



Solução de Consulta nº 44 - Cosit

Data 24 de março de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. ENTREGA DA PRODUÇÃO A COOPERATIVA. FIXAÇÃO DE PREÇO. SUBROGAÇÃO.

Inclusive na hipótese de o ato cooperativo estar caracterizado, a cooperativa que recebe a produção rural está sub-rogada nas obrigações do produtor rural pessoa física, quanto à contribuição previdenciária devida pelo empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição dos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, observando-se, contudo, os limites definidos pelo art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, em especial, o disposto nos §§ 14 a 16, incluídos pela Lei nº 13.986, de 2020.

Dispositivos Legais: arts. 25 e 30 da Lei nº 8.212, de 1991; e arts. 175 e 184 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

Assunto: Normas de Administração Tributária

CONSULTA. INEFICÁCIA.

O instituto da consulta tem por escopo dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação da legislação tributária. É ineficaz a consulta formulada na parte em que a consulente não descreve, completa e

exatamente, a hipótese a que se refere, tampouco apresenta todos os elementos necessários para a solução.

Dispositivos Legais: art. 18, XI, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

Relatório

Cooperativa agropecuária apresentou (em maio de 2020) consulta sobre a incidência de contribuições previdenciárias nas operações típicas “(...) entre Cooperativa e o cooperado produtor rural pessoa física (...)” (fl. 8).

2. A consulente sustenta que o ato cooperativo não é comercialização de atividade rural, de maneira que, em relação à contribuição previdenciária destinada ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) e à contribuição substitutiva do empregador rural pessoa física e a do segurado especial (“Funrural”, art. 25 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991), não caberia a tributação em tais operações.

Consulta (fls. 7 e 8).

É notório que em tais contribuições a alíquota devida é incidente sobre a “receita bruta” proveniente da comercialização da produção.

(...)

Nesse sentido, como elemento principal do posicionamento, temos o art. 79 da Lei n. 5.764/71, o qual dispõe que atos cooperativos são “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”, esclarecendo, expressamente, em seu respectivo parágrafo único que ele “não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”.

A sociedade cooperativa, na consecução de seus objetivos, ao praticar atos cooperativos, não realiza operação de mercado, compra e venda de produto ou mercadoria. Reiteramos que a cooperativa exerce atividade econômica na forma da lei e conforme objeto do estatuto, sem finalidade lucrativa, prestando serviços aos seus associados, a fim de se obter proveito comum.

Saliente-se que a cooperativa age como mandatária de seus cooperados, sendo o meio para viabilizar o objetivo comum dessa união de pessoas.

Percebe-se então que onde há ato cooperativo típico (art. 79, Lei n. 5.764/71 – infracitado), ou seja, entre cooperativa e seus associados (cooperados), inexistiria ato mercantil e, assim, incidência de tributos vinculados ao referido aspecto material, como o é o caso do Funrural e RAT:

(...)

Portanto, quando da prática de atos cooperativos, estamos diante de uma hipótese de não incidência.

Cabe ressaltar que o STF (RE 598.085, pub. Em 10/02/2015) já firmou posicionamento em sede de repercussão geral onde claramente reconhece a não incidência de tributos quando houver ato cooperativo típico – ementa abaixo:

(...)

Por esta razão jurídica, faz necessária a presente consulta quanto há incidência ou não do FUNRURAL e RAT nas operações entre cooperados (pessoa física ou jurídica; agroindústria) e as cooperativas.

2.1. Referencia, ainda, precedente da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) que daria amparo ao entendimento (fl. 8): “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’)” [Carf, 2ª Seção, Acórdão nº 2301-005.151, j. 3/10/2017].

3. Quanto aos dispositivos que ensejaram a consulta, a consulente cita o art. 174, § 1º, da Constituição Federal, o art. 79 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, e os arts. 22 e 25 da Lei nº 8.212, de 1991 (fl. 8).

4. Embora cite o cooperado pessoa jurídica, a consulente, em seus questionamentos, aborda exclusivamente o relacionamento mantido com o cooperado pessoa física (fl. 8):

Consulta (fl. 8).

1) Há incidência de Funrural e RAT nas operações consideradas “Ato Cooperativo” – ato típico, entre cooperativa e cooperado produtor rural pessoa física, ou seja, nas “compras” realizadas pela Cooperativa de seus cooperados produtores rurais pessoas físicas haverá a incidência da contribuição previdenciária (Funrural e RAT)?

2) Se há a incidência, como proceder nas operações de intermediação de venda de produção rural de associados (cooperados) para terceiros? Quem será o responsável pelo recolhimento do Funrural e RAT?

Fundamentos

5. Preliminarmente, assinale-se que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), é o instrumento de que se utiliza o sujeito passivo para dirimir dúvidas no que concerne à interpretação da legislação tributária, subordinando-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, regulamentados pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

5.1. A Solução de Consulta não se presta, portanto, a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela consulente, tampouco para convalidar procedimentos que tenham sido adotados pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária.

6. Delimita-se, inicialmente, que a consulta diz respeito exclusivamente à condição da cooperativa sub-rogada quanto às obrigações relativas ao recolhimento da

contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção do fornecedor cooperado pessoa física que detém a qualidade de empregador rural, nos termos dos incisos I e II do art. 25 e dos incisos III e IV do art. 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Considera-se, ainda, que a referência da consulente à GILRAT (cuja base legal é o inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991) também diz respeito, na realidade, à contribuição substitutiva de que trata o inciso II do referido art. 25.

Lei nº 8.212, de 1991.

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 - 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 13.606, de 2018)

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).

(...)

§ 13. O produtor rural pessoa física poderá optar por contribuir na forma prevista no caput deste artigo ou na forma dos incisos I e II do caput do art. 22 desta Lei, manifestando sua opção mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a folha de salários relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente ao início da atividade rural, e será irretroatável para todo o ano-calendário. (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)

(...)

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)

6.1. Observe-se que, na hipótese descrita no inciso IV do art. 30, a Lei nº 8.212, de 1991, não abre qualquer margem para que se cogite a existência de solidariedade, ou mesmo de subsidiariedade, entre a empresa ou a cooperativa e o produtor rural pessoa física que comercializou com elas a produção dele. Isso porque, literalmente, o dispositivo legal estabelece uma hipótese de sub-rogação da empresa ou cooperativa na obrigação do produtor rural pessoa física, isto é, a empresa ou a cooperativa substituem o produtor rural no polo passivo da obrigação tributária, e passam a se revestir, com exclusividade, da condição de sujeito passivo (cf. item 9 da Solução de Consulta Interna Cosit nº 1, de 17 de janeiro de 2017). Nesse sentido, assim dispõe o art. 184, IV e § 7º, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009:

Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

Art. 175. As contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, industrializada ou não, substituem as contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados empregados e trabalhadores avulsos, previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo devidas por:

I - produtores rurais pessoa física e jurídica;

(...)

§ 2º Não se aplica a substituição prevista no **caput**, hipótese em que são devidas as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991:

(...)

V - a partir de 1º de janeiro de 2019, ao produtor rural pessoa física ou jurídica que optar por contribuir na forma prevista nos incisos I e II do **caput** do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

(...)

§ 10. O produtor rural pessoa física que fizer a opção a que se refere o inciso V do § 2º deverá apresentar à empresa adquirente, consumidora, consignatária ou cooperativa, ou à pessoa física adquirente não produtora rural, a declaração de que recolhe as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, conforme modelo constante do Anexo XX. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

(...)

Art. 184. As contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta oriunda da comercialização da produção são devidas pelo produtor rural, sendo a responsabilidade pelo recolhimento:

I - do produtor rural, pessoa física, e do segurado especial, quando comercializarem a produção diretamente com:

- a) adquirente domiciliado no exterior (exportação), observado o disposto no art. 170;
- b) consumidor pessoa física, no varejo;
- c) outro produtor rural pessoa física;
- d) outro segurado especial;

II - do produtor rural pessoa jurídica, quando comercializar a própria produção rural;

(...)

IV - da empresa adquirente, inclusive se agroindustrial, consumidora, consignatária ou da cooperativa, na condição de sub-rogada nas obrigações do produtor rural, pessoa física, e do segurado especial;

(...)

§ 5º A responsabilidade da empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou da cooperativa prevalece quando a comercialização envolver produção rural de pessoa física ou de segurado especial, qualquer que seja a quantidade, independentemente de ter sido realizada diretamente com o produtor ou com o intermediário, pessoa física, exceto no caso previsto no inciso I do **caput**.

(...)

§ 7º O desconto da contribuição legalmente autorizado sempre se presumirá feito, oportuna e regularmente, pela empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou pela cooperativa, a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, ficando ela diretamente responsável pela importância que eventualmente deixar de descontar ou que tiver descontado em desacordo com as normas vigentes.

(...). [grifado]

6.2. Assim, independentemente de a relação entre o associado produtor rural pessoa física e a cooperativa ser ato cooperativo típico, a lei determina que a cooperativa que recebe a produção rural fica sub-rogada nas obrigações do produtor rural pessoa física, cabendo à cooperativa efetuar o desconto (que se presume realizado) e o recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva devida, na realidade, pelo associado produtor rural pessoa física.

6.3. Ocorre que o produtor rural associado possui a faculdade de remeter a produção para os armazéns da cooperativa sem que seja fixado o preço de comercialização da sua produção (entrega da produção, inclusive, sem a previsão de classificação da destinação

operacional, isto é, se para comercialização, beneficiamento ou industrialização, sujeitando-se à posterior fixação de preço). Nessa hipótese, em momento oportuno posterior, ocorre a fixação do preço, ou seja, a definição do valor efetivo a ser transferido para o cooperado pela cooperativa (em decorrência da “fixação de preço”, há a movimentação financeira para o associado relativa à transação com a produção).

Emenda nº 288 à Medida Provisória nº 897, de 2019.

(...)

A fixação do preço é o ato pelo qual o cooperado transfere a propriedade de sua produção, da entrega até então a cooperativa fornece a armazenagem e detém os poderes para a alienação ou até a gravação de ônus real conforme o melhor interesse na gestão do produto.

(...).

fonte: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/139071>>

6.4. Tem-se que, após a apresentação da consulta, os §§ 14 a 16 foram acrescentados ao art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, determinando, em caráter interpretativo, limites ao que se considera receita bruta proveniente da comercialização entre o associado produtor rural pessoa física e a cooperativa. Assim, sujeita-se à tributação (limite e momento da tributação) a parcela de produção que seja objeto de repasse ao cooperado por meio de fixação de preço, nos seguintes termos: “Considera-se receita bruta proveniente da comercialização da produção o valor da fixação de preço repassado ao cooperado pela cooperativa ao qual esteja associado, por ocasião da realização do ato cooperativo de que trata o art. 79 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, não compreendidos valores pagos, creditados ou capitalizados a título de sobras, os quais não representam preço ou complemento de preço” e “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, (...)”.

Lei nº 8.212, de 1991.

Art. 25. (...).

(...)

§ 3º Integram a produção, para os efeitos deste artigo, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem e torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos por meio desses processos, exceto, no caso de sociedades cooperativas, a parcela de produção que não seja objeto de repasse ao cooperado por meio de fixação de preço. (Redação dada pela Lei nº 13.986, de 2020)

(...)

§ 14. Considera-se receita bruta proveniente da comercialização da produção o valor da fixação de preço repassado ao cooperado pela cooperativa ao qual esteja associado, por ocasião da realização do ato cooperativo de que trata o art. 79 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, não compreendidos valores pagos, creditados ou capitalizados a título de sobras, os quais não representam preço ou complemento de preço. (Incluído pela Lei nº 13.986, de 2020)

§ 15. 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 ressarcimento que represente valor, preço ou complemento de preço. (Incluído pela Lei nº 13.986, de 2020)

§ 16. Aplica-se ao disposto no caput e nos §§ 3º, 14 e 15 deste artigo o caráter interpretativo de que trata o art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). (Incluído pela Lei nº 13.986, de 2020)

7. Considerando todo o exposto e ressalvada a opção a que se refere o inciso V do § 2º e o § 10 do art. 175 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009 (§ 13 do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991), quanto ao primeiro questionamento, verifica-se que: inclusive na hipótese de o ato cooperativo estar caracterizado, a cooperativa que recebe a produção rural fica subrogada nas obrigações do produtor rural pessoa física, quanto à contribuição previdenciária devida pelo empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição dos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, observando-se, contudo, os limites definidos pelo art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, em especial, o disposto nos §§ 14 a 16, incluídos pela Lei nº 13.986, de 7 de abril de 2020 (a promulgação dos referidos parágrafos foi publicada, no Diário Oficial da União de 20 de agosto de 2020, após a rejeição dos vetos de que trata a Mensagem nº 159, de 7 de abril de 2020: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/vetos/-/veto/detalhe/13085>).

Consulta (fl. 8).

1) Há incidência de Funrural e RAT nas operações consideradas “Ato Cooperativo” – ato típico, entre cooperativa e cooperado produtor rural pessoa física, ou seja, nas “compras” realizadas pela Cooperativa de seus cooperados produtores rurais pessoas físicas haverá a incidência da contribuição previdenciária (Funrural e RAT)?

7.1. Em relação ao segundo questionamento, a consulta não produz efeitos (art. 18, XI, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013). É considerada ineficaz porque não descreve, completa e exatamente, a hipótese a que se refere, uma vez que somente na pergunta se utiliza a expressão “operações de intermediação” (fl. 8), não deixando expresso em que termos ocorre a referida atividade de intermediação nem se diz respeito de fato às atividades ordinárias exercidas pela cooperativa quando esta transaciona comercialmente com terceiros e vende a produção dos seus associados produtores rurais.

Conclusão

8. Ante todo o exposto, tem-se que a consulta é parcialmente eficaz, já que, em relação ao segundo questionamento, não produz efeitos (art. 18, XI, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013).

9. Quanto ao primeiro questionamento, em resumo, responde-se à consulente que, inclusive na hipótese de o ato cooperativo estar caracterizado, a cooperativa que recebe a produção rural está sub-rogada nas obrigações do produtor rural pessoa física, quanto à contribuição previdenciária devida pelo empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição dos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, observando-se, contudo, os limites definidos pelo art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, em especial, o disposto nos §§ 14 a 16, incluídos pela Lei nº 13.986, de 2020.

Encaminhe-se ao Chefe da Disit/SRRF01.

Assinado digitalmente

Paulo Henrique Passos Teixeira Dantas
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Disit/SRRF01

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

Assinado digitalmente

Henrique Pinheiro Torres
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF01

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação.

Assinado digitalmente

Rodrigo Augusto Verly de Oliveira
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à interessada.

Assinado digitalmente
Fernando Mombelli
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação