

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.

Nota Cosit nº 64, de 5 de março de 2008.

Interessado: Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Assunto: Momento de ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária devida pelo cooperado; e incidência das contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos rurais, via cooperativa de produtores rurais.

A presente Nota tem por objetivo consultar a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), sobre duas questões pertinentes ao cooperado como sujeito passivo de contribuições sociais previdenciárias: 1) momento da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, devida pelo cooperado, incidente sobre a comercialização da sua produção rural, via cooperativa; e 2) abrangência da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I da Constituição federal de 1988 no que diz respeito à receita do cooperado quando há exportação de produtos por meio de cooperativa.

Questão 1

2. A definição do momento em que ocorre o fato gerador da contribuição previdenciária devida pelo cooperado quando comercializa sua produção rural com a participação de cooperativa é de suma importância para a elaboração, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), de normas que encerrem as dúvidas sobre a tributação dos atos relacionados com a atuação das cooperativas. É necessário se fixar se o fato gerador ocorre quando o produtor rural cooperado entrega o produto à cooperativa, mediante remuneração ou não; ou se ocorre quando a cooperativa coloca o produto no mercado.

3 A legislação relativa ao setor rural sofreu alterações sucessivas a fim de substituir a contribuição incidente sobre a folha de salários pela contribuição sobre a receita da comercialização da produção, vigendo atualmente a legislação a seguir mencionada:

a) Produtor Rural Pessoa Física – Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, com redação dada pela Lei nº. 8.540, de 22 de dezembro de 1992.

Art. 25. A contribuição da pessoa física e 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:

I - dois por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento de complementação das prestações por acidente de trabalho.

b) Produtor Rural Pessoa Jurídica - Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994.

Art. 25. A contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a ser a seguinte: (Redação dada pela Lei nº. 10.256, de 09.07.2001):

I - dois e meio por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção;

II - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho.

c) Agroindústrias - Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com redação dada pela Lei nº 10.256, de 9 de julho de 2001:

Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº.10.256, de 09.07.2001):

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Incluído pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)

II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)

4. Os adquirentes da produção rural, dentre eles a cooperativa, ficam obrigados a reter e recolher a contribuição devida do produtor rural pessoa física com quem operam, conforme previsto no artigo 30, III da Lei nº 8.212, de 1991, a seguir transcrito:

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)

I -

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 10 (dez) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de estas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

5. Podemos observar que tal dispositivo trata tanto de operações de venda como de consignação, passível de dupla interpretação no caso da cooperativa: se o que vale para tributar o cooperado é o momento da entrega do produto à cooperativa, ou se é o momento em que ela, a cooperativa, comercializa a produção do cooperado com um terceiro.

6. Não existem dispositivos legais que definam quando ocorre o fato gerador da contribuição previdenciária para o cooperado, tornando-se necessário estabelecer se a ocorrência se dá com a entrega do produto à cooperativa, podendo haver já neste momento pagamento de valor ao cooperado, ou se a ocorrência se dá quando a mesma vende a referida produção a um terceiro.

7. Apresentamos a seguir os entendimentos que existem sobre a **questão 1**:

PRIMEIRO ENTENDIMENTO

8. O cerne da questão, como se vê, consiste em fixar a natureza das operações realizadas entre o cooperado e a cooperativa, especialmente no caso em que aquele já recebe o valor da produção no momento da entrega dos produtos à cooperativa.

9. De um lado, temos o art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, que estabelece que o ato cooperativo não caracteriza ato de compra e venda, e de outro lado, as posteriores Leis nº 8.212, de 1991, e 8.870, de 1994, definindo que a contribuição dos produtores rurais (pessoas físicas e jurídicas e as agroindústrias) incide sobre a respectiva receita bruta proveniente da comercialização da produção.

10. O ato cooperativo clássico ocorre quando o produtor entrega sua produção na cooperativa para que esta lhe preste o serviço de efetuar a venda desses produtos. Uma vez ocorrida a venda, a cooperativa repassa a cada associado o valor apurado na operação.

11. Nesta situação, os produtores terão auferido receita somente após a respectiva produção haver sido efetivamente comercializada pela cooperativa.

12. Caso o produtor associado de cooperativa afira a receita da comercialização da produção por ele entregue na cooperativa somente após esta ter comercializado os produtos, teremos que o produtor efetivamente obteve receita decorrente da comercialização de seus produtos pela cooperativa e a contribuição será devida no momento da obtenção dessa receita pelo produtor, uma vez que esta será efetivamente decorrente da comercialização da sua produção, configurando a exata hipótese prevista na legislação acima.

13. Ocorre que há casos em que os produtores rurais recebem o valor correspondente aos seus produtos diretamente da cooperativa. Dessa forma, a cooperativa usa recursos próprios para pagar ao produtor associado, ou seja, o valor dos produtos antes de terem sido efetivamente comercializados por ela. Tal fato ocorre quando o produtor, ao entregar seus produtos na cooperativa ou em algum momento posterior, negocia com a cooperativa o valor de sua produção e o recebe imediatamente da cooperativa. Note-se que esse valor não guarda qualquer relação com o preço auferido por meio de venda dos produtos pela cooperativa. Na prática, esses casos são a maioria.

14. Se o produtor entrega o produto e recebe o valor da venda imediatamente, ou seja, antes de a cooperativa encontrar comprador para o produto, quando a cooperativa receber o valor pela venda ao mercado (interno ou externo), nada mais terá de repassar ao associado, salvo se, no final do exercício, apurar sobra e esta não for destinada à formação dos fundos da cooperativa. Temos aí nada menos que uma operação de compra e venda.

15. Percebe-se que o momento e o valor da receita obtida pelo associado pelos seus produtos não corresponde ao momento e ao valor pelo qual a cooperativa efetivamente vendeu ou irá vender os produtos daquele associado. A cooperativa utiliza recursos próprios para pagar ao associado pelos produtos que este a entregou, passando, neste caso, aquela produção a pertencer ao patrimônio da cooperativa, assim como passa a ser da cooperativa o risco no caso de desvalorização ou perecimento dos produtos entregues pelo associado e cujo valor este já recebeu.

16. Note-se que o produtor e a cooperativa são pessoas distintas, tanto que o produtor emite a nota de produtor, dando a cooperativa como adquirente, e essa revende com nota fiscal de sua titularidade. As notas fiscais de entrada contêm os valores pagos ao associado individualmente pela quantidade de produtos que cada um entrega (primeira comercialização no mercado interno) e as notas fiscais de saída contêm o valor recebido pela cooperativa na

comercialização com terceiros (no mercado interno ou externo) de uma quantidade de produtos rurais sem individualização de seus produtores.

17. As notas de entrada de mercadorias têm como natureza da operação a compra, sendo o “adquirente” a cooperativa e o “remetente” o produtor-vendedor. Igualmente as notas fiscais de saída de mercadorias têm como natureza a venda de mercadoria, como vendedor a cooperativa e como comprador a empresa importadora ou adquirente no comércio interno, de que se constata que o comprador final não negociou com produtores, mas com pessoa jurídica distinta – a cooperativa, a qual agiu em seu próprio nome.

18. Nesse passo, a grande discussão se transfere para a interpretação da natureza do ato cooperativo. Para tanto, importante ter presente o dispositivo legal que regula a matéria, o qual se transcreve:

Lei nº 5.764/71:

[...]

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas 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.** (grifamos)*

19. Se, como diz o parágrafo único acima transcrito “*o ato cooperativo **não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria***”, então, na análise do assunto, deve ser considerada somente a venda da produção pelo associado diretamente para o adquirente final. Nesse caso, a ação da cooperativa é juridicamente irrelevante, nenhuma, ou meramente um auxiliar para que tudo isso possa acontecer.

20. No entanto, essa não é a realidade dos fatos. As operações mercantis realizadas pela cooperativa, por envolverem a **compra** dos produtos rurais do associado e a **venda** dos mesmos a terceiros, não se inserem no conceito legal de “ato cooperativo”.

21. A Lei demonstra que aquilo que se revestir de ato de comércio não pode ser enquadrado no conceito de ato cooperativo. Ficam fora desse negócio as operações mercantis realizadas pela cooperativa com o associado (primeira comercialização do produto) e entre aquela e o adquirente (segunda operação de comercialização), que caracterizam a compra e a venda da produção dos associados, o que contraria a norma legal que estabelece os limites de abrangência do ato cooperativo.

22. Se o conceito de ato cooperativo for erigido em mandamento supremo a ponto de considerarmos que o fato gerador da contribuição previdenciária deixaria de ser a obtenção de receita como prevêm as Leis nºs 8.212, de 1991, e 8.870, de 1994, passando a considerar-se

ocorrido somente quando a cooperativa comercializar com terceiros os produtos que recebeu dos associados, teremos a situação na qual o associado terá recebido a receita que as Leis nºs 8.212, de 1991, e 8.870, de 1994, mandam tributar, mas, por força da definição do ato cooperativo presente na Lei nº 5.764, de 1971, o tributo será devido em momento anterior ou posterior a percepção dessa receita. Isso representaria uma aberração jurídica consistente na situação na qual lei anterior estaria modificando lei posterior. Note-se que as Leis nºs 8.212, de 1991, e 8.870, de 1994, não tratam da tributação da cooperativa, mas dos produtores que poderão comercializar seus produtos com empresas mercantis ou por meio de suas cooperativas.

23. Por outro lado, a definição de ato cooperativo da Lei nº 5.764, de 1971, não constitui óbice a que ocorram transações entre cooperado e cooperativa, vistas à luz de outras legislações como atos de compra e venda. Assim também, o conceito de ato cooperativo não é suficiente para afastar a aplicação da legislação previdenciária que define a incidência da contribuição previdenciária a cargo dos produtores, incidente sobre a receita por estes auferida, pelo simples fato de os mesmos comercializarem sua produção por meio de cooperativas das quais são associados.

24. Lembre-se que, no caso de associado segurado especial e produtor rural pessoa física, a cooperativa está obrigada a reter e recolher a contribuição do produtor. Assim, caso prevaleça o entendimento que o fato gerador da contribuição não ocorre no momento da obtenção da receita pelo produtor, mas somente na comercialização pela cooperativa, cumpre alertar que nesse momento a cooperativa não terá como reter a contribuição devida pelo produtor associado, uma vez que este já recebeu o valor correspondente aos seus produtos.

25. Diante de todo o exposto, podemos afirmar que, no caso de haver recebimento imediato de valor pelo cooperado, a operação realizada entre este e a cooperativa é verdadeira compra e venda. Portanto, o fato gerador da contribuição previdenciária incidente sobre a receita decorrente da comercialização da produção rural ocorre no momento do recebimento de valores pelo cooperado.

SEGUNDO ENTENDIMENTO

26. A entrega do produto rural, pelo cooperado à cooperativa, cujo objetivo precípua é a colocação da sua produção no mercado, não se reveste de um ato comercial, e sim, caracteriza-se como um ato cooperativo, uma vez que esse momento consiste apenas na disponibilidade da produção para ser comercializada pela cooperativa.

27. É relevante considerar os fatores a seguir mencionados, os quais demonstram que não existe a comercialização do produto quando a cooperativa o recebe do cooperado, e sim ato cooperativo:

- neste momento pode ou não ocorrer a entrega física do produto;
- pode ou não ser efetuado algum pagamento pela cooperativa ao cooperado;

- o valor dos produtos constante da nota fiscal não representa o preço final de venda;

- quando a cooperativa **vende a produção**, emite uma Nota Fiscal - Fatura de Saída para o adquirente, cuja natureza da operação consiste em “Venda Mercadoria Recebida de Terceiros”, podendo inclusive ocorrer a retirada dos produtos nas dependências do produtor rural.

28. Tal entendimento encontra amparo legal na própria Lei nº 5.764, de 1971, que trata do cooperativismo e expressamente define o ato cooperativo em seu art. 79.

29. Não bastasse, o art. 83 da citada Lei ainda prescreve que “*A entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição,...*”.

30. A legislação que rege a matéria, notadamente a Lei nº 5.764, de 1971, permite concluir que a receita decorrente da comercialização da produção somente se realiza com a venda no mercado interno e ou mercado externo, **realizada pela cooperativa, independentemente de ela já ter pago antecipadamente ao cooperado pela sua produção**. Logo, o fato gerador da contribuição previdenciária devida pelo cooperado somente ocorre no momento da venda do produto pela cooperativa.

31. No caso de cooperado produtor pessoa jurídica, cabe a ele o recolhimento da contribuição sobre o produto comercializado no momento da referida venda; e, no caso do cooperado produtor rural pessoa física ou segurado especial, cabem à cooperativa a retenção e o recolhimento da contribuição previdenciária, na condição de sub-rogada.

Questão 2

32. Com relação à questão da exportação, a edição da Emenda Constitucional nº 33/01 acrescentou ao art. 149 o § 2º, que previu em seu inciso I que as contribuições sociais “não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”.

33. Surgiram questionamentos sobre se a imunidade em questão abrangeria ou não a contribuição devida pelo cooperado quando da comercialização dos produtos rurais exportados via cooperativas de produtores rurais.

34. O assunto em pauta tem gerado dupla interpretação, tanto por parte do contribuinte, quanto da própria Administração Pública, ocasionando posturas diversas.

35. No âmbito da fiscalização, têm ocorrido questionamentos por parte dos Auditores Fiscais quando realizam auditorias que envolvem exportação via cooperativas, notadamente, questionamentos quanto à constituição do crédito *versus* sua liquidez, uma vez que os valores apurados, via de regra, são significativos e, se constituídos e julgados improcedentes podem trazer prejuízos relevantes à instituição em consequência da sucumbência.

36. Assim, com a finalidade de dirimir as dúvidas existentes e buscando-se eliminar interpretação errônea para o contido na EC nº 33, de 2001, efetuamos a presente consulta, abordando a segunda questão e os entendimentos até então vislumbrados.

PRIMEIRO ENTENDIMENTO

37. É consequência lógica do primeiro entendimento conferido à questão 1, entender que, no caso de o cooperado receber o valor correspondente à produção imediatamente a sua entrega à cooperativa, a imunidade não alcança a contribuição devida pelo cooperado porque a operação ocorrida entre o cooperado e a cooperativa é considerada comercialização, de forma que estamos diante de receita oriunda do mercado interno. A receita decorrente de exportação é da cooperativa e não do cooperado. Apenas se o cooperado recebe o valor após a venda, o fato gerador da contribuição ocorrerá com a venda ao mercado externo pela cooperativa e caberá entender-se aplicável a imunidade.

SEGUNDO ENTENDIMENTO

38. De acordo com a linha do segundo entendimento apresentado para a questão 1, a conclusão de que o fato gerador da contribuição do cooperado somente se dá no momento da venda do produto pela cooperativa e não, no momento da sua entrega pelo cooperado à cooperativa, ainda que o primeiro receba imediatamente o pagamento por isso, permite depreender que a imunidade das receitas de exportação abarca também o cooperado. Se o fato gerador da contribuição devida por ele só ocorre no momento da venda pela cooperativa e esta ocorrer para o exterior, a receita decorrente será oriunda de exportação, logo, imune a qualquer contribuição social.

39. Ocorrendo a exportação do produto rural dos cooperados, via cooperativa, e sendo os valores decorrentes de tal exportação devidamente comprovados e rateados aos mesmos, de acordo com os requisitos legais e contábeis existentes, em cumprimento ao disposto na EC nº 33, de 2001, não haverá a incidência da contribuição previdenciária.

40. O Parecer CGMT/AAE Nº 02/2006, que resultou de consulta sobre a abrangência da imunidade inserta no artigo 149, § 2º, inciso I da Constituição Federal no que se refere a agroindústria que realiza operação de comercialização com mercado externo, intermediada por cooperativa de produtores, apresenta os seguintes trechos colacionados:

“Veja-se que dúvida não pode haver quanto ao enquadramento da hipótese prevista no artigo 22-A, inciso I, da Lei nº. 8.212/91 na regra inserta no artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal. A contribuição instituída a título de substituição é, da mesma forma, contribuição social, atraindo a incidência daquela norma.

A dívida só está quando cooperativa de produtores serve como interme-diadora, realizando a comercialização do produto com o comércio exterior. Nesse caso o que se questiona, em outras palavras, é se a receita da agroindústria deixaria de ser “decorrente de exportação”, permitindo sejam exigidos os 2,5% de contribuição sobre a receita bruta a que se refere o artigo 22-A, inciso I, da Lei de Custeio.

O ato praticado entre a cooperativa e seus associados não implica, de fato, em ato de comercialização, nos termos do artigo 79, parágrafo único, da Lei nº. 5.764/61; a comercialização é, ao contrário, efetivada pela cooperativa diretamente com terceiros, cuja receita será, somente então, repassada à agroindústria.

Seja como for, a receita auferida pela agroindústria continuará sendo “decorrente de exportação”, pois origina-se, deriva, é consequência desta. Isso é o que se depreende da interpretação literal do artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição, conclusão que não se afasta em nada da interpretação teleológica, atenta à finalidade que serviu de lastro à edição da norma em comento.

Vale consignar que esta conclusão é válida seja qual for a forma pela qual seja instrumentalizado o ato entre cooperativa e cooperado, sendo imune a agroindústria ainda que seja emitida a nota fiscal “com preço fechado e destaque de impostos”, na medida em que isso não seria suficiente para alterar a natureza jurídica do ato praticado pela cooperativa.”

41. Diante disso, a entrega do produto pelo produtor à cooperativa constituiu-se em ato cooperativo e não, em comercialização da produção, ainda que receba o valor correspondente imediatamente à entrega. A comercialização da produção do cooperado somente coincidirá com a venda pela cooperativa ao mercado externo. Nessa linha, a imunidade prevista na EC 33/01 alcança a receita do cooperado porque decorrente de venda do produto rural ao mercado externo, via cooperativa de produtores rurais.

TERCEIRO ENTENDIMENTO

42. Podemos entender também que a imunidade instituída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, não abrange as contribuições sociais previdenciárias porque se volta para os tributos que são originariamente incidentes sobre a folha de pagamento e não aqueles que têm a receita como base de cálculo meramente substitutiva. Dessa forma, independentemente do momento de ocorrência do fato gerador, a imunidade não alcança a contribuição social previdenciária sobre a receita, uma vez que ela é substitutiva e mantém sua natureza de contribuição sobre a remuneração. A incidência sobre a receita é mera ficção legal que substitui a base de cálculo folha de pagamento, sem o condão, contudo, de modificar a natureza do tributo.

43. Com base no acima exposto, torna-se imprescindível a definição do momento da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária do cooperado e, da incidência ou não das contribuições em caso de exportação da produção rural, via cooperativas, para o que sugerimos o encaminhamento da presente Nota à PGFN a fim de que esta Procuradoria opine a favor de um dos entendimentos apresentados para cada uma das duas questões objeto da consulta.

À consideração superior.

RACHEL DE LIMA FALCÃO RUNG
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração da Coordenadora da Cotri.

KÊNIA REBECA FREIRE PEREIRA
Chefe da Divisão de Contribuições Sociais Previdenciárias e de Terceiros – Ditri.

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

ROSIMERY BRANDÃO BARBOSA
Coordenadora de Contribuições Sociais – Cotri.

Aprovo. Encaminhe-se ao Gabinete da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com sugestão de encaminhamento à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Fl. 11 da Nota Cosit nº 64, de 5 de março de 2008.

ADALTO LACERDA DA SILVA
Coordenador-Geral da Cosit