



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>13971.727690/2019-21</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-011.864 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	7 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COOPERATIVA REGIONAL ITAIPU
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/07/2018

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. COOPERATIVA DE PRODUTORES RURAIS. PARCERIA RURAL. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR EM RELAÇÃO À PARCELA DA PRODUÇÃO QUE NÃO SEJA OBJETO DE REPASSE AO COOPERADO POR MEIO DE FIXAÇÃO DE PREÇO.

Não se considera receita bruta, para fins de base de cálculo das contribuições sociais devidas pelo produtor rural cooperado, a entrega ou o retorno de produção para a cooperativa nas operações em que não ocorra repasse pela cooperativa a título de fixação de preço, não podendo o mero retorno caracterizar permuta, compensação, dação em pagamento ou resarcimento que represente valor, preço ou complemento de preço.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 7 de agosto de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Álvares Feital – Relator**

*Assinado Digitalmente*

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

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

## RELATÓRIO

### Do lançamento

A autuação (fls. 101-118), com relatório fiscal às fls. 119-223, versa sobre a ausência de recolhimento de Funrural e GILRAT, bem como de Contribuição ao SENAR.

Esclarece o relatório fiscal que os lançamentos têm como base de cálculo das contribuições o valor do montante mensal das mercadorias que deram entrada na Recorrente, no período de 01/2016 a 07/2018, nas operações de código CFOP 1451 (Retorno de animal do estabelecimento produtor).

Sobre os valores lançados foram acrescidos juros de mora previstos no artigo 61, §3º, da Lei nº 9.430/96 e a multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007.

### Da Impugnação

Inconformado com o lançamento, a recorrente apresentou Impugnação (fls. 240-261), a qual foi assim sumarizada pelo relatório da decisão recorrida, o qual adoto:

#### **Da Inexistência de Fato Gerador e Base de Cálculo: Ilegalidade**

Faz um histórico da legislação que trata da contribuição previdenciária devida por produtores rurais pessoas físicas e do conceito de parceria rural, seja típica ou integrada, para concluir que não é possível reconhecer mínima legalidade na presente exigência, quando é certo que os procedimentos por si adotados no trato da matéria, amoldam-se ao que previsto na legislação mencionada. Neste sentido, explica que para o desenvolvimento das atividades agroindustriais de produção de carnes e derivados, de aves e suínos, firmou com seus associados, contratos de parceria/integração, por meio dos quais e mediante repartição dos riscos da atividade, fornece a eles todos os insumos de produção inclusive os próprios animais e aves a serem produzidos, cabendo ao parceiro produtor integrado o fornecimento de todas as instalações necessárias ao seu alojamento bem como a sua própria mão-de-obra para o trato e desenvolvimento dos animais que, após concluído, resulta na divisão dos frutos entre um e outro, na proporção estabelecida no respectivo instrumento contratual. Esclarece que, após a apuração dos quinhões, a cada parte é dado o tratamento previdenciário de conformidade com a categoria de cada uma delas, a saber:

- O parceiro produtor integrado entrega à Suplicante a parte lhe foi atribuída, fixando o seu preço e recebendo o valor decorrente de sua comercialização. Sobre este valor, a Postulante, na condição de sub-rogada nas obrigações do produtor, calcula e retém o quantum devido a título de contribuição previdenciária rural, recolhendo-o à Previdência Social nos termos dos art 25, incisos I e II, e 30, incisos III e IV da Lei nº 8.212/1991.

- Na partilha dos frutos da atividade, as aves e animais, são devolvidos à Cooperativa a título de retorno de parceria, sem que seja objeto de qualquer ato de comércio entre o parceiro produtor integrado e a Impugnante. Explica que, esta parcela da produção pertencendo à própria empresa, nada é recolhido a título de contribuição previdenciária rural, porque está obrigada ao recolhimento da contribuição previdenciária calculada sobre a folha de salários, conforme comprova os códigos FPAS enviados pela Previdência Social. Chama atenção ao descabimento da contribuição previdenciária rural do produtor que exerce outras atividades, nos termos do art 175, § 2º , inciso III, alínea "b" da IN RFB nº 971/2009.

Por conseguinte, entende que não há fato gerador e nem base de cálculo para se exigir da Suplicante a contribuição em tela, na condição de sub-rogada nas obrigações do produtor rural (Lei nº 8.212/1991, art. 30, inciso IV). Conforme orientações fornecidas pela própria Receita Federal do Brasil por meio da IN/RFB nº 971/2009, art. 168, parágrafo único, na parceria de produção rural integrada, o fato gerador, a base de cálculo e as alíquotas serão determinadas em função de cada parceiro perante o RGPS no momento da destinação dos respectivos quinhões, sendo certo que seu quinhão se constitui em produção própria. Afirma que a exigência objeto do lançamento em questão coloca a empresa na estranha situação de contribuir cumulativamente, com base na sua folha de salários e com base na receita da produção rural. Entretanto, o próprio art. 25 da Lei nº 8.212/1991 estabelece textualmente em seu *caput*, que as contribuições nele previstas, incidentes sobre a receita bruta decorrente da comercialização de produtos rurais, são devidas pelo produtor rural "*em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22*", não havendo que se confundir "substituição" com "cumulação", vocábulos que são excludentes entre si: se há substituição não há cumulação e vice-versa. Por tudo que foi exposto, conclui ser ilegítima a imposição da sub-rogação em virtude da ausência de fato gerador e base de cálculo, culminando por transformá-la em exigência cumulativa para própria Litigante, já que ela não substitui, no caso, a contribuição sobre a folha de salários.

**Da Violação aos Artigos 174, § 2º e 146, III, “c”, da Constituição Federal: inconstitucionalidade**

Cita vários exemplos de cooperativas, inclusive o seu, para enfatizar o relevante desempenho social, econômico e de avanço na saúde pública, que as mesmas possuem. Tece comentários acerca de empresas integradoras (não cooperativas)

DOCUMENTO VALIDADO

que também atuam no Oeste Catarinense, esclarecendo que tais empresas, ao contrário de seus objetivos, tem por finalidade a exploração do produtor rural, assim entendida o exercício das atividades visando delas extrair o maior lucro possível. Destaca o art. 174, § 2º, onde se encontra consignado que "*a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas associativas*", e o art 146, inciso III, alínea "c", onde estabeleceu que "*cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas*". Afirma que ambos os dispositivos constitucionais são flagrantemente violados pela presente exigência, que uma vez mantida, praticamente inviabilizará a continuidade da atividade da Suplicante, pois será submetida a um tratamento tributário francamente desfavorável em relação a uma integradora não cooperativa. Explica que na integradora não cooperativa, a contribuição devida por sub-rogação incidirá apenas sobre o quinhão de seu parceiro-integrado, não havendo incidência sobre o seu quinhão próprio, já que está obrigada ao recolhimento de suas contribuições à Previdência Social com base em sua folha de salários. Já na cooperativa a contribuição, que deveria ser igual à da integradora não cooperativa, faz-se também, e de forma cumulativa com a contribuição de sua folha de salários, sobre o quinhão que lhe coube na parceria. Conforme doutrina dominante, informa que por "*adequado tratamento tributário ao ato cooperativo*" deve ser entendido o tratamento diferenciado a seu favor, justamente em face das peculiaridades da sociedade que implica em uma atuação que converge para o atendimento de interesses do próprio Poder Público. Por isso, o tratamento tributário a que faz jus deve corresponder, no mínimo (enquanto não editada a lei complementar reclamada pela Constituição Federal) a tratamento equivalente ao conferido a qualquer outra sociedade não cooperativa. Nunca, porém, mais gravoso do que o tratamento dispensado a esta conforme já reconhecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal. Conclui que, existindo uma tributação mais gravosa à cooperativa do que aquela a que se submete, em situação idêntica, uma sociedade não cooperativa, não há como se afastar a violação aos dispositivos constitucionais - art. 146, III, "c" e art. 174, § 2º.

**Da Solução de Consulta COSIT nº 11/2017: sua Insuficiência para Legitimar, por si só, o Lançamento Impugnado**

Transcreve trechos do parecer elaborado pelo professor Heleno Taveira Torres para a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB, na intenção de comprovar a inconsistência jurídica do entendimento exarado pela RFB na Consulta COSIT nº 11/2017. Acredita que o entendimento adotado pela Solução de Consulta COSIT nº 11/2017, teve por propósito contornar jurisprudência amplamente consolidada junto ao E. Superior Tribunal de Justiça em sentido desfavorável aos interesses da Receita Federal, uma vez que aquela Corte já pacificou entendimento de que a simples devolução da parcela cabível à agroindústria, na partilha dos frutos da parceria rural, do local onde produzidos para o estabelecimento da parceria industrial, não tipifica fato gerador da contribuição sob exame, exatamente por

inexistência da comercialização. Defende que a jurisprudência exarada pelo STJ quanto à inexistência de ato de comercialização, defeito que impossibilita a exigência da contribuição sobre a parcela do parceiro agroindustrial, deve ser aplicada nas sociedades cooperativas ou não. Neste contexto, informa que em 07/12/2000 obteve decisão favorável proferida pela 2a Turma do Tribunal Regional Federal da 4a. Região, transcrevendo a ementa do acórdão. Colaciona, ainda, ementa de acórdão emitido pelo STJ no RE 879.909-SC, em 14/10/2008, envolvendo outra sociedade cooperativa. Ressalta que, no presente caso, a base de cálculo considerada pelo Fisco são os valores constantes das Notas Fiscais de devolução ou retorno – CFOP 1451 – que correspondem à soma dos insumos remetidos aos parceiros produtores integrados, quais sejam, pintinhos de um dia, leitões para cria e recria, ração e medicamentos veterinários, os quais não se referem a qualquer ato de comercialização, conforme entendimento de nossos tribunais pátrios, o que comprova a total improcedência do presente lançamento. Aduz que, outro detalhe que vai de encontro ao entendimento manifestado pela RFB na Solução de Consulta Cosit nº 11/2017, é o Ajuste Sinief 20, de 10/10/2019, do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ e da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, que altera alguns códigos CFOPs (Código Fiscal de Operações e Prestações) constantes do Convênio s/n, de 15/12/1970 (CFOPs 1450, 1451, 1452, 5450 e 5451) e cria novos códigos (CFOPs 1453, 1454, 1455 e 1456), todos pertinentes ao sistema de integração e parceria rural, com vistas a proporcionar a perfeita e correta escrituração dessas operações. Cita como exemplo, a nova redação dada ao CFOP 1.451, o que deixa absolutamente claro e reconhecido, que não há qualquer impedimento legal a que as cooperativas pratiquem o ato cooperativo mediante adoção do sistema de integração e parceria rural, obviamente com a partilha de riscos e frutos, como é da natureza desse ajuste. Por conseguinte, entende que não há qualquer sentido em se afirmar, de um lado, que não há possibilidade legal da celebração de contrato de parceria/integração entre uma cooperativa e seu associado, como o faz a Solução de Consulta Cosit nº 11/2017, e colocar à disposição do contribuinte, de outro lado, os códigos fiscais pertinentes à operação, neles fazendo constar que são também aplicáveis ao sistema de integração e produção animal decorrente de ato cooperativo, inclusive entre uma cooperativa singular e uma central. Lembra que o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ tem, como seu mais ilustre integrante, o Sr. Secretário da Receita Federal do Brasil.

#### **Das Considerações Finais que Demonstram a Improcedência da Exigência**

Repisa, de forma resumida, as argumentações a que pretende sua Impugnação e evidencia que o procedimento fiscal ignora os termos contidos no § 2º, inciso I, artigo 175, da IN/RFB nº 971/2009, colocando a cooperativa em situação de desvantagem em relação à agroindústria, quando é certo que ambas exercem as mesmas atividades, já que para a agroindústria não haverá substituição de uma contribuição por outra, ou seja contribuirá exclusivamente sobre a folha de salários, enquanto que a Impugnante, na sua condição de sociedade cooperativa,

também não terá a sua contribuição sobre a folha salarial substituída por aquela incidente sobre a produção rural própria, mas deverá pagar ambas de forma cumulativa, o que contraria toda a legislação aqui referida.

Pede, ao final, que sua impugnação, tempestivamente apresentada, seja devidamente acolhida, com consequente desconstituição dos lançamentos, os quais estão sendo cobrados de forma indevida e cumulativamente com a contribuição incidente sobre a folha de pagamentos, esta última já recolhida regularmente pela empresa, como também já se encontra recolhida a contribuição previdenciária e a destinada a outros fundos, incidente sobre a receita bruta decorrente da comercialização pelos produtores rurais, relativa ao quinhão da parceria a estes pertencentes.

### **Da decisão em Primeira Instância**

Em seguida, a DRJ deliberou (fls. 370-395) pela improcedência da Impugnação, mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/07/2018

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. COOPERATIVA DE PRODUTORES RURAIS. PARCERIA RURAL. BASE DE INCIDÊNCIA.

Incide contribuição previdenciária sobre a receita bruta da comercialização relativa à parte da produção rural entregue pelo cooperado produtor rural pessoa física ou segurado especial à cooperativa a título de participação da cooperativa em parceria rural firmada com o cooperado. A cooperativa fica sub-rogada na obrigação da contribuição previdenciária a cargo do produtor rural pessoa física ou segurado especial, devendo recolher esta contribuição sobre o valor da receita bruta de toda a produção rural que lhe é entregue pelo cooperado.

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT. VINCULAÇÃO ÀS ORIENTAÇÕES LEGAIS, NO ÂMBITO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

Nos termos do artigo 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, a Solução de Consulta Cosit tem efeito vinculante, no âmbito da Receita Federal do Brasil, cumpridas as pertinentes formalidades e requisitos legais.

COOPERATIVA. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO. CONTRIBUIÇÃO RURAL. CUMULAÇÃO.

Não ocorreu exigência cumulativa, pois a contribuição devida pela Cooperativa, na condição de contribuinte, incidente sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço, não se confunde com a contribuição devida pela Cooperativa, na condição de responsável tributário por substituição, descontada da receita bruta auferida pelos produtores rurais pessoa física cooperados ou não.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. LEGISLAÇÃO VIGENTE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da argüição de sua constitucionalidade ou ilegalidade.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITO ENTRE AS PARTES.

As decisões judiciais, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### **Do Recurso Voluntário**

O contribuinte recorreu da decisão de primeira instância (fls. 419-450), reiterando os argumentos da impugnação.

Pede, ao final, que seu recurso seja acolhido em todos os seus termos, com a consequente desconstituição de todos os lançamentos efetuados e objetos do processo administrativo nº 13971.727690/2019-21, já detalhados nos autos, posto que as exigências neles veiculadas estão sendo cobradas de forma indevida e cumulativamente com a contribuição incidente sobre a folha de salários da empresa, esta já recolhida regularmente pela Recorrente, do mesmo modo que já se encontram também recolhidas a contribuição previdenciária, juntamente com aquela destinada a terceiros, incidentes sobre a receita bruta decorrente da comercialização pelos produtores rurais parceiros, do quinhão que lhes coube em face da parceria/integração.

Na sequência, complementou seu recurso com petição (469-470) na qual aduz que:

Todos os autos de infração que são objetos do processo administrativo em curso têm por fundamento a existência de contratos de parceria/integração celebrados entre a Recorrente e seus associados produtores de aves e suínos, através dos quais é feita a divisão dos riscos e frutos de acordo com o que convencionado entre as partes; pelo que, sobre a parte que coube a cada parceiro produtor integrado, houve a fixação do respectivo preço junto à própria Recorrente. Aí, na condição de sub-rogada na obrigação do produtor, dele descontou a contribuição previdenciária incidente sobre a produção rural, recolhendo-a, a tempo e modo, à Previdência Social, fato este, aliás, que não foi objeto de qualquer contestação no Relatório apresentado pelo Sr. Auditor Fiscal.

É indene de dúvida que o legislador dispôs no artigo 12 da Lei nº 14.689/2023 de modo a fulminar de vez toda a controvérsia interpretativa que ensejou as lavraturas dos autos de infrações, objetos do presente processo administrativo.

Diante do fato superveniente, a saber, a vigência da novel Lei do CARF, que vem com este comando específico a afetar o presente processo administrativo, resta

um único pronunciamento possível ao ser colocado o processo a julgamento: curvar-se à força da Lei.

## VOTO

Conselheiro Thiago Álvares Feital — Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a atuação versa sobre a incidência de Funrural, GILRAT e Contribuição ao SENAR, no período de 01/01/2016 a 31/07/2018.

A controvérsia cinge-se à tributação da comercialização referente à parcela da produção que é entregue pelo cooperado à Recorrente por força de contratos de integração rural celebrados entre eles. A este respeito, assim se manifestou a decisão recorrida:

A vista do exposto e considerando a legislação de regência da matéria em questão acima demonstrada, concluo que a cooperativa fica sub-rogada na obrigação da contribuição previdenciária a cargo do produtor rural pessoa física ou segurado especial, devendo recolher esta contribuição sobre o valor da receita bruta da comercialização da produção que lhe é entregue pelo cooperado, conforme o art. 25 e incisos III e IV do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991. É legítima, portanto, a imposição da sub-rogação na pessoa da Suplicante.

Por conseguinte, a Solução de Consulta Cosit nº 11/2017, por ter efeito vinculante, foi devidamente cumprida em seus estritos termos pelo Fisco no presente caso, legitimando assim, os lançamentos por ela embasados.

Conforme amplamente já pacificado nos itens precedentes, a parte da produção rural entregue à cooperativa, por conta dos insumos fornecidos pela cooperativa ao cooperado, é fato gerador de contribuição previdenciária, não sendo considerada produção própria da cooperativa, razão pela qual, não é aplicado o disposto no parágrafo único, do art. 168, da IN/RFB nº 971/2009, como entendeu a Suplicante em sua defesa.

Nesse passo, a matriz legal da contribuição social previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural da pessoa física está prevista no art. 25, incisos I e II, da Lei 8.212/91, com fundamento constitucional na alínea ‘a’ do incisos I do art. 195 da Constituição Federal c/c o seu § 9º, que é diferente da matriz legal da contribuição incidente sobre folha de pagamento prevista no art. 22, incisos I e II, da mesma lei.

O lançamento em questão tem como fato gerador a comercialização da produção rural adquirida de produtores rurais pessoas físicas, cuja responsabilidade pelo recolhimento é sub-rogada ao adquirente da produção rural pessoa jurídica, por força do art. 30 inc. IV da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97. Trata-se, portanto, de fatos geradores distintos e inconfundíveis dos fatos geradores

referentes à folha de pagamento dos funcionários da cooperativa nos termos previstos no art. 22, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91.

A legislação previdenciária prevê que, seja qual for a empresa que tenha adquirido produção de segurado produtor rural pessoa física, fica sub-rogado no recolhimento das contribuições sociais destes produtores [...].

Por outro lado, afirma a Recorrente que em relação aos parcela de produção que lhe é própria não incide a contribuição previdenciária rural, porque está obrigada ao recolhimento da contribuição previdenciária calculada ordinariamente sobre a folha de salários. Ao mesmo tempo, em relação ao quinhão da produção que pertence aos cooperados, recolhe normalmente o Funrural, GILRAT e Contribuição ao SENAR.

Tem razão a Recorrente. Sendo matéria incontroversa nos autos a realização dos contratos de parceria/integração rural e a inexistência de repasse pela cooperativa na forma de fixação de preço por esses quinhões, aplica-se ao caso o art. 25, § 15, da Lei nº 8.212/1991. O dispositivo afasta do conceito de receita bruta, para fins de cálculo da contribuição do empregador rural pessoa física, “[...] a entrega ou o retorno de produção para a cooperativa nas operações em que não ocorra repasse pela cooperativa a título de fixação de preço [...]”. Determina ainda que não pode “[...] o mero retorno caracterizar permuta, compensação, dação em pagamento ou resarcimento que represente valor, preço ou complemento de preço [...]”.

Referida norma, introduzida na Lei nº 8.212/1991 pela Lei nº 13.986/2020, já se encontrava em vigor quando da prolação da decisão recorrida. Ademais, o art. 25, § 16, da Lei nº 8.212/1991 determina a aplicação retroativa do art. 25, § 15, atribuindo-lhe natureza interpretativa para os fins do art. 106, do Código Tributário Nacional.

Não bastasse isso, o art. 12, da Lei nº 14.689/2023 determina a extinção dos créditos tributários formalizados em desconformidade com art. 25, § 15, da Lei nº 8.212/1991.

Por esta razão, a decisão recorrida não pode subsistir.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Álvares Feital**

Relator