



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	149 – COSIT
DATA	24 de julho de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA PREVIDENCIÁRIA ENTRE PRODUTOR RURAL E COOPERATIVA. EXPORTAÇÃO INDIRETA VIA *TRADING COMPANY*. OPERAÇÃO MERCANTIL REALIZADA PELA COOPERATIVA, POR ENVOLVER A COMPRA DOS PRODUTOS DO ASSOCIADO E A VENDA DESTES A *TRADING*. INAPLICABILIDADE, NA ESPÉCIE, DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PROFERIDAS NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 4.735/DF E NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 759.244/SP, COM REPERCUSSÃO GERAL, CONCERNENTES À IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NAS EXPORTAÇÕES INDIRETAS.

O valor despendido por cooperativa, ainda que a título de adiantamento, destinado ao pagamento de produtos diretamente a produtor rural pessoa física associado, por ocasião da entrega destes em depósito, com vistas à sua ulterior exportação através de *trading company*, corresponde a uma operação mercantil, e não a ato cooperativo propriamente dito, pelo que fica a cooperativa obrigada a reter e recolher, por sub-rogação, a contribuição previdenciária devida pelo cooperado, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.

De modo que a imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, alcança a contribuição previdenciária devida pelo produtor rural pessoa física, referida no art. 25, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991, apenas no caso de existência real e efetiva de ato cooperativo.

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

O alcance do conceito de ato cooperativo ainda está pendente de julgamento em sede do Recurso Extraordinário nº 672.215/CE (Tema 536).

Dispositivos Legais: Constituição, art. 149, § 2º, inciso I; Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 118; Lei nº 5.764, de 1971, art. 79; Lei nº 8.212, de 1991, arts. 12, inciso V, alínea “a”, 15, 22, incisos I e II, 22-A, 25, incisos I e II, e §§ 3º e 13 a 16, e 30, incisos III e IV; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, arts. 175 e 184; Instrução Normativa RFB nº 1.975, de 2020; Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022, arts. 148, 149, 150, 153 e 159; Parecer PGFN/CAT nº 1.724, de 2012; Nota Cosit nº 64, de 2008.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta interposta às fls. 6-9 pela pessoa jurídica em epígrafe, que se qualifica como cooperativa agropecuária. De início, afirma ser desprovida de fins lucrativos e que um dos seus objetivos sociais consiste em promover a venda em comum, com seus associados, de produção agropecuária no mercado local, nacional e internacional.

2. Alega que, no caso específico desta consulta, a operação relativa a produtos agrícolas destinados à exportação (basicamente soja e milho) segue esta logística:

i. o produtor rural **deposita in natura** para beneficiamento e armazenagem nos armazéns da cooperativa, **com autorização expressa para venda**;

ii. a cooperativa forma um lote e efetua a venda para uma *trading company* (empresa estabelecida no Brasil que realiza a venda ao mercado externo), com destino a exportação;

iii. a entrega do produto é realizada em um porto para embarque em navio;

iv. tanto a **operação de compra** como a de venda **da consulente** são escrituradas com um código fiscal específico de exportação;

v. as contribuições sociais são retidas pela cooperativa com anuência dos cooperados, para pagamento de tributos objeto da exportação.

3. Considera que **a entrega de mercadorias** pelos cooperados à cooperativa não representaria ato comercial, uma vez que esta pratica ato em nome daqueles, tratando-se, pois, de exportação indireta, com autorização expressa dos primeiros.

4. Acentua que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 759.244/SP, com repercussão geral (Tema 674), em conjunto com a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4.735/DF, declarou a inconstitucionalidade da incidência de contribuições sociais sobre receitas decorrentes de exportações realizadas de forma indireta por

intermédio de empresas comerciais exportadoras (*trading companies*) por ferir a imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição, assentando, outrossim, que imune não é o contribuinte, mas sim o bem quando exportado, sendo, portanto, irrelevante se promovida exportação direta ou indireta (cfr. fls. 10-93).

5. Refere a Instrução Normativa RFB nº 1.975, de 8 de setembro de 2020, que, com fundamento expresso na decisão da Suprema Corte exarada na ADI nº 4.735/DF, revogou os §§ 1º e 2º do art. 170 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

6. Nesta esteira, interroga sobre a possibilidade de ela, consulente, deixar de reter as contribuições previdenciárias (que denomina, impropriamente, de "Funrural") dos seus cooperados, em virtude de receitas decorrentes de exportação indireta.

7. A requerente atravessa aos autos cópias de vários documentos, inclusive do seu estatuto social (fls. 97-148), e presta as declarações de que tratava o art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, atualmente exigidas pelo art. 14, incisos I a III, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, que a revogou e substituiu a partir de 1º de janeiro de 2022.

8. Esse é o relatório, em apertada síntese.

FUNDAMENTOS

9. Ao princípio, é para sublinhar que este feito se habilita ao conhecimento, de vez que preenche os requisitos legais de admissibilidade. Não obstante, é de frisar que a consulta não sobrestará prazos de recolhimento de tributo retido na fonte ou declarado (autolancado) antes ou depois da data de sua interposição, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações, tampouco convalida informações e classificações fiscais aduzidas pelo consulente, sem prejuízo do poder-dever desta autoridade de, por meio de procedimento de fiscalização, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela respectiva solução, ao abrigo do art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, do art. 89, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e dos arts. 19, 33, inciso II, e 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

10. Neste diapasão, ressalte-se que a solicitante foi oficialmente intimada a prestar esclarecimentos sobre sua consulta nestes termos (fls. 177-181):

A consulente deverá prestar informações detalhadas acerca da fixação do preço repassado aos cooperados pela cooperativa-consulente no tocante à receita bruta decorrente da comercialização da produção rural destes, dialogando essas informações com o disposto no art. 25, incisos I e II, §§ 14 a 16, e no art. 30, incisos III e IV, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (na sua redação atualizada), e com o art.

184, inciso IV, §§ 5º e 7º, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, devendo, pois, inclusive, responder a estes dois quesitos:

- i. os cooperados já recebem imediatamente o valor da produção no momento da entrega dos produtos diretamente à **cooperativa-consulente, com recursos próprios desta**, antes mesmo da comercialização com a *trading company*?
- ii. os produtores associados da cooperativa-consulente auferem a receita da comercialização da produção por eles entregues à cooperativa-consulente somente depois de esta última ter efetivamente comercializado os produtos para a *trading company*?
(grifou-se)

11. Em resposta (fls. 184-186), a consulente aduziu que:

A consulente, com relação aos questionamentos expendidos em notificação, informa detalhadamente sobre a fixação do preço e dos procedimentos desde a entrega em depósito dos produtos (milho e soja) até a comercialização com a *trading*, para exportação.

O produtor rural cooperado entrega em depósito o produto que autoriza a comercialização mediante determinado preço que a consulente fixa junto à *trading*. Após o fechamento desse lote de produtos, o mesmo é comercializado com a empresa, para fins de exportação.

A consulente antecipa o pagamento do produto com recursos provenientes do fluxo de caixa, diretamente ao produtor cooperado e depositante do produto comercializado, sendo que, após o transcurso de 30 dias, a *trading* efetua o pagamento à cooperativa do montante do lote comercializado.

Assim, em resposta ao quesito “i” [...]:

R.: Não, pois os produtores rurais e cooperados entregam a produção nos armazéns da consulente, que os recebe a título de depósito e com as suas posteriores autorizações para comercialização, fecha-se um lote para exportação que é comercializado com a *trading company* para exportação.

A consulente faz um adiantamento aos cooperados, com recursos provenientes do fluxo de caixa, em prazo definido com cada um deles, considerando a data da autorização para a comercialização e da fixação do preço e a data do efetivo acerto.

Vale ressaltar que os produtores cooperados não recebem de imediato o valor da produção que depositam nos armazéns da consulente e somente após a comercialização com a *trading company*, para exportação, e em prazo que convencionam individualmente.

No que pertine ao quesito “ii” [...]:

R.: Como expendido em resposta ao item “i”, os produtores cooperados somente auferem a receita da comercialização da produção entregue em depósito e armazenamento após a comercialização do lote de produtos com a *trading company*, para exportação.

(ênfase acrescentada)

12. Adentrando no mérito processual, convém transcrever estas disposições da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

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).

[...]

Art. 15. Considera-se:

(...)

Parágrafo único. **Equiparam-se a empresa**, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como **a cooperativa**, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei nº 13.202, de 2015)

(...)

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - 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 laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

[...]

Art. 22-A. 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 2001).

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Incluído pela Lei nº 10.256, de 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 2001).

(...)

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).

[...]

§ 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)

[...]

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)

(negritou-se)

13. A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, vigente ao tempo da consulta, dispunha:

Art. 170. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.

(...)

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;

(...)

§ 1º A substituição prevista no caput, ocorre:

(...)

II - quando os cooperados filiados a cooperativa de produtores rurais se utilizarem dos serviços de segurados empregados por ela contratados para realizarem, exclusivamente, a colheita da produção de seus cooperados;

(...)

§ 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:

I - às agroindústrias de piscicultura, de carcinicultura, de suinocultura e de avicultura, bem como às sociedades cooperativas, exceto no caso do inciso II do § 1º;

(...)

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:

(...)

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.

14. Ressalte-se que, segundo informações obtidas na página do Supremo Tribunal na Internet, o acórdão da ADI nº 4.735/DF transitou em julgado a 21 de agosto de 2020 e está assim ementado:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. ART. 170, §§ 1º E 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB) 971, DE 13 DE DEZEMBRO DE 2009, QUE AFASTA A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ARTIGO 149, § 2º, I, DA CF, ÀS RECEITAS DECORRENTES DA COMERCIALIZAÇÃO ENTRE O PRODUTOR E EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. PROCEDÊNCIA.

(...)

2. O art. 149, § 2º, I, da CF, restringe a competência tributária da União para instituir contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação, sem nenhuma restrição quanto à sua incidência apenas nas exportações diretas, em que o produtor ou o fabricante nacional vende o seu produto, sem intermediação, para o comprador situado no exterior.

3. A imunidade visa a desonerar transações comerciais de venda de mercadorias para o exterior, de modo a tornar mais competitivos os produtos nacionais, contribuindo para geração de divisas, o fortalecimento da economia, a diminuição das desigualdades e o desenvolvimento nacional.

4. A imunidade também deve abarcar as exportações indiretas, em que aquisições domésticas de mercadorias são realizadas por sociedades comerciais com a finalidade específica de destiná-las à exportação, cenário em que se qualificam como operações-meio, integrando, em sua essência, a própria exportação.

5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente.

A C Ó R D ã O

Vistos (...) acordam em conhecer da ação direta e julgar procedente o pedido formulado para declarar a inconstitucionalidade do art. 170, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 971, de 13 de dezembro de 2009, nos termos do voto do Relator.

15. Por via de consequência, a aludida Instrução Normativa RFB nº 1.975, de 2020, com fundamento na decisão do Supremo prolatada na ADI nº 4.735/DF, revogou os malsinados §§ 1º e 2º do art. 170 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

16. A Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, que revogou e substituiu a IN RFB nº 971, de 2009, trata o tema da seguinte maneira:

Art. 148. As contribuições sociais previdenciárias de que trata este Capítulo não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação. (Constituição Federal, art. 149, § 2º, inciso I; e STF, ADI nº 4.735/DF, de 2020)

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica à contribuição devida ao Senar, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Art. 149. A empresa comercial exportadora que houver adquirido produtos de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, deverá efetuar a exportação no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal pela

vendedora. (Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 7º; e Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 9º)

Parágrafo único. No caso de a empresa comercial exportadora não comprovar o embarque dos produtos para o exterior no prazo previsto no caput, ou vendê-los no mercado interno antes de encerrado o referido prazo, ficará sujeita ao pagamento das contribuições sociais previdenciárias de que trata este Capítulo, que deixaram de ser pagas pela empresa vendedora, acrescidas de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma prevista nesta Instrução Normativa. (Lei nº 10.637, de 2002, art. 7º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 9º)

Art. 150. A empresa comercial exportadora que houver adquirido produtos de pessoa física, com o fim específico de exportação para o exterior, deverá efetuar a venda no prazo de 1 (um) ano, contado da data do depósito em entreposto. (Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, art. 5º)

Parágrafo único. No caso de a empresa comercial exportadora não comprovar o embarque dos produtos para o exterior no prazo previsto no caput, ou vendê-los no mercado interno antes de encerrado o referido prazo, ficará sujeita ao pagamento das contribuições sociais previdenciárias de que trata este Capítulo, que deixaram de ser pagas pela pessoa física vendedora, acrescidas de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma prevista nesta Instrução Normativa. (Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, art. 5º)

(...)

Art. 153. As contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, industrializada ou não, de que trata este Capítulo substituem as contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e trabalhadores avulsos, previstas nos incisos I e II do caput do art. 43, sendo devidas por: (Lei nº 8.212, de 1991, arts. 22-A e 25; Lei nº 8.870, art. 25; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 200, art. 201, caput, inciso IV, e art. 201-A)

I - produtores rurais pessoas físicas e jurídicas;

(...)

§ 1º A substituição prevista no caput ocorre inclusive:

(...)

II - quando os cooperados filiados a cooperativa de produtores rurais se utilizarem dos serviços de segurados empregados por ela contratados para realizarem, exclusivamente, a colheita da produção de seus cooperados; (Lei nº 8.870, de 1994, art. 25-A; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201-C)

(...)

§ 2º Não se aplica a substituição prevista no caput, hipótese em que são devidas as contribuições previdenciárias nas formas previstas nos incisos I e II do caput do art. 43:

I - às agroindústrias de piscicultura, de carcinicultura, de suinocultura e de avicultura, bem como às sociedades cooperativas, exceto no caso do inciso II do § 1º; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22-A, § 4º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201-A, § 4º, inciso I)

(...)

Art. 159. A responsabilidade pelo recolhimento das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a receita bruta oriunda da comercialização da produção de que trata este Capítulo é:

I - do produtor rural pessoa física e do segurado especial, quando comercializarem a produção diretamente com: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 30, caput, inciso X; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 200, § 7º, inciso III, e art. 216, caput, inciso IV)

a) adquirente domiciliado no exterior (exportação), observado o disposto no art. 148;

b) consumidor pessoa física, no varejo;

c) outro produtor rural pessoa física; e

d) outro segurado especial;

(...)

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; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 30, caput, incisos III e IV; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 216, caput, inciso III)

(...)

§ 6º 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. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 30, caput, incisos III e IV; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 216, caput, inciso III)

(...)

§ 8º 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. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 33, § 5º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 216, § 5º)

(...)

§ 11. A empresa adquirente, consumidora, consignatária ou cooperativa, ou a pessoa física adquirente não produtora rural, para exonerar-se da responsabilidade pela sub-rogação, deverá exigir do produtor rural pessoa física a declaração de que ele recolhe as contribuições previstas nos incisos I e II do caput do art. 43, conforme modelo constante do Anexo VII. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 25, § 13, art. 30, incisos III e IV)

17. Por seu turno, o acórdão do RE nº 759.244/SP, transcorrido em julgado a 9 de setembro de 2020, possui esta ementa:

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

1. O melhor discernimento acerca do alcance da imunidade tributária nas exportações indiretas se realiza a partir da compreensão da natureza objetiva da imunidade, que está a indicar que imune não é o contribuinte, ‘mas sim o bem quando exportado’, portanto, irrelevante se promovida exportação direta ou indireta.
2. A imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição, alcança a operação de exportação indireta realizada por *trading companies*, portanto, imune ao previsto no **art. 22-A da Lei n. 8.212/1991**.
3. A jurisprudência deste STF (RE 627.815, Pleno, DJe 1º/10/2013 e RE 606.107, DJe 25/11/2013, ambos rel. Min. Rosa Weber,) prestigia o fomento à exportação mediante uma série de desonerações tributárias que conduzem à conclusão da inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º dos arts. 245 da IN 3/2005 e 170 da IN 971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante a linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição.
4. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral: “A norma imunizante contida no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.”
5. Recurso extraordinário a que se dá provimento.
(realçou-se)

18. O Parecer PGFN/CAT nº 1.724, de 31 de agosto de 2012, disponibilizado na rede mundial de computadores, estatui:

Tributário. Previdenciário. Extensão da imunidade das receitas decorrentes de exportação, prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal à contribuição do produtor rural pessoa física quando existente ato cooperativo entre o cooperado (produtor rural) e sua cooperativa.
(...)

12. A Receita Federal analisou, outrossim, a questão da incidência tributária previdenciária entre produtor rural e cooperativa quando há exportação *a posteriori*. A Nota Cosit nº 64, de 5 de março de 2008 ¹, cuidou especificamente do fato gerador da contribuição previdenciária devida pelo cooperado e sua incidência sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos rurais via cooperativa. A análise se faz sob o prisma da natureza real das operações realizadas entre o cooperado e a cooperativa, se perfaz ato cooperativo ou compra e venda.

13. O ato cooperativo clássico se dá quando o produtor rural entrega sua produção à cooperativa com a promessa de que esta venderá os produtos e lhe entregará o valor apurado na operação. O auferimento da receita neste caso somente ocorre após a efetiva comercialização pela cooperativa.

14. Há casos, no entanto, em que os produtores rurais recebem o valor correspondente aos seus produtos diretamente da cooperativa que utiliza recursos próprios para pagar o produtor associado, antes mesmo da comercialização com terceiros. O produtor negocia o valor de sua produção e recebe a contrapartida em dinheiro imediatamente da cooperativa. Nesta hipótese o valor recebido não guarda qualquer relação com o preço auferido por meio de venda dos produtos em momento posterior pela cooperativa. Neste caso não se perfaz o ato cooperativo, mas o ato negocial de compra e venda.

¹ O inteiro teor da mencionada Nota Cosit nº 64, de 2008, está disponível na página desta Secretaria na internet.

15. Assim sendo, entende a Receita Federal que a imunidade somente se estende ao caso clássico de ato cooperativo, não abarcando a segunda hipótese em que há efetivo ato de comércio entre o cooperado e a cooperativa:

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 a repassar ao associado, salvo se, no final do exercício apurar sobra, e esta não for destinada à formação dos fundos da cooperativa.

16. Desta maneira, a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF, alcançaria a contribuição previdenciária devida pelo produtor rural pessoa física, prevista no art. 25, I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, apenas no caso de existência real e efetiva de ato cooperativo.

(...)

44. O já citado Parecer PGFN/CAT/Nº 1512/2008 define o ato cooperativo:

(...)

45. Desta maneira, há que se apartar definitivamente do ato cooperativo as operações de compra e venda, que não são beneficiadas pelo caráter constitutivo especial das cooperativas.

46. Veja-se que nos casos em que há recebimento imediato do valor da produção pelo cooperado, a operação realizada entre este e a cooperativa é verdadeira compra e venda. Desta maneira, 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 e não a posteriori na eventual exportação feita pela cooperativa.

47. Já a entrega do produto rural pelo cooperado à cooperativa, quando o objetivo precípuo é a colocação da sua produção no mercado, seja ele interno ou externo, não se reveste de um ato comercial, e sim, caracteriza-se como ato cooperativo, uma vez que esse momento consiste apenas na disponibilidade da produção para ser comercializada pela cooperativa, não se perfazendo o ato negocial da compra e venda.

48. A Receita Federal explica na Nota Cosit nº 64, de 5/03/2008, detalhadamente como na prática ocorre o funcionamento da entrega da produção pelo cooperado à cooperativa:

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 lhe 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.

49. Neste sentido, há que se corroborar o entendimento da Receita Federal no aspecto da tributação das cooperativas quando efetivamente negociam com os cooperados, distinguindo-a do caso clássico de ato cooperativo, quando a cooperativa, agindo dentro dos princípios que a regem, especialmente o mutualismo e a colaboração, recebe a produção para repassar ao cooperado somente após a sua efetiva comercialização.

50. No primeiro caso, as cooperativas serão tributadas na etapa anterior à exportação por constituir ato de comércio interno. Já no segundo, caso clássico de ato cooperativo, não havendo ato de comércio interno anterior à exportação, a venda da produção no exterior pela cooperativa será tida como receita de exportação, imune, portanto, a tributação. A contribuição do produtor rural neste último caso não poderá ser cobrada.

51. Assim sendo, merece reparos a conclusão do Parecer PGFN/CAT/Nº 1.512/2008 quando afirma que na exportação da produção pelas cooperativas não haverá imunidade. Esta ocorrerá, como acima explicitado, nos casos em que efetivamente ocorrer ato cooperativo entre o cooperado (produtor rural pessoa física) e sua cooperativa. Nos demais casos, em face da configuração de ato de comércio interno anterior à exportação, a imunidade não se impõe, havendo a plena incidência da contribuição previdenciária do produtor rural pessoa física.
(grifou-se)

19. Ademais, recorde-se que é assente o entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (cfr. Parecer SEI nº 15.598/2020/ME e Nota SEI nº 192/2021/CAT/PGACCAT/PGFN-ME) no sentido de que as situações que envolvem operações comerciais realizadas entre cooperados e cooperativas não foram especificamente enfrentadas pelo Supremo Tribunal Federal nas decisões preferidas no âmbito da ADI nº 4.735/DF e do RE nº 759.244/SP (Tema 674), com repercussão geral (seja dito de passagem que este último tratou, nomeadamente, da contribuição previdenciária prevista no art. 22-A da Lei 8.212, de 1991, cujo sujeito passivo é a agroindústria, isto é, o produtor rural pessoa

jurídica). O alcance do conceito de ato cooperativo ainda está pendente de julgamento em sede do RE nº 672.215/CE, com repercussão geral (Tema 536).

CONCLUSÃO

20. Em face do exposto, conclui-se que o valor despendido por cooperativa, ainda que a título de adiantamento, destinado ao pagamento de produtos diretamente ao produtor rural pessoa física associado, por ocasião da entrega destes em depósito, com vistas à sua ulterior exportação através de *trading company*, corresponde a uma operação mercantil, e não a ato cooperativo propriamente dito, pelo que fica a cooperativa obrigada a reter e recolher, por sub-rogação, a contribuição previdenciária devida pelo cooperado, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. De modo que a imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, alcança a contribuição previdenciária devida pelo produtor rural pessoa física, referida no art. 25, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991, apenas no caso de existência real e efetiva de ato cooperativo.

21. Lembre-se que, nos termos do Parecer SEI nº 15.598/2020/ME e da Nota SEI nº 192/2021/CAT/PGACCAT/PGFN-ME, as situações que envolvem tais operações comerciais realizadas entre cooperados e cooperativas não foram especificamente enfrentadas pelo Supremo Tribunal Federal nas decisões que proferiu na ADI nº 4.735/DF e no RE nº 759.244/SP (Tema 674 da repercussão geral, que tratou, nomeadamente, da contribuição previdenciária prevista no art. 22-A da Lei 8.212, de 1991, cujo sujeito passivo é a agroindústria), invocadas pela consulente, que versam sobre a imunidade tributária nas operações de exportação indireta. O alcance do conceito de ato cooperativo ainda está pendente de julgamento em sede do Recurso Extraordinário nº 672.215/CE (Tema 536).

É o entendimento.

Remeta-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

Assinatura digital

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe em exercício da Divisão de Tributação da SRRF04

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação.

Assinatura digital

ANDRÉ ROCHA NARDELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a presente Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se, nos termos do artigo 43 da IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação