando, portanto, sujeita ao item III do “Anexo I” da IN RFB 971/2009, na redação dada pela IN RFB 1.071/2010.

Dentre as atividades, a Auditoria Fiscal elencou o “**beneficiamento** de cereais” na filial 0034-03; o “**beneficiamento** de trigo” no estabelecimento 0018-85 – atividades econômicas destacadas no inciso I, art. 4º do Estatuto Social da Cooperativa – e nas filiais 0046-39 e 0047-10 a atividade de “matadouro e abatedouro de animais”, de “frangos” e “suínos”, respectivamente.

Observou a Autoridade Fiscal (item 3.29) que *o fato de desenvolver diversas atividades se revestiu de caráter secundário para enquadramento do FPAS*, pois para as “cooperativas de produção rural” a legislação tributária materializou norma específica (item III, “Anexo I” da IN RFB 971/2009 na redação dada pela Instrução Normativa RFB 1.071/2010), que se sobrepõe à norma geral (art. 109-C da IN RFB 971/2009) pelo princípio jurídico da especialidade.

Segundo o Relatório Fiscal, a autuada, no período examinado, não se auto enquadrou corretamente no código FPAS, eis que declarou em GFIP e efetuou recolhimentos utilizando os **códigos FPAS 507, 515 e 787** (norma geral a ser aplicada às *cooperativas que não sejam de produção rural*), quando deveria ter utilizado o **código FPAS 795** combinados com o código terceiros 4099 (item III, “Anexo I” da IN RFB 971/2009, na redação dada pela IN RFB 1.071/2010 – *norma específica para “cooperativa de produção rural”*).

Assim agindo, a autuada deixou de recolher 2,5% das contribuições destinadas ao "INCRA ESPECIAL" (art. 2º do Decreto-Lei 1.146/70).

O contribuinte apresentou **Impugnação** (fl. 1.332 a 1.376) em 19/01/2021, em que aduziu:

1. Preliminarmente, que o lançamento de ofício da contribuição ao Incra Especial é nulo, pois a fiscalização **fundamentou** apenas o lançamento dos estabelecimentos com CNPJ final 0034-03 e 0018-85 (beneficiamento de cereais) e CNPJ final 0046-39 e 0047-10 (matadouro e abatedouro de animais frangos e suínos), atividades relacionadas no artigo 2º do Decreto-Lei n. 1.146/1970 (fl. 1.334), sem fundamentar o lançamento para os outros CNPJs – o que implica na nulidade do lançamento do crédito tributário.

2. Ainda preliminarmente, alegou coisa julgada administrativa, pois em outra oportunidade, em relação aos estabelecimentos com CNPJ final 0046-39 e 0047-10 – período de 01/07/1995 a 31/12/1998 e 01/01/1999 a 31/12/2001 – nos Recursos Voluntários dos Processos Administrativos Fiscais n. 12045.000208/2007-76 e 12045.000209/2007-11, a 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) concluiu que as atividades econômicas desenvolvidas nos referidos estabelecimentos (no período elencado), **revestiam-se das características da atividade industrial enquadrada no FPAS 507**, não se tratando de indústria rudimentar como a de matadouro e abatedouro de animais prevista no inciso IX do artigo 2º do Decreto-Lei n. 1.146/1970.

3. Quanto ao mérito, alegou divergência de GILRAT sobre as bases declaradas de empregados, pois a reclassificação do grau de risco e aumento da alíquota da contribuição previdenciária do GILRAT dos estabelecimentos comerciais que desenvolvem a atividade econômica definida no CNAE n. 46.32-0-01, foi feita pela fiscalização de modo ilegal. Para definir e alterar o enquadramento nos graus de risco e alíquotas da contribuição ao GILRAT pelo Poder Executivo somente é possível com base nos apontamentos das estatísticas de acidentes de trabalho, e não de forma aleatória.

4. Por fim, ainda no mérito, alega que a fiscalização divergiu do enquadramento dos estabelecimentos no Fundo da Previdência e Assistência Social – FPAS e no código de recolhimento de terceiros do período de 01/2016 a 07/2018, apurando diferença na contribuição do Incra Especial à alíquota de 2,5% sobre a remuneração.

Segundo consta da Fiscalização, a Cooperativa fez o enquadramento dos estabelecimentos no FPAS 507, 515 e 787, de acordo com a atividade econômica principal

desenvolvida por cada estabelecimento (comércio, indústria, rural), assim considerada a que constitui seu objeto social, conforme declarado nos atos constitutivos e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, direcionando as contribuições a Outras Entidades e Fundos (terceiros), segundo as atividades laborativas exercidas pelos seus empregados.

De modo diverso, a **fiscalização da Receita Federal unificou o enquadramento de todos os estabelecimentos da Impugnante no FPAS 795**, gerando diferença no pagamento da contribuição ao Inkra Especial à alíquota de 2,5% sobre a remuneração dos empregados. No entanto, a Impugnante discordou da unificação no enquadramento, compreendendo que a natureza jurídica de sua cooperativa é de “Produtores Rurais” e não, de “Produção Rural” para fins de justificar o reenquadramento no FPAS 795.

Ao final, a Impugnante requereu o acolhimento de preliminares para declarar a nulidade da contribuição ao Inkra Especial; e para excluir a contribuição previdenciária destinada aos benefícios da aposentadoria especial e GILRAT.

O **Acórdão n. 105-004.851** (fl. 4.791) – 7ª Turma da DRJ05, em Sessão de 23/06/2021, julgou a impugnação improcedente com as seguintes ementas:

CONTRIBUIÇÃO PARA O GILRAT. REMUNERAÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS. São devidas as contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS À OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (TERCEIROS). INCIDÊNCIA. Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a Terceiros (Entidades e Fundos), conforme preconiza o art. 3º, da Lei n.º 11.457, de 2007.

NULIDADE. PESSOA OU AUTORIDADE INCOMPETENTE. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA. São nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITO ENTRE AS PARTES. As decisões administrativas e judiciais, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

Cientificado do resultado em 29/06/2021 (fl. 4.830 – 4.870), o contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** ao CARF em 08/07/2021 (fl. 4.834). São suas alegações:

a) Ausência de fundamentação do lançamento da Contribuição ao INCRA Especial;

Que no auto de infração, a fiscalização apenas fundamentou o lançamento da contribuição ao Inkra Especial à alíquota de 2,5% sobre a remuneração dos estabelecimentos

identificados (CNPJ final 0034-03, 0018-85, 0046-39 e 0047-10) em razão da atividade econômica que exercem, conforme previsto nos incisos VI e IX do artigo 2º do Decreto-Lei n. 1.146/1970.

Contudo, apesar da fiscalização ter fundamentado o lançamento apenas para esses estabelecimentos, a contribuição foi aplicada também aos demais estabelecimentos da Recorrente, os quais, segundo consta no Recurso Voluntário, sequer realizam as atividades mencionadas no decreto. Tal lançamento, em desfavor de todos os estabelecimentos, consta no “Demonstrativo de apuração da contribuição para outras entidades e fundos” anexo ao Auto de Infração e pela planilha que apura as diferenças de contribuições devidas ao Incra Especial.

Nesse sentir, a Recorrente pugnou pela declaração de nulidade do lançamento de ofício da contribuição ao Incra Especial *para os demais estabelecimentos*.

b) Coisa julgada administrativa quanto a Contribuição ao INCRA Especial;

Alega ainda que nos Processos Administrativos Fiscais n. 12045.000208/2007-76 e 12045.000209/2007-11, a Delegacia da Receita Federal de Cascavel lançou de ofício a contribuição ao Incra Especial sobre a remuneração dos estabelecimentos CNPJ final 0046-39 e 0047-10 do período de 01/07/1995 a 31/12/1998 e 01/01/1999 a 31/12/2001. Nos mencionados processos, havia divergência entre o código FPAS declarado pelo contribuinte (FPAS 507) e o reenquadrado pelo Fisco. Inicialmente, compreendeu-se que a atividade econômica desenvolvida nos estabelecimentos do CNPJ final 0046-39 e 0047-10 (Friaves e Frisuínos), tratava-se da atividade de “matadouro e abatedouro de animais”, descrita no inciso IX do artigo 2º do Decreto-Lei n. 1.146/1970, que estabelece a obrigação ao pagamento especial do Incra à alíquota de 2,5% sobre a remuneração dos empregados dos estabelecimentos.

Após, em sede de julgamento de Recurso Voluntário, o CARF concluiu que as atividades econômicas desenvolvidas nos referidos estabelecimentos (e no período elencado), revestiam-se das características da atividade industrial enquadrada no FPAS 507, não se tratando de indústria rudimentar como a de matadouro e abatedouro de animais prevista no inciso IX do artigo 2º do Decreto-Lei n. 1.146/1970.

c) Divergência de GILRAT sobre as bases declaradas de empregados;

Argumentou ainda que a Delegacia de Julgamento manteve a reclassificação feita pela fiscalização do grau de risco de médio para grave e a alíquota básica de 2% para 3% da contribuição previdenciária do GILRAT dos estabelecimentos comerciais que desenvolvem a atividade econômica definida no CNAE n. 46.32-0-01 (Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados), apurando diferença na contribuição declarada na GFIP do período de 01/2017 a 01/2018.

Aduziu que a fixação não pode ocorrer de forma aleatória e sim, em decorrência dos apontamentos estatísticos de acidentes do trabalho, fundamentando tal argumento no § 3º do art. 22 da Lei n. 8.212/91, compreendo como ilegal o reenquadramento de 2% para 3% de GILRAT para os estabelecimentos que desenvolvem a atividade do CNAE n. 46.32-0-01.

d) Divergência quanto ao enquadramento do código FPAS das contribuições destinadas a terceiro – Incra especial sobre base declarada não oferecido à tributação;

A fiscalização divergiu do enquadramento dos estabelecimentos da Recorrente no Fundo da Previdência e Assistência Social – FPAS e no código de recolhimento de terceiros do período de 01/2016 a 07/2018, apurando diferença na contribuição do Incra Especial a alíquota de 2,5% sobre a remuneração.

Alega a Recorrente que **fez o enquadramento dos estabelecimentos no FPAS (507, 515, 787), de acordo com a atividade econômica principal desenvolvida por cada estabelecimento (comércio, indústria, rural), assim considerada a que constitui seu objeto social**, conforme declarado nos atos constitutivos e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, direcionando as contribuições a Outras Entidades e Fundos (terceiros), segundo as atividades laborativas exercidas pelos seus empregados. E que, de modo diverso, **a fiscalização da Receita Federal unificou o enquadramento de todos os estabelecimentos da Recorrente no FPAS 795, gerando em síntese, diferença no pagamento da contribuição ao Incra Especial à alíquota de 2,5% sobre a remuneração dos empregados.**

Quanto às razões, entende-se que a fiscalização se utilizou das seguintes premissas para concluir pela unificação do enquadramento dos estabelecimentos da Recorrente no FPAS 795:

d.1) Que a Recorrente possui natureza jurídica de “**cooperativa de produção rural**” nos termos do inciso XX do artigo 165 da **Instrução Normativa RFB n. 971/2009**. Para tanto, analisou os artigos 1º, 4º e 5º do Estatuto Social, que trata dos associados e dos objetos sociais da Recorrente.

Art. 165. Considera-se: (...)

XX - **cooperativa de produção rural**, a sociedade de produtores rurais pessoas físicas, ou de produtores rurais pessoas físicas e pessoas jurídicas que, organizada na forma da lei, constitui-se em pessoa jurídica com o objetivo de **produzir e industrializar**, ou de **produzir e comercializar**, ou de **produzir, industrializar e comercializar a sua produção rural**;

XXI - **cooperativa de produtores rurais**, a sociedade organizada por produtores rurais pessoas físicas ou por produtores rurais pessoas físicas e pessoas jurídicas, com o objetivo de **comercializar, ou de industrializar, ou de industrializar e comercializar a produção rural dos cooperados**.

A “cooperativa de produção rural” é aquela organizada com o objetivo de desenvolver **a sua produção rural**, já a “cooperativa de produtores rurais” é organizada com o objetivo de comercializar ou industrializar e comercializar a **produção rural dos cooperados**.

Para atingir os objetivos sociais a “cooperativa de produção rural”, atua diretamente na produção rural, adquirindo ou arrendando áreas rurais, insumos agropecuários e contratando empregados utilizados no meio rural. De modo diverso, a “cooperativa de produtores

rurais” se organiza para comercializar ou industrializar e comercializar a produção rural dos cooperados, ou seja, a sua atuação é receber a produção rural dos cooperados e comercializá-la ou industrializá-la e comercializá-la. Esta se organiza em infraestrutura e mão-de-obra empregada capaz de receber a produção do cooperado e comercializá-la ou industrializá-la e comercializá-la.

A distinção das características acima entre “cooperativa de produção rural” e “cooperativa de produtores rurais”, já direciona como estas serão enquadradas no FPAS e quais as Entidades e Fundos (terceiros) serão beneficiadas com a arrecadação da contribuição, com a finalidade de atuar em favor da promoção social e profissional dos trabalhadores.

d.2) (fl. 4.867) Que os estabelecimentos com CNPJ final 0034-03 e 0018-85 (beneficiamento de cereais) e CNPJ final 0046-39 e 0047-10 (matadouro e abatedouro de animais – frangos e suínos), exercem as atividades econômicas previstas nos incisos VI e IX do artigo 2º do Decreto-Lei n. 1.146/1970.

Art. 2º A contribuição instituída no " caput " do artigo 6º da Lei número 2.613, de 23 de setembro de 1955, é reduzida para 2,5% (dois e meio por cento), a partir de 1º de janeiro de 1971, sendo devida sobre a soma da folha mensal dos salários de contribuição previdenciária dos seus empregados pelas pessoas naturais e jurídicas, inclusive cooperativa, que exerçam as atividades abaixo enumeradas: (...)

IX - Matadouros ou abatedouros de animais de quaisquer espécies e charqueadas.

O Anexo II da Instrução Normativa RFB n. 971/2009, na redação dada pela Instrução Normativa RFB n. 1.027/2010, define o **tipo de indústria** que promove as atividades descritas no artigo 2º do Decreto-Lei n. 1.146/1970, como também define **indústria e indústria rudimentar**. Segue definições:

Indústrias relacionadas no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970. **A relação é exaustiva e se refere a indústrias rudimentares, as quais, por força do dispositivo, contribuem para o Incra e não para o Sesi e Senai.** Tratando-se de pessoa jurídica classificada como indústria e que empregue no processo produtivo matéria-prima ou produto oriundo da indústria rudimentar a que se refere o art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 1970, serão devidas contribuições de acordo com o FPAS 507 e código de terceiros 0079.

Indústria rudimentar. Para fins de recolhimento das contribuições sociais destinadas à seguridade social e a outras entidades e fundos, entende-se como **indústria rudimentar (FPAS 531) o conjunto de atividades destinadas à produção de bens simples, para industrialização ou consumo, nos quais o processo produtivo é de baixa complexidade.**

Incluem-se no conceito de indústria rudimentar atividades de extração de fibras e resinas, extração de madeira para serraria, lenha e carvão vegetal, bem como o beneficiamento e preparação da matéria-prima, tais como limpeza,

descaroçamento, descascamento e outros tratamentos destinados a otimizar a utilidade do produto para consumo ou industrialização.

Indústria. Para fins de recolhimento das contribuições sociais destinadas à seguridade social e a outras entidades e fundos, entende-se como **indústria (FPAS 507) o conjunto de atividades destinadas à transformação de matérias-primas em bens de produção ou de consumo, servindo-se de técnicas, instrumentos e maquinarias adequados a cada fim**. Configura indústria, a empresa cuja atividade econômica do setor secundário engloba as atividades de produção e transformação por oposição ao primário (atividade agrícola) e ao terciário (prestação de serviços).

d.3) Que em razão da Recorrente ser “cooperativa de produção rural” e exercer as atividades econômicas do artigo 2º do Decreto-Lei n. 1.146/1970, se aplica o enquadramento no FPAS 795 e pagamento das contribuições a Outras Entidades e Fundos, constante do item III, do Anexo I, da Instrução Normativa RFB 971/2009, na redação dada pela Instrução Normativa RFB n. 1.071/2010.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

1. Admissibilidade.

Inicialmente, atesto a tempestividade da peça recursal. Cientificado em 29/06/2021 (fl. 4816) o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 4.833 a 4.870) em 08/07/2021 (fl. 4.877).

2. Ausência de fundamentação do lançamento da Contribuição ao INCRA Especial.

Os fundamentos de fato e de direito que embasaram o lançamento atinente à 1ª infração (diferenças de contribuições ao GILRAT) estão devidamente elencados nos itens 3.11 a 3.19 do Termo de Verificação Fiscal, conforme se verifica na planilha “GILRAT - APURAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS” (fls. 1.266 a 1.274).

A respeito da segunda infração (diferenças das contribuições destinadas a Terceiros (INCRA), a fundamentação jurídica do respectivo lançamento está consignada nos itens 3.20 a 3.39 do mesmo termo, planilha “INCRA ESPECIAL - APURAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS” (fls. 1.275 a 1.323).

Logo, corroboro com a decisão de 1ª instância no sentido de ser improcedente a alegação de nulidade do lançamento por ausência de fundamentação.

3. Coisa julgada administrativa quanto a Contribuição ao INCRA Especial.

O Recorrente repisa a necessidade de se considerar no julgamento os acórdãos proferidos nos Processos Administrativos Fiscais n. 12045.000208/2007-76 e 12045.000209/2007-

11, em que a 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) concluiu que as atividades econômicas desenvolvidas nos estabelecimentos com CNPJ final 0046-39 e 0047-10 – período de 01/07/1995 a 31/12/1998 e 01/01/1999 a 31/12/2001 –, revestiam-se das características da atividade industrial enquadrada no FPAS 507, não se tratando de indústria rudimentar como a de matadouro e abatedouro de animais prevista no inciso IX do artigo 2º do Decreto-Lei n. 1.146/1970.

No entanto, tais argumentos não merecem prosperar.

Primeiro: as referidas decisões, referem-se aos períodos de 01/07/1995 a 31/12/1998 e não tem efeito vinculante em relação a outros processos administrativos relativos a períodos subsequentes. Isto porque a coisa julgada administrativa, que tem como efeito a imutabilidade das precitadas decisões, diz respeito apenas aos Processos n. 12045.000208/2007-76 e 12045.000209/2007-11.

Segundo: a discussão levantada nos Processos n. 12045.000208/2007-76 e 12045.000209/2007-11 não guardam identidade com a matéria destes autos, considerando que aqui não adentramos no assunto acerca da dualidade *indústria x indústria rudimentar*.

4. Divergência de GILRAT sobre as bases declaradas de empregados.

O contribuinte argumentou que a fixação deve ser baseada em dados estatísticos de acidentes do trabalho, conforme o § 3º do art. 22 da Lei n. 8.212/91, considerando ilegal o aumento de 2% para 3% do GILRAT para estabelecimentos com a atividade do CNAE n. 46.32-0-01.

Quanto a divergência de GILRAT, entende-se que não assiste razão a Recorrente, devendo ser mantida a autuação e a decisão de 1ª instância proferida pela Delegacia da Receita Federal, conforme constante no voto abaixo:

(fl. 4.806) A exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, imposta no artigo 22, inciso II e alíneas da Lei nº 8.212/1991, reveste-se de perfeita legalidade e constitucionalidade, porquanto reúne a descrição essencial do tributo.

O inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.98, c/c art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, dispõe que a contribuição da empresa, para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, corresponderá à aplicação dos percentuais de 1%, 2% e 3% (correspondentes aos riscos de acidente do trabalho considerados, respectivamente, leve, médio ou grave, de acordo com a atividade preponderante da empresa).

Dessarte, o Decreto nº 3.048/99 não criou, modificou, ou aumentou a contribuição que ora se discute, mas apenas explicitou o conteúdo do art. 22 da Lei nº 8.212/91, restringindo-se ao alcance e ao conteúdo da Lei que lhe deu origem, em consequência a contribuição em exame, criada por Lei, atende ao princípio constitucional da legalidade.

Agir de modo diferente é contestar a própria legislação, o que não é de competência deste Conselho. Desta feita, deve ser mantido o lançamento realizado e aplicação da alíquota de 3%.

5. Cooperativa de *Produção Rural* e Cooperativa de *Produtores Rurais*. IN CRA Especial.

A Recorrente alega que o reenquadramento no código FPAS 795 realizado pela Receita Federal se deu em razão da divergência em se compreender se a cooperativa é *de Produtores Rurais* ou *de Produção Rural*, sendo que esta última se verifica quando o estabelecimento exercer as atividades econômicas do artigo 2º do Decreto-Lei n. 1.146/1970. O código FPAS 795 (Produção Rural) consta do item III, do Anexo I, da Instrução Normativa RFB 971/2009, na redação dada pela Instrução Normativa RFB n. 1.071/2010.

O que foi decidido no Acórdão de 1ª instância é que:

(fl. 4.796) a Auditoria constatou que a autuada exerceu atividades constantes no art. 2º do Decreto-Lei 1.146/70, dentre elas o "beneficiamento de cereais" no estabelecimento 003403 e o "beneficiamento de trigo" no estabelecimento 0018-85, atividade econômica destacada no inciso I, art. 4º do estatuto social. Foi constatado também que a autuada exerceu a atividade de "matadouro e abatedouro de animais" nos estabelecimentos 0046-39 e 0047-10, respectivamente, "frangos" e "suínos".

Para facilitar o enquadramento previdenciário, a Administração Tributária estabeleceu classificações que destinam os recursos tributários arrecadados às respectivas entidades conveniadas (terceiros): codificação FPAS - Fundo de Previdência e Assistência Social combinada com a codificação de terceiros. Inicialmente a codificação era utilizada nas guias de recolhimento e atualmente nas guias do FGTS e Declarações a Previdência Social – GFIP.

Observou a Autoridade Fiscal (item 3.29) que o fato de desenvolver diversas atividades se revestiu de caráter secundário para enquadramento do FPAS. Isto porque para as "cooperativas de produção rural", como visto, a legislação tributária materializou norma específica (item III, "Anexo I" da IN RFB 971/2009 na redação dada pela Instrução Normativa RFB 1.071/2010), que se sobrepõe à norma geral (art. 109-C da IN RFB 971/2009) pelo princípio jurídico da especialidade.

Ocorre que a autuada, no período examinado, não se auto-enquadrou corretamente, eis que declarou em GFIP e efetuou recolhimentos utilizando os códigos FPAS 507, 515 e 787 (norma geral que pode ser aplicada às cooperativas

que não sejam de produção rural), quando deveria ter utilizado o código FPAS 795 combinados com o código terceiros 4099 (item III, "Anexo I" da IN RFB 971/2009, na redação dada pela IN RFB 1.071/2010 - norma específica para "cooperativa de produção rural").

Assim agindo, a autuada deixou de recolher 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) das contribuições destinadas ao "INCRA ESPECIAL" (art. 2º do Decreto-Lei 1.146/70).

Em que pese o Acórdão de 1ª instância da Delegacia da Receita Federal, a Recorrente tenta comprar com o Estatuto Social e com os documentos anexos, desde sua impugnação e até no Recurso Voluntário, que não possui a natureza jurídica **puramente** de "cooperativa de produção rural", **mas ainda mais** de "cooperativa de produtores rurais". Veja-se os artigos 3º e 4º de seu Estatuto Social (fls. 1241 e 1242):

CAPÍTULO II

DOS FINS SOCIAIS E DO OBJETO

Art. 3º A Coopavel tem por objetivo social **a prestação de serviços a seus cooperados para promover**, no interesse comum, com base na colaboração mútua a que eles se obrigam, **o seu desenvolvimento sócio-econômico**, de proveito comum, dentre as atividades econômicas florestal, agrícola, avícola, pecuária, comercial e industrial, e a prestação de serviços de transporte de cargas em geral, na mais ampla e abrangente forma de administração, assistência técnica e comércio, visando atender às suas necessidades e às de seus associados.

Art. 4º Para consecução de seus fins sociais, a Coopavel **tem por objeto**:

I - o recebimento, o **beneficiamento**, a padronização, a classificação, a embalagem, o transporte, a industrialização e a comercialização, em comum, no mercado nacional e internacional, da produção de origem vegetal ou animal de atividades próprias, **de seus associados e de terceiros**;

II - o comércio de produtos veterinários e agrotóxicos, inclusive biológicos e genéricos, e outros insumos agrícolas;

III - a armazenagem de mercadorias e produtos agrícolas;

IV - a produção, a mistura, a análise, a reembalagem, o reprocessamento e o comércio de adubos, fertilizantes e corretivos de solo;

V - a produção, a análise, a certificação, a reembalagem e o comércio de sementes e mudas, inclusive as geneticamente modificadas;

VI - a análise e a certificação de produtos primários ou industrializados de origem animal ou vegetal;

VII - a prestação de serviços fitossanitários nas modalidades de tratamento de sementes e de expurgo de produtos agrícolas armazenados; e

VIII - o aproveitamento de seu potencial logístico de transporte, podendo prestar, a seu livre critério, serviços de transporte de cargas de qualquer natureza para empresas públicas ou privadas, mediante convênio, contrato de prestação de serviços ou concessão pública com ou sem prévio processo de licitação pública.

§ 1º Para atingir seu objeto a Coopavel poderá:

I - operar com terceiros, nos termos da lei específica;

II - associar-se a sociedade cooperativa ou não cooperativa, subscrevendo e integralizando capital social, assumindo os direitos e obrigações estabelecidos em seu estatuto, e dela desligar-se quando lhe convier;

III - criar e extinguir filiais ou escritórios; e

IV - manter laboratório para executar controle de qualidade de seus produtos industriais e, a seu critério, para melhor aproveitar seu potencial tecnológico, prestar serviços de análises a empresas públicas ou privadas, mediante convênio, contrato de prestação de serviços ou concessão pública com ou sem prévio processo de licitação pública.

§ 2º A Coopavel poderá estabelecer-se como armazém geral para receber, em depósito, cereais, oleaginosas e mercadorias de qualquer espécie, convenientemente acondicionadas, de seus cooperados e de pessoas físicas e jurídicas de direito público ou privado, para guarda e conservação em seus armazéns e silos, e emitir os competentes recibos de depósito, conhecimentos de depósito e "warrants", nos termos da legislação pertinente.

Quanto à distinção entre a Cooperativa de **Produção Rural** e a Cooperativa de **Produtores Rurais**, suas definições podem ser encontradas no artigo 165 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009, vigente a época:

XX- cooperativa de produção rural, a sociedade de produtores rurais pessoas físicas, ou de produtores rurais pessoas físicas e pessoas jurídicas que, organizada na forma da lei, constitui-se em pessoa jurídica com o objetivo de produzir e industrializar, ou de produzir e comercializar, ou de produzir, industrializar e comercializar a sua produção rural;

XXI - cooperativa de produtores rurais, a sociedade organizada por produtores rurais pessoas físicas ou por produtores rurais pessoas físicas e pessoas jurídicas, com o objetivo de comercializar, ou de industrializar, ou de industrializar e comercializar a produção rural dos cooperados.

Para melhor visualizar a matéria:

<u>Cooperativa de produtores rurais</u>	<u>Cooperativa de produção rural</u>
Organizada com o objetivo de comercializar , ou de industrializar , ou de industrializar e comercializar a produção rural dos	Organizada com o objetivo de produzir e industrializar , ou de produzir e comercializar , ou de produzir, industrializar e comercializar a

cooperados, empregando mão-de-obra a ser utilizada na comercialização e/ou industrialização.	sua produção rural , e não a de seus cooperados.
A contribuição a Outras Entidades e Fundos (terceiros) deve ser destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo – SESCOOP, em substituição as contribuições ao SENAC, SESC, SENAI, SESI, por força do artigo 10º da Medida Provisória n. 2.168-40/2011, se utilizando dos FPAS 507 e 515 .	A contribuição a Outras Entidades e Fundos (terceiros) deve ser destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo – SESCOOP, em substituição do SENAR e o Incra Especial, se a atividade rural compreender alguma das mencionadas no artigo 2º do Decreto-Lei n. n. 1.146/1970, aplicando o FPAS 795 .

No presente caso, a Cooperativa é composta por vários estabelecimentos, cada qual desenvolvendo uma atividade preponderante:

76.098.219/0001-37: CNAE 4623-1/99 - Comércio atacadista de matérias-primas agrícolas não especificadas anteriormente;

76.098.219/0002-18: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;

76.098.219/0003-07: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;

76.098.219/0004-80: CNAE 0154-7/00 - Criação de suínos;

76.098.219/0005-60: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;

76.098.219/0006-41: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;

76.098.219/0007-22: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;

76.098.219/0008-03: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;

76.098.219/0009-94: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;

76.098.219/0010-28: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;

76.098.219/0011-09: CNAE 1013-9/01 - Fabricação de produtos de carne;

76.098.219/0012-90: CNAE 4930-2/02 - Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional;

76.098.219/0013-70: CNAE 1066-0/00 - Fabricação de alimentos para animais;

76.098.219/0014-51: CNAE 1051-1/00 - Preparação do leite;

- 76.098.219/0015-32: CNAE 01.41-5-01 - Produção de sementes certificadas;
- 76.098.219/0016-13: CNAE 10.66-6-00 - Fabricação de alimentos para animais;
- 76.098.219/0017-02: CNAE 1051-1/00 - Preparação do leite;
- 76.098.219/0019-66: CNAE 01.41-5-01 - **Produção** de sementes certificadas – FPAS 795 – INCRA ESPECIAL 2,7%
- 76.098.219/0021-80: CNAE 0155-5/05 - **Produção** de ovos;
- 76.098.219/0022-61: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;
- 76.098.219/0023-40: CNAE 0119-9/99 - Cultivo de outras plantas de lavoura temporária não especificadas anteriormente;
- 76.098.219/0024-22: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;
- 76.098.219/0026-95: CNAE 1041-4/00 - Fabricação de óleos vegetais em bruto, exceto óleo de milho;
- 76.098.219/0027-76: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;
- 76.098.219/0028-57: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;
- 76.098.219/0029-38: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;
- 76.098.219/0032-33: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;
- 76.098.219/0034-03: CNAE 1069-4/00 - Moagem e fabricação de produtos de origem vegetal não especificados anteriormente;
- 76.098.219/0035-86: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;
- 76.098.219/0036-67: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;
- 76.098.219/0038-29: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;
- 76.098.219/0039-00: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;
- 76.098.219/0040-43: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;
- 76.098.219/0041-24: CNAE 2013-4/02 - Fabricação de adubos e fertilizantes, exceto organo-minerais;

76.098.219/0043-96: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;

76.098.219/0045-58: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;

76.098.219/0046-39: CNAE 1012-1/01 - Abate de aves;

76.098.219/0047-10: CNAE 1012-1/03 - Frigorífico - abate de suínos

76.098.219/0048-09: CNAE 0155-5/05 - **Produção** de ovos;

76.098.219/0049-81: CNAE 2013-4/02 - Fabricação de adubos e fertilizantes, exceto organo-minerais;

76.098.219/0050-15: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;

76.098.219/0051-04: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;

76.098.219/0053-88: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;

76.098.219/0054-49: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;

76.098.219/0055-20: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;

76.098.219/0056-00: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;

76.098.219/0057-91: CNAE 4632-0/01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;

Pois bem. A análise da controvérsia parte da premissa de que o regime de contribuição social patronal é orientado pela concepção da empresa como uma unidade econômica e jurídica indivisível. Essa abordagem decorre da finalidade econômica da organização empresarial como um todo, considerando-se o objetivo final de sua atividade econômica *principal ou preponderante*, conforme disposto no artigo 91 da Instrução Normativa RFB n.º 2.110/2022. Tal regra estabelece que o código FPAS – e as alíquotas correspondentes – deve ser aplicado a todos os estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica, salvo as exceções previstas no artigo 84, inciso IV, da mesma IN.

No caso em análise, observa-se que a cooperativa possui estabelecimentos com diferentes enfoques operacionais: a maioria deles está voltada à organização e suporte aos produtores rurais (característica típica de uma cooperativa de produtores rurais), enquanto uma parcela menor realiza diretamente atividades de produção rural, como industrialização ou beneficiamento de produtos agropecuários. Essa dualidade operacional exige uma análise sob o prisma da conexão funcional entre as atividades.

O artigo 84 dispõe que, na hipótese de a empresa desenvolver *múltiplas atividades econômicas sem que nenhuma delas se caracterize como preponderante, aplica-se a cada atividade o respectivo código FPAS*. Contudo, essa situação é excepcional e *depende da inexistência de uma conexão funcional entre as atividades desenvolvidas*. O parágrafo único do mesmo artigo esclarece que há conexão funcional quando duas ou mais atividades interagem para realizar o objeto social da empresa, sem descaracterizar sua natureza individual. É o que se depreende dos dispositivos mencionados:

IN 2.110/2022, Art. 84. A classificação de que trata o art. 83 terá por base a principal atividade desenvolvida pela empresa, assim considerada a que constitui seu objeto social, conforme declarado nos atos constitutivos e nos dados cadastrais do CNPJ, observadas as regras abaixo, na ordem apresentada:

I - a classificação será feita de acordo com o Quadro de Atividades e Profissões a que se refere o art. 577 da CLT, ressalvados os casos dispostos nos arts. 86 e 87 desta Instrução Normativa e as atividades em relação às quais a lei estabeleça forma diversa de contribuição;

II - a atividade declarada como principal no CNPJ deverá corresponder à classificação feita na forma do inciso I, prevalecendo esta em caso de divergência;

III - na hipótese de a empresa desenvolver mais de uma atividade, prevalecerá, para fins de classificação, a atividade preponderante, assim considerada a que representa o objeto social da empresa, ou a unidade de produto, para a qual convergem as demais em regime de conexão funcional; (CLT, art. 581, § 2º)

IV - se nenhuma das atividades desenvolvidas pela empresa se caracterizar como preponderante, aplica-se a cada atividade o respectivo código FPAS na forma do inciso I. (CLT, art. 581, § 1º)

Parágrafo único. Considera-se regime de conexão funcional, para fins de definição da atividade preponderante, a finalidade comum em função da qual 2 (duas) ou mais atividades se interagem, sem descaracterizar sua natureza individual, a fim de realizar o objeto social da empresa. (...)

Art. 91. O código FPAS e as alíquotas correspondentes, atribuídos à atividade na forma dos arts. 83 a 90, serão aplicados a todos os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, assim considerados os cadastrados sob a mesma raiz de CNPJ, independentemente de sua localização, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos I e IV do caput do art. 84.

No caso das cooperativas, a atividade de produção rural exercida por alguns estabelecimentos não é isolada ou independente; ao contrário, ela dialoga diretamente com as atividades dos demais estabelecimentos voltados à organização e suporte aos produtores rurais. Essa interação visa atingir os fins sociais e econômicos da cooperativa — promover a viabilidade econômica dos associados por meio da produção e comercialização eficiente.

Dessa forma, a existência de estabelecimentos que realizam atividades típicas de produção rural confere à cooperativa, como um todo, a natureza preponderante dessa atividade. A produção rural não apenas integra o ciclo operacional da entidade, mas também constitui o ponto de convergência das demais operações realizadas pelos estabelecimentos voltados ao suporte aos produtores rurais. Assim, aplica-se à cooperativa o enquadramento tributário correspondente à atividade preponderante de produção rural.

Esse entendimento é corroborado pela lógica do regime de conexão funcional e pela jurisprudência consolidada no REsp n.º 1.628.352/PR do Superior Tribunal de Justiça (STJ), segundo a qual o enquadramento tributário deve considerar a empresa como uma unidade econômica e jurídica indivisível. A separação entre atividades só é admitida em situações excepcionais previstas em lei, como a inexistência de uma atividade preponderante — hipótese que não se verifica no presente caso.

No julgamento do REsp n.º 1.628.352/PR, o STJ reforçou que "a única possibilidade de haver a separação dos estabelecimentos filiais em relação à matriz para efeito de enquadramento [...] ocorre 'quando a empresa realizar diversas atividades econômicas, sem que nenhuma delas seja preponderante'".

Esse entendimento é corroborado pela Solução de Consulta COSIT n.º 54/2014, que reforça a aplicação do código FPAS com base na atividade preponderante da empresa como um todo.

No presente caso, não se configura a hipótese excepcional prevista no artigo 84, inciso IV, da Instrução Normativa RFB n.º 2.110/2022. A existência de atividades específicas em alguns estabelecimentos não afasta a regra geral do enquadramento único com base na atividade preponderante identificada — produção, industrialização e comercialização de sua própria produção rural.

6. Conclusão.

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, nego provimento.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho

Conselheiro