



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 11070.720509/2013-98 |
| ACÓRDÃO | 2101-003.328 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 11 de setembro de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | COOPERATIVA AGRÍCOLA MISTA GENERAL OSÓRIO LTDA |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA. DECISÃO EM PROCESSO ADMINISTRATIVO REFERENTE A OUTRO PERÍODO NÃO VINCULA A ADMINISTRAÇÃO.

A Administração pode autuar contribuinte novamente, em outro período, pelas mesmas razões que fundamentaram autuação anterior, mesmo que ela tenha sido julgada de modo favorável pelo CARF. Os efeitos das decisões do CARF, regra geral, não vinculam o julgamento em processo administrativo fiscal diverso daquele no âmbito em que foram proferidas.

ENTREGA DE PRODUTO RURAL A COOPERATIVA. ATO COOPERATIVO QUE NÃO ENVOLVE COMERCIALIZAÇÃO.

Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as Cooperativas e seus associados, entre estes e aqueles 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. Somente haverá comercialização e deverão as receitas serem apropriadas por ocasião do faturamento das vendas no mercado pela cooperativa.

PRODUTO RURAL. EXPORTAÇÃO POR MEIO DE COOPERATIVA. IMUNIDADE EM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Se os cooperados entregam sua produção rural a cooperativa que providencia a exportação, a operação está albergada pela imunidade tributária do art. 149, § 2º, I, da CF/88.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade e no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Cleber Ferreira Nunes Leite, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por COOPERATIVA AGRÍCOLA MISTA GENERAL OSÓRIO LTDA (e-fls. 523/544) em face do cordão nº. 10-60.442 (e-fls. 159/165), que julgou a Impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Em sua origem, o Auto de Infração Debcad nº 51.036.807-7 foi lavrado para promover os seguintes lançamentos:

(a) da glosa da compensação indevidamente efetuada pelo sujeito passivo na competência 01/2009 com base nas contribuições referentes à aquisição da produção rural e posterior exportação. Os valores foram obtidos da planilha apresentada pela empresa;

(b) das contribuições do produtor rural segurado especial nas competências 01/2009 a 12/2011, cuja obrigação é sub-rogada à Cooperativa, conforme dispõem os incisos I e II do artigo 25 e o inciso IV do artigo 30, ambos da Lei nº 8.212/1991. Os valores foram obtidos da escrituração contábil do sujeito passivo, e não foram declarados nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIPs.

Conforme destacou o Relatório da decisão de piso, a Cooperativa Agrícola Mista General Osório Ltda, ao adquirir a produção rural, quando o produto é destinado à exportação, efetua o desconto da contribuição devida à Previdência Social de 2,1% em rubrica com o nome de

"Reserva Incentivo Exportação" e o contabiliza na conta com o mesmo nome. **O sujeito passivo não efetua o recolhimento da contribuição previdenciária, sob a alegação de que o produto é destinado à exportação.**

A fiscalização discordou de tal entendimento, e promoveu o lançamento sob a justificativa de que **o fato gerador da contribuição previdenciária ocorre na primeira transação, quando da aquisição da produção pela Cooperativa, e que as operações de venda das mercadorias ao exterior já são uma segunda operação, não mais alcançada pela não incidência,** conforme disposto na Instrução Normativa nº 971/2009.

O contribuinte foi cientificado da autuação em 26/03/2013 (e-fl. 66), e apresentou impugnação tempestiva em 24/04/2013 (e-fls. 81 a 96), assim resumida pela decisão de piso:

a) possui decisão transitada em julgado favorável ao procedimento adotado, onde se reconheceu a inexigibilidade do tributo em voga. Colaciona a ementa da decisão do processo nº 11070.001196/2007-27. Entende que deve prevalecer a segurança jurídica, pois, apesar de se tratar de períodos diferentes, não houve alteração na legislação, na previsão inserida na Constituição trazida pela Emenda Constitucional nº 33/2001 ou na definição de ato cooperativo do artigo 79 da Lei nº 5.764/1971;

b) o ato do cooperado de entrega de sua produção à cooperativa é um ato cooperativo, não podendo ser considerado ato de comércio, em respeito aos ditames do artigo 79 da Lei nº 5.764/1971. A afirmação de que a cooperativa adquire mercadorias de seus cooperados está equivocada. O adequado tratamento tributário significa o reconhecimento da peculiaridade normativa do ato cooperativo, que não está sujeita à tributação por não configurar hipótese de incidência tributária;

c) os atos cooperativos decorrentes de distribuição e colocação no mercado externo (exportação) para seus sócios se constituem em ato cooperativo e para exportação, não podendo ser considerados como atos de comércio interno, e devem estar ao abrigo da imunidade constitucional. A partir da Emenda Constitucional nº 33/2001, que alterou o inciso I do § 2º do artigo 149 da CF, não mais integram a base de cálculo da contribuição social rural as receitas provenientes da comercialização da produção rural, desde que decorrentes de exportação, o que é ratificado pela IN 03/2005 e pela IN 971/2009;

d) não há dispositivo constitucional ou lei que determine a incidência da contribuição previdenciária rural sobre as operações destinadas ao exterior por intermédio de sociedade cooperativa. A exigência de tributo viola a regra da legalidade e o princípio da certeza e segurança jurídica, previstos nos artigos 5º e 150, I, da CF e no artigo 3º do CTN;

e) há violação do princípio da tipicidade, dado que a cobrança em discussão não possui qualquer base sustentável legalmente, pois inexistente fato jurídico capaz de ensejar a incidência tributária.

Ao final, requer a) o recebimento da defesa; (b) a anulação da autuação fiscal, tendo em vista que possui decisão definitiva favorável do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, balizadora de suas operações e norteadora da forma de proceder; (c) caso não seja esse o entendimento, a anulação do auto de infração, visto que a exigibilidade carece de fundamentação legal, constitucional ou jurídica; (d) a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, da multa e acessórios até o final do processo administrativo; (e) a possibilidade de juntada de todas as informações necessárias à fiel comprovação do seu direito.

Sobreveio o julgamento da Impugnação e foi proferido o Acórdão nº. 10-60.442 (e-fls. 159/165), assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

A apresentação tempestiva da impugnação suspende a exigibilidade do crédito tributário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INEXISTÊNCIA DE EFEITO VINCULANTE.

Os efeitos das decisões do CARF, regra geral, não vinculam o julgamento em processo administrativo fiscal diverso daquele no âmbito em que foram proferidas.

A vinculação da Administração Tributária Federal somente ocorre nos casos em que o Ministro de Estado da Fazenda atribua efeito vinculante à súmula do CARF.

PRODUÇÃO DE PROVAS.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

COOPERADOS. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL COM A COOPERATIVA. FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EXPORTAÇÃO. ALCANCE DA IMUNIDADE.

O fato gerador das contribuições sociais relativas ao produtor rural pessoa física e ao segurado especial ocorre na comercialização da sua produção rural realizada diretamente com a cooperativa, configurando-se uma operação interna.

A não incidência das contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação ocorre exclusivamente quando a produção rural é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior. Na aquisição da produção rural por empresa constituída e em funcionamento no País incidem as contribuições previdenciárias na forma da lei.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em 03/10/2017, o sujeito passivo foi cientificado do acórdão pela via do DTE, conforme Termo de Ciência por abertura de mensagem (e-fls. 168), tendo apresentado Recurso Voluntário (e-fls. 171/188) em 24/10/2017, reiterando os argumentos anteriormente apresentados em sede de Impugnação, que podem ser assim sintetizados:

Dos Fatos | A cooperativa reitera os fatos que envolveram a autuação, destacando tratar-se de exportações diretas promovidas pela própria cooperativa. Destaca que foram agredidos a segurança jurídica, o ato cooperativo e ignorada a imunidade das receitas decorrentes da exportação.

Preliminar | Reitera que a cooperativa já foi autuada pela mesma razão e obteve decisão favorável nos autos do Processo nº. 11070.001196/2007-27, que julgou tema idêntico e deve ser considerada. Destaca que não houve alteração da legislação, que a decisão foi proferida em processo que questiona exatamente a mesma situação. Sustenta que a autuação desafia o princípio da segurança jurídica e requer a anulação da autuação.

Do Direito | Discorre sobre o regime aplicável às sociedades cooperativas e caracteriza o ato cooperado, que é aquele praticado entre cooperativa e cooperados. Afirma que a entrega da produção dos cooperados à cooperativa não pode ser considerada como operação sujeita à contribuição previdenciária pois esta produção é negociada diretamente pela cooperativa no mercado externo. Destaca que as operações destinadas à exportação são imunes, e a imunidade alcança os atos cooperados que são praticados entre cooperados e a cooperativa.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo, assim como também reconheceu o Despacho de Encaminhamento e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminar de nulidade

Conforme alegado no Recurso Voluntário, a Cooperativa requer a anulação do Auto de Infração tendo em vista a ofensa ao princípio da segurança jurídica. Sustenta que já foi autuada anteriormente pela mesmo fato tendo obtido decisão favorável proferida pelo CARF reconhecendo a não tributação do ato cooperado, ou seja, da entrega da produção de seus cooperados à cooperativa, tendo em vista que a produção é exportada diretamente pela Cooperativa.

A decisão de piso analisou o argumento e entendeu que o Auto de Infração não é nulo, pois as decisões proferidas pelo CARF não são vinculativas da fiscalização, e porque o processo se refere a outro período. Vale o destaque:

Do julgamento administrativo anterior

O sujeito passivo alega que já foi anteriormente autuado pela mesma situação narrada nos autos, e que possui decisão administrativa transitada em julgado favorável ao procedimento adotado, onde se reconheceu a inexigibilidade do tributo em voga.

Cabe esclarecer que o julgamento realizado pelo CARF, que culminou com o Acórdão nº 2401-000.690, prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, se referia aos fatos geradores ocorridos no período de 01/07/2004 a 30/06/2006, diverso do que está sendo analisado neste processo, que se refere ao período de 01/01/2009 a 31/12/2011.

Portanto, em que pese tratar-se da mesma matéria, não há qualquer impedimento para que se proceda ao julgamento da impugnação apresentada pelo sujeito passivo relativa ao lançamento nas competências 01/2009 a 12/2011.

Também é importante destacar que esta instância julgadora não está vinculada a decisões do CARF. Somente há vinculação da Administração Tributária Federal nos casos em que o Ministro de Estado da Fazenda atribua efeito vinculante à súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, nos termos do artigo 75 do Anexo I do seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

A decisão de piso analisou a questão com precisão. Apesar de se tratar do mesmo tema, mesmo não tendo tido alteração legislativa, a fiscalização pode fiscalizar e promover nova autuação pela mesma razão relativo a período diverso, não estando vinculada às decisões do CARF.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

3. Mérito

A Recorrente argumenta que a autoridade lançadora desconsiderou que a produção agrícola entregue pelo produtor à cooperativa teve como destino à exportação, que é promovida diretamente pela cooperativa, sendo, portanto, imune à incidência da contribuição previdenciária,

nos termos do artigo 149, §2º, inciso I, da CR/88. Ademais, ainda questiona que quando o cooperado entrega a sua produção à cooperativa para que esta busque exportá-la está praticando um ato cooperado, que tem tratamento diferenciado.

A decisão de piso analisou o argumento apresentado pela Recorrente, mas entendeu que a regra da imunidade não teria tal abrangência. Vale o destaque:

Portanto, com base nos dispositivos citados, verifica-se que o fato gerador das contribuições do segurado especial, destinadas à Seguridade Social, ocorreu com a comercialização da sua produção rural realizada diretamente com a cooperativa. Neste caso, a Cooperativa Agrícola Mista General Osório Ltda, na condição de subrogada nas obrigações do segurado especial, ficou obrigada a recolher as contribuições devidas, como dispõe o artigo 30, incisos III e IV da Lei nº 8.212/1991.

Com relação à imunidade, esta, como norma de exceção, não pode ter seu alcance ampliado para além do que o legislador efetivamente transmitiu através do texto constitucional. A imunidade prevista no artigo 149, § 2º, I da Constituição Federal alcança somente as receitas decorrentes de exportação direta, e não as operações de comercialização, mesmo que posteriormente destinadas à exportação. (grifos acrescentados)

Como destacado pela recorrente, ela já tinha enfrentado uma autuação pelas mesmas razões que foi cancelada por meio do Acórdão nº 2401-000.690, prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, e se referia aos fatos geradores ocorridos no período de 01/07/2004 a 30/06/2006. O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/06/2006

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - PRODUTOR RURAL QUE EXPORTA A PRODUÇÃO ATRAVÉS DE COOPERATIVA.IMUNIDADE.

Não descaracteriza a venda direta ao exterior, para configuração da imunidade da contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural, quando há exportação intermediada por cooperativa de produção rural, da qual o produtor seja membro.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

O voto vencedor ressaltou que o ato cooperado não poder ser considerado ato de comércio, assim, quando o cooperado entrega a sua produção para a cooperativa que na sequência exporta a produção diretamente, estaria abrangida pela imunidade. Vale a leitura:

No meu pensar, a NFLD é improcedente pois a entrega de produtos pelos cooperados à cooperativa não é ato de comércio. Segunda a Lei nº 5.764/1971, a cooperativa é uma extensão do cooperado e, quando pratica qualquer ato com este, o faz na qualidade de mandatária, conforme determinam os arts.79 e 83 do referido diploma legal. Portanto, não há como enquadrar a entrega da produção

como ato de comércio, justamente por não haver transferência de propriedade, mas mera entrega de produto, para que seja devidamente estocado até sua venda para terceiros. Pode-se dizer que qualquer operação subsequente que a cooperativa realize com o produto será em nome do cooperado por conta e ordem desse.

É certo que a cooperativa subroga-se na obrigação do cooperado, mas isso só ocorre quando a operação efetuada pela cooperativa é tributada, o que não é o caso da exportação de produtos rurais, que passou a ser imune a incidência de contribuições desde o advento da EC nº 33/2001.

Assim não fosse, estariam os pequenos e médios produtores impedidos de exportar, posto que não possuem escala para tal. Estar-se-ia assim diante de um tratamento tributário que desfavoreceria a criação das cooperativas, o que representa um contrassenso diante do incentivo explícito que quis dar o constituinte ao cooperativismo no art. 146 da Carta Política de 1988.

A imunidade das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico para as receitas decorrentes de exportações está prevista no art. 149, §2º, I da Constituição Federal.
Verbis:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

No rol das contribuições incluídas na imunidade estão as contribuições à seguridade social, como o PIS, a COFINS, a CSLL e em breve estará a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) (art. 195, I, “b” e “c”, III, IV, V, §8º), as residuais instituídas por lei complementar (art. 195, §4º), as contribuições previdenciárias do regime geral (art. 195, I, “a”, e II, e art. 167, XI) e do estatutário (art. 40 e art. 149, §1º), as contribuições sociais constitucionalizadas como o salário educação e as contribuições ao SESC, SENAC, SESI, e SENAI (art. 240). Na categoria das contribuições de intervenção no domínio econômico, estão as destinadas ao INCRA, SEBRAE e SESCOOP (art. 149, §2º, III, “a” e “b”).

A regra da imunidade das receitas de exportação tem sido analisada pelo STF à luz das regras do sistema multilateral de comércio conjuntamente com o sistema tributário nacional, e ainda utilizando-se do método de interpretação teleológico.

No julgamento do RE nº. 627.815¹, de relatoria da Ministra Rosa Weber, foi firmado o entendimento de que as variações cambiais positivas seriam receitas que resultam da exportação, de modo que também estariam abrangidas pela imunidade na incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. O acórdão ficou assim ementado:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III – O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do *leading case*, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.²

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 627.815. Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 23/05/2013, Dje 01/10/2013.

² A Tese nº. 329 foi assim redigida: É inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

Mais um caso de repercussão geral (Tema 674) versou sobre a imunidade, dessa vez, estava em questionamento a contribuição previdenciária devida pela agroindústria incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, no caso, as exportações se davam por meio de *trading companies*. Vários questionamentos desta natureza foram analisados pelo CARF, uma vez que a RFB considerava que as operações de aquisição de produtores rurais pessoas físicas seria operação interna, e não estaria alcançada pela imunidade. A intermediação das exportações é comum no ramo agropecuário e várias cooperativas realizam as exportações indiretamente, e como no presente caso, também diretamente.

No julgamento do RE nº. 759.244³, da relatoria do Ministro Edson Fachin, fixou-se a tese:

A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária.

Os Ministros reiteraram a finalidade da regra da imunidade e a sua **abrangência para toda a cadeia**. Vale o destaque para a ementa do acórdão:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA. *TRADING COMPANIES*. Art. 22-A, Lei n.8.212/1991.

1. O melhor discernimento acerca do alcance da imunidade tributária nas exportações indiretas se realiza a partir da compreensão da natureza objetiva da imunidade, que está a indicar que imune não é o contribuinte, ‘mas sim o bem quando exportado’, portanto, irrelevante se promovida exportação direta ou indireta.

2. A imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição, alcança a operação de exportação indireta realizada por *trading companies*, portanto, imune ao previsto no art. 22-A, da Lei n.8.212/1991.

3. A jurisprudência deste STF (RE 627.815, Pleno, DJe1º/10/2013 e RE 606.107, DJE 25/11/2013, ambos rel. Min. Rosa Weber,) **prestigia o fomento à exportação mediante uma série de desonerações tributárias que conduzem a conclusão da inconstitucionalidade dos §§1º e 2º, dos arts.245 da IN 3/2005 e 170 da IN 971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante à linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição.**

4. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral: “A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 759.244. Tribunal Pleno, Rel. Edson Fachin, j. 12/02/2020, Dje 25/03/2020.

República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.”

5. Recurso extraordinário a que se dá provimento.(destaques acrescentados)

Vê-se que a RFB tinha posicionamento restritivo quanto à exportação de bens, tendo disposto nas Instruções Normativas nº. 3/2005 (§§1º e 2º, dos arts. 245) e nº. 971/2009 (art. 170) que seria considerado exportação **apenas a comercialização direta da produção com adquirente domiciliado no exterior**, entendimento no qual se baseou a presente autuação e que foi rechaçado pela Corte, declarando a inconstitucionalidade dos normativos, no julgamento realizado em conjunto, da ADI 4.735⁴, de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes.

Mais uma vez, o STF ao interpretar a abrangência da norma constitucional, prestigiou a cadeia exportadora, visando evitar que as exportações brasileiras fossem oneradas com a incidência de contribuições sociais que impactam as exportações no mercado internacional. Lucas Bevilacqua e Rafael Campos Soares da Fonseca sustentam que *o STF consagrou a existência e a respectiva operacionalidade do princípio do destino na regra imunizante relativa às contribuições sociais*⁵.

A Receita Federal, por meio da Solução de Consulta COSIT nº. 149/2023, manifestou entendimento no sentido de que

As situações que envolvem tais operações comerciais realizadas entre cooperados e cooperativas **não foram especificamente enfrentadas pelo Supremo Tribunal Federal nas decisões proferidas na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.735/DF e no Recurso Extraordinário nº 759.244/SP (este último concernente ao Tema 674 da repercussão geral, que tratou da contribuição previdenciária prevista no art. 22-A da Lei 8.212, de 1991, cujo sujeito passivo é a agroindústria)**, invocadas pela consulente, que versam sobre a imunidade tributária nas operações de exportação indireta.

Contudo, o que se vê das decisões mais recentes é que os referidos precedentes têm sido aplicados pelo STF a casos envolvendo cooperativas e a contribuição incidente sobre as transferências de produtos rurais entre cooperados e cooperativas, que serão destinados à exportação, seja diretamente ou por meio de intermediárias (*trading companies*). A título ilustrativo, vale mencionar o Agravo Interno em Embargos de Declaração no RE 850.113⁶, da

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 7.735. Tribunal Pleno, Rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 12/02/2020, *Dje* 25/03/2020.

⁵ BEVILACQUA, Lucas; FONSECA, Rafael Campos Soares da. Imunidade Tributária de Contribuições ao PIS/COFINS nas exportações e o princípio do país do destino. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; PZEPIORKA, Michell (Coord.) *Contribuições: evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF*. São Paulo: MP Editora, 2022, p. 262.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 850113 ED-AgR. Primeira Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 04/04/2023, *Dje* 10/04/2023.

relatoria do Ministro Roberto Barroso, e o Agravo Regimental em RE 1.446.645⁷, que teve como relator o Ministro Dias Toffoli:

Ementa: Direito tributário. Agravo interno em embargos de declaração em recurso extraordinário. Imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF. **Aplicação às exportações indiretas feitas por cooperativa.**

1. Ao manter a incidência da tributação na hipótese em análise, o acórdão recorrido terminou por divergir do entendimento do Supremo Tribunal Federal, que, ao apreciar o Tema 674 da RG, fixou a seguinte tese de julgamento: “[a] norma imunizante contida no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária”.

2. O poder de tributar deve considerar a comercialização feita pela cooperativa, e não a transferência entre o cooperado e a cooperativa. Nesse contexto, por se tratar de uma operação que tem por objeto a exportação, ainda que de maneira indireta, é de rigor a incidência da imunidade prevista no texto constitucional.

3. Nos termos do art. 85, § 11, do CPC, fica majorado em 10% o valor da verba honorária fixada anteriormente, observados os limites legais do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC. 4. Agravo interno a que se nega provimento. (grifos acrescentados)

EMENTA Agravo regimental em recurso extraordinário. Tributário. Tema nº 674/RG. **Comercialização da produção de cooperado produtor pessoa física auferida na venda para a cooperativa. Exportação indireta da produção. Operação entre cooperativa e trading company. Aplicação da imunidade da receita de exportação.**

A imunidade tributária de que trata o art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal alcança a operação de exportação indireta realizada por meio de *trading companies*.

Na hipótese de comercialização da produção do cooperado produtor pessoa física com cooperativa, que realiza a exportação de tal produção por meio de operação entre ela e uma *trading company* (exportação indireta), o produtor e a cooperativa devem ser analisados englobadamente para fins de aplicação da imunidade tributária tratada no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal. Nesse contexto, “o poder de tributar deve considerar a comercialização feita pela cooperativa, e não a transferência entre o cooperado e a cooperativa” (RE nº 850.113/RS, Rel. Min. Roberto Barroso).

Tal exportação indireta é, nos termos do Tema nº 674, abarcada pela imunidade prevista no citado dispositivo. **E, sendo o produtor e a cooperativa analisados englobadamente, não há que se falar em sujeição da receita do produtor pessoa**

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 1446645 AgR. Segunda Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 27/11/2023, Dje 18/12/2023.

física decorrente daquela comercialização às contribuições afastadas pelo beneplácito constitucional.

Agravo regimental não provido, sem majoração dos honorários de sucumbência (Súmula nº 512/STF). (grifos acrescidos)

A jurisprudência do STF tem sido seguida pelo CARF, tanto em casos em que procurava-se tributar as receitas das próprias cooperativas em razão da existência de intermediação na exportação, quanto para alcançar as contribuições previdenciárias devidas no momento da transferência do produtor rural (cooperado) às cooperativas, como o presente. Os casos citados ilustram o posicionamento:

“CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO INDIRETA. UTILIZAÇÃO DE “TRADING COMPANIES”. IMUNIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 759.244/STF E ADI Nº 4735/STF.

A receita decorrente da venda de produtos ao exterior, por meio de “trading companies”, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção.”⁸

“CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. RECEITAS DECORRENTES DE OPERAÇÕES INDIRETAS DE EXPORTAÇÃO CARACTERIZADAS POR HAVER PARTICIPAÇÃO DE SOCIEDADE EXPORTADORA INTERMEDIÁRIA. TRADING COMPANIES. IMUNIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO n.º 759.244.

Conforme decisão proferida pelo STF no RE nº 759.244, em sede de repercussão geral, as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária não integram a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural.”⁹

“ENTREGA DE PRODUTO RURAL A COOPERATIVA. ATO COOPERATIVO QUE NÃO ENVOLVE COMERCIALIZAÇÃO.

Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as Cooperativas e seus associados, entre estes e aqueles 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. Somente haverá comercialização e deverão as receitas serem apropriadas por ocasião do faturamento das vendas no mercado pela cooperativa.

PRODUTO RURAL. EXPORTAÇÃO POR MEIO DE COOPERATIVA. IMUNIDADE EM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 2ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Acórdão nº. 2201-009.042, Rel. Conselheira Débora Fófano dos Santos. j. 11/08/2021. Dje 31/08/2021.

⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 2ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Acórdão nº. 2201-009.575, Rel. Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. J. 13/09/2022, Dje 10/10/2022.

Se a empresa entrega sua produção rural a cooperativa que providencia a exportação, a operação está albergada pela imunidade tributária do art. 149, § 2º, I, da CF/88.¹⁰ “

Os três casos mencionados, de turmas diferentes, aplicaram o precedente do STF. O que chama atenção aos casos de cooperativas é o fato deles envolverem atos cooperados, ou seja, aqueles atos praticados entre cooperados e cooperativas, ou entre cooperativas para a consecução de suas finalidades.

Diante do exposto, entendo que assiste razão à recorrente e dou provimento ao recurso.

4. Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares de nulidade e no mérito, dou-lhe provimento para cancelar a autuação.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa

¹⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 2ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Acórdão nº. 2401-005.730, Rel. Conselheiro Matheus Soares Leite. j. 11/09/2018, *Dje* 25/09/2018.