ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11070.720390/2014-34

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

Processo nº	11070.720390/2014-34
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2402-006.467 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	9 de agosto de 2018
Matéria	CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL
Recorrente	COOPERATIVA AGROPECUÁRIA ALTO URUGUAI LTDA. EM LIQUIDAÇÃO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2012 a 30/04/2013

PRODUÇÃO RURAL. ENTREGA. COOPERATIVA. PAGAMENTO. NOTA FISCAL DE COMPRA E VENDA. ATO COOPERATIVO. CONCEITO. NÃO ENQUADRAMENTO.

A entrega da produção rural à cooperativa, mediante pagamento e com emissão de nota fiscal de compra e venda não se enquadra no conceito de ato cooperativo.

CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO ESPECIAL. FATO GERADOR.

A empresa adquirente, consumidora, consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher as contribuições do segurado especial previstas nos incisos I e II da Lei nº 8.212/1991 no mês subsequente ao da operação de venda ou consignação.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. AUSÊNCIA DE DOLO.

A falta de comprovação pela autoridade fiscal da exigência de sonegação, fraude ou conluio por parte do contribuinte na realização de seus atos e negócios jurídicos, com o intuito de evadir à inexorável incidência tributária, importa a desqualificação da multa de ofício de 150% para 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, votaram pelas conclusões os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Mauricio Nogueira Righetti, Denny Medeiros da Silveira e Luis Henrique Dias Lima. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, pelo voto de qualidade, dar-lhe parcial provimento, reduzindo o percentual da multa de ofício para o patamar ordinário de

75%, vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza (relator), Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior que deram provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jamed Abdul Nasser Feitoza - Relator

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Denny Medeiros da Silveira, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Junior e Mario Pereira de Pinho Filho (Presidente).

Relatório

Cuidam-se de Recursos Voluntário e de Ofício, manejados contra Acórdão emanado da 6ª Turma da DRJ/FOR, de fls. 764/777, que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Impugnação de fls. 384/413, para: (i) considerar devido o valor principal de R$ 2.403.027,82 (dois milhões, quatrocentos e três mil, vinte e sete reais e oitenta e dois centavos), conforme Anexo a esta decisão, mais multa qualificada de 150% sobre esse valor e juros de mora; e (ii) exonerar o crédito tributário no valor principal de R$ 1.204.556,64 (um milhão, duzentos e quatro mil, quinhentos e cinquenta e seis reais e sessenta e quatro centavos), mais multa qualificada de 150% e juros de mora incidentes sobre esse valor, correspondentes ao levantamento "R2 – CONTRIBUIÇÃO RURAL S PRODUÇÃO", em decorrência de nulidade por vício material.

O Recurso de Ofício fundou-se no art. 34, inc. II do Decreto nº 70.235/72 c/c artigo 1º da Portaria MF nº 3 de 2008.

O relatório da decisão recorrida tem o seguinte teor:

> *Trata-se de processo no nome da contribuinte em epígrafe, doravante mencionada simplesmente como contribuinte ou Cooperativa, por meio do qual foi formalizado crédito tributário incluindo o período 05/2012 a 04/2013. As contribuições foram distribuídas nos seguintes Autos de Infração:*
>
> *Do Relatório Fiscal Consta no Relatório Fiscal que:*

Auto de Infração	Valor Principal	Data da Consolidação	Valor Consolidado	Contribuições	Período	Levantamentos
51.050.055-2	3.667.812,29	10/03/2014	9.557.818,21	contribuições do produtor rural pessoa física previstas no art. 25, I e II, da Lei nº 8.212/91, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção rural (2% para o financiamento da Seguridade Social em geral e 0,1% para financiamento das prestações por acidente do trabalho), as quais a empresa adquirente, consumidora ou consignatária tem a obrigação de arrecadar e recolher (Lei nº 8.212/91, art. 30, III).	05/2012 a 04/2013	R1 – CONTRIBUIÇÃO RURAL S PRODUÇÃO; R2 – CONTRIBUIÇÃO RURAL S PRODUÇÃO.
51.050.056-0	106.737,15	10/03/2014	195.019,44	contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural de pessoa física, a qual a empresa adquirente, consumidora ou consignatária tem a obrigação de arrecadar e recolher (Lei nº 9.528/1991, art. 6º).	04/2013	R3 – CONTRIBUIÇÃO P SENAR.

1. A Cooperativa interpôs ação judicial (Processo 1999.71.05.002303-2),

transitada em julgado no Supremo Tribunal Federal – STF em 21/06/2011, na qual obteve êxito apenas quanto ao reconhecimento de que a contribuição incidente sobre a produção rural comercializada com produtor rural empregador pessoa física é indevida. Por outro lado, foram consideradas devidas as contribuições incidentes quando da comercialização da produção de produtores rurais da categoria segurado especial.

2. A Cooperativa apresentou justificativas contraditórias para não declarar a aquisição de produção rural de segurados especiais nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP. Primeiro, disse que houve equívoco da fiscalização quando solicitou a ata da assembléia com a autorização para o desconto da contribuição incidente sobre essa aquisição, pois tal assembléia trata, na verdade, de acordo entre os cooperados para pagamento de subsídio destinado ao Fundo de Reserva da Cooperativa, colaboração que não guarda qualquer relação com a contribuição previdenciária.

Em nova oportunidade, informou que a retenção da contribuição em comento não está sendo mais realizada desde maio de 2009, conforme deliberado e ratificado em Assembléia Geral Ordinária, ocasião em que foi aprovada a dispensa da retenção no ato de entrega da produção à Cooperativa. Acrescentou que "não houve aquisição de produção rural, mas sim entrega da mesma, do produtor para a Cooperativa, a fim de que cumpra as suas finalidades estatutárias, promovendo o melhor escoamento da produção, em nome dos cooperados".

3. A Assembléia Geral da Cooperativa não pode contrariar a Lei nº 8.212/1991, art. 25, I e II, assunto que já foi julgado pelo Poder Judiciário, além de a comprovação da aquisição poder ser verificada nas próprias notas fiscais com a compra da mercadoria. Ademais, na conta RESERVA P/ CAPITALIZAÇÃO,

onde alegadamente constariam os valores do fundo de reserva da Cooperativa, constam lançamentos com histórico "INSS S/NF PROD.AGRÍCOLAS Tipo de Dcto: NFE sigla: nome do contribuinte".

4. Os Auditores Fiscais fizeram solicitações de informações, com a finalidade de identificação da aquisição da produção rural de segurados especiais. Inicialmente, a Cooperativa apresentou planilhas com os cooperados que possuem Declaração de Aptidão ao Pronaf – DAP, com a descrição da mercadoria entregue, quantidade e valor da nota fiscal.

5. Considerando a planilha apresentada insuficiente em face do que foi pedido, as autoridades fiscais fizeram nova solicitação, tendo a Cooperativa apresentado planilha com os cooperados que não possuem a DAP. Foram encontradas inconsistências na planilha, tendo em vista a comparação das bases de cálculo apuradas para o valor recolhido para o SENAR com os valores apresentados.

6. Em 24/02/2014, a Cooperativa apresentou as planilhas corrigidas, as quais foram utilizadas para o lançamento.

7. No Levantamento "R1 – CONTRIBUIÇÃO RURAL S PRODUÇÃO" foram lançados os valores da aquisição de produção rural de segurado especial conforme planilha que contém a aquisição de parceiros com DAP.

8. No Levantamento "R2 – CONTRIBUIÇÃO RURAL S PRODUÇÃO" foram lançados os valores de planilha elaborada pela fiscalização, construída a partir da planilha da Cooperativa com parceiros sem DAP. Após comparação com os bancos de dados das matrículas CEI e das GFIP apresentadas, foram lançados os valores relativos a todos os que não possuem matrícula CEI e empregados declarados em GFIP, não sendo, portanto, empregadores rurais pessoas físicas.

9. No Levantamento "R3 – CONTRIBUIÇÃO P SENAR" foram lançados os valores devidos ao SENAR, incidentes sobre a aquisição da produção rural de segurado especial e do empregador rural, conforme contabilidade da empresa, conta "SENAR A RECOLHER", valor não declarado em GFIP e não recolhido.

10. Considerando que a Cooperativa tomou a decisão contrária à lei de dispensar a retenção da contribuição social sobre o produto rural na Assembléia Geral Ordinária de nº 89, de 31/03/2010, a fiscalização entendeu que houve a intenção de causar prejuízo ao Fisco. Os Auditores Fiscais acrescentam que foi criada uma conta contábil RESERVA P/CAPITALIZAÇÃO (24201), mas a conta contábil INSS PROD. AGRÍCOLAS A RECOLHER (21401123) foi utilizada até março de 2010. Somente em meados de 2011, as retenções da contribuição rural, no mesmo percentual, passaram a ser registradas na nova conta RESERVA P/CAPITALIZAÇÃO. A troca de nome no valor lançado retrata a burla à legislação. Assim, a multa aplicada no

Auto de Infração nº 51.050.055-2 foi qualificada em duas vezes a multa mínima, resultando em 150%, conforme Lei nº 9.430/1996, art. 44, I, §1º, uma vez que os fatos se enquadram nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

11. A multa aplicada no Auto de Infração nº 51.050.056-0, referente à contribuição destinada ao SENAR, foi aplicada no percentual de 75%.

12. Os Auditores Fiscais fazem menção, ainda, à emissão de Representação Fiscal para Fins Penais, por a Cooperativa ter incorrido, em tese, em crimes de Apropriação Indébita Previdenciária e de Sonegação Fiscal Previdenciária.

***Da Ciência e Da Impugnação** Em 13/03/2014, deu-se a ciência dos Autos de Infração. Em 11/04/2014, a Cooperativa apresentou impugnação, na qual alega, em síntese, que:*

1. O Auto de Infração nº 51.050.056-0 foi objeto de pedido de parcelamento, não cabendo mais discussão sobre os valores lançados sob o Levantamento "R3 –CONTRIBUIÇÃO PARA O SENAR". Em que pese a existência do fato gerador, foi necessária a desistência da discussão, por a Cooperativa não possuir autorização dos produtores rurais associados para a não retenção desse tributo.

2. Não existiu o fato gerador, uma vez que o ato cooperativo de entrega da produção não configura comercialização (ato de comércio), não se enquadrando na hipótese prevista no art. 25, I e II, da Lei nº 8.212/1991. A não incidência das contribuições na entrega de produção rural pelos produtores rurais à Cooperativa não foi objeto da ação judicial, limitando-se a discussão sobre a ausência de legalidade da norma tributária e a inconstitucionalidade da cobrança.

3. A Lei Federal nº 5.764/1971 instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas, estabelecendo o conceito de ato cooperativo no seu art. 79 e parágrafo único. Por vedação expressa do art. 110 do Código Tributário Nacional – CTN, esse conceito não pode ter seu alcance alargado com a sua equiparação à comercialização. Esse é o entendimento do Tribunal Regional Federal – TRF da 4ª Região, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e de ambas as turmas do Superior Tribunal de Justiça – STJ. A questão encontra-se submetida ao rito previsto no art. 543-C do Código de Processo Civil, sendo o Resp 1.141.667 e o Resp 1.164.716 os recursos representativos da controvérsia, com julgamentos ainda não concluídos. A própria Receita Federal do Brasil reconhece que a entrega de produtos à cooperativa é ato cooperativo no seu Manual de Imposto sobre a Renda de 2012, item 011.

4. Mesmo que assim não se entenda, houve excesso no lançamento, pois recaiu sobre (i) a receita bruta

proveniente da comercialização da produção rural, quando deveria recair sobre o resultado dela, conforme legislação; (ii) sobre operações de exportação praticadas pela Cooperativa em nome dos produtores rurais cooperados, acobertadas por imunidade tributária.

5. As contribuições devem ser recalculadas, considerando para apuração do resultado da comercialização da produção o montante máximo de 20% da receita bruta do ano-calendário, seguindo a interpretação do art. 195, §8º, da Constituição Federal e o Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, art. 60, §2º.

6. Ainda que não se considere os demais argumentos apresentados, o crédito tributário carece de certeza e liquidez, pois, além de não ter sido obedecido o limite de 20% para apuração do resultado da comercialização da produção rural, estão inclusos na base de cálculo apurada pela fiscalização valores relativos a produtores rurais empregadores (Levantamento R2) e a operações de exportação praticadas pela Cooperativa.

7. A Inexistência de matrícula CEI e de GFIP entregue pelo empregador rural pessoa física constitui descumprimento de obrigação acessória do próprio produtor, não podendo a Cooperativa ser responsabilizada. A prova de que há empregadores considerados no lançamento fiscal são as ações judiciais visando à cessação da cobrança de Contribuição Social Rural (FUNRURAL), cujo leading case *foi julgado pelo STF, que declarou inconstitucional a cobrança (Recurso Extraordinário 363.852). Somente os empregadores pessoas físicas teriam interesse nessas ações. A planilha em anexo lista, a título exemplificativo, diversos desses produtores.*

8. O CARF tem decidido que não resta descaracterizada a venda direta ao exterior, para configuração da imunidade prevista no art. 149, §2º, I, da Constituição Federal, quando há exportação intermediada por cooperativa de produção rural da qual o produtor seja membro. A impugnante apresenta o Livro Razão e planilha com os valores correspondentes às exportações praticadas pela Cooperativa em nome dos seus cooperados.

9. A Cooperativa não efetuava os alegados descontos a título de retenções ao INSS. O que havia era a autorização para a retenção da contribuição voluntária para o Fundo de Reserva da Cooperativa, a partir do momento em que foi constatado que a contribuição previdenciária era indevida. Conforme exposto, não há o fato gerador, mas sim ato cooperativo, e, mesmo que houvesse, a base de cálculo foi

> *lançada a maior. Tudo isso evidencia a transparência de seus procedimentos e afasta a configuração de crime e a qualificação da multa, uma vez que não foi provado o dolo, devendo ser arquivada a Representação Fiscal para Fins Penais.*
>
> *10. Os erros nos históricos dos lançamentos contábeis constituem erro formal, mas a natureza desses lançamentos é inalterável. Os valores relativos a esses lançamentos são bastante inferiores aos corretamente lançados na conta Reserva para Capitalização, conforme se pode ver nos excertos extraídos do Livro Razão.*
>
> *Ao final, a Cooperativa pede que seja recebida e provida a sua impugnação, para que seja suspenso o crédito tributário nos termos do art. 151, I, do CTN, bem como que sejam canceladas integralmente as autuações. Subsidiariamente, pede o recálculo das contribuições lançadas, considerando-se como resultado da comercialização da produção o máximo de 20% da receita bruta do ano-calendário, a inexigibilidade do crédito constituído sobre base equivocada e o cancelamento ou redução da multa aplicada.*
>
> *Do Pedido de Parcelamento O montante lançado no Auto de Infração nº 51.050.055-2 (contribuição destinada ao SENAR) foi transferido para o Processo nº 13063.720112/2014-00, tendo em vista o pedido de parcelamento efetuado pela Cooperativa.*

Às fls. 820 encontra-se tabela de valores excluídos e mantidos após a decisão.

Com a sua intimação, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, com vistas a ver reformada a decisão de piso.

Esta e. 2ª Turma, ao apreciar o apelo, resolveu por converter o julgamento em diligência para:

> *"Assim, após debate, o colegiado resolveu converter o julgamento em diligência, a fim de que a fiscalização elabore parecer conclusivo sobre questões:*
>
> *1. A recorrente apresentou documentação comprobatória de que todos os segurados no levantamento R2 possuíam empregados para sua produção?; Caso a resposta seja negativa, para quais segurados foi apresentada a documentação?;*
>
> *2. A recorrente apresentou documentação comprobatória de que há segurados no levantamento R1 que possuíam empregados para sua produção?; Caso a resposta seja afirmativa, para quais segurados foi apresentada a documentação?; e 3. Se ficou comprovado que nem todos os segurados citados pelo Fisco eram segurados especiais, qual o valor correto a ser lançado?"*

Eis, a seu turno, o relatório do Acórdão de Resolução, que muito bem delineou o apelo apresentado a este Tribunal Administrativo. Confira-se:

"Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, fls.

0797, em 28/01/2015, acompanhado de anexos, onde alega, em síntese, que:

O lançamento da parte relativa ao SENAR foi parcelado, portanto não faz parte do litígio;

Há questão prejudicial devido a inexistência de obrigação tributária sob argumento de que a produção foi adquirida pela cooperativa; Há questão prejudicial na questão de identidade de pleitos existentes na esfera administrativa e na esfera judicial;

Não há que se falar em "aquisição da produção" ou em "comercialização" de produção rural, mas sim em ato cooperativo perfectibilizado pela entrega da produção pelos associados à cooperativa fato que não se enquadra na hipótese de incidência tributária, qual seja, a comercialização, sendo indevida a exigência das contribuições do produtor rural;

Portanto, a verificação quanto à inexistência de obrigação tributária, no caso em exame, é questão prejudicial a todas as demais discussões a serem julgadas no presente processo;

Não há previsão legal que permita o nascimento da obrigação tributária ora cobrada, que surge apenas com ato de comércio/comercialização da produção rural;

O texto legal prevê a hipótese de incidência das contribuições à Seguridade Social sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção do empregador rural e do segurado especial;

Trata-se de hipótese de incidência tributária ou descrição normativa de um evento que, uma vez concretizado e relatado em norma individual e concreta, fará surgir a obrigação tributária;

O elemento principal do fato gerador (comercialização) denota atos de comércio, ou seja, operações de compra e venda de bens o que não ocorre no caso concreto em exame, em que se tem ato cooperativo de entrega da produção rural pelo associado à Cooperativa da qual faz parte;

A questão foi submetida a exame por meio do regime do art. 543C do Código de Processo Civil, sendo escolhidos como recursos repetitivos ou representativos da controvérsia o REsp 1.141.667 e o REsp 1.164.716, cujos julgamentos ainda não foram concluídos; O CARF também possui decisão que se coaduna com a tese defendida (Acórdãos 2401003.187 e 240100.690);

*Por fim, caso assim não se entenda, o que se admite apenas para fins de argumentação, requer-*se o recalculo das contribuições lançadas, considerando, para apuração do resultado da comercialização da produção (e não sobre a receita bruta), o montante máximo 20% da receita bruta do ano-calendário,*

conferindo Interpretação conforme a constituição federal (art. 195, § 8o) e conforme o § 2o do art. 60 do Regulamento do Imposto sobre a Renda RIR/ 99 , que define o "resultado";

Há nulidade no lançamento, pois a base de cálculo está equivocada, pois: a)deveria ser utilizado o resultado e não a receita bruta; b) no levantamento fiscal relacionado ao segurados especiais (rubricas "RI" e R2") constam também, por erro de fato, produtores rurais empregadores, conforme reconhece a decisão de Ia instância, devendo seus efeitos serem estendidos para a rubrica "RI"; e c) o lançamento incluiu operações de exportações praticadas pela Cooperativa em nome dos produtores rurais, abrangidas pela imunidade;

Há impossibilidade lógico-jurídica de configuração de apropriação indébita ou sonegação, devendo ocorrer a desqualificação da multa. Não há como ser mantida a acusação de apropriação indébita sobre um valor que não foi indevidamente apropriado, ou, em outras palavras, cuja apropriação foi devidamente autorizada pelos produtores associados, em nome da Cooperativa;

Como poderia haver apropriação indevida de algo liberado pelo detentor? Ora, se não há fato gerador in concreto para o recolhimento ao INSS e se os valores referentes às contribuições voluntárias à Reserva de Capitalização foram legalmente autorizados pelos associados detentores, a conclusão é única: insubsistente e irracional a acusação fiscal;

Não há comprovação de dolo e de fraude;

Por fim, solicita acolhimento e provimento de seu recurso".

Com a baixa dos autos, foi juntado, às fls. 970 *usque* 974, Termo de Diligência Fiscal, com a finalidade de tornar conclusiva a instrução fiscal e sanear por completo o processo para julgamento.

O i. Auditor Fiscal se manifestou da seguinte forma:

- Quanto ao levantamento R1, o contribuinte teria apresentado listagem de produtores rurais segurados e especiais e não teria efetuado as retenções relativas às Contribuições Previdenciárias;

- Quanto ao levantamento R2, comparando a planilha de fls. 97 e o banco de dados CEI e das GFIP apresentadas, a fiscalização teria concluído por efetuar o lançamento quanto a todos os empregados que não possuíam matrículas CEI e não possuam empregados declarados em GFIP. Isso porque entendeu que, muito embora o ajuizamento das ações ordinárias tenha sido anteriores ao período fiscalizado (05/2012 a 04/2013), não haveria prova de que os mesmos não possuíam empregados no período apontado. Por tal razão, foi realizado lançamento com base naqueles segurados que não possuíam GFIP e matrícula CEI e que não possuíam segurado empregado no ano, ou seja, com Média SE igual a zero. Além disso, não teria sido

apresentado qualquer outro documento que comprovasse que os segurados do levantamento R2 possuíam empregados durante o período fiscalizado;

Por tal razão, conclui, às fls. 973, que:

> *"1 – A empresa não apresentou documentação comprobatória de que há segurados no levantamento **R2** que possuíam empregados para sua produção, durante o período fiscalizado.*
>
> *2 – A empresa não apresentou documentação comprobatória de que há segurados no levantamento **R1** que possuíam empregados para a sua produção, durante o período fiscalizado. Além disso apresentou, na resposta ao Termo de Intimação nº 05/2014, uma listagem de produtores rurais **segurados especiais**.*
>
> *Desta forma, concluo nesta diligência que ficam mantidos os mesmos segurados e a mesma base de cálculo para o período fiscalizado de 05/2012 a 04/2014, conforme o Auto de Infração e o Discriminativo de Débito (DD) constantes neste processo (fls. 106/118)."*

Após o retorno da diligência, a Cooperativa Agropecuária Alto Uruguai Ltda., apresenta, às fls. 991/994, questões prejudiciais de mérito, alegando, assim como em seu Recurso, que, no presente caso, não haveria "aquisição" ou "comercialização" de produto rural, posto que a natureza da operação realizada seria de "ato cooperativo típico", cujo regime jurídico não poderia ser desconsiderado.

Advoga, às fls. 1069, que:

> *"A entrega da produção é ato cooperativo que **não perfaz compra ou venda de mercadorias** (art. 79, parágrafo único, da Lei 5.764/71[1]); **não gera receita ao associado** (art. 11, § 7º, IN SRF 635/06); e **NÃO CONFIGURA FATO GERADOR da exação fiscal**, conforme Recurso Repetitivo REsp 1164716/MG[2] e **decisões do CARF[3], sendo a mais recente a favor da Cooperativa ora Recorrente."*** (grifo do original)

Acrescenta que a mesma Cooperativa, nos autos do processo nº 11070722083/2012-26, conseguiu, através do Acórdão nº 2301-005.151, o reconhecimento quanto a não incidência da contribuição na entrega da produção rural.

Eis a ementa do referido julgado, da relatoria do Conselheiro Fábio Piovesan Bozza:

> *CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PRODUÇÃO RURAL DE PRODUTOR PESSOA FÍSICA. "FUNRURAL". IMUNIDADE NAS EXPORTAÇÕES DIRETAS. DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO.*
>
> *A decisão judicial, transitada em julgado no curso do processo administrativo, que declara aplicável a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I da CF/88 sobre as exportações diretas realizadas pela cooperativa de produção, em nome do produtor rural*

cooperado, exerce influência sobre o montante lançado, demandando o competente ajuste.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PRODUÇÃO RURAL DE PRODUTOR PESSOA FÍSICA. "FUNRURAL". PRECEDENTES VINCULANTES DO STF.

A declaração de inconstitucionalidade pronunciada pelo Supremo Tribunal Federal nos Recursos Extraordinários nº 363.852 (não submetido ao rito da Repercussão Geral) e 596.177 (submetido ao rito da Repercussão Geral) não alcança o art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001, sendo válido o lançamento tributário efetuado com base neste dispositivo legal, nos termos do decidido no Recurso Extraordinário nº 718.874 (submetido ao rito da Repercussão Geral), julgado em 30/03/2017.

COOPERATIVA DE PRODUÇÃO. PRÁTICA DE ATOS EM NOME PRÓPRIO. STF. DECISÃO SUBMETIDA AO RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. ATO COOPERATIVO. ATO NÃO COOPERATIVO. CONCEITO.

As cooperativas, em sua relação com o mercado (terceiros não cooperados), na consecução de seus objetivos sociais, praticam atos em nome próprio, sujeitos à incidência tributária (RE 599.362, submetido ao rito da Repercussão Geral, Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, decisão unânime, transitada em julgado).

Os atos cooperativos são unicamente 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. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.Não são atos cooperativos os atos praticados com terceiros, mesmo que inerentes aos objetivos da sociedade no atendimento de sua finalidade, como a venda, pela cooperativa, dos produtos rurais no mercado. Tais atos caracterizam-se como atos não-cooperativos intrínsecos.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE A ENTREGA À COOPERATIVA DA PRODUÇÃO RURAL DE PRODUTOR PESSOA FÍSICA. "FUNRURAL". ART. 25 DA LEI Nº 8.212, DE 1991, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 10.256, DE 2001. ATO COOPERATIVO. AUSÊNCIA DE COMERCIALIZAÇÃO.

Não há comercialização na entrega dos produtos rurais pelos segurados especiais à cooperativa (ato cooperativo), motivo pelo qual não é devida, nessas operações, a contribuição previdenciária prevista no art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001 ("Funrural").

MULTA QUALIFICADA DE 150%. AUSÊNCIA DE DOLO.

> *A falta de comprovação pela autoridade fiscal da exigência de sonegação, fraude ou conluio por parte do contribuinte na realização de seus atos e negócios jurídicos, com o intuito de evadir à inexorável incidência tributária, importa a desqualificação da multa de ofício de 150% para 75%.*

Em seguida, aponta que haveria inconsistência no Termo de Diligência Fiscal, eis que as planilhas apresentadas discriminariam os "produtores isentos" e que informaram à Cooperativa a condição de empregadores, pois não possuíam Documento de aptidão ao Pronaf) e que teriam acionado o Poder Judiciário nas ações do "FUNRURAL".

Afia que as ações judiciais propostas não eram declaratórias, produzindo, também, efeitos futuros e, por tal motivo, o argumento de desconsideração das ações por anterioridade não teriam validade. Ao contrário, a ações foi ajuizada em período anterior ao da fiscalização comprovaria as declarações dos produtores ao se associar à cooperativa.

Quanto à impossibilidade lógico-jurídica de configuração de apropriação indébita ou sonegação, advoga no sentido de que tal acusação seria totalmente descabida, eis que não teria havido retenção de INSS nas notas fiscais, mas sim aportes voluntários autorizados (fls. 234 e 621) pelos cooperados para fundo próprio da classe, tendo, em caso, a chamada "Reserva de Capitalização".

Assim, afiança que "*Sendo indevida a retenção ao INSS, dada a inexistência do fato gerador, os Associados decidiram que o mesmo esforço passariam a destinar para o fundo próprio da Reserva de Capitalização, não prejudicial aos seus orçamentos e necessário à cobertura das necessidades da Cooperativa, sua sobrevivência e fortalecimento*". (palavra por palavra, fls. 1071)

Requer o reconhecimento integral da inexigibilidade do lançamento, eis que estar-se-ia diante de inexistência de fato gerador, e, subsidiariamente, se consideradas devidas as contribuições pela entrega dos produtos, requer (i) a manutenção da decisão de primeira instância quanto a exclusão dos valores relativos às entregas de produção efetuadas pelos produtores rurais empregadores; (ii) a exclusão dos valores reativos às exportações, eis que revestidos de imunidade; (iii) o recálculo das contribuições lançadas, considerando, para apuração do RESULTADO da comercialização da produção, o montante máximo 20% da receita bruta do ano-calendário, conferindo INTERPRETAÇÃO CONFORME art. 195, § 8°, da CONSTITUIÇÃO FEDERAL e o § 2º do art. 60 do RIR/99; e, por derradeiro, (iv) a desqualificação da multa aplicada, consoante impossibilidade lógica de configuração de apropriação indébita e a inexistência de requisitos legais para caracterização dos crimes alegados.

Junta, às fls. 1074/1104, cópia do Acórdão nº 2301-005.151, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, em que também é recorrente e que teria conseguido o provimento de seus argumentos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jamed Abdul Nasser Feitoza - Relator.

1. ADMISSIBILIDADE.

1.1. RECURSO DE OFÍCIO.

Trata-se de Recurso de Ofício interposto em razão da exoneração de tributo e encargos de multa ser superior ao limite de alçada previsto no Decreto nº 70.235/72, art. 34, I, c/c artigo 1º da Portaria do Ministro da Fazenda nº 3, de 07/01/2008.

Sendo a decisão recorrida parcialmente procedente, restaram excluídos o crédito tributário no valor principal de R$ 1.204.556,64, mais multa qualificada de 150% no valor de R$ 1.806.834,96 correspondentes ao levantamento "R2 – CONTRIBUIÇÃO RURAL S PRODUÇÃO", em decorrência de nulidade por vício material, totalizando R$ 3.011.391,60, portanto superior ao limite de alçada[1] vigente no momento do presente julgamento, devendo ser conhecido e julgado.

1.2. RECURSO VOLUNTÁRIO.

Presentes os pressupostos intrínsecos (legitimidade, interesse, cabimento e inexistência de fato impeditivo ou extintivo) e extrínsecos (tempestividade e regularidade formal) de admissibilidade recursal, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário,

Deixo de conhecer questão inerente a constitucionalidade da base de calculo prevista no Art. 25 da Lei 8.212/91, que embora a Recorrente alegue que a discussão seria uma decorrência da aplicação de interpretação conforme a Constituição [Art. 195, §8º] e não uma analise de constitucionalidade, tal tema segue em julgamento com repercussão geral declarada nos autos do **RE nº 761.263.**

O referido RE, cujo Rel. é o Min. Alexandre de Moraes, aguarda julgamento e tem por objeto justamente o questionamento da constitucionalidade do art. 25 da Lei nº 8.212/91 quanto a definição da receita bruta proveniente da comercialização da produção ao invés de, nos termos do art. 195, §8º da CF/88 se limitar ao resultado da comercialização da produção.

Deliberar sobre tal tema seria equivalente conhecer e julgar as mesmas questões levadas ao STF, o é vedado ao colegiado, conforme entendimento vinculativo manifestado através da Súmula CARF nº 02:

---

[1] Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).
§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.
§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.
Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.
Art. 3º Fica revogada a Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

> ***Súmula CARF nº 2 -*** *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Isto posto voto por não conhecer do Recurso Voluntário apenas neste ponto.

1.2.1. DELIMITAÇÃO DA LIDE - PARCELAMENTO DO DEBCAD Nº 51.050.056-0 [SENAR].

De modo vestibular a Recorrente registra desistência parcial da lide, eis que afirma ter incluído os créditos lançados por meio do DEBCAD nº 51.050.056-0 relativo a contribuições devidas a outras entidades ou fundos, especificamente o SENAR, fato já tratado na decisão recorrida.

Portanto, nos limitaremos ao conhecimento e julgamento dos argumentos relacionados aos créditos lançados por meio do DEBCAD nº 51.050.055-2 - R1 e R2 - CONTRIBUIÇÃO RURAL S PRODUÇÃO.

2. PRELIMINARES

2.1. INEXISTÊNCIA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E AUSÊNCIA DE IDENTIDADE ENTRE O PRESENTE PAF E A AÇÃO JUDICIAL REFERIDA NOS AUTOS.

Alega a Recorrente que existem duas questões prejudiciais ao julgamento da lide apresentada a este colegiado:

> 1ª Questão - "*Relativa a inexistência da obrigação tributária, equivocadamente constituída através do lançamento fiscal, sob o argumento de que '4 - Constituí fato gerador das contribuições previdenciárias a aquisição da produção rural do segurado especial (...) pela Cooperativa' (página 2 do Relatório Fiscal);"*
>
> 2ª Questão - *"tangenciando o regime jurídico do caso especificamente tratado, a decisão de 1ª instância equivocou-se ao afirmar que 'a não incidência das contribuições em questão na entrega da produção rural pelos produtores à cooperativa compõe o objeto da ação judicial interposta (...) e que a decisão judicial transitada em julgado 'não abrange a redação nova dada pela nº 10.256/2001', concluindo seu entendimento no sentido de que 'cabia o lançamento não só dos segurados especiais, mas também dos empregadores rurais pessoas físicas' (Acórdão, fl. 764 e 771)"*

2.1.1. NULIDADE POR INEXISTÊNCIA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Os argumentos lançados para sustentar existência de nulidade neste ponto estão direta e inexoravelmente relacionadas as questões de mérito.

Ora, como reconhecer de plano a inexistência de obrigação tributária tomando por base as características próprias dos atos cooperativos erigidas como incompatíveis com a hipótese de incidência da contribuição em lide se as cooperativas podem, por exemplo, praticar atos não cooperativos?

Para além da necessária investigação fática quanto a natureza dos atos praticados pela cooperativa Recorrente e tomados por geradores da obrigação em lide, a própria incidência da contribuição em foco sobre os atos cooperativas é objeto de divergência doutrinárias e jurisprudenciais e passiveis de manifestação divergente pelos membros deste

colegiado. Isto posto, não há como acolher a preliminar de nulidade suscitada sem que se conheça do mérito.

Outrossim, ainda que existam divergências quanto a materialidade da obrigação em lide frente ao conceito de ato cooperativo, do ponto de vista formal, em uma análise perfunctória, é possível perceber que **não** foram atendidos os requisitos previstos no arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72. Vejamos:

> *Art. 59. São nulos:*
>
> *I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
>
> *II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*
>
> *§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*
>
> *§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*
>
> *Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

Embora, como já registrado, existam questões a serem investigadas no mérito e sobre as quais o Recorrente ancora seus argumentos preliminares de nulidade do Auto de Infração, não vislumbramos qualquer prejuízo a ampla defesa e contraditório eis que apresenta excelente peça recursal, abordando de modo amplo e bem fundamentado todas as questões que envolvem a lide.

E é nesse sentido que se apresenta a jurisprudência majoritária deste colegiado e da própria Câmara Superior eis que, havendo plena condição de conhecimento dos elementos em lide e exercício de ampla defesa e contraditório sem demonstração de prejuízo patente, não há que se falar em nulidade.

Os próprios elementos apontados como nulidade estão sob divergências passiveis de ser esclarecidas no mérito, assim, ainda que se pudesse tomar por nulidades passiveis de declaração em análise preliminar, o que não é o caso, acreditamos que deveria prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual em lugar do rigor das formas.

Se por um lado não se verificou a ocorrência do que dispõem os Art. 59 e 60, percebe-se que o auto de infração atende integralmente o disposto no art. 10 e 11 do mesmo Decreto 70.235/72. Vejamos:

> *Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*
>
> *I - a qualificação do autuado;*

> *II - o local, a data e a hora da lavratura;*
>
> *III - a descrição do fato;*
>
> *IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*
>
> *V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*
>
> *VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*
>
> *Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:*
>
> *I - a qualificação do notificado;*
>
> *II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;*
>
> *III - a disposição legal infringida, se for o caso;*
>
> *IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*
>
> *Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.*

Resta claro que, mesmo não sendo a posição deste julgador, ao contrário do que entende o Recorrente, para a fiscalização, assim como para alguns doutrinadores e julgadores, as contribuições em lide incidem sobre os atos cooperativos.

Portanto, não há que se falar em nulidade do lançamento que mereça ser declarada de plano, isto posto voto por afastar a preliminar de nulidade.

2.1.2. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE ENTRE O PRESENTE PROCESSO ADMINISTRATIVO E A AÇÃO JUDICIAL DA COOPERATIVA.

Quanto a tais questões alega que, apesar de tênue, existe diferença relevante entre aquilo que fora objeto da Ação Ordinária nº 1999.71.05.0023032 e aquilo que fora alegado pela autoridade julgadora *a quo*.

Registra que não fora objeto da ação a declaração de inexistência de relação jurídico tributária da recorrente e seus sócios quanto a contribuição em lide, mas sim a inconstitucionalidade da incidência da própria contribuição.

Ocorre que em 1999 foi proposta Ação Ordinária nº 1999.71.05.0023032 pela Cooperativa Recorrente com o intuito de ver declarada a inexistência da relação jurídico-tributária no tocante às contribuições previdenciárias denominadas de Funrural, desde 01/09/1989, incidente sobre o valor do produto rural, produzido pelos seus cooperados e industrializado e comercializado pela cooperativa, tanto em relação à cooperativa quanto em relação a seus associados por atos cooperativos.

Isto pode ser confirmado pelos seguintes trechos dos elementos processuais:

Pedido apresentado em petição inicial da Ação Ordinária referida conforme se pode ver na folhas 215:

> **C.- Julgar plena e totalmente procedente a presente demanda, para:**
>
> **C.1- declarar** a inexistência de relação jurídico-tributária no tocante às contribuições previdenciárias denominadas então de FUNRURAL, (hoje chamada de Contribuição Previdenciária sobre Produto Rural – PRO-RURAL), **desde o dia 1º de setembro de 1.989** até a presente data e, doravante, na alíquota pretensamente incidente sobre o valor do produto rural, produzido pelos seus cooperados e, pela Demandante industrializado e comercializado, e, assim, declarar a ilegalidade *"lato sensu"* de sua exigência, tanto em relação à Demandante quanto em relação a seus associados relativamente aos produtos entre estes mutuado por atos cooperativos; e, ainda

Confirmação dos limites da lide, conforme se pode ver na folha 220:

> Trata-se de embargos à execução fiscal movidos por Cooperativa Regional Agropecuária Alto Uruguai Ltda. e outros contra o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, alegando que o título executivo carece de liquidez e certeza; ilegitimidade passiva dos embargantes; que é inexigível a contribuição previdenciárias para o FUNRURAL e a aplicação de multa e juros. Que a embargante possui créditos resultantes de contribuições sobre pagamentos feitos a título de *pro labore* para administradores e autônomos. Pleiteou a compensação dos referidos créditos.

Em nosso sentir em tal processo restou assegurado a Cooperativa Recorrente o direito de não recolher a contribuição previdenciária sub-rogada sobre a comercialização da produção dos cooperados, em virtude da inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos art. 12, V e VII, art. 25, I e II e art. 30, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, nos mesmos termos em que decidido no precedente extraído do Recurso Extraordinário nº 363.852.

E de fato, como bem asseverado na Decisão recorrida, o decisório judicial não abarcou as alterações legislativas introduzidas na Lei nº 8.212/91 pela Lei nº 10.256/01, encontrando-se em linha com a jurisprudência do STF, notadamente com o Recurso Extraordinário nº 718.814 (repercussão geral), julgado em 30/03/2017, não tendo impacto, por conseqüência, no presente caso, eis que constituído sob a nova conformação legal citada.

É fato notório que os regramentos de exigência do Funrural seguem em discussão no judiciário, alguns sob a sistemática de repercussão geral no Supremo Tribunal Federal.

Dentre tais julgados destacamos os seguintes:

- **RE nº 363.852** - Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 03/02/2010 que decidiu que, ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos artigos 12, incisos V

e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei no 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis n. 8.540/92 e n. 9.528/97.

- **RE nº 596.177** (repercussão geral), Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 01/08/2011, em essência, foram dados os efeitos da repercussão geral ao julgamento do Recurso Extraordinário nº 363.852; vale registrar que somente em 17/10/2013, por ocasião do julgamento dos embargos de declaração, ficou definido os limites da declaração de inconstitucionalidade, sendo que "a constitucionalidade da tributação com base na Lei 10.256/2001 não foi analisada nem teve repercussão geral reconhecida", sendo a o Art. 25 da Lei 8.212/91 com redação dada pelo Art. 1º da Lei nº 8.540/92, inconstitucional, por ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador, necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social.

- **RE nº 718.874** (repercussão geral), Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 30/03/2017, foi declarada a constitucionalidade material e formal do art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº10.256/01;

- **RE nº 761.263** (repercussão geral), Rel. Min. Alexandre de Moraes, aguardando julgamento, questionando a constitucionalidade do art. 25 da Lei nº 8.212/91 quanto a definição da receita bruta proveniente da comercialização da produção ao invés de, nos termos do art. 195, §8º da CF/88 se limitar ao resultado da comercialização da produção.

Considerando que o presente lançamento foi realizado sobre fatos ocorridos entre 01/05/2012 e 30/04/2013, portanto, sob a égide do art. 25 da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 10.256/01, não há qualquer prejudicialidade ou impedimento quanto ao conhecimento e julgamento da presente lide.

4. MÉRITO.

4.1. DOS ATOS COOPERATIVOS, NÃO COOPERATIVOS E FUNRURAL.

Lide similar a presente, embora tratando de competências diferentes, foi objeto de decisão proferida por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, através do Acórdão nº 2301-005.151 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária em julgamento realizando no dia 03 de outubro de 2017, tendo por recorrente a mesma Cooperativa e por objeto as mesmas razões recursais, fatos econômicos e tributos porém, aplicadas em período diverso [01/05/2009 a 30/04/2012].

Na ocasião o colegiado, contando com a participação do Conselheiro Denny Medeiros da Silveira que atuou como redator designado "ad hoc" em substituição ao conselheiro Fábio Piovesan Bozza, assim se posicionou:

> *Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado: (a) por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário; (b) por unanimidade de votos, rejeitar a*

preliminar de nulidade do acórdão recorrido; (c) por unanimidade de votos, reconhecer os efeitos da decisão judicial transitada em julgado no Mandado de Segurança nº 2009.71.05.0026508 sobre a base de cálculo da contribuição previdenciária lançada, nos termos dos demonstrativos constantes do voto do relator; (d) por unanimidade de votos, excluir da base de cálculo do lançamento as receitas com exportações diretas relacionadas aos produtores rurais pessoa física, nos termos do voto do relator; (e) pelo voto de qualidade, excluir da base de cálculo do lançamento as operações com os segurados especiais cooperados; vencidos o relator e os Conselheiros Andréa Brose Adolfo, João Maurício Vital e Denny Medeiros da Silveira; (f) por maioria de votos, desqualificar a multa de ofício de 150% para 75%; vencidos os Conselheiros Andréa Brose Adolfo e João Maurício Vital. Designado para redigir do voto vencedor o Conselheiro João Bellini Júnior. Julgamento iniciado em 12/09/2017 e concluído 03/10/2017.

O voto vencedor proferido pelo Conselheiro João Bellini Junior está alinhado a posição deste relator, merecendo ser transcrito para conhecimento dos demais Conselheiros:

Voto Vencedor

Conselheiro João Bellini Junior, Redator.

Em que pese as ponderadas razões do respeitado conselheiro Fábio Piovesan Bozza, peço vênia para dele discordar no que diz respeito à incidência, no caso concreto, das contribuições previdenciárias sobre a produção rural dos segurados especiais (ocasionalmente denominado de "Funrural").

Ocorre que, como visto, a referida contribuição encontra respaldo legal no art. 25 da Lei 8.212, de 1991, com a seguinte redação:

> *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). (Grifou-se.)*

Assim, é preciso compreender a peculiaridade do regime jurídico-tributário aplicável às sociedades cooperativas, a fim de identificar em que momento ocorre a comercialização de sua produção.

No caso concreto, foi eleito como tal momento a entrega, pelos cooperados, dos produtos rurais, à sociedade cooperativa autuada. Vejamos o relatório fiscal (e-fl.7844):

FATOS GERADORES

3 - Constituiu o fato gerador destas contribuições a aquisição da produção rural do segurado especial pela Cooperativa.

Friso que trata-se de trata-se de contribuições sociais, e, como tais, são financiadas por toda a sociedade (CF, art. 195, caput[2]). Ora, se até os pequenos trabalhadores rurais e segurados especiais são obrigados a financiar a seguridade social, não seria excluída de tal financiamento a sociedade cooperativa, entidade com personalidade jurídica própria, a qual pratica atos em nome próprio – e não em nome de seus associados.

Tal situação jurídica, sobre a qual discorremos a duas décadas[3], foi reconhecida pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 599362, em 06/11/2014, em decisão unânime, que, ao decidir o tema 323 da Repercussão Geral, assentou, a um só tempo e em decisão vinculativa a este CARF, por força do art. 62, § 2º, do Ricarf: (a) a prática, pelas cooperativas, de atos de mercado em nome próprio, dos quais decorrem (b) a incidência de contribuições sociais que elegem o faturamento como hipótese de incidência:

> *4. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá.*
>
> *5. Na hipótese dos autos,* ***a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros*** *– contratação de serviços ou vendas de produtos não* ***surge*** *como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim,* ***como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados****.*
>
> *6.* ***Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável****.*
>
> *7.* ***Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento***

[2] CF, Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Grifouse.)

[3] Vide nosso artigo Sociedades cooperativas: Regime Jurídico e Aspectos Tributários. Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: Malheiros, nov./dez. 1998. v. 1, nº 4, p. 05.

> ***tributário privilegiado, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social "será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei"*** *(art. 195, caput, da CF/88).*

Assentados tais pressupostos, é necessário verificar se há "comercialização de sua produção" (art. 25, I, da Lei 8.212, de 1991) na "aquisição da produção rural do segurado especial pela cooperativa" (hipótese de incidência eleita no caso concreto).

Ocorre que a referida "aquisição da produção rural do segurado especial pela cooperativa" nada mais é do que a prática do ato cooperativo, em sua acepção legal (art. 79 da Lei 5.764, de 1971[4]), pois é típico ato praticados entre as cooperativas e seus associados para a consecução dos objetivos sociais. Não há contestação quanto a esse fato.

Porém, em assim sendo, tais atos não representam atos de comércio ou comercialização dos produtos dos segurados especiais (ou da cooperativa), por expressa exclusão legal: "O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria."

Dessa forma, positivada no direito brasileiro a doutrina estrita do ato cooperativo, é esse conceito que deve guiar o intérprete das normas tributárias, pois não é dado ao direito tributário alterar os conceitos de direito privado tanto para fins de imposição tributária (CTN, arts. 109 e 110).

Para que não é afeto ao tema, explico as questões jurídico-tributárias envolvendo a definição do ato cooperativo.

ENTENDIMENTO CONCEITUAL

OS ATOS COOPERATIVOS

De início, cumpre ressaltar que, por ocasião do I Congresso Continental de Direito Cooperativo (Venezuela, 1969), os participantes consolidaram, através da Carta de Mérida[5], os elementos essenciais do ato cooperativo, que permitem sejam estes distinguidos de outros atos jurídicos:

- *sujeitos:* ***associado e cooperativa****, constituída e funcionante de acordo com os princípios cooperativos universalmente aceitos;*
- *objeto: de acordo com os fins de uma cooperativa;*
- *serviço: sem intenção de lucro.*

[4] 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.

[5] Conforme Elsa Cuesta in Derecho Cooperativo, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, apud Renato Lopes Becho in Tributação das Cooperativas, São Paulo, Dialética, 1998, p.127.

Assim, sob a influência desse Congresso, em 16 de dezembro de 1971 foi promulgada a Lei no 5.764/71, dispondo em seu art. 79 que, sob o aspecto subjetivo, os atos cooperativos são realizados ou entre a cooperativa e os associados ou entre cooperativas, quando associadas; sob o aspecto objetivo, são empreendidos na consecução dos objetivos sociais e não implicam operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto e mercadoria.

Essa forma de positivação, excluindo do conceito de ato cooperativo aqueles que tenham por sujeitos outros que não a própria sociedade (ou suas associações) e seus associados, recebeu, na época, aceitação majoritária da doutrina e da jurisprudência.

Walmor Franke[6], em sua inestimável contribuição ao estudo do cooperativismo, ensina que a doutrina distingue, na atuação negocial dessas sociedades, duas espécies de operações, necessárias e fundamentais:

> "I – **Operações entre a cooperativa e os associados**, ou entre estes e aquela, realizadas para tornar efetiva a prestação do serviço destinado ao sócio. É o que a Lei no 5.764/71, no seu art. 79, chama de '**atos cooperativos**'. Estas operações, por sua natureza, também são denominadas 'operações internas', (...) *omissis* (...), já que, em linha de princípio, não podem ser praticadas por quem não revista o requisito de dupla qualidade, isto é, o requisito de sócio e cliente (usuário) da sociedade cooperativa.
>
> *II – Operações que se enquadram no objeto da cooperativa e que esta necessita praticar externamente, no mercado, com entidades públicas ou privadas, civis ou comerciais, como meio de realizar, na sua vida interna o seu fim prestacional. (...) omissis (...) servem de 'meio' ou 'instrumento', por intermédio do qual a cooperativa se coloca na posição de poder realizar aquelas operações internas que dizem respeito à prestação de serviços aos sócios." (grifou-se)*

Também Ricardo Mariz de Oliveira[7] aponta para o fato de que "os atos cooperativos são atos 'interna corporis', entre cada cooperado e a cooperativa, e que não implicam em compra e venda ou operação de mercado." [8] Como visto, estão excluídos do conceito de "ato cooperativo" quaisquer atos que a sociedade pratique com não-associados ou que impliquem operação de mercado (ou contrato de compra e venda de produto ou mercadoria), que configuram, ao seu turno, meros atos comerciais ou civis.

[6] Walmor Franke in ISS e Cooperativas; Revista de Direito Tributário 17-18, p. 90.
[7] Op. cit. p. 69.
[8] No mesmo sentido, ainda, Rubens Miranda de Carvalho in O ISS e Atos Praticados Pelas Cooperativas de Trabalho Médico e Hospitalar, Revista de Direito Tributário, vol. 50, p. 100 e Boletins IOB no 24/97, p. 1 e no 43/97, p. 13.

E a jurisprudência, tão zelosa em não desvirtuar conceitos estabelecidos por lei, também tem ratificado, em um sem número de casos, a concepção normatizada pelo art. 79 da Lei no 5.764/71, como nos exemplos:

> *Atento a tais regras, fácil é perceber-se que os atos tidos por cooperativos, e, se tratando de cooperativas de médicos, são os que correspondem a serviços prestados, diretamente, aos seus associados, relacionados com a organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, a tal não podendo se equiparar a contratação com a clientela, a preço global não discriminativo, o fornecimento de bens ou serviços de terceiros e/ou a cobertura de serviços, tais como diárias e serviços hospitalares, serviços de laboratórios, serviços odontológicos, medicamentos e quaisquer outros, que sejam prestados por não associados, pessoas físicas ou jurídicas.*
>
> *É que tais atos não estão inseridos entre os atos cooperativos, já que envolvem terceiras pessoas estranhas à cooperativa, apresentando-se tal modalidade de contrato e feição de um verdadeiro seguro saúde, extrapolando destarte, das finalidades do sistema cooperativo.*
>
> *Pouco importa que tais atos estejam vinculados à prestação de serviços médicos, porque, não obstante tal relação de pertinência, exorbitam dos limites dos atos cooperativos."*[9] *(grifou-se)*
>
> *"A Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, em seu artigo 79, define o ato cooperativo como sendo "os praticados entre as cooperativas e seus associados, para a consecução dos seus objetivos sociais". Ora, é evidente que aplicações financeiras não são atos praticados entre as cooperativas e seus associados. São atos praticados com não* associados (Lei nº 5.764/71, artigos 85/86) e, nos termos claros do artigo 87 da mencionada norma legal." [10] *Não obstante a clareza do texto legal, há atos não-cooperativos, ou seja, civis ou comerciais (conhecidos por atos-meio, operações externas, operações de contrapartida ou operações instrumentais) que, por serem inerentes à atividade exercida pelas cooperativas no atendimento de seus objetivos sociais, são por vezes tratados como cooperativos por parte da doutrina*[11] *e pela*

[9] Voto-vista prolatado pelo juiz Ronaldo Ponzi na Ap. Ms 95.04.335268/
RS. Tal decisão foi assim ementada: TRIBUTÁRIO. COFINS. COOPERATIVAS. ISENÇÃO. LEI COMPLEMENTAR no 70/91, ART. 6º. A contratação de serviços hospitalares e laboratoriais ou similares, por parte da cooperativa, não se constituindo em ato cooperativo próprio, sujeitase ao pagamento da COFINS. (acórdão com cópia integral neste processo às fls. 1015 a 1023).

[10] REsp no 36.8871 — PR. Relator: O Sr. Ministro Garcia Vieira. R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 6, (57): 173437 maio 1994.p.385.

[11] 19 Como a de Reginaldo Ferreira Lima in Direito Tributário Cooperativo, São Paulo, Max Limonad, 1997. 20 P. ex.: ac. 101.92.258.

> *própria jurisprudência administrativa*[12]*, embora não sejam assim designados pela Lei no 5.764/71.*

Discordamos de tal linha de raciocínio, por entendermos que a ciência jurídica, quando se refere a um instituto existente em uma esfera pré-jurídica, pode fixar seu conceito como lhe aprouver (desde que respeitado o Princípio da Razoabilidade) [13] [14]*. Assim se dá com o conceito de ato cooperativo. A discussão sobre quais seus requisitos é antiga. Por este motivo, na oportunidade do II Congresso Continental de Direito Cooperativo (Porto Rico, 1976), foi elaborada a "Carta Jurídica de San Juan", que reconheceu duas correntes para a caracterização do ato cooperativo:*

> "A respeito do alcance da noção de ato cooperativo, se afirma que os estudos reconhecem, até o término da realização do Congresso (ano de 1976), dois alcances distintos, que poderiam denominar-se restrito e amplo, respectivamente. O primeiro limita os sujeitos à cooperativa e seus associados exclusivamente, enquanto que o outro admite como sujeitos a cooperativa e seus associados ou não associados indistintamente, sempre que se trate da realização de atos ou atividades encaminhados ao cumprimento do objeto social." [15]

Na tentativa de uniformizar as legislações nacionais nas Américas de modo harmônico com os princípios e os fundamentos da cooperação, no IV Congresso Continental de Direito Cooperativo foi apresentada sugestão de projeto de lei, que é referendada como marco para as cooperativas em nosso continente, definindo o ato cooperativo como "Os atos realizados entre as cooperativas e seus sócios*, em cumprimento de seu objetivo social."*

Assim, decidindo o legislador pela positivação no ordenamento jurídico brasileiro da doutrina restrita do ato cooperativo, afigura-nos data vênia *dos comungantes da tese ampla do ato cooperativo, estar decidida a questão, primeiramente – o que já seria suficiente porque não adotá-la é afrontar nosso ordenamento jurídico, e, ademais, em razão da tese vigente em nosso País estar em harmonia com a doutrina reiteradamente professada por ocasião dos Congressos Continentais de Direito Cooperativo.*

---

[12] 20 P. ex.: ac. 101.92.258.

[13] 21 Para o aprofundamento do estudo sobre esta questão, recomendamos a leitura da obra de Alfredo Augusto Becker, Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 2a ed., 1972, especialmente nos 23 e 87.

[14] 22 A esse respeito doutrinou também Geraldo Ataliba in Hipótese de Incidência Tributária; São Paulo, Malheiros, 5a ed., 1996, p. 23: "Não é possível tentar trazer, para o mundo do direito, noções préjurídicas que a ele sejam aplicadas. O direito constrói sua própria realidade, com especificidade, característica e atureza próprias."

[15] 23 Conforme Alfredo Roque Corvalan in Derecho Cooperativo Argentino. Beunos Aires, AbeledoPerrot, 1985, p. 196 apud Becho, op. cit. p. 119.

Cabe lembrar o magistério do ínclito professor Geraldo Ataliba[16], que pragmaticamente resolve a questão:

> Qualquer concepção teórica perde a utilidade, quando se tem, no Brasil, letra expressa de lei dizendo explicitamente: 'O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria'.

Assentado o conceito dos atos cooperativos, resta lembrar que eles também são conhecidos por atos-fim, operações internas operações privativas dos associados ou negócios cooperativos[17]. *Estes atos, embora possam implicar transferência patrimonial[18], não caracterizam, como visto, compra e venda ou operação de mercado, pela própria definição legal (parágrafo único do art. 79).*

Parecer Normativo CST no 38, de 1980 traz excelente exemplificação dos atos cooperativos, como sendo aqueles ligados à "organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a cobrança e recebimento de honorários; o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados." Poderíamos citar, ainda, a convocação para Assembléia Geral, a votação nesta, o pedido de demissão, a eliminação do associado e a prestação de assistência da cooperativa a este.

ATOS NÃO-COOPERATIVOS

ATOS NÃO-COOPERATIVOS INTRÍNSECOS

Podemos dividir os atos não-cooperativos em intrísecos e extrínsecos. Como atos não-cooperativos intrínsecos abarcamos aqueles atos comerciais ou civis que são inerentes aos objetivos da sociedade no atendimento de sua finalidade. São dois os grupos de atos que classificamos assim:

(a) **Atos-meio, operações externas, operações de contrapartida ou operações instrumentais** *são os atos que a cooperativa perfaz com terceiros, sendo meio ou instrumento por intermédio do qual a cooperativa se coloca na posição de poder realizar aquelas operações internas que dizem respeito à prestação de serviços aos sócios. As atividades exercidas externamente pelas cooperativas têm a mesma aparência das*

[16] 24 Geraldo Ataliba in ICM – Não Incidência Sobre Ato Cooperativo; Revista de Direto Tributário, vol. 2, p. 98.
[17] 25 Walmor Franke in ISS e Cooperativas; Revista de Direito Tributário 1718, p. 90.
[18] 26 Como, por exemplo, na entrega de produtos à sociedade, para que esta os comercialize. Em cooperativas de trabalho, onde o associado, atuando em nome da sociedade, presta diretamente seus serviços no mercado, não há, em princípio, transferência patrimonial. Neste último caso, a utilização dos lavores da cooperativa ocorre, por exemplo, para que estas atividades sejam intermediadas, negociadas e facilitadas.

atividades econômicas exercidas por sociedades de fins lucrativos.

Nos atos-meio *existe* sempre *a presença de um terceiro, não-cooperado, negociando com a cooperativa, no atendimento dos objetivos sociais desta.* O nãocooperado aparece em apenas uma ponta da relação negocial. *Em uma cooperativa de saúde, como é o caso em apreço, o terceiro será o consumidor dos serviços prestados, ou seja, o beneficiário dos planos de saúde, através dos quais é oferecida a assistência médica. É essencial o atendimento aos objetivos sociais da cooperativa e a presença de um cooperado, representando a cooperativa, em uma das pontas da relação negocial.*

(b) Por outro lado, temos os chamados atos acessórios *ou* auxiliares à regular administração da empresa*. Poderíamos citar, entre outros: contratar ou demitir empregados e alugar salas. São os inúmeros atos em que a cooperativa age na busca de bem atender seus objetivos sociais, através da boa administração da sociedade.*

ATOS NÃO COOPERATIVOS EXTRÍNSECOS

A Lei no 5.764, de 1971, ao se referir aos atos que podem ser praticados pela cooperativa alude expressamente[19] *somente aos atos cooperativos (art. 79) e às operações com não-associados previstas nos arts. 85 a 8828. Porém, tal elenco de atos não deve ser interpretado restritivamente, visto que a Constituição da República Federativa do Brasil contempla o valor social da livre iniciativa como fundamento de Estado e da ordem econômica (arts. 1o, III e 170), não obstante seus limites, assentados na própria Carta Magna*[20].

Desse modo, deve o regime jurídico cooperativo ser interpretado em consonância com este dispositivos, de modo a permitir que as sociedades por ele regulado possam exercer sua atividade econômica, contudo dentro dos limites por ele definidos. Assim o fez o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto

[19] 27 Embora haja alusão indireta aos chamados atosmeio, negócios de meio, ou negócios externos, que irão originar as sobras.

[20] 28 Estes artigos têm a presente redação: "Art. 85 As cooperativas agropecuária e de pesca poderão adquirir produtos de nãoassociados,
agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao
cumprimento de contrato ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais"
"Art. 86 As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a nãoassociados,
desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei."
"Art. 87 Os resultados das operações das cooperativas com nãoassociados,
mencionados nos arts. 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 a incidência de tributos."
"Art. 88 Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de
sociedades nãocooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.
Parágrafo único As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus eventuais resultados positivos levados ao "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social".

no 3.000, de 1999, que em seu art. 183 considera exemplificativos os atos descritos nos artigos em questão[21].

Esses atos, como sabido, têm natureza comercial ou civil, do que decorre possuírem, em essência, finalidade econômica de lucro.

*A eles se refere, por exemplo, o art. 1º da Lei no 8.541/92, ao prescrever a tributação respeitante ao Imposto sobre a Renda das sociedades cooperativas, "*em relação aos resultados obtidos em suas operações ou atividades estranhas a sua finalidade, nos termos da legislação em vigor".

Deste modo, a cooperativa interage junto ao mercado realizando atos não cooperativos não relacionados ou com sua finalidade, ou com seu objeto empresarial. Para bem entender esta assertiva deve-se ter presente que o "fim da cooperativa é a prestação de serviços ao associado, para melhoria de seu status econômico", e o "objeto do empreendimento cooperativo é o ramo de sua atividade empresarial" [22]

Exemplificando, sempre que a sociedade intentar o lucro haverá desvio da finalidade, visto que o fim da cooperativa decorrente expressamente dos arts. 3º, 4º e 7º da Lei no 5.764/71 é "consistente na prestação desinteressada de serviços aos associados" [23] *; dar-se-á o afastamento de seu objeto social sempre que agir a cooperativa fora de seu ramo empresarial. Ao proceder dessa maneira agem as sociedades de que tratamos como se fossem empresas "comuns", não-cooperativas; no entanto, como estão sujeitas a regras próprias regime jurídico-tributário cooperativo , que lhes concedem tratamento tributário privilegiado.*

ATOS NÃO-COOPERATIVOS EXTRÍNSECOS EXPRESSAMENTE PREVISTOS

Pelas singularidades acima examinadas, o art. 111[24] *da Lei no 5.764, de 1971 expressamente menciona que considera como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações a que se refere.*

Ora, sabemos que os atos comerciais e civis em geral podem sofrer a incidência do imposto sobre a renda (conquanto exista disponibilidade econômica ou jurídica de renda).

---

[21] 30 É a seguinte sua redação: Art. 183. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Lei nº 5.764, de 1971, arts. 85, 86, 88 e 111, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º): I de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais; II de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais; III de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

[22] 31 Walmor Franke in ISS e Cooperativas; Revista de Direito Tributário 1718, p. 89.

[23] 32 Walmor Franke in ISS e Cooperativas; Revista de Direito Tributário 1718, p.88.

[24] 33 O art. 111 tem a presente redação: "Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 desta lei."

Conhecemos também que os atos cooperativos e os atos não cooperativos intrínsecos à atividade cooperativa estão fora da incidência do imposto, em razão de não gerarem lucro. É para não remanescerem dúvidas quanto a obrigatoriedade de tributação, que existe a expressa determinação legal neste sentido.

Assim, podem as sociedades indicadas no art. 85 adquirir produtos dos terceiros ali relacionados, para completar lotes destinados ao cumprimento de contrato ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais.

Na forma do art. 86, podem fornecer bens e serviços a terceiros, desde que atendendo aos seus objetivos sociais. O Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal no 38, de 1980[25] esclarece que tais bens e serviços são os mesmos que a cooperativa oferece a seus associados.

O entendimento é extremamente lúcido, já que somente os bens e serviços oferecidos a associados é que estão de acordo com o objetivo social da cooperativa. Uma cooperativa de prestação de serviços médicos, por exemplo, que realize seu objetivo social oferecendo o trabalho de seus associados (médicos) no mercado, em obediência ao art. 86 poderia fornecer seus serviços (a oferta dos serviços de médicos) a não-associados, conquanto médicos, para que estes atuassem no mercado através da sociedade[26].

Assim, os médicos não-associados desfrutariam do nome da sociedade, dos pacientes por ela captados, da propaganda por ela realizada. Já a sociedade usufruiria dos serviços dos profissionais.

Já pelo art. 88 a cooperativa pode participar de sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

A primeira parte deste artigo autorização prévia, normas e limites instituídos reputa-se não escrita por força de legislação superveniente.

ATOS NÃO- COOPERATIVOS EXTRÍNSECOS IMPLICITAMENTE PREVISTOS PELA LEI no 5.764/71

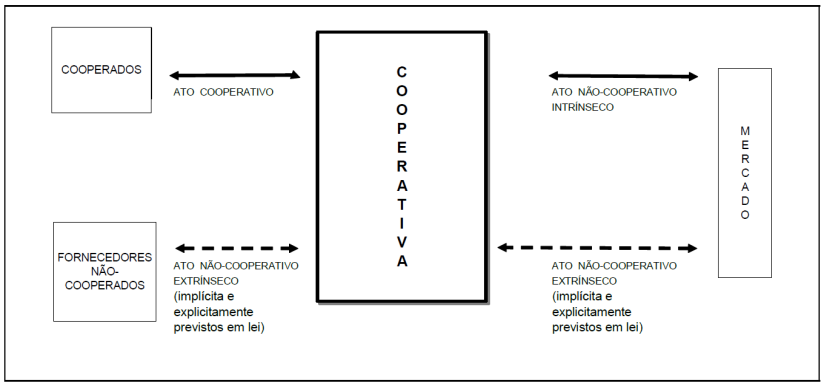
Há um desdobramento da categoria de atos não-cooperativos extrínsecos, onde se enquadram todos aqueles não mencionados anteriormente. É infindável o número de atos que podem ser praticados por uma sociedade. Aliás, nem poderia ser diferente, em face dos preceitos constitucionais examinados no item 9.1.

Como exemplo desses outros atos não expressamente previstos temos as aplicações no mercado financeiro, atos que não fazem parte, em princípio, dos objetivos sociais das cooperativas em

[25] 34 DOU 05/11/80.
[26] 35 No mesmo sentido, ainda, Rubens Miranda de Carvalho in O ISS e Atos Praticados Pelas Cooperativas de Trabalho Médico e Hospitalar, Revista de Direito Tributário, vol. 50, p. 100.

geral e que são largamente aceitos como passíveis de serem realizados, tanto na seara judicial quanto administrativa (embora se discuta devam ou não ser tributados).

A fim de facilitar a compreensão sobre os atos praticados pelas cooperativas e sua tributação, formulamos o esquema a seguir, que não tem o intuito de abarcar todas as situações que podem ocorrer, apenas proporcionar uma visualização do que estamos tratando.



Com base em tais fundamentos, divirjo do Conselheiro relator, unicamente para excluir da base de cálculo do lançamento as operações com os segurados especiais cooperados.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior – Redator para o voto vencedor.

O voto vencedor é elucidativo e demonstra de modo claro as razões de incompatibilidade entre a hipótese de incidência do FUNRURAL e as operações reconhecidas pelo próprio agente fiscal e decisão recorrida como atos cooperativos.

Apesar do excelente voto do Conselheiro João Bellini Júnior não deixar dúvidas quanto não incidência das obrigações em lide sobre os atos cooperativos e de neste processo não haver qualquer discussão quanto a natureza de tais atos, teceremos algumas considerações adicionais.

Quanto ao fato do ato cooperativo não implicar operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria é preciso observar que não estamos diante de uma ficção jurídica, mas do reconhecimento de um efeito econômico próprio e singular deste tipo de sociedade.

O exercício de qualquer atividade econômica tomada por objeto de uma sociedade cooperativa é instrumento de atendimento às necessidades de seus sócios enquanto consumidores ou trabalhadores sempre realizada com vistas a democratização dos meios de produção, acesso ao mercado e distribuição justa dos resultados de modo vinculado as suas operações enquanto consumidor ou trabalhador.

Como leciona Ronaldo Gaudio[27]*:*

[27] GAUDIO, Ronaldo. Instituições financeiras cooperativas e a defesa do consumidor: lineamentos estratégicos para contorno da equivocada jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça. In: Revista da

> *"Trata-se de uma economia de custos de transação (BIALOSKORSKI NETO, 2012, p. 66-74), cujo capital social possui a função de viabilizar o empreendimento (MENDONÇA, 1952, p. 1469-1470), e não a finalidade precípua de remuneração do investimento do sócio em capital. [...] Os excedentes eventualmente produzidos são devolvidos ao quadro de sócios na medida e em razão das transações entre eles e a sociedade (BULGARELLI, 2000, p. 13-14; 18-19).*
>
> *O capital social se desvincula tanto do controle societário (art. 4°, inc. V, Lei n° 5.764, de 1971) quanto dos critérios de distribuição de excedente (inciso VII). Nas cooperativas, estes são retornados aos sócios na fração de suas operações financeiras com a cooperativa, e não de acordo com as quotas-partes de cada um no capital social"*

Quando a Lei nº 5.764/71 em seu artigo 4º define as cooperativas como sociedades constituídas para prestar serviços aos sócios, está prestigiando o principio da dupla qualidade e fazendo referencia a finalidade essencial deste tipo societário, proveniente de um sistema econômico próprio e diverso do prevalente em nossa ordem econômica.

Quanto ao principio da Dupla qualidade, ainda adotando as lições de Ronaldo Gaudio, valor reprisar sua significação, Vejamos:

> *A dupla qualidade importa na reunião dos interesses do indivíduo enquanto trabalhador ou consumidor dono de empreendimento. Ao assumir a condução da atividade econômica na empresa coletiva cooperativa, o faz para que esta funcione em seu interesse e assuma a finalidade de lhe prestar serviços diretos.*
>
> *Assim sendo, o cooperado assume a dupla qualidade de dono (sócio) e usuário (cliente) da sociedade. O capital assume função de viabilidade do negócio, e não especulativa. O beneficiamento do trabalhador ou consumidor torna-se o alvo que justifica a movimentação da estrutura da empresa cooperativa –não mais a produção de lucros. É dono da sociedade e também parte no negócio jurídico estabelecido com ela. Cria a pessoa jurídica justamente para receber serviços dela, estabelecendo relações de natureza societária e também operacionais (negociais).*
>
> *De acordo com Renato Lopes Becho (2002, p. 148-149), essa relação jurídica dúplice é também indivisível. Trata-se de um paradigma em relação a outras relações jurídicas entre pessoas físicas e jurídicas, pois as relações obrigatórias nas empresas capitalistas são apenas de índole societária. É nas cooperativas que é mandatória a prática de atividades "operacionais" do objeto social com os sócios (BULGARELLI, 2000, p. 23-24).*
>
> *[...]*

Procuradoria-Geral do Banco Central. / Banco Central do Brasil. Procuradoria-Geral. Vol. 11, n. 1, jun. 2017. 1. ed. atual. Brasília: BC, 2017, p. 87-120 disponivel em;
https://revistapgbc.bcb.gov.br/index.php/revista/issue/view/25/Volume%2011-%20n%C3%BAmero%201.

> *Ao se instalar efetivamente a dupla qualidade, o conflito de interesses intrínseco entre o capital especulativo (interessado em extrair a maior margem de lucro possível de cada unidade produzida ou do serviço prestado) e o consumidor (interessado em receber o melhor serviço e produto ao menor preço possível) é mitigado pelo amálgama das figuras que antes interagiam numa relação jurídica não societária, mas de mercado.*
>
> *[...]*
>
> *As cooperativas não assumem um interesse próprio, tal como o interesse especulativo das sociedades capitalistas, que se contrapõe economicamente ao interesse do consumidor e do trabalhador. Ao contrário, ao operarem no mercado contratando em nome próprio, o fazem a conta e ordem dos consumidores e trabalhadores que são seus sócios, atendendo aos interesses destes.* ***O interesse dessas empresas é o interesse dos sócios, tornando-se sociedade e sócio um mesmo agente econômico****.*
>
> *Tal fato econômico concreto tem por consequência um regime jurídico compatível, justificando no âmago do Direito Cooperativo a percepção de negócio jurídico próprio, e não uma operação entre distintos agentes de mercado, com interesses opostos, conforme albergado na Lei n° 5.764, 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 (BRASIL, 1971, grifo nosso).*

No que se refere a finalidade, toda cooperativa, independente de seu objeto[28], busca se inserir no mercado de modo a substituir agente econômico que lucraria se interpondo entre o produtor rural, no caso em lide, e o consumidor.

Nesse sentido a sociedade cooperativa, no caso em voga, congrega produtores rurais que reciprocamente se obrigaram a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro[29], e neste condição usufruem dos serviços da cooperativa que fazendo as vezes do atravessador, ao invés de adquirir e revender seus produtos, possibilita aos trabalhadores rurais chegar ao mercado e obter ganhos sem que tenha de alienar seus produtos.

As sociedades cooperativas fazem as vezes dos atravessadores, porém, sem finalidade de lucro e orientando seu empreendimento as necessidades dos sócios enquanto

[28] Lei 5.764/71 - Art. 5° As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão "cooperativa" em sua denominação.

[29] Lei nº 5764/71 - Art. 3° 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.

trabalhadores ou consumidores, permitindo que estes tenham proveito de toda mais valia gerada por seu produto.

Trata-se de sociedade instrumental constituída como meio para que o trabalhador rural possa disponibilizar sua produção ao mercado com valor agregado e, por meio da cooperação com outros produtores, em quantidades que permitam obter as melhores margens de negociação. Embora atua em nome próprio, tal sociedade exerce a atividade econômica no interesse do produtor, a sua conta, ordem e beneficio.

O próprio Art. 83 da Lei 5.674/71 deixa claro que o sócio mantém a titularidade sobre a produção entregue a cooperativa, porém, outorga a mesma plenos poderes para a sua livre disposição, inclusive para gravá-la e dá-la em garantia de operações de crédito realizadas pela sociedade, salvo se, tendo em vista os usos e costumes relativos à comercialização de determinados produtos, sendo de interesse do produtor, os estatutos dispuserem de outro modo. [30]

Se a lei necessita conferir as cooperativas certas disponibilidade para negociação dos produtos entregues pelos cooperados, significa que estes produtos não foram alienados á cooperativa, já que dispor, gravar e dar em garantia são condições próprias da aquisição de propriedade.

Nos parece óbvio que o legislador reconheceu a condição de manutenção da titularidade dos produtos pelos sócios, em claro reforço ao conceito de ato cooperativo, porém, buscou garantir que tal titularidade não inviabilizasse as operações, permitindo a sociedade atuar em nome próprio, mas devido a sua natureza e finalidade essencial, a conta ordem e beneficio dos cooperados.

Assim, a vedação de classificação do ato cooperativo como operação de mercado ou produto de compra e venda de mercadoria ou serviços não é mera ficção legal, mas condição inerente a própria natureza dos negócios organizados sob a sistemática do cooperativismo.

Por outro lado, cabe aqui indicar o alcance do Art. 30 da Lei nº 8.212/91 quando faz referência as sociedades cooperativas. Trata-se da regulação da incidência sobre atos não-cooperativo.

Quando a Cooperativa, na forma autorizada pelo Art. 85 da Lei 5.764/71, realiza com produtores rurais que não-sócios, tal atuação é equivalente a qualquer outro operação de mercado, neste caso havendo uma indiscutível aquisição dos produtos.

A relação econômica que se forma entre a cooperativa e seus sócios é diversa daquela que se estabelece quando a cooperativa recebe produtos de não-sócios.

Nas operações com sócios o valor pago à titulo de antecipação da produção não representa a receita bruta efetivamente apurada por este produtor, não indica o preço final, a sua renda ou seu acréscimo patrimonial, eis que tal definitividade somente será verificada

[30] Art. 83. A entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição, inclusive para gravá-la e dá-la em garantia de operações de crédito realizadas pela sociedade, salvo se, tendo em vista os usos e costumes relativos à comercialização de determinados produtos, sendo de interesse do produtor, os estatutos dispuserem de outro modo.

com a apuração dos resultados da cooperativa, podendo o sócios receber valor adicional apurado no momento da efetiva venda do produtos dos sócios ao mercado[31] ou ainda, ter de pagar a sociedade valor referente a sua participação nos custos, o que o faz de modo diretamente proporcional aos produtos entregues[32].

Por outro lado quando realiza as mesmas atividades com terceiros, estes tem sua relação encerrada no ato de venda da produção parta a cooperativa e, se esta apurar valor maior ou tiver prejuízo na venda de tais produtos ao mercado, nada retornará a este terceiro[33], indicando definitividade na operação e apropriação do resultado pela própria cooperativa, fato que não se reverta em beneficio dos sócios[34].

Portanto, a referência que a lei faz as cooperativas se aplica as operações realizadas com produtores não-sócios, e não ao ato cooperativo ou entrega da produção pelos sócios a cooperativa, seja pelo fato de tal operação não implicar em transferência de propriedade, seja em razão da ausência de definitivada própria das eventuais antecipações pagas em razão dos produtos entregues, ficando sua receita bruta por ser definida apenas ao final do exercício.

Por todo exposto voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

4.2. DO RECURSO DE OFICIO - LEVANTAMENTO R2, DA AUSÊNCIA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO EM RAZÃO DE BASE DE CALCULO EQUIVOCADA E DO PEDIDO DE MANUTENÇÃO DA DECISÃO DA DRJ.

[31] Lei 5.764/71 - 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:
[...]
VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;

[32] Lei 5764/71 - Art. 80. As despesas da sociedade serão cobertas pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços.

Parágrafo único. A cooperativa poderá, para melhor atender à equanimidade de cobertura das despesas da sociedade, estabelecer:

I - rateio, em partes iguais, das despesas gerais da sociedade entre todos os associados, quer tenham ou não, no ano, usufruído dos serviços por ela prestados, conforme definidas no estatuto;

II - rateio, em razão diretamente proporcional, entre os associados que tenham usufruído dos serviços durante o ano, das sobras líquidas ou dos prejuízos verificados no balanço do exercício, excluídas as despesas gerais já atendidas na forma do item anterior.

Art. 81. A cooperativa que tiver adotado o critério de separar as despesas da sociedade e estabelecido o seu rateio na forma indicada no parágrafo único do artigo anterior deverá levantar separadamente as despesas gerais.

[33] Lei 5.764/71 - Art. 89. Os prejuízos verificados no decorrer do exercício serão cobertos com recursos provenientes do Fundo de Reserva e, se insuficiente este, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos, ressalvada a opção prevista no parágrafo único do artigo 80.

[34] Lei 5764/71 - 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.

Por tratar-se de temas relacionados julgaremos conjuntamente o Recurso de Ofício e o Recurso Voluntário no que concerne ao item V da peça recursal.

O REFISC buscou identificar e constituir como **fato gerador das contribuições previdenciárias** em lide a **aquisição** da produção rural do **segurado especial**[35], e das **contribuições para terceiros a aquisição** da produção rural **do segurado especial e de empregador rural pessoa física** pela cooperativa.

Tal lançamento se consolidou em dois levantamentos distintos, nominados R1 e R2.

O **Levantamento R1** registrou Contribuições Previdenciárias incidentes sobre a produção rural dos segurados especiais, referente a aquisição de parceiros com DAP[36], além do resumo do valor da aquisição mês a mês efetuado com base nas planilhas apresentadas pela cooperativa, sobre valores não declarados em GFIP.

O **Levantamento R2** registrou Contribuições Previdenciárias lançadas sobre valores de aquisição da produção rural de segurado especial, conforme planilha fornecida pela Cooperativa, de parceiros sem DAP, os quais foram comparados com os bancos de dados das matriculas CEI e das GFIPs apresentadas, uma vez que a categoria de empregador rural somente inclui os contribuintes que possuem empregados, por tanto foram lançados todos os que não possuíam CEI e empregados declarados em GFIP.

Fora objeto de Recurso de Oficio apenas os lançamentos integrantes do levantamento R2, anulados por vício material pela DRJ nos seguintes termos:

> *Inicialmente, cabe destacar-se que os fatos geradores que originaram os lançamentos ocorreram no período 05/2012 a 04/2013, quando já vigorava a redação do art. 25 da Lei nº 8.212/1991 dada pela Lei nº 10.256/2001, publicada sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/1998 e cuja inconstitucionalidade não foi declarada pelo Poder Judiciário.*
>
> *Essa nova lei não constou na decisão do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da ação interposta pela Cooperativa.*
>
> *Na verdade, a parte da decisão judicial que vincula é o dispositivo. No caso, o Supremo Tribunal Federal decidiu da mesma forma em que se manifestou no RE 363.852/MG, primeiro julgamento da matéria. Apesar de os membros do Colendo Tribunal terem discutido sobre diversas inconstitucionalidades que se abateriam sobre o mencionado dispositivo legal, o que ficou decidido ao final foi que é inconstitucional a redação dada pelas Leis nº 8.540/1992 e nº 9.528/1997, tendo sido feita a ressalva de que legislação nova*

[35] Segurados especiais são os trabalhadores em áreas rurais ou pescadores artesanais e a eles assemelhados, que exercem a sua atividade diária de forma individual ou com o auxílio da família.

[36] A DAP é a Declaração de Aptidão ao Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar, documento de identificação da agricultura familiar e pode ser obtida tanto pela agricultora e agricultor familiar (pessoa física) quanto pelo empreendimento familiar rural como associações, cooperativas, agroindústrias (pessoa jurídica).

arrimada na Emenda Constitucional nº 20/1998 poderia instituir a contribuição.

Assim, entendo, diversamente da interpretação dada pelos Auditores Fiscais, que cabia o lançamento não só das contribuições dos segurados especiais, mas também dos empregadores rurais pessoas físicas.

A fundamentação delineada pelas autoridades fiscais, contudo, foi clara, tendo nascido o lançamento sob a premissa de que seriam cobradas apenas as contribuições dos segurados especiais. Haveria, pois, vício material na inclusão de valores porventura relativos aos empregadores rurais pessoas físicas, uma vez que, quanto às correspondentes contribuições, não foi atendido o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional:

> *Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, **determinar a matéria tributável**, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Ademais, o lançamento dos valores do levantamento "R2 – CONTRIBUIÇÃO RURAL S PRODUÇÃO" não foi efetuado por arbitramento ou aferição indireta, tendo os Auditores Fiscais se baseado no fato de que se não havia GFIP e Matrícula CEI para os segurados sem DAP, estes eram segurados especiais, ou seja, produtores rurais sem empregados. De outro lado, a impugnante acostou aos autos prova de que diversos desses segurados comprovaram em ações judiciais a sua condição de empregadores rurais pessoas físicas, com base em outros documentos, como Relação Anual de Informações Sociais – RAIS e Livro de Registro de Empregados. Conforme se pode ver em algumas decisões, o Poder Judiciário somente se preocupou com uma análise mais profunda sobre o período em que os segurados tiveram empregados no momento da liquidação da sentença. Ainda, assim, entendo que a impugnante comprovou que o fundamento para o lançamento foi insuficiente, restando configurado vício de natureza material, o qual enseja a nulidade parcial do lançamento.

Ressalto que essa exclusão se deve a nulidade por vício no lançamento e não por serem indevidas. As discussões judiciais de cada um desses produtores rurais tiveram, inclusive, desfechos diversos, com pedidos julgados improcedentes, procedentes e parcialmente procedentes, dependendo do caso. Obedecido o prazo decadencial e as decisões judiciais que porventura tornem inexigíveis as contribuições dos segurados, novo lançamento poderá ser efetuado.

Em suma, por ora, entendo que deve ser excluído a parte do lançamento efetuado sob o Levantamento "R2 –

> *CONTRIBUIÇÃO RURAL S PRODUÇÃO", por nulidade decorrente de vício de natureza material.*

Em 10 de maio de 2016 este processo veio a julgamento nesta 2ª Turma Ordinária que em razão dos fundamentos da decisão recorrida de ofício e dos argumentos da contribuinte resolveu convertê-lo em diligência nos termos da Resolução nº 2402-000.543 [Fls. 957-965] para que fossem respondidas as seguintes questões:

> *a) A recorrente apresentou documentação comprobatória de que todos os segurados no levantamento R2 possuíam empregados para sua produção? Caso a resposta seja negativa, para quais segurados foi apresentada documentação?;*
>
> *b) A recorrente apresentou documentação comprobatória de que há segurados no levantamento R1 que possuíam empregados para sua produção? Caso a resposta seja afirmativa, para quais segurados foi apresentada a documentação?; e*
>
> *c) Se ficou comprovado que nem todos os segurados citados pelo fisco eram segurados especiais, qual o valor correto a ser lançado?*

Em retorno de diligência a fiscalização apresenta as mesmas informações contidas no REFISC e em adição observa que as ações judiciais apresentadas pela Cooperativa Recorrente como prova de que parte dos segurados possuíam empregados, são anteriores ao período de lançamento.

O Levantamento R2 foi realizado com base nos elementos probatórios de maior segurança, eis que o empregador rural pessoa física está obrigado a promover seu registro no CEI - Cadastro Especifico do INSS, declaração em GFIP e pagamento de GPS.

Tendo a fiscalização realizado lançamento apenas em relação aos segurados que "*não possuíam GFIP ou matrícula CEI e que não possuíam segurado empregado no ano, ou seja, cuja* ***Média SE (Média Segurado Empregado)*** *é igual a zero,*" a anulação do lançamento, sob o fundamento dado pela decisão recorrida somente poderia prevalecer caso o contribuinte lograsse êxito em comprovar que a totalidade dos segurados incluídos no levantamento R2 seriam empregadores.

Ocorre que tal situação não se apresente de modo seguro, pois o Anexo 4 da Impugnação contém apenas relação parcialmente compatível com os segurados constantes no Levantamento R2, indicando a existência de ações judiciais propostas antes do período em questão e nada mais junto que tivesse força para promover a comprovação do que alega.

E ainda que tivesse juntado, caberia uma exclusão parcial dos segurados e não a anulação total do Lançamento realizado com base no Levantamento R2.

E da mesma forma que o contribuinte deixou de apresentar prova segura da condição de empregador rural dos segurados referidos no Levantamento R2, não seriam procedentes suas alegações de que, no Levantamento R1 haveriam segurados empregadores Rurais.

Isto posto não restando comprovada tais situações não há que se falar em nulidade do lançamento, tão pouco em ausência de liquidez e certeza do crédito com base em tais argumentos.

Com relação a alegação de inclusão na base de calculo de operações destinadas a exportação, ao largo de qualquer controvérsia a esse respeito, não restou claramente comprovado que a produção dos cooperados relacionados nos levantamentos R1 e R2 teve tal destino.

A planilha de folha 594 pretende demonstrar a existência de uma proporcionalidade decorrente das operações destinadas a exportação e que deveria ser aplicada a lançamento combatido, porém, as Fls. 595 e seguintes, que deveria fazer prova de tal destinação dos produtos, verificamos que as operações informadas como destinadas a exportação foram vendias a Bunge Alimentos, Adm do Brasil, Noble Brasil S.A., Nidera Sementes Ltda entre outras empresas com sede e operação no Brasil.

Assim, não resta claro que tais operações eram destinadas ao exterior e que seriam referentes aos produtos entregues pelos cooperados no período de competência.

As únicas operações que operações claramente se pode admitir como destinadas ao exterior, ainda que sem comprovação do vinculo com a produção entregue no período, são as registradas em nome da CGG Trading, contudo, a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição às exportações indiretas, isto é, aquelas intermediadas por "trading companies" ainda está pendente de decisão, tendo repercussão geral declarada, conforme RE 759.244 SP.

Portanto, mesmo no caso das Tradings companies, não há como dar razão a recorrente neste quesito. Notem que a entrega de grãos é uma das atividades principais da cooperativa e como tal, a produção poderá receber dois tratamentos diversos, ser industrializada ou beneficiada para posterior venda no mercado ou ser armazenada para negociação futura.

Nada obsta que a produção recebida em determinada competência seja vendia no mesmo ato ou até que tal entrega objetive atender a contratos anteriores, mas tal ponto deveria ser claramente demonstrado pela cooperativa recorrente e não o foi, não sendo possível, por falta de provas, acolher seus argumentos quanto aos equívocos na base de calculo.

Contudo, embora não tenhamos o mesmo entendimento aplicado pelo Relator da decisão recorrida para anular os lançamentos constantes do levantamento R2, e não seja possível acolher os argumentos da cooperativa Recorrente quanto aos equívocos da base de calculo adotada, o lançamento não pode prosperar.

Em razão dos mesmos argumentos apresentados no item anterior, sendo tais operações decorrentes de ato cooperativo, tal operação não se enquadra na hipótese de incidência eleita pela fiscalização para promover tal lançamento, assim, ainda que por fundamentos diversos, voto por manter a anulação do lançamento, negando provimento ao Recurso de Oficio neste ponto e dando provimento ao Recurso Voluntário.

4.3. DA MULTA QUALIFICADA - RECURSO DE OFICIO E RECURSO VOLUNTÁRIO.

Tendo em conta o provimento do Recurso Voluntário e o indeferimento do pleito de reforma da decisão por meio do Recurso de Oficio no que se refere aos lançamentos combatidos, eis que sendo as operações tomadas por base uma decorrência do atos cooperativos, portanto fato econômico situado fora da hipótese de incidência das referidas contribuições, não há que se falar em aplicação de penalidade.

Entretanto, restando vencido cabe analisar a insurgência recursal quanto a qualificação da multa aplicada.

No entender da fiscalização, teria havido a intenção deliberada de disfarçar a contribuição, estando comprovada a sonegação: (i) pela decisão tomada em assembleia geral de suspender o recolhimento do Funrural dos produtores rurais, mas de continuar a reter o mesmo percentual, destinando-o agora para a formação de reserva de capitalização; e (ii) mesmo diante da criação de conta contábil "Reserva P/ Capitalização", a Recorrente continuou utilizando a conta contábil "INSS Prod. Agrícolas a Recolher" até 03/2010 e depois, em meados de 2011, para registrar as retenções dos segurados.

Neste ponto vale registrar o posicionamento manifestado pelo relator e adotado pelo colegiado da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF no Acórdão nº 2301005.151, que tratou dos mesmos fatos. Vejamos:

> *Nesse ponto, entendo assistir razão à Recorrente, pelos seguintes motivos.*
>
> *Primeiro, porque a decisão da assembleia geral foi tomada em 31/03/2010, durante o trâmite da Ação Ordinária nº 1999.71.05.0023032 e logo em seguida à decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 363.852 (Frigorífico Mataboi) julgado em 03/02/2010, o qual declarou a inconstitucionalidade da cobrança do Funrural.*
>
> *Vale lembrar que, por alguns anos, pairou a dúvida na comunidade jurídica sobre a extensão da declaração de inconstitucionalidade pelo STF, sendo esta apenas dirimida por ocasião do julgamento dos embargos de declaração no Recurso Extraordinário nº 596.177 (repercussão geral), ocorrido em 17/10/2013 (conforme trecho da ementa: "a constitucionalidade da tributação com base na Lei 10.256/2001 não foi analisada nem teve repercussão geral reconhecida").*
>
> *Segundo, porque os lançamentos contábeis dos recursos retidos na conta "INSS Prod. Agrícolas a Recolher", ao invés da conta "Reserva P/ Capitalização", não teriam como ludibriar a fiscalização, de modo a impedir ou a retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador. Trata-se de impropriedade do meio para perpetrar a ilusão ou a fraude fiscal.*
>
> *Isso porque a natureza jurídica e as características das operações realizadas com os produtores rurais, bem como o respectivo tratamento fiscal conferido pela Recorrente no período fiscalizado (ausência de recolhimento do Funrural, em virtude de discussão judicial) sempre estiveram às claras.*

> *Sonegação, fraude ou conluio haveria se esses elementos fossem indevidamente alterados ou maquiados, impedindo ou dificultando a auditoria fiscal, o que não é caso.*
>
> *Terceiro, porque os lançamentos contábeis na conta "INSS Prod. Agrícolas a Recolher", contemporaneamente à vigência da conta "Reserva P/ Capitalização", apresentam-se como erro do departamento de contabilidade da Recorrente (quando muito, desídia, mas nunca intenção fraudulenta).*
>
> *A qualificação da multa de 150% foi aplicada em todas as competências lançadas, de 05/2009 a 04/2012. Mas os lançamentos na conta "Reserva P/ Capitalização" só se iniciaram em 12/2009.*
>
> *Além disso, a partir de 12/2009, o número de lançamentos na conta "Reserva P/ Capitalização" é muito superior àquele realizado na conta "INSS Prod. Agrícolas a Recolher", o que inexoravelmente conduz à conclusão de mero erro.*
>
> *Por essas razões, voto por desqualificar a multa de 150% para 75%.*

Temos no presente caso exatamente a mesma situação e envolvendo os mesmos atos societários e contábeis, não havendo como manter a qualificação da multa sob argumento de sonegação, fraude ou conluio contra quem, ancorado em entendimento pela não incidência, registra sua opção pelo não recolhimento em ata levada a registro público, nos comprovantes de pagamento aos cooperados, em sua contabilidade e informa a fiscalização tal fato.

A deliberação tomada em Assembléia não visou esconder, simular, disfarçar ou sonegar, ao contrário, evidenciou, registrou, tornou público o entendimento pela não incidência que, equivocado ou não, apresente razoabilidade.

Portanto, não estão presentes os elementos para qualificação da multa. Deste modo, em sendo vencido quanto aos demais pontos que levaram a exclusão integral da presente autuação, voto por excluir a qualificadora reduzindo a penalidade ao patamar de 75%.

CONCLUSÃO.

Ante ao exposto voto por conhecer do Recurso de Oficio para no mérito negar-lhe provimento e por conhecer em parte do Recurso Voluntário para, na parte conhecida, afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Jamed Abdul Nasser Feitoza

Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado.

Com a *maxima venia*, divirjo do Relator quanto à existência de ato cooperativo nas aquisições de produção rural realizadas pela Recorrente.

Primeiramente, vejamos o que dispunha o art. 25 da Lei 8.212, de 24/7/91, em sua redação vigente ao tempo dos fatos:

> *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 VI0I 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*
>
> *II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.*
>
> *[...]*
>
> *Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:*
>
> *[...]*
>
> *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 2 do mês subseqüente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de estas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento;*
>
> *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)*

Conforme se observa nos dispositivos transcritos acima, em relação ao período abarcado pelo lançamento fiscal, o produtor rural pessoa física e o segurado especial deveriam recolher a contribuição de 2,1% sobre a receita bruta da comercialização da sua

produção, ficando a cooperativa sub-rogada pelo cumprimento dessa obrigação, quando da comercialização por seu intermédio.

Todavia, quando o cooperado apenas entrega a sua produção à cooperativa, sem operação de compra e venda, o que ocorre, em verdade, é um ato cooperativo e não um ato de comércio. Essa é a inteligência que se extrai dos art. 79, *caput* e § único, e do art. 83, ambos da Lei 5.764, de 16/12/71:

> *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.*
>
> *[...]*
>
> *Art. 83. A entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição, inclusive para gravá-la e dá-la em garantia de operações de crédito realizadas pela sociedade, salvo se, tendo em vista os usos e costumes relativos à comercialização de determinados produtos, sendo de interesse do produtor, os estatutos dispuserem de outro modo.*

Logo, no ato cooperativo de entrega da produção não há a subsunção do fato (comercialização) à norma do art. 25 da Lei 8.212/91.

Contudo, mesmo que a entrega da produção à cooperativa, pelo cooperado, se dê por meio de ato cooperativo, ao proceder à comercialização dessa produção, a cooperativa se torna sub-rogada na obrigação pelo desconto e recolhimento da contribuição, ou seja, mesmo havendo ato cooperativo na entrega da produção, ainda assim a cooperativa deverá proceder ao desconto e ao recolhimento da contribuição do segurado especial quando da comercialização da produção rural.

De qualquer modo, no caso em tela, segundo se extrai do Discriminativo do Débito (DD) de fls. 108 a 112, da planilha de fls. 126 a 149 e da relação de aquisições de produtores com DAP[37], que segue no presente processo, em arquivo não paginável, os valores considerados pela fiscalização correspondem a pagamentos realmente efetuados aos produtores rurais (segurados especiais), quando da aquisição da produção, no período de 05/2012 a 04/2013, tendo sido emitidas, inclusive, notas fiscais de compra (fls. 329 a 377).

Em relação a essas notas fiscais, cabe destacar, ainda, que em todas elas consta a informação de que se tratam de "compras para comercialização" e com destaque, em várias delas, à contribuição do FUNRURAL.

Oras, como visto, o verdadeiro ato cooperativo, nos termos do art. 79, § único, da Lei 5.764/71, não implica na operação de compra e venda. Sendo assim, as aquisições realizadas pela Recorrente não se amoldam ao conceito de ato cooperativo.

[37] Declaração de Aptidão ao Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar.

Em complemento, destacarmos, também, que a alegação da Recorrente de que ocorreu entrega e não aquisição da produção rural já havia sido levada ao Poder Judiciário e afastada, conforme se observa no seguinte trecho do voto condutor da decisão *a quo*:

> *O Agravo Regimental nos embargos de declaração do Recurso Especial também não foram providos. A Corte entendeu que a Cooperativa trouxe tese nova ao alegar que o caso concreto não se subsumia à hipótese legal, ao asseverar que as transferências de mercadorias entre ela e seus cooperados não constitui comercialização da produção rural.* (*sic*)
>
> *[...]*
>
> *Diante do exposto, entendo que, embora o Superior Tribunal de Justiça tenha se manifestado no Agravo Regimental no sentido de que a alegação da Cooperativa de que trouxe tese nova ao alegar que o caso concreto não se subsumia à hipótese legal, asseverando que as transferências de mercadorias entre ela e seus cooperados não constitui comercialização da produção rural, essa argumentação já tinha sido levada ao Poder Judiciário de Primeira Instância desde o início e, após, no recurso interposto, tendo sido sopesada quando da sentença judicial e da emissão do Acórdão de segunda instância. Assim, não cabe essa discussão no âmbito do contencioso administrativo.*

Por oportuno, vejamos, também, o que restou consignado no relatório fiscal:

> *4. Constitui o fato gerador das contribuições previdenciárias a aquisição da produção rural do segurado especial, e das contribuições para terceiros a aquisição da produção rural do segurado especial e de empregador rural pessoa física pela Cooperativa.*
>
> *[...]*
>
> *5.9 - O item 5.8 acima se refere `Pa resposta do quesito formulado na fiscalização anterior. Em resposta ao mesmo quesito no item 04 da intimação de 09/05/2013, a Cooperativa assim se manifesta:* ***Por fim, a fiscalização questiona (item 4) "qual a justificativa para não declarar em GFIP o valor desta aquisição?" e a Cooperativa vem, então informar que não houve aquisição de produção rural, mas sim entrega da mesma, do produtor para a Cooperativa, a fim de que cumpra as suas finalidades estatutárias, promovendo o melhor escoamento da produção, em nome dos cooperados.***
>
> *[...]*
>
> *5.11 - Com relação à última, vem a empresa, após um processo com trânsito em julgado, querer trazer uma nova discussão sobre o caso. O assunto já foi julgado, portanto esta afirmação que não efetua aquisição está totalmente fora da discussão, vindo ainda a comprovar que efetivamente ocorre a aquisição as próprias notas fiscais da empresa com a compra da mercadoria.*

(Grifo no original)

Portanto, com base a decisão de primeira instância, no relatório fiscal e nos documentos que instruem o presente processo, não se observa a mera entrega da produção rural (ato cooperativo) e nem tão pouco restou evidenciado que os pagamentos efetuados diriam respeito a simples adiantamentos, passíveis de infirmar o lançamento fiscal.

Sendo assim, à exceção da desqualificação da multa, mantenho a decisão de primeira instância.

Conclusão

Isso posto, voto por dar **PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário apenas para reduzir o percentual da multa de ofício para o patamar ordinário de 75%.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira