



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

Processo nº 11070.722083/2012-26
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.151 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de outubro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente COOPERATIVA AGROPECUÁRIA ALTO URUGUAI LTDA. EM LIQUIDAÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2009 a 30/04/2012

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%.

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 2009.71.05.002650-8 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.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior – Presidente

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira– Redator-Designado *ad hoc* para formalizar o voto vencido.

Participaram da sessão de julgamento de 12/09/2017 os conselheiros: Andrea Brose Adolfo, Fabio Piovesan Bozza, João Maurício Vital, Alexandre Evaristo Pinto, Denny Medeiros Silveira, Wesley Rocha, Thiago Duca Amoni e João Bellini Júnior.

Participaram da sessão de julgamento de 03/10/2017 os conselheiros: Andrea Brose Adolfo, Alexandre Evaristo Pinto, João Maurício Vital, Wesley Rocha, Denny Medeiros da Silveira, Thiago Duca Amoni e João Bellini Júnior.

Relatório

Em julgamento o recurso voluntário interposto pela Cooperativa Agro-Pecuária Alto Uruguai Ltda. contra a decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado.

A fiscalização emitiu auto de infração para a cobrança de contribuições previdenciárias previstas no art. 25, I e II da Lei nº 8.212/91 (doravante denominada de “Funrural”), incidentes sobre a comercialização da produção rural do segurado especial, cuja responsabilidade pelo desconto e recolhimento compete à adquirente Cooperativa Agro-Pecuária Alto Uruguai Ltda., relativa às competências 05/2009 a 04/2012.

No relatório fiscal, a fiscalização informa que a Recorrente ajuizou a Ação Ordinária nº 1999.71.05.002303-2 com o intuito de não mais recolher a contribuição previdenciária incidente sobre a aquisição da produção rural de seus cooperados. A decisão do Supremo Tribunal Federal transitou em julgado em 21/06/2011, tendo a Recorrente obtido êxito somente em relação à contribuição previdenciária incidente sobre a produção rural comercializada por produtor rural empregador pessoa física. Com relação à comercialização da produção rural por segurado especial (não empregador), as contribuições foram consideradas devidas pelo Poder Judiciário.

Desde 05/2009, a Recorrente não mais declarou as contribuições previdenciárias em questão em GFIP e também não efetuou os recolhimentos (exceção feita à competência 07/2009, em que houve recolhimento). A suspensão da declaração e do recolhimento do tributo teria sido deliberada e ratificada pela Assembleia Geral Ordinária nº 89 da Recorrente, em 31/03/2010 (itens 11 a 14), sendo importante mencionar que o valor do respectivo desconto continuou a ser feito dos cooperados pelo mesmo percentual, mas agora o produto arrecadado teria sido destinado a compor reserva para capitalização da entidade.

A fiscalização também registra que, mesmo depois da decisão de não recolher ao Erário o valor descontado e de ter criado a conta contábil “Reserva P/ Capitalização”, 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. Tal fato caracterizaria, no entender da fiscalização, a intenção deliberada de disfarçar a contribuição, autorizando a qualificação da multa de ofício para 150% sobre o valor do tributo devido em todas as competências lançadas.

Para lançar as contribuições previdenciárias relativas aos segurados especiais, a fiscalização utilizou-se de planilha fornecida pela Recorrente. Efetuou comparações e testes por amostragem com notas fiscais, com o valor recolhido no período para o SENAR (que possui a mesma base de cálculo) e com a contabilidade da entidade.

A ciência da autuação ocorreu em 07/11/2012.

Irresignada, a Recorrente apresentou impugnação, a qual foi julgada improcedente pela DRJ/Porto Alegre, mantendo a integralidade do crédito tributário lançado, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2009 a 30/04/2012

AI Debcad nº 51.020.684-0

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES DO SEGURADO ESPECIAL. FATO GERADOR DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ALEGAÇÕES SEM COMPROVAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RFFP. INCOMPETÊNCIA PARA MANIFESTAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PEDIDO DE SUSTENTAÇÃO ORAL. INDEFERIMENTO.

A comercialização da produção rural do segurado especial realizada com a cooperativa ou por meio dela é fato gerador de contribuição previdenciária.

As alegações desacompanhadas de provas são incapazes de desconstituir lançamento regularmente efetuado em conformidade com a legislação.

Cabível a aplicação da multa qualificada quando constatado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964.

A DRJ não é competente para se manifestar sobre controvérsias relacionadas à Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP.

A teor do inciso III do artigo 151 do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

A legislação que rege o PAF não prevê sustentação oral no julgamento de 1ª instância.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ainda irresignada, a Recorrente apresenta recurso voluntário reafirmando, em essência, os termos já propugnados na impugnação:

-
- (a) nulidade do acórdão recorrido, em razão da mudança dos motivos determinantes, ao incluir situação não abordada pela fiscalização;
 - (b) inexistência de fato gerador das contribuições do segurado especial produtor rural, incidentes sobre a receita de sua comercialização, exigidas por sub-rogação da Recorrente destinatária da produção, tendo em vista que o ato cooperativo da entrega da produção não configura comercialização;
 - (c) utilização de base de cálculo equivocada para constituição do crédito tributário, pois nas planilhas que relacionam os segurados especiais constam também, por erro de fato, produtores rurais empregadores, o que demonstra a ausência de liquidez e certeza do auto de infração, afastando sua exigibilidade;
 - (d) excesso de lançamento ao recair sobre operações de exportações praticadas pela Recorrente, em nome dos produtores rurais cooperados, devendo tal parcela (imune) ser excluída do crédito tributário;
 - (e) comprovação de que a Recorrente não efetuava os alegados descontos dos produtores a título de retenção das contribuições previdenciárias, havendo contribuições voluntárias para o Fundo de Reserva da Cooperativa, o que evidencia a transparência em seus procedimentos e afasta a configuração de crime, ensejando a desqualificação da multa de 150% e o arquivamento da Representação Fiscal para Fins Penais.

Em 16/07/2014, este colegiado converteu o julgamento em diligência (resolução nº 2301-000.458), com o objetivo de (i) esclarecer se os segurados identificados na planilha (segurados especiais) são cooperados da Recorrente; (ii) em relação à mesma planilha identificar se há produtores rurais pessoas físicas ou apenas segurados especiais; (iii) nos valores computados na base de cálculo há exportação de produtos rurais entregues pelos segurados especiais à Recorrente.

A fiscalização intimou a Recorrente para apresentar os seguintes documentos:

1 – Considerando que o lançamento foi efetuado com base na planilha elaborada pelo contribuinte, e que o contribuinte está alegando, desde a fase de impugnação à Delegacia Regional de Julgamento, que constam contribuintes empregadores rurais na planilha original elaborada pelo próprio contribuinte, intimamos a cooperativa a apresentar uma reação de todos os empregadores rurais relacionados no levantamento utilizado no lançamento, com discriminação do CPF, nome, matrícula CEI e montante mensal comercializado com o respectivo produtor empregador rural;

2 – Apresentar a documentação comprobatória de que, de fato, esses contribuintes são empregadores rurais, tendo em vista que desde a data da primeira impugnação em 06 de dezembro de 2012, a cooperativa está analisando a planilha para fazer o levantamento; tempo mais que razoável para a juntada da documentação;

3 – Apresentar planilha relacionando as operações com os cooperados desde 05/2009, identificando: nome, CPF, qualidade (se segurado especial ou empregador rural), data de associação e data de desligamento se for o caso.

4 – A Cooperativa possui demanda judicial com relação às exportações? Em caso positivo apresentar a inicial e todas as decisões até a presente data;

5 – Apresentar planilha com todas as exportações diretas da cooperativa no período de 05/2009 a 04/2012, acompanhada da documentação comprobatória destas exportações;

6 – Apresentar uma relação com o faturamento mensal total da cooperativa de 05/2009 a 04/2012;

7 – Apresentar planilha com os valores das aquisições de produção rural mensal, discriminando os valores de cooperados segurados especiais, cooperados empregadores rurais e não cooperados mês a mês.

Em 18/11/2014, a Recorrente manifestou-se e juntou diversos documentos. Comprovou a impetração de duas ações judiciais para discutir a exoneração das contribuições previdenciárias nas operações de exportação direta (Mandado de Segurança nº 2009.71.05.002650-8) e de exportação indireta, via “trading companies” (Mandado de Segurança nº 2009.71.05.002731-8). Foram juntadas diversas peças e decisões tomadas nessas ações judiciais.

A fiscalização, após examinar a documentação e confrontar com as informações constantes do banco de dados da Receita Federal, produziu a informação fiscal, sendo as principais conclusões a seguir elencadas:

- (i) na relação de produtores rurais que comercializam com a Recorrente, a fiscalização identificou não cooperados, não empregadores rurais (segurados especiais, portanto), os quais foram listados no Anexo I e respectivas operações listadas no Anexo II;
- (ii) a fiscalização também realizou o cruzamento das informações dos produtores rurais contidas nas planilhas entregues pela Recorrente com as informações constantes do banco de dados da Receita Federal (Anexo IV) com o objetivo de identificar aqueles que seriam *empregadores rurais* (possuidores de matrícula CEI e que teriam entregue GFIP em, pelo menos, um mês do ano), sendo o resultado apresentado no Anexo III;
- (iii) as aquisições realizadas de produtores rurais segurados especiais (não empregadores rurais) foram listadas no Anexo V;
- (iv) finalmente, do faturamento total da Recorrente, a fiscalização apurou a proporção entre as vendas internas, exportações diretas e exportações indiretas (via “trading companies”), conforme Anexo VI.

A Recorrente manifestou-se sobre as informações fiscais, em mais de uma oportunidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Redator-Designado *ad hoc* para formalizar o voto vencido.

Pelo fato de o Conselheiro-Relator Fábio Piovesan Bozza ter renunciado ao mandato, após apresentar seu voto, o qual foi vencido no julgamento, fui designado para proceder à formalização do voto vencido, nos termos do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9/6/15, Anexo II, art. 17, inciso III, conforme despacho de fl. 10.514.

Destaco, contudo, que fui designado apenas para formalizar o voto vencido, razão pela qual deixo claro que as razões fáticas e jurídicas nele consignadas são de autoria exclusiva do ex-Conselheiro-Relator Fábio Piovesan Bozza.

Da admissibilidade

A intimação do acórdão de primeira instância ocorreu em 11/03/2013 e o recurso voluntário foi interposto em 10/04/2013. Por ser tempestivo e por cumprir com as formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Preliminar de Nulidade do Acórdão Recorrido

A Recorrente alega nulidade do acórdão recorrido, por suposta mudança nos motivos determinantes da atuação. Enquanto a autoridade fiscal teria afirmado que constitui fato gerador da contribuição previdenciária a aquisição da produção rural do segurado especial pela Cooperativa, o acórdão recorrido teria afirmado que o fato gerador das contribuições em discussão ocorre com a comercialização da produção rural dos cooperados realizada com a cooperativa ou por meio dela.

Não obstante a questão posta pela Recorrente seja importante para entender as relações jurídicas existentes entre cooperado, não cooperado, cooperativa e mercado e também para determinar quem são contribuintes e responsáveis nas incidências tributárias, entendo que a objeção suscitada, como preliminar de nulidade, deve ser afastada.

Isso porque não houve mudança nos fatos (falta de recolhimento da contribuição previdenciária dos segurados especiais pela cooperativa), nem na fundamentação jurídica para a formulação da exigência fiscal (descumprimento do art. 25 da Lei nº 8.212/91). Os fatos e a fundamentação jurídica não são diversos, como quer fazer crer a Recorrente. São os mesmos.

Por isso, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

Ações Judiciais

São três ações judiciais a serem analisadas, com potencial impacto sobre a exigência fiscal formulada neste processo administrativo.

Em 1999, a Recorrente ajuizou a Ação Ordinária nº 1999.71.05.002303-2 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.

A decisão final do Poder Judiciário assegurou à 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. A decisão não abarca as alterações subsequentemente promovidas 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.

Entendo, portanto, que o provimento jurisdicional contido na Ação Ordinária nº 1999.71.05.002303-2 não tem impacto sobre as exigências fiscais formuladas no presente processo administrativo, vez que se refere à legislação anterior (Leis nº 8540/92 e 9528/97), diferente daquela vigente no momento da ocorrência do fato gerador (Lei nº 10.256/01).

Em 2009, a Recorrente impetrou dois mandados de segurança para discutir a exoneração das contribuições previdenciárias nas operações de exportação direta (Mandado de Segurança nº 2009.71.05.002650-8) e de exportação indireta, via “trading companies” (Mandado de Segurança nº 2009.71.05.002731-8).

Com relação à ação envolvendo as operações de exportação direta (Mandado de Segurança nº 2009.71.05.002650-8), a sentença proferida em 13/09/2009 foi de improcedência. Contudo, em 01/02/2012, o TRF da 4ª Região deu parcial provimento à apelação da Recorrente, assegurando a aplicação da imunidade prevista no art. 149, § 2º, inc. I da CF/88 às contribuições sociais previstas no art. 195 da CF/88 incidentes sobre as receitas decorrentes das exportações realizadas pelos produtores rurais filiados à cooperativa, assim entendidas apenas aquelas decorrentes de alienação de produtos agrícolas diretamente ao exterior, mas lhe negando o direito à repetição do indébito. A ementa e a parte dispositiva desse julgado encontra-se assim redigida:

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A
COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL.
COOPERATIVA. LEGITIMIDADE ATIVA. IMUNIDADE.
ARTIGO 149, § 2º, INC. I, DA CF. APLICAÇÃO ÀS
EXPORTAÇÕES DIRETAS.*

*1. A Cooperativa, quando autorizada por assembleia, tem
legitimidade para figurar no pólo ativo da demanda. Não figura
como retentora, tampouco como substituta tributária dos
produtores rurais: sua legitimação vem da representação*

processual outorgada pela Carta Magna às entidades associativas e de dispositivo infraconstitucional (MP 1.798/99).

2. A imunidade prevista no art. 149, § 2º, da CF/88, relativa às receitas oriundas de operações de exportação, direciona-se às chamadas exportações diretas. Precedentes desta Corte.

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Do voto do Desembargador Federal Joel Ilan Paciornik, colhe-se o seguinte enxerto esclarecedor do alcance da decisão (grifamos):

A cooperativa, então, quando exporta diretamente a produção de seus filiados, terá direito à imunidade de que trata o art. 149, § 2º, I, da CRFB, eis que pratica ato cooperado, agindo em nome dos produtores rurais, alienando para pessoa situada no exterior. Reconhece-se, assim, a imunidade das espécies contributivas destinadas à previdência social incidentes sobre receitas oriundas de exportações.

Resumindo, a imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da CF/88 aplica-se, tão somente, às contribuições sociais previstas no art. 195 da CF/88 incidentes sobre as receitas decorrentes das exportações realizadas pelos produtores rurais filiados à cooperativa, assim entendidas apenas aquelas decorrentes de alienação de produtos agrícolas diretamente ao exterior. Note-se que ficam excluídas as transações mercantis efetivadas com "trading companies" ou empresas comerciais exportadoras ou multinacionais sediadas no território nacional, que não são objeto do pedido nesta ação.

Todos os recursos dirigidos ao STJ (ARESP nº 248.927 e ao STF (ARE nº 733.792) contra o seguimento de recursos especiais e de recursos extraordinários interposto pelas partes foram julgados improcedentes, prevalecendo, ao final, o acórdão do TRF da 4ª Região acima mencionado. O trânsito em julgado dessa decisão ocorreu em 26/02/2016, conforme informação contida no "site" do STF.

Portanto, ao tempo da ciência da lavratura do auto de infração, ocorrida em 07/11/2012, a Recorrente já era beneficiária de decisão judicial que lhe assegurava a desoneração das contribuições previdenciárias incidentes sobre as operações de exportação direta, realizadas pelos produtores rurais filiados à cooperativa. Trata-se de decisão já transitada em julgado e, por esse motivo, deverá ser refletida na presente exigência fiscal.

Com relação à ação envolvendo as operações de exportação indireta, via "trading companies" (Mandado de Segurança nº 2009.71.05.002731-8), todas as decisões tomadas foram contrárias aos interesses da Recorrente. O único reflexo será a impossibilidade de discussão da matéria de fundo no presente processo administrativo, em vista do teor da Súmula CARF nº 1:

***Súmula CARF nº 1:** Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

Em suma, das três ações judiciais mencionadas, apenas o provimento jurisdicional tomado no Mandado de Segurança nº 2009.71.05.002650-8 terá repercussão sobre o crédito tributário lançado. A ação envolvendo as operações de exportação indireta, via “trading companies” (Mandado de Segurança nº 2009.71.05.002731-8) terá como único reflexo a impossibilidade de discussão da matéria de fundo no presente processo administrativo.

O Produtor Rural Pessoa Física e o “Funrural”

A depender do modo de produção utilizado, a competência tributária para exigência de contribuição social do produtor rural pessoa física terá diferentes fundamentos constitucionais. Se a atividade utilizar empregados, a competência tributária estará lastreada no art. 195, inc. I da CF/88¹. Por outro lado, se a atividade for exercida em regime de economia familiar, sem o auxílio de empregados permanentes, a competência tributária estará baseada no art. 195, § 8º da CF/88².

No primeiro caso, o produtor rural pessoa física seguirá o regime previdenciário do **contribuinte individual**, nos termos do art. 12, inc. V, “a” da Lei nº 8.212/91³. No segundo caso, ele seguirá o regime previdenciário do **segurado especial**, conforme art. 12, inc. VII, “a” da Lei nº 8.212/91⁴.

¹ **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:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro;

² § 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. (redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

³ **Art. 12.** São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: (...) **V** – como **contribuinte individual**: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, a qualquer título, em caráter permanente ou temporário, em área superior a 4 (quatro) módulos fiscais; ou, quando em área igual ou inferior a 4 (quatro) módulos fiscais ou atividade pesqueira, com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos; ou ainda nas hipóteses dos §§ 10 e 11 deste artigo; (Redação dada pela Lei nº 11.718, de 2008).

⁴ **Art. 12.** São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: (...) **VII** – como **segurado especial**: a pessoa física residente no imóvel rural ou em aglomerado urbano ou rural próximo a ele que, individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com o auxílio eventual de terceiros a título de mútua colaboração, na condição de: (Redação dada pela Lei nº 11.718, de 2008).

a) produtor, seja proprietário, usufrutuário, possuidor, assentado, parceiro ou meeiro outorgados, comodatário ou arrendatário rurais, que explore atividade: (Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008).

Não obstante tal diferenciação, a legislação infraconstitucional unificou o tratamento de custeio previdenciário de ambos os produtores rurais, por meio do art. 25 da Lei nº 8.212/91:

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).

As contribuições previdenciárias incidentes sobre a produção rural ficaram popularmente conhecidas como “Funrural” (até para diferenciar da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários).

Adicionalmente, o art. 30, inc. III e IV da Lei nº 8.212/91 transferiu a responsabilidade pelo recolhimento do Funrural para a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou para a cooperativa:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

III – a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).

IV – a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

1. agropecuária em área de até 4 (quatro) módulos fiscais; ou 2. de seringueiro ou extrativista vegetal que exerça suas atividades nos termos do inciso XII do caput do art. 2o da Lei no 9.985, de 18 de julho de 2000, e faça dessas atividades o principal meio de vida;

No entanto, o mesmo dispositivo legal ressalva que a responsabilidade tributária permanecerá com o contribuinte, não sendo transferida ao responsável, nas seguintes hipóteses

X – a pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e o segurado especial são obrigados a recolher a contribuição de que trata o art. 25 desta Lei no prazo estabelecido no inciso III deste artigo, caso comercializem a sua produção: (Inciso alterado e alíneas acrescentadas pela Lei 9.528, de 10.12.97)

a) no exterior;

b) diretamente, no varejo, ao consumidor pessoa física;

c) à pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12;

d) ao segurado especial;

Pois bem. É cediço que a exigência do Funrural foi amplamente contestada no âmbito judicial. Os resultados dessas demandas foram diversos, podendo os pronunciamentos do plenário do Supremo Tribunal Federal a esse respeito serem sintetizados conforme segue:

- (i) no Recurso Extraordinário nº 363.852 (normal), Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 03/02/2010 (Frigorífico Mataboi), foi declarado inconstitucional o art. 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos art. 12, inc. V e VII, 25, inc. I e II, e 30, inc. IV, todos da Lei nº 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97;

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS – PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS – SUB-ROGAÇÃO – LEI Nº 8.212/91 – ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL – PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 – UNICIDADE DE INCIDÊNCIA – EXCEÇÕES – COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PRECEDENTE – INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR.

Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária subrogada 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 nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Aplicação de leis no tempo – considerações.

- (ii) no Recurso Extraordinário 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”;

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/1991, NA REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º DA LEI 8.540/1992. INCONSTITUCIONALIDADE.

I – Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador.

II – Necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social.

III – RE conhecido e provido para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/1992, aplicando-se aos casos semelhantes o disposto no art. 543-B do CPC.

- (iii) no Recurso Extraordinário 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 nº 10.256/01;
- (iv) no Recurso Extraordinário nº 761.263 (repercussão geral), Rel. Min. Alexandre de Moraes, aguardando julgamento, discute-se se a base de cálculo erigida pelo art. 25 da Lei nº 8.212/91 (receita bruta proveniente da comercialização da produção) é compatível com a base de cálculo constante do art. 195, §8º da CF/88 (resultado da comercialização da produção).

Em consequência, na data do presente julgamento, não há óbice constitucional para a exigência do Funrural, como base no art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 10.256/01, relativamente às competências ocorridas entre 2009 e 2012, como ocorre no presente processo administrativo.

Resta agora verificar eventuais impactos decorrentes do fato de a produção rural advir de cooperados segurados especiais. Isso porque, conforme defende a Recorrente, como o ato cooperativo não se confunde com o ato de comercialização, não haveria a realização do fato gerador do Funrural, nos precisos termos do art. 25 da Lei 8.212/91.

Tributação das Cooperativas

Muita confusão tem surgido em torno do regime jurídico-tributário das sociedades cooperativas, principalmente por conta da análise isolada de determinados dispositivos da Lei nº 5.764/71, que define a política nacional de cooperativismo⁵.

Na precisa doutrina do Prof. Walmor Franke, a filosofia do cooperativismo prega o pensamento de que, independentemente do ramo de negócio, a sociedade cooperativa é, na essência, um empreendimento comum, criado pelos próprios “cooperados” (também designados como “associados” ou “sócios”) para lhes prestar serviços, com base no princípio da mútua assistência e sem o intuito de lucro, a fim de desenvolver suas economias individuais

⁵ Alguns trechos abaixo foram extraídos de artigo publicado em 2008 e aqui adaptados *in* BOZZA, Fábio Piovesan. “A tributação das sociedades cooperativas e a evolução da jurisprudência a respeito”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 148. São Paulo: Dialética, 2008.

ou facilitar o exercício de suas profissões⁶. Trata-se da célebre máxima de que “a união faz a força”.

No campo normativo, a Lei nº 5.764/71 cuida do regime jurídico da sociedade cooperativa, ditando, na maioria das vezes, normas de direito privado, que não podem ser desconsideradas para fins tributários, mercê do art. 146, inc. III, “c” da Constituição Federal e do art. 109 do Código Tributário Nacional. Tal legislação consagra as cooperativas como sociedades de pessoas, cuja finalidade essencial é prestar serviços aos cooperados, sem objetivo de lucro.

O exercício de uma atividade econômica, com intuito lucrativo, é, na verdade, a motivação que cada cooperado traz consigo, individualmente, para dentro da cooperativa. É com fundamento nessa pretensão de ganho econômico ou de melhoria profissional, aliado ao princípio de assistência mútua, que os cooperados se reúnem. Mas a cooperativa, em si considerada, não tem escopo capitalista.

É preciso distinguir entre o fim da sociedade cooperativa e o seu objeto. Enquanto o fim da cooperativa é prestar, desinteressadamente, em regime de mutualidade, serviços aos cooperados para a satisfação individual de suas necessidades econômicas ou profissionais, o objeto do empreendimento cooperativo é o ramo da atividade empresarial, constante dos estatutos sociais, que a cooperativa procura desenvolver.

Com base nessa distinção entre o fim e o objeto, duas espécies de operações são necessárias e fundamentais para as cooperativas:

- (i) uma, entre a cooperativa e seus cooperados, denominada de **ato cooperativo** (ou operação interna), que não pode ser praticada por quem não revista o requisito da dupla identidade, isto é, o requisito de sócio e usuário/cliente da cooperativa;
- (ii) outra, entre a cooperativa e o mercado (assim entendido o comprador da produção agropecuária na cooperativa agrícola; ou o tomador dos serviços prestados pelos cooperados na cooperativa de trabalho; ou ainda o vendedor de bens, mercadorias ou serviços para os cooperados na cooperativa de consumo), denominada **operação externa**; com efeito, a cooperativa é um empreendimento que, embora voltado para a prestação dos serviços aos cooperados, está e atua no mercado, em contato com entidades públicas e privadas, com as quais necessita manter relações negociais, a fim de que, em conformidade com o seu objeto social, possa servir ao grupo cooperativado.

As características e os efeitos do ato cooperativo, descrito no primeiro tipo de operação (item i), estão regulados em dispositivos próprios da Lei nº 5.764/71. O art. 79 confere o tratamento geral, enquanto outros dispositivos cuidam das especificidades, a depender do objeto da cooperativa (a exemplo do art. 83 que cuida das cooperativas de produção):

⁶ FRANKE, Walmor. “ISS e Cooperativas”. *Revista de Direito Tributário* nº 17-18, Ed. Revista dos Tribunais, 1981, p. 86/102.

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.

Pelo teor do art. 79, os atos voltados para a consecução dos objetivos sociais, praticados entre a cooperativa e seus cooperados, em qualquer direção, não representam operação de mercado.

Significa dizer que os atos cooperativos, em si considerados, são atos fora do comércio, desprovidos de finalidade lucrativa e que não acarretam a circulação de riqueza. Tanto assim que o art. 83 menciona, coerentemente, a *entrega* da produção pelo cooperado à cooperativa (diferentemente do que ocorre no ato não cooperativo, em que há a *aquisição* da produção, nos termos do art. 85, como será visto a seguir).

Transpondo esse conteúdo para a seara fiscal, pode-se então afirmar que o ato cooperativo não é passível de tributação porque ausente capacidade contributiva. No ato cooperativo inexistente negócio mercantil de modo que, neste caso, a cooperativa é uma “projeção do cooperado”⁷.

Já o segundo tipo de transação, a *operação externa* (item ii), conquanto não exista um preceito legal autônomo e explícito para regê-lo, tal como ocorre com o ato cooperativo, nem por isso seus efeitos são diferentes daqueles previstos no art. 79. Desse modo, também para essas transações, aplica-se o mandamento da não-incidência tributária em relação às sociedades cooperativas.

Ora, em vista do fim da sociedade cooperativa, ela não age em seu próprio interesse, senão no de seus cooperados. Consequentemente, a receita obtida não é própria da cooperativa, mas de seus cooperados (mesmo porque quem presta os serviços na cooperativa de trabalho ou vende mercadorias na cooperativa de produção são os cooperados, e não a cooperativa).

Para Carlos Ervino Gulyas, como sua função é auxiliar, a cooperativa exerce a representação de seus cooperados perante o mercado. A receita originária da venda de bens ou serviços de cooperados não pode constituir receita da cooperativa porque esta nada adquiriu daqueles, a quem, aliás, devem ser transferidas as vantagens da venda, mesmo que com prévia dedução dos encargos correspondentes aos gastos da prestação do serviço. Vale dizer, os valores que ingressam na cooperativa, como os que provêm da venda da produção rural ao

⁷ BULGARELLI, Waldírio. *Regime tributário das cooperativas: a luz da nova lei cooperativista nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971*. Saraiva, 1974, p. 18.

mercado, são valores pertencentes aos cooperados, uma vez que a sociedade, na função de mandatária, não tem disponibilidade dos valores temporariamente detidos⁸.

Conforme ainda o citado autor, as atividades exercidas externamente pelas cooperativas, principalmente quando agem em nome próprio, embora por conta do cooperado, têm as mesmas aparências das atividades econômicas exercidas por sociedade empresarial. Essa semelhança não permite, muitas vezes, perceber que, em relação ao cooperado, a sociedade não opera, coopera. Esta é a tônica da função da sociedade cooperativa: auxiliar a inserção do cooperado no mercado.

Os contratos de venda de mercadorias ou prestação de serviços que normalmente são firmados pela cooperativa com o mercado, inclusive empresas, são *operações externas*, pertinentes ao âmbito do objeto da sociedade. Porém, quando os cooperados são cientificados da celebração de tais contratos, cria-se uma obrigação profissional de fazer, de natureza originariamente estatutária, que tem por conteúdo a relação jurídica interna entre cooperativa e cooperados. Os resultados de tais operações não são contabilizados em separado (art. 87), nem estão sujeitos à tributação, pois são distribuídos como retorno (art. 4º, VII)⁹.

Em suma, as *operações interna e externa*, realizadas, respectivamente, entre cooperados e cooperativa e entre cooperativa e mercado:

- (a) quando consideradas isoladamente, não representam operações de mercado (art. 79);
- (b) quando consideradas conjuntamente, evidenciam a operação de mercado realizada pelo cooperado diretamente com o mercado, sendo neutra a participação da cooperativa nessa relação.

Não se trata de desonerar todos os envolvidos nas operações com cooperativas, mas sim de se reconhecer que, ao realizar atos básicos (operações internas e operações externas) em consonância com seu objeto social, a sociedade cooperativa é neutra para fins fiscais, não sendo lícito às autoridades fiscais cobrar qualquer tributo sobre os montantes recebidos dos clientes (mercado) ou sobre os valores repassados aos seus cooperados.

Em outras palavras, quando a sociedade cooperativa pratica atos de representação dos cooperados perante o mercado (contratação, faturamento e recebimento pela venda) ou quando ela distribui o produto da venda ou do trabalho entre os cooperados, ela não pode ser constrangida a pagar nenhum tributo em nome próprio.

Para fechar o ciclo das relações jurídicas formadas pela cooperativa, é preciso abordar os *atos não cooperativos*. Trata-se de examinar o alcance dos art. 85, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71, os quais possuem a seguinte redação (grifamos):

Art. 85. *As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento*

⁸ GULYAS, Carlos Ervino. “Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas e as Sociedades Cooperativas”, *Revista de Direito Tributário* nº 25-26, Ed. Revista dos Tribunais, 1983, p. 239/269.

⁹ FRANKE, Walmor. “ISS e Cooperativas”. *Revista de Direito Tributário* nº 17-18, Ed. Revista dos Tribunais, 1981, p. 86/102.

de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

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.*

Art. 111. *Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.*

A sociedade cooperativa não tem vocação para ficar isolada do restante da comunidade, muito menos ter sua função social reduzida ao escambo de bens, produtos e serviços. Não. O objetivo imediato da cooperação é a união de pessoas para obter uma vantagem econômica ou melhoria profissional em prol de seus cooperados, o que na esmagadora maioria das vezes ocorre mediante a interação com o mercado.

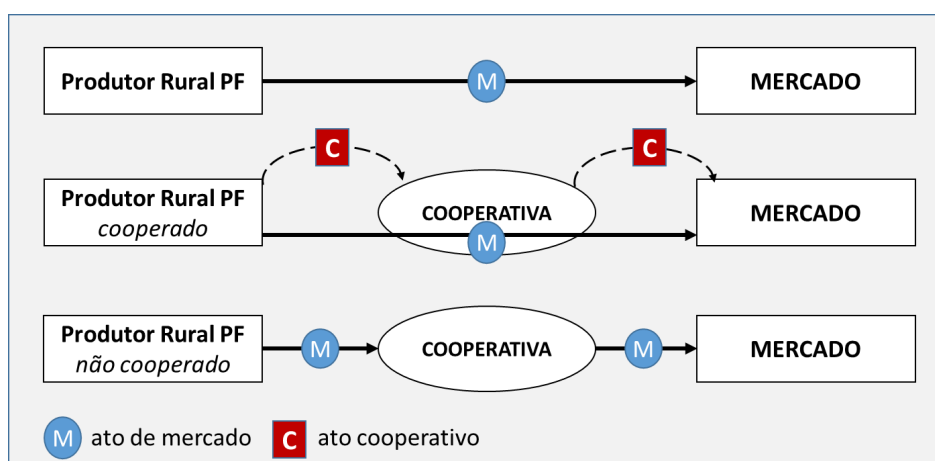
Além disso, o art. 85 acima transcrito esclarece, de pronto, quem são os “não associados” nas cooperativas agropecuárias e de pesca: são os agricultores, pecuaristas ou pescadores que poderiam ser qualificados como cooperados, mas que, por qualquer motivo, não quiseram se associar.

Na verdade, os art. 85 e 87 permitem que *operações internas*, privativas de cooperados, também sejam praticadas, excepcionalmente, com terceiros, não-cooperados. É importante ressaltar que tal autorização refere-se às operações internas e não às operações externas que a cooperativa necessita realizar continuamente no mercado.

O “não associado”, como se afirmou, não é o mercado. É a pessoa que, virtualmente, contém as condições de integrar o rol de cooperado da cooperativa, mas que, por alguma razão, não é cooperado. É o caso, por exemplo, de uma cooperativa de médicos que se vê obrigada a contratar um reconhecido neurologista, não-cooperado, para realizar determinada cirurgia. Ou de uma cooperativa de agricultores, que para evitar o inadimplemento na entrega de determinada quantidade de grãos aos seus clientes, adquire a diferença faltante de agricultores não-cooperados.

Os resultados positivos auferidos pelas cooperativas em virtude de operações internas realizadas com os próprios cooperados não estão sujeitos à tributação, conforme prescreve o art. 79 da Lei n. 5.764. Quando, porém, tais resultados são gerados através de operações internas praticadas excepcionalmente com não-cooperados, ficam eles submetidos à incidência tributária, como se vê da expressa disposição do art. 111. Os eventuais resultados positivos derivados de atos não-cooperativos não são passíveis de distribuição entre os cooperados da cooperativa e devem ser direcionados para um fundo especial destinado a financiar programas de assistência técnica, educacional e social.

Toda a exposição deste tópico pode ser graficamente assim sintetizada:



Conclui-se, portanto, que, nas três hipóteses da figura acima, ocorre o fato gerador do Funrural, havendo auferimento de receita de comercialização pelo produtor rural pessoa física, seja ele contribuinte individual (empregador) ou segurado especial (não empregador), seja ele cooperado ou não. Daí a aplicabilidade do disposto no art. 25 da Lei nº 8.212/91 ao presente caso.

E ainda que supostamente o cooperado não auferisse receita de comercialização – porque na operação imediata com a cooperativa não haveria ato de comércio, mas mera entrega da produção rural no contexto do ato cooperativo (o que já se demonstrou equivocado) – a interpretação do art. 25 da Lei nº 8.212/91 não poderia ser realizada apenas com base na sua literalidade, devendo ser agregados os critérios finalístico e sistemático, especialmente para preservar a neutralidade da incidência tributária, garantindo-se isonomia no trato da concorrência. Trata-se de interpretação extensiva e não emprego de analogia.

Por tais fundamentos, nego provimento ao recurso voluntário nessa parte.

Base de Cálculo

A Recorrente também se insurge contra a base de cálculo, alegando erro em relação a dois fatos. Primeiro, o auto de infração teria abarcado operações com produtores rurais empregadores, sendo que o lançamento estaria restrito, nos termos do relatório fiscal, às operações com produtores rurais não empregadores (segurados especiais). Segundo, o lançamento recaiu, indevidamente, sobre operações de exportação direta e indireta, praticadas pela Recorrente, em nome dos produtores rurais cooperados.

Como já relatado acima, tais pontos foram objeto de diligência (resolução nº 2301-000.458), seguida do devido contraditório.

Consoante informação fiscal, além das operações realizadas com *produtores rurais cooperados não empregadores (segurados especiais)*, também foram identificadas operações com *produtores rurais não cooperados não empregadores* (mantidas no lançamento) e operações com *produtores rurais empregadores* (excluídas do lançamento).

Os critérios utilizados pela fiscalização para identificar os *produtores rurais empregadores* (possuidores de matrícula CEI e que entregaram GFIP em, pelo menos, um mês do ano) afiguram-se razoáveis, não tendo a Recorrente apresentado outros elementos confiáveis

de prova que pudessem substituir ou complementar aqueles critérios. A apresentação de simples planilha, relacionando os produtores rurais que teriam ingressado com ações judiciais para discutir a incidência do Funrural, não cumpre com tal objetivo.

A informação fiscal igualmente mostra a proporção entre as vendas internas, exportações diretas e exportações indiretas (via “trading companies”). Conforme já discutido em tópico anterior, apenas as exportações diretas trarão influência sobre o crédito tributário lançado, em virtude da decisão judicial transitada em julgado.

Em vista do exposto, para identificar adequadamente as bases de cálculo do Funrural no presente processo, tomo como ponto de partida os dados constantes da informação fiscal, já expurgadas as operações com produtores rurais empregadores, fazendo os cálculos aritméticos para a exclusão das exportações diretas:

Mês	BC Original	Empregador Rural	Segurado Especial	Exp Direta/Faturam	BC Final
mai/09	9.489.390,51	-	9.489.390,51	0,0000%	9.489.390,51
jun/09	7.174.077,51	-	7.174.077,51	0,0000%	7.174.077,51
jul/09			-	0,0000%	-
ago/09	4.205.930,87	-	4.205.930,87	0,0000%	4.205.930,87
set/09	2.526.927,20	-	2.526.927,20	0,0000%	2.526.927,20
out/09	2.800.216,79	-	2.800.216,79	0,0000%	2.800.216,79
nov/09	3.830.699,29	-	3.830.699,29	0,0000%	3.830.699,29
dez/09	6.334.234,95	-	6.334.234,95	0,0000%	6.334.234,95
TOTAL	36.361.477,12	-	36.361.477,12		36.361.477,12

Mês	BC Original	Empregador Rural	Segurado Especial	Exp Direta/Faturam	BC Final
jan/10	6.362.509,84	26.332,67	6.336.177,17	0,0000%	6.336.177,17
fev/10	14.910.931,23	276.350,40	14.634.580,83	0,0000%	14.634.580,83
mar/10	23.999.455,52	1.033.197,55	22.966.257,97	2,7542%	22.333.721,29
abr/10	34.736.864,54	1.436.727,53	33.300.137,01	0,0000%	33.300.137,01
mai/10	10.809.829,52	203.473,50	10.606.356,02	0,0000%	10.606.356,02
jun/10	11.468.860,99	319.617,69	11.149.243,30	0,0000%	11.149.243,30
jul/10	12.001.711,67	275.681,21	11.726.030,46	0,0000%	11.726.030,46
ago/10	8.506.012,70	624.798,28	7.881.214,42	0,0000%	7.881.214,42
set/10	4.812.051,06	216.674,66	4.595.376,40	52,3700%	2.188.777,78
out/10	6.991.381,32	106.029,28	6.885.352,04	0,0000%	6.885.352,04
nov/10	10.133.516,42	142.571,94	9.990.944,48	0,0000%	9.990.944,48
dez/10	22.082.814,61	783.540,79	21.299.273,82	1,0093%	21.084.300,25
TOTAL	166.815.939,42	5.444.995,50	161.370.943,92		158.116.835,05

Mês	BC Original	Empregador Rural	Segurado Especial	Exp Direta/Faturam	BC Final
jan/11	15.357.545,15	210.549,64	15.146.995,51	45,7817%	8.212.443,47
fev/11	14.447.598,80	188.334,88	14.259.263,92	44,2387%	7.951.150,93
mar/11	17.333.360,18	562.287,65	16.771.072,53	0,0000%	16.771.072,53
abr/11	32.594.305,97	1.248.167,06	31.346.138,91	0,0000%	31.346.138,91
mai/11	10.014.569,49	471.919,49	9.542.650,00	0,0000%	9.542.650,00
jun/11	7.335.702,50	252.172,48	7.083.530,02	0,0000%	7.083.530,02
jul/11	7.657.016,30	309.948,25	7.347.068,05	18,7871%	5.966.767,03
ago/11	7.142.667,31	300.259,86	6.842.407,45	0,0000%	6.842.407,45
set/11	6.105.491,79	291.022,47	5.814.469,32	0,0000%	5.814.469,32
out/11	5.708.916,58	158.046,50	5.550.870,08	0,0000%	5.550.870,08
nov/11	17.873.901,96	1.044.822,84	16.829.079,12	0,0000%	16.829.079,12
dez/11	5.438.920,86	78.825,64	5.360.095,22	0,0000%	5.360.095,22
TOTAL	147.009.996,89	5.116.356,76	141.893.640,13		127.270.674,08

Mês	BC Original	Empregador Rural	Segurado Especial	Exp Direta/Faturam	BC Final
jan/12	12.474.304,29	-	12.474.304,29	0,0000%	12.474.304,29
fev/12	7.825.600,98	37.977,40	7.787.623,58	0,0000%	7.787.623,58
mar/12	8.953.405,25	321.800,74	8.631.604,51	3,1552%	8.359.260,12
abr/12	34.453.764,19	182.939,73	34.270.824,46	0,0000%	34.270.824,46
TOTAL	63.707.074,71	542.717,87	63.164.356,84		62.892.012,45

Multa Qualificada de 150%

Por fim, a Recorrente insurge-se contra a qualificação da multa de ofício, de 75% para 150%.

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.

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 1999.71.05.002303-2 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%.

Conclusão

Em face do exposto, voto por conhecer o recurso voluntário para lhe dar provimento parcial, a fim de (i) reconhecer os efeitos da decisão judicial transitada em julgado no Mandado de Segurança nº 2009.71.05.002650-8 sobre a base de cálculo da contribuição previdenciária lançada, nos termos dos demonstrativos constantes do voto e (ii) desqualificar a multa de ofício de 150% para 75%.

ASSIM VOTOU O CONSELHEIRO NA SESSÃO DE JULGAMENTO.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Redator-Designado *ad hoc*.

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 contribuições sociais, e, como tais, são financiadas por toda a sociedade (CF, art. 195, *caput*¹⁰). 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.

¹⁰ 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: (Grifou-se.)

Tal situação jurídica, sobre a qual discorremos a duas décadas¹¹, 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 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 1971¹²), 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

¹¹ 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.

¹² 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.

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 Mérida¹³, 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.

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 Franke¹⁴, 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

¹³ 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.

¹⁴ Walmor Franke in *ISS e Cooperativas*; Revista de Direito Tributário 17-18, p. 90.

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 Oliveira¹⁵ 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.”¹⁶

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.

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.”¹⁷ (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

¹⁵ Op. cit. p. 69.

¹⁶ 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.

¹⁷ Voto-vista prolatado pelo juiz Ronaldo Ponzi na Ap. Ms 95.04.33526-8/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, sujeita-se ao pagamento da COFINS. (acórdão com cópia integral neste processo às fls. 1015 a 1023).

associados (Lei nº 5.764/71, artigos 85/86) e, nos termos claros do artigo 87 da mencionada norma legal.”¹⁸

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 doutrina¹⁹ e pela própria jurisprudência administrativa²⁰, 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)^{21 22}. 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.”²³

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 venia* 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.

¹⁸ REsp no 36.887-1 — PR. Relator: O Sr. Ministro Garcia Vieira. R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 6, (57): 173-437 maio 1994.p.385.

¹⁹ Como a de Reginaldo Ferreira Lima in Direito Tributário Cooperativo, São Paulo, Max Limonad, 1997.

²⁰ P. ex.: ac. 101.92.258.

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.

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 pré-jurídicas que a ele sejam aplicadas. O direito constrói sua própria realidade, com especificidade, característica e natureza próprias.”

²³ Conforme Alfredo Roque Corvalan in Derecho Cooperativo Argentino. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1985, p. 196 apud Becho, op. cit. p. 119.

Cabe lembrar o magistério do ínclito professor Geraldo Ataliba²⁴, 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*²⁵. Estes atos, embora possam implicar transferência patrimonial²⁶, 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 Assembleia 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 intrínsecos 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 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 não-cooperado 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

²⁴ Geraldo Ataliba in ICM – Não Incidência Sobre Ato Cooperativo; Revista de Direito Tributário, vol. 2, p. 98.

²⁵ Walmor Franke in ISS e Cooperativas; Revista de Direito Tributário 17-18, p. 90.

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 labores da cooperativa ocorre, por exemplo, para que estas atividades sejam intermediadas, negociadas e facilitadas.

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 expressamente²⁷ 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 Magna²⁹. 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 nº 3.000, de 1999, que em seu art. 183 considera exemplificativos os atos descritos nos artigos em questão³⁰.

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

²⁷ Embora haja alusão indireta aos chamados atos-meio, negócios de meio, ou negócios externos, que irão originar as sobras.

²⁸ Estes artigos têm a presente redação: “Art. 85 - As cooperativas agropecuária e de pesca poderão adquirir produtos de não-associados, 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 não-associados, 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 não-associados, 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 não-cooperativas 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”.

²⁹ Como, por exemplo, os incisos do art. 170 da Constituição da República Federativa do Brasil.

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.

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”³¹. 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”³²; 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. 111³³ 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). 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 1980³⁴ 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

³¹ Walmor Franke in ISS e Cooperativas; Revista de Direito Tributário 17-18, p. 89.

³² Walmor Franke in ISS e Cooperativas; Revista de Direito Tributário 17-18, p. 88.

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.”

³⁴ DOU 05/11/80.

sociedade³⁵. 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.

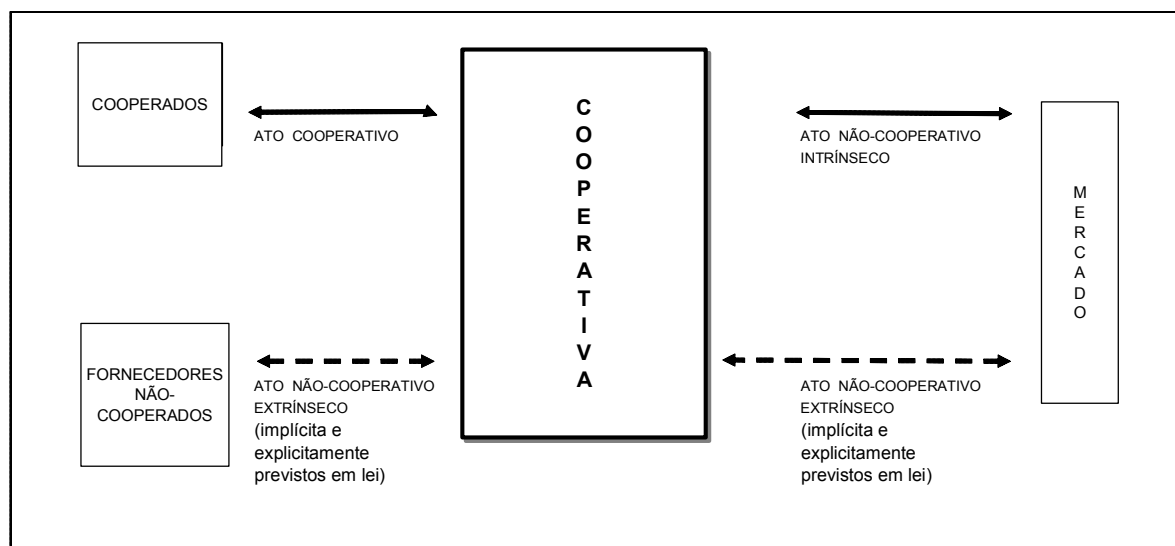
Já pelo art. 88 a cooperativa pode participar de sociedades não-cooperativas, públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares. A primeira parte deste artigo - autorização prévia, normas e limites instituídos - reputa-se não escrita por força de 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 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.



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.

Processo nº 11070.722083/2012-26
Acórdão n.º **2301-005.151**

S2-C3T1
Fl. 10.545

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.