



Processo nº.: 51708/2017-4 SET  
Interessado: COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO - CONAB  
Inscrição nº.: **20.216.710-0**  
CNPJ nº.: 26.461.699/0373-43  
Endereço: Av. Jerônimo Câmara, 1814, Lagoa Nova – CEP 59.060-300 – Natal/RN  
Assunto: **CONSULTA**  
**DECISÃO Nº 16/2017 – COJUP**

EMENTA: Orientação Técnica EFD nº 1.10 – item 3 – Valores cujo lançamento no Registro 1400 é obrigatório e periodicidade mensal – subitem 3.1 – produtos agropecuários e hortifrutigranjeiros. Nos casos em a CONAB/PAA adquira produtos agropecuários e hortifrutigranjeiros, amparada em nota fiscal de entrada de sua própria emissão, adquiridos de pequenas associações de produtores, proceda-se ao Registro 1400, nos termos do subitem 3.1 da Orientação técnica EFD nº 011/2016, Com permissão do Artigo 108, inciso I, § 1º do Código Tributário Nacional, integração analógica da legislação tributária.

## O RELATÓRIO

A consulente, supra qualificada, informa que nos termos do Art. 136 do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário deste Estado, aprovado pelo Decreto 13.796, de 16 de fevereiro de 1998 – RPPAT/RN, não incide em nenhuma das hipóteses impeditivas para a realização de consulta, formulada perante esta Administração Tributária.

Afirma que é sediada em Natal, capital do Estado do Grande do Norte, desenvolvendo atividade principal de comércio atacadista de mercadoria em geral, sem predominância de alimentos ou de insumos agropecuários (CNAE 4693-1/00), e atividade secundária comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios (CNAE 4691-5/00).

Informa que é Empresa Pública Federal, criada pela Lei nº 8.029 de 12.04.1990, vinculada ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento.



Formula Consulta Tributária sobre a Orientação Técnica EFD nº 011/2016 – versão 1.10 – item 3 – Valores cujo Lançamento no Registro 1400 é Obrigatório e Periodicidade Mensal – Subitem 3.1 – Produtos Agropecuários e Hortifrutigranjeiros.

Na sequência explica a relação institucional que mantém no âmbito do Programa de Aquisição de Alimentos (PAA), fls. (09).

Apresenta o Artigo 416 do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), aprovado pelo Decreto n.º 13.640, de 13 de novembro de 1997 – **RICMS/RN**, o qual trata da obrigatoriedade da emissão da Nota Fiscal, excetuando-se os produtores agropecuários não inscritos no Cadastro de Contribuintes deste Estado (CCE).

Invoca o conceito legal de Associação definido no Código Civil brasileiro, “*constituída pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos, o que pode ser observado nos fornecedores da CONAB pelo PAA, uma vez que são meros intermediários para a aquisição ao Produtor Rural.*”

Faz menção ao anexo 167 – Relação de códigos CNAE a que se refere a Cláusula Primeira do Protocolo ICMS 42/09, o qual relaciona os contribuintes obrigados à emissão de Nota Fiscal Eletrônica, e enfatiza que o referido anexo não relaciona as Associações.

Em assim sendo, assegura que quando das operações de compra, quando a CONAB adquire produtos fornecidos por Associação de Produtores Rurais, a Consultante emite Nota Fiscal de Entrada.

Face ao exposto apresenta os seguintes questionamentos:

1. O que se entende por produto agropecuário e hortifrutigranjeiro?

1.1 Produtos *in natura*? Por exemplo, abacaxi.

1.2 Produtos processados? Por exemplo, Polpa de Abacaxi.

Sabendo que a classificação dada pelo IBGE apenas interpreta os produtos do item 1.1. Enquanto a COMAB mantém um controle dos dois tipos de Produtos Agropecuários, quais destes informar no Registro 1400?

2. O que se entende por Produtor Rural?

2.1 Pessoas Físicas?

2.2 Pessoas Jurídicas – Cooperativas (que são obrigadas a emitir NF)?

2.3 Pessoas Jurídicas – Associações (dispensadas da emissão de NF)?

Se interpretado que os Produtores Rurais organizados sob a for jurídica de Cooperativa, então, para fins de Registro 1400, enquadrar no IPM 3.1 ou IPM 3.3?

Nestes termos, indica como local destinado ao recebimento de correspondência, o endereço da empresa indicado no início da consulta.



Registre-se que a Consultante já elaborou consulta semelhante, versando sobre a mesma matéria, a qual foi rejeitada sem análise do mérito, após o juízo de admissibilidade por não apresentar as condições formais exigidas em lei, que possibilitasse a chamada “condições mínimas de desenvolvimento regular do processo”, fls. (06 a 08).

Em data de 11 de abril de 2017 emitimos Despacho para COFIS no sentido de obter Informativo fiscal acerca do presente caso; em data de 17 de abril do corrente, aquela coordenadoria posicionou-se através de Parecer de lavra do Auditor-Fiscal Saulo José de Barros Campos (fl. 16).

É o que importa relatar.

### O MÉRITO

A presente consulta versa a Orientação Técnica EFD nº 011/2016 – versão 1.10 – item 3 – valores cujo lançamento no registro 1400 é obrigatório e periodicidade mensal – subitem 3 – valores cujo lançamento no Registro 1400 é obrigatório e periodicidade mensal – subitem 3.1 – produtos agropecuários e hortifrutigranjeiros.

Preliminarmente, cumpre-nos observar que a presente Consulta contém, ainda, perguntas solicitando a definição de termos tais como: (i) o que se entende por produto agropecuário e hortifrutigranjeiro, produtos *in natura* e processados, (ii) o que se entende por produtor rural, pessoas físicas? Pessoas Jurídicas (cooperativas e associações).

Este julgador entende que estas perguntas podem ser, podem ser classificadas de duas formas:

As do item (i) acima mencionadas encontram-se ao alcance do homem médio, não merecendo, portanto, a resposta desta Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais (COJUP). Tanto é verdade que o Contribuinte exemplificou com perfeita exatidão o que é produto *in natura* (abacaxi); e, produtos processados (polpa de abacaxi).

Ademais, o que mais interessa no âmbito desta Consulta é assegurar que para efeitos do registro 1400 o que importa é assegurar que o valor adicionado seja apropriado corretamente ao município de origem dos produtos, desde que adquiridos de produtores agropecuários nos termos do Artigo 416 do RICMS/RN.

Também não é merecedor de resposta em sede de consulta fiscal, as perguntas formuladas no item (ii) o que se entende por produtor rural, Pessoas físicas, jurídicas (cooperativas e associações).

Acredito que as primeiras colocações do Contribuinte nesse subgrupo devam receber o mesmo tratamento e pelos mesmos motivos que dissemos para o grupo (i), ou seja, é o tipo de conceito que se encontra ao alcance do homem médio.



A distinção entre Cooperativas e Associações são aquelas formuladas pelo Código Civil e se esgotam em sua própria literalidade, encontram-se ao alcance de qualquer departamento contábil ou jurídico contábil de qualquer empresa, ademais por tratar-se de uma Empresa Pública Federal da magnitude da CONAB.

Não obstante na parte inicial de sua consulta o Contribuinte o Contribuinte demonstra dúvidas acerca da Orientação Técnica EFD nº 011/2016 -versão 1.10 – item 3 – valores cujo lançamento no Registro 1400 é obrigatório e periodicidade mensal subitem 3.1 – produtos agropecuários e hortifrutigranjeiros.

Em outras palavras, busca a Consulente orientação sobre o escoreito preenchimento do Registro 1400, contido na EFD.

Julgo que esta questão é relevante e asseguro que o Contribuinte receberá a orientação adequada quanto a esta questão.

Com o intuito de tornar esta análise de mérito mais objetiva, entendemos por bem seccioná-la nos seguintes tópicos:

1. Dos Objetivos da Orientação Técnica nº 011/2016;
2. Do Produtor Rural;
3. Das Cooperativas;
4. Das Associações de Produtores Rurais;
5. Da Consulta em Matéria Fiscal e da Certeza do Direito: pausa para reflexão.

## 1. Dos Objetivos da Orientação Técnica nº 011/2016

Em primeiro lugar devemos chamar a atenção para o item 2 – Finalidade do Registro 1400, contido na Orientação Técnica EFD nº 011/2016, o qual esclarece que: *“O Registro 1400 tem por finalidade o fornecimento de informações para o cálculo do Valor Adicionado Fiscal (VAF) por Município, sendo utilizado para subsidiar cálculos de índices de participação dos municípios (IPM) nos repasses constitucionais de receitas tributárias estaduais”*.

Percebe-se com nítida clareza que embora a presente norma apresente sanção na esfera tributária, pois a coercitividade é própria do Direito, ela não constitui em si mesma uma norma de natureza propriamente tributária. Encontra-se a referida orientação técnica vinculada com mais precisão às normas alinhadas às finanças públicas e a repartição das receitas tributárias entre os Entes Federativos – O Estado e seus Municípios.

Deve-se em primeiro plano ter-se em mente a estrutura normativa contida na Orientação Técnica em comento em concerto com as demais disposições regulamentares, todas analisadas em uníssono na elaboração normativa que irá permear a elucidação do presente concreto.



Nesse *desideratum*, devemos perceber, seguindo as pegadas da Orientação Técnica nº 11, que no item 3 temos os valores cujo lançamento no Registro 1400 é obrigatório e de periodicidade mensal, voltando-se ele aos adquirentes dos produtos provenientes de produtores rurais, conforme detalharemos melhor no item subsequente.

## 2. Do Produtor Rural

Em assim sendo o subitem 3.1 trata dos produtos agropecuários e hortifrutigranjeiros, na sequencia se desmembra no 3.1.1, que trata da hipótese de aquisição de mercadorias provenientes de produtor rural, sem emissão da respectiva nota fiscal pelo remetente, nas hipóteses previstas na legislação vigente.

Este é o caso específico da Companhia Nacional de Abastecimento – CONAB, quando adquire os mencionados produtos e estes são provenientes de produtores rurais, nos casos em que estes não estejam obrigados a emitirem a documentação fiscal, em razão de dispensa decorrente de expressa previsão legal.

Por oportuno, veja-se a norma contida no Artigo 416 do RICMS/RN, a qual assevera que os estabelecimentos, excetuados os de produtores agropecuários não inscritos no Cadastro de Contribuintes do Estado (CCE), emitem Nota Fiscal, *in verbis*:

**Art. 416.** Os estabelecimentos, excetuados os de produtores agropecuários não inscritos no Cadastro de Contribuintes do Estado (CCE), emitem Nota Fiscal:

Veja-se, ainda, o disposto no Artigo 240-O do mesmo diploma legal: Nas saídas internas promovidas por produtor agropecuário com destino a CONAB/PAA, CONAB/PGPM, CONAB/EE E CONAB/MO, o imposto devido, será recolhido pela CONAB até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da aquisição, em inteiro teor:

**Art. 240-O.** Nas saídas internas promovidas por produtor agropecuário com destino a CONAB/PAA, CONAB/PGPM, CONAB/EE e CONAB/MO, o imposto, quando devido, será recolhido pela CONAB até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da aquisição (Conv. ICMS 156/15). **(AC pelo Decreto 25.893, de 19/02/2016, republicado no DOE nº 13.626, de 24/02/2016)**

§ 1º O imposto será calculado sobre o preço pago ao produtor.

§ 2º O imposto recolhido será lançado como crédito no campo próprio, não dispensando o débito do imposto, por ocasião da efetiva saída da mercadoria (Conv. ICMS 156/15). **(AC pelo Decreto 25.893, de 19/02/2016, republicado no DOE nº 13.626, de 24/02/2016).**

Devemos trazer à baila, ainda, a norma contida no caput do Artigo 146 do RICMS/RN, pois esta assevera que contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que, tendo relação pessoal e direta com a situação que constitua fato gerador da obrigação, realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual



e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, ipse litteris:

**Art. 146.** Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que, tendo relação pessoal e direta com a situação que constitua fato gerador da obrigação, realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

É imperioso perceber, que, no entorno nas normas que regem o presente caso, a única exceção que se faz a obrigação de emissão de Nota Fiscal é para os produtores rurais, ou seja, para os produtores rurais de pequeno porte, que exercem as suas atividades, em regra, no regime de economia familiar.

Nossa interpretação coaduna-se com o espírito do ordenamento jurídico pátrio, dado que a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), em seu Artigo 5º aduz que na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum, confira-se:

Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.

Nota-se, então, que ao excetuar o produtor rural, o nosso Regulamento está se referindo ao pequeno produtor rural, aquele que não tem condições de prover o seu empreendimento agrícola ou pecuário das exigências e complexidades impostas pela legislação tributária.

### 3. Das Cooperativas

O item 3.3 da Orientação em estudo trata das cooperativas, e no "subitem 3.3.1 Hipótese: Comercialização de produtos recebidos dos cooperados" deve ser preenchido o Registro, observando-se o valor total dos produtos recebidos dos cooperados, excetuando-se os valores recebidos dos cooperados localizados no município sede da cooperativa.

Note-se que esta orientação se dirige não àqueles contribuintes que adquirem produtos comercializados pelas cooperativas de produtores rurais, e sim, as próprias cooperativas. Corroborando o nosso entendimento o subitem 3.3.1 Hipótese: Comercialização de produtos recebidos dos cooperados.

Ora, a redação não poderia ser mais didática, quem comercializa produtos recebidos dos cooperados são as cooperativas, a CONAB comercializa para fins desse item produtos recebidos das cooperativas e não dos cooperados.

Destarte, elas são contribuintes do Imposto, nos termos do Artigo 146, já acima mencionado, e por óbvio possuem complexidade administrativa compatível com a operacionalização das exigências impostas pela legislação tributária, portanto este Julgador não vislumbra, qualquer motivo ou razão que as dispensem do régio cumprimento destas obrigações.



#### 4. Das Associações de Produtores Rurais

Com espeque no Artigo 108, inciso I, § 1º do Código Tributário Nacional que trata da interpretação e integração da legislação tributária ao prevê que na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada: (i) a analogia e no § 1º adverte que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Em assim sendo, aplica-se ao caso das Associações de Produtores Rurais o mesmo entendimento aplicável às Cooperativas, posto que a natureza específica de sua personalidade jurídica não tem o condão de desvesti-la da sua condição de contribuinte, por força da norma contida no caput do Artigo 146 do RICMS/RN, aliás, este entendimento encontra-se em perfeita sintonia com o Artigo 5º da LINDB; com o caput do Artigo 5º da Constituição Federal, vai ao encontro á ancestral e tão presente elaboração do princípio da isonomia formulado por Aristóteles e tão bem lapidado por Rui Barbosa na Oração aos moços:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.<sup>1</sup>

Destarte, não pode esta Fazenda Pública quinhoar com a mesma medida o produtor rural tomado isoladamente e as suas Cooperativas e Associações.

#### 5. Da Consulta em Matéria Fiscal e da Certeza do Direito: uma pausa para reflexão

Para Ruy Barbosa Nogueira “sendo a tutela do direito uma das obrigações elementares do Estado, deve o individuo ter garantia à certeza do Direito”<sup>2</sup>

Não obstante, a Decisão em sede de Consulta Fiscal é uma norma individual, voltada para um caso concreto, específico, bem definido e de aplicação restrita.

Ocorre, que não raro, o Contribuinte, em razão mesmo do emaranhado legislativo que vitima o arcabouço justributário de todos os Entes Federados, traz, na mais das vezes, problemas muito esparsos, que não podem ser solucionados pela natureza jurídica de um instrumento de orientação que se aplica a casos concretos e bem definidos.

---

<sup>1</sup> BARBOSA, Rui. *Nossos Clássicos*. Publicado sob a direção de Alceu Amoroso Lima, Alberto Alvim Corrêa, Jorge de Sena, vol. 67. Rui Barbosa, Textos escolhidos por Gladstone Chaves de Melo. 2ª ed. Rio de Janeiro: Livraria Agir Editora. 1968. p. 43.

<sup>2</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14ª ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 254.



A Consulta fiscal não tem a generalidade de uma norma tributária emanada do poder legiferante e dos decretos e regulamentos.

Esta reflexão é necessária em razão mesmo do princípio da isonomia invocado por este julgador no item 4 desta análise de mérito.

Em outras palavras, esta Secretaria de Tributação permanece sensível aos anseios dos Contribuintes, as desigualdades regionais, pois é verdade que uma Associação ou Cooperativa, localizadas em nosso Estado, necessariamente, não têm o mesmo porte econômico e capacidade administrativa quando comparadas com instituições similar, situadas em regiões mais desenvolvidas.

Não obstante, a orientação prestada, encontrar-se, salvo melhor juízo, em harmonia com o conjunto normativo apresentado e com o espírito do nosso ordenamento jurídico.

Nada obsta, contudo que outro possa ser o entendimento, desde que seja apresentado um caso concreto, ou seja, uma associação ou cooperativa específica, pois só uma análise pontual e individualizada poderá ser preenchida com os requisitos que levem em consideração princípios como a isonomia, o combate às desigualdades regionais, conforme o disposto no inciso III, do Artigo 3º da Constituição Federal, dentre outros.

Este entendimento se aperfeiçoa quando observamos o § 1º do Artigo 135 do RPPAT/RN, o qual assevera que a consulta somente pode versar sobre uma situação específica e determinada, claramente explicitada na petição, *verbi gratia*:

**Art. 135.** A consulta deve ser formulada em petição assinada pelo consultante ou seu representante legal credenciado e entregue no órgão de seu domicílio tributário, indicando:

(...)

**§ 1º** A consulta somente pode versar sobre uma situação específica e determinada, claramente explicitada na petição.

Ademais devemos ter em mente o posicionamento do Professor Koch quando se reporta à consulta fiscal:

A consulta deve ser formulada sobre um dispositivo da legislação claramente identificado e que possa suscitar dúvidas quanto a sua interpretação. Descabe consulta quando a matéria está clara na legislação; descabe também a consulta para submeter à aprovação da administração fazendária um procedimento diverso adotado pelo contribuinte daquele previsto na legislação. Tal questão tem solução por meio de regime especial que as administrações tributárias têm implantado.<sup>3</sup>

Contudo, com o fito de não prejudicar os municípios, em seu legítimo direito a uma repartição equânime do "bolo" tributário, sinto-me na obrigação de fazer uso da integração analógica, e em todos os casos nos quais a CONAB emita Nota Fiscal de entrada de produtos deve efetuar o Registro 1400, conforme determina o item 3.1, IPM 3.1, observando-se o valor total dos produtos recebidos das cooperativas

---

<sup>3</sup> KOCH, Deonísio. Processo administrativo tributário. 1 ed. Editora Momento Atual. Franca: São Paulo: 2003. p. 153.





e associações, excetuando-se os valores recebidos destas instituições quando localizadas no município sede da CONAB.

Esclareça-se, que esta integração analógica da legislação tributária só, e somente só, poderá ser aplicada se a Consulente puder aferir com a acuidade indispensável para a apropriação dos respectivos valores aos municípios de origem dos produtos.

Por se tratar de integração da legislação tributária, deve a Consulente ficar atenta a superveniência de norma específica que melhor discipline o presente caso.

Ademais, deve a CONAB atentar para alterações, que porventura possam alterar o conteúdo desta orientação.

Face ao exposto, segue-se a Decisão.

### **A DECISÃO**

Com supedâneo nas normas legais e regulamentares informa-se à Consulente que:

Os produtos agropecuários e hortifrutigranjeiros, cuja aquisição seja proveniente de produtor rural, sem emissão da respectiva nota fiscal pelo remetente, nas hipóteses previstas na legislação vigente devem ser informados no Código Item: IPM 3.1.

As cooperativas e associações de produtores rurais não se encontram albergadas nas normas que excluem a obrigatoriedade de emitirem documentação fiscal.

O preenchimento do Registro 1400 da EFD no IPM 3.3, constitui obrigação acessória da Cooperativa.

Por analogia, o mesmo entendimento se aplica às associações de produtores, com permissão do Artigo 108, inciso I, § 1º do CTN.

Contudo, com o fito de não prejudicar os munícipes, em seu legítimo direito a uma repartição equânime do "bolo" tributário, sinto-me na obrigação de fazer uso da integração analógica, e em todos os casos nos quais a CONAB emita Nota Fiscal de entrada de produtos deve efetuar o Registro 1400, conforme determina o item 3.1, IPM 3.1, observando-se o valor total dos produtos recebidos das cooperativas e associações, excetuando-se os valores recebidos destas instituições quando localizadas no município sede da CONAB.

Esclareça-se, que esta integração analógica da legislação tributária só, e somente só, poderá ser aplicada se a Consulente puder aferir com a acuidade a apropriação dos respectivos valores aos municípios de origem dos produtos.

Por se tratar de integração da legislação tributária, deve a Consulente ficar atenta a superveniência de norma específica que melhor discipline o presente caso.



Encaminhe-se o presente processo ao Protocolo geral desta Secretaria para ciência a interessada, entregando-lhe cópia-recibo desta decisão.

Remeta-se cópia desta decisão à COFIS e a 1º URT para conhecimento e providências.

Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, 25 de abril de 2017.

Jefferson Franklin de Melo

Julgador Fiscal – Mat. 158.666-1