



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 1

Solução de Consulta nº 559 - Cosit

Data 20 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SUBSTITUTIVAS. PRODUTOR RURAL
PESSOA JURÍDICA. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL.
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS.

Não constitui atividade econômica autônoma à atividade de produção rural a prestação de serviços a terceiros, por produtor rural pessoa jurídica, relacionados à atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultural, ou à extração de produtos primários, vegetais ou animais, desde que esses serviços possuam estrita vinculação com a atividade econômica mais abrangente do produtor rural, ficando excluída a receita proveniente dessas operações da base de cálculo da contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, exclusivamente em relação à remuneração dos segurados envolvidos na prestação desses serviços, hipótese em que são devidas as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 22 ; Lei n.º 8.870, de 15 de abril de 1994, art. 25, e Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, arts. 165, I, II e XXII, e 175.

Relatório

A consulente supramencionada formulou consulta (fls. 5 a 26), na forma da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, objetivando sanar dúvida sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Expõe que “Atua no ramo de cultivo de eucalipto (CNAE 02.10-1-01), cultivo de pinus (CNAE 02.10-1-03), extração de madeira em florestas plantadas (CNAE 02.10-1-07) e atividades de apoio à produção florestal (CNAE 02.30-6-00)” (fls. 5 e 6) e que “Atualmente, em razão da sua condição exclusiva de produtora rural, recolhe contribuição previdenciária sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural própria, em substituição à incidente sobre a folha de pagamento dos segurados empregados e trabalhadores avulsos (art. 175, I, da IN RFB nº 971/09)” (fls. 6).

3. Afirma que “passará, também, a prestar serviços à terceiros (cessão de mão de obra) de atividades relacionadas ao seu ramo de atuação, consistentes em plantio e corte de madeira (colheita) em fazendas de outros produtores rurais ou agroindústrias, sendo que não comercializará os produtos plantados e colhidos nas empresas terceiras, mas tão somente prestará serviços às mesmas (fls. 6) e que “Em razão desse acréscimo às atividades de produtor rural, qual seja, a prestação de serviço (cessão de mão de obra) a terceiros, a Consulente deixará de ser exclusivamente produtora rural” (fls. 6).

4. Por fim, tece os seguintes questionamentos (fls 9):

A Consulente, deixando de ser exclusivamente produtora rural, passando a prestar simultaneamente, através dos mesmos empregados, atividade de prestação de serviço com cessão de mão de obras a terceiros:

a) ficará excluída do recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural prevista no caput do artigo 175 da IN RFB 971/09 (substituição da folha de pagamento), e passará a recolher exclusiva e integralmente a contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento de toda a empresa (artigo 175, § 2º, III, “b” da IN RFB 971/09)? ou

b) deverá manter o recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta da produção rural, recolhendo a contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento apenas e exclusivamente sobre a parcela da remuneração dos empregados envolvidos diretamente na prestação de serviços, excluída a receita proveniente destas operações (prestação de serviços a terceiros) da base de cálculo das contribuições sobre o faturamento (artigo 172, § 2º, III, “a” da IN RFB 971/09)?

b.1) No caso de ser híbrida a incidência (alínea b acima) e o recolhimento da contribuição previdenciária, como a Consulente deverá operacionalizar (distribuir) o recolhimento?

b.1.1) Deverá individualizar por empregado, com controle de horas trabalhadas na produção própria e nas atividades de serviços a terceiros?

b.1.2) Deverá aplicar outro critério legal de apontamento, qual?

Fundamentos

5. Preliminarmente, cabe destacar que a presente solução de consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles aplicável, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida informações, ações ou classificações procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais se aplica.

6. O processo administrativo de consulta deve atender, para que se verifique sua admissibilidade e se operem os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pela IN RFB nº 1.396, de 2013, normas que ora disciplinam o instituto. Assim, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade do consulente e do atendimento dos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento da consulta, verificar se nela está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal

análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade administrativa, visando resguardar os interesses da Administração Fiscal.

6.1. Verificando-se os requisitos e condições de admissibilidade da presente consulta, consideram-se eficazes os questionamentos a) e b), e ineficazes os questionamentos b.1, b1.1 e b1.2.

7. Quanto ao mérito, em suma, trata a presente consulta de dúvida quanto ao enquadramento de produtor rural pessoa jurídica que, sujeito ao recolhimento da contribuição social incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção rural, passa também a prestar serviços a terceiros.

8. O art. 195 da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), alterado pelo art. 1º da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, dispõe:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II –(...)

(...)

§ 1º - (...)

(...)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005).

8.1. A CF/1988 estabeleceu que a Seguridade Social será financiada mediante receitas oriundas do Poder Público e das contribuições sociais. A contribuição social previdenciária da empresa, em regra, incidirá sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados que estiverem a seu serviço, com ou sem vínculo empregatício. Contudo, poderá incidir sobre a receita bruta, nas situações previstas em lei, como no caso em exame, considerando-se que o texto constitucional autoriza a instituição de contribuições com alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em função de determinados fatores, entre eles, a atividade econômica.

8.2. Nesse contexto, o legislador ordinário alterou o regime de tributação previdenciária dos produtores rurais. A Lei nº 8.870, de 15 de abril 1994, dispõe que a pessoa jurídica que se dedique à produção rural terá suas contribuições sociais devidas à Seguridade Social, na forma do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, vale dizer, aquelas que incidiam sobre a folha de salários, substituídas, em caráter definitivo, pelas contribuições que resultaram da incidência de determinados percentuais sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural:

Lei nº 8.870, 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:

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.

§ 1º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da venda de mercadorias de produção própria, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).

§ 2º Revogado

§ 3º Para os efeitos deste artigo, será observado o disposto no § 3º do art. 25 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992.

§ 4º Revogado

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (grifado).

8.3. Observa-se que a referida Lei expressamente excluiu da contribuição substitutiva as operações relativas à prestação de serviços a terceiros. Nessa hipótese em específico, as contribuições previdenciárias devidas sobre essas operações continuam sendo tributadas na forma do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, garantindo-se que a referida incidência sobre a receita bruta se aplique apenas às operações de comercialização da produção rural.

9. A Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, definiu produtor rural, em seu art. 165, inciso I, como sendo aquele que desenvolve a atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultural, ou ainda, aquele que pratica a extração de produtos primários, vegetais ou animais, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por

intermédio de prepostos. Definiu também, em seu art. 165, inciso I, alínea “b”, que o produtor rural pessoa jurídica, que não a agroindústria, deverá ter como única finalidade a atividade de produção rural:

IN RFB nº 971, de de 2009.

Art. 165. Considera-se:

I - produtor rural, a pessoa física ou jurídica, proprietária ou não, que desenvolve, em área urbana ou rural, a atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultural, bem como a extração de produtos primários, vegetais ou animais, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos, sendo:

(...)

b) produtor rural pessoa jurídica:

1. o empregador rural que, constituído sob a forma de firma individual ou de empresário individual, assim considerado pelo art. 931 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), ou sociedade empresária, tem como fim apenas a atividade de produção rural, observado o disposto no inciso III do § 2º do art. 175; (grifado)

2. a agroindústria que desenvolve as atividades de produção rural e de industrialização da produção rural própria ou da produção rural própria e da adquirida de terceiros, observado o disposto no inciso IV do § 2º do art. 175 e no § 3º deste artigo;

9.1. A referida IN também disciplinou aspectos referentes à contribuição substitutiva do produtor rural. Em seu art. 175, inciso II, alínea “a”, definiu que, na hipótese de o produtor rural prestar serviços a terceiros em condições que não configurem atividade econômica autônoma, fica excluída a receita proveniente dessas operações da base de cálculo da contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural:

IN RFB nº 971, de 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:

(...)

§ 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:

(...)

II - quando o produtor rural pessoa jurídica, além da atividade rural:

a) prestar serviços a terceiros em condições que não caracterize atividade econômica autônoma, definida no inciso XXII do art. 165, exclusivamente em relação a remuneração dos segurados envolvidos na prestação dos serviços, excluída a receita proveniente destas operações da base de cálculo das contribuições referidas no caput; (grifado)

9.2. A referida IN dispõe também, em seu art. 175, § 2º, inciso III, alínea “b”, que, na hipótese de o produtor rural pessoa jurídica (não agroindustrial) exercer serviço que configure atividade econômica autônoma, este não estará sujeito à incidência da referida contribuição substitutiva, devendo contribuir sobre a totalidade da folha de pagamento dos segurados a seu serviço para todas as atividades (inclusive a rural):

IN RFB nº 971, de 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:

III - quando o produtor rural pessoa jurídica, além da atividade rural:

b) exercer outra atividade econômica autônoma, definida no inciso XXII do art. 165, seja comercial, industrial ou de serviços, em relação à remuneração de todos os empregados e trabalhadores avulsos; (grifado).

10. O cerne da consulta reside portanto na definição da expressão “atividade econômica autônoma”, que estabelece se o produtor rural pessoa jurídica (não agroindustrial) que presta serviços a terceiros deve contribuir ou não, em relação à remuneração de todos os empregados e trabalhadores avulsos, na forma prevista no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

10.1. A definição de atividade econômica autônoma está presente na própria IN RFB nº 971, de 2009, em seu art. 165, inciso XXII, sendo aquela que não constitui parte de atividade econômica mais abrangente ou fase de processo produtivo mais complexo, exercida mediante estrutura operacional definida, em um ou mais estabelecimentos:

IN RFB nº 971, de de 2009.

Art. 165. Considera-se:

(...)

XXII - atividade econômica autônoma a que não constitui parte de atividade econômica mais abrangente ou fase de processo produtivo mais complexo, e que seja exercida mediante estrutura operacional definida, em um ou mais estabelecimentos. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010).

10.2. Portanto, cabe analisar se o serviço prestado a terceiros guarda relação com o processo produtivo principal do produtor rural.

10.3. Nos termos da própria IN, um dos requisitos para a atividade econômica ser considerada autônoma é não constituir parte de atividade econômica mais abrangente. No caso presente, infere-se que a atividade econômica a ser utilizada como parâmetro para a análise da referida autonomia é aquela exercida pelo produtor rural, ou seja, de acordo com o art. 165, inciso I, da IN RFB nº 971, de 2009, a atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultural, bem como a extração de produtos primários, vegetais ou animais.

10.4. Assim, o produtor rural pessoa jurídica que presta serviços a terceiros poderia: (1) prestar serviços relacionados à produção rural, sua área de expertise, ou seja, uma prestação de serviços intimamente ligada a sua atividade principal; ou (2) prestar serviços completamente diversos à produção rural, alheios a sua atividade econômica principal. Nesta última hipótese, caso a atividade fosse também exercida mediante estrutura operacional definida, poderia ser considerada como autônoma.

11. A consultante afirma que atua no ramo de cultivo de eucalipto, cultivo de pinus, extração de madeira em florestas plantadas e realiza atividades de apoio à produção florestal, recolhendo contribuição previdenciária sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção rural própria, em substituição à incidente sobre a folha de pagamento dos segurados empregados e trabalhadores avulsos.

11.1. Aduz que, no entanto, passará também a prestar serviços de plantio e corte de madeira (colheita) em fazendas de outros produtores rurais ou agroindústrias, sendo que não comercializará os produtos plantados e colhidos nas empresas terceiras, mas tão somente a elas prestará serviços.

11.2. O plantio e o corte de madeira (colheita) constituem atividades inerentes ao produtor rural, a saber, a silvicultura e a extração de produtos primários vegetais. Essas atividades constituem parte da expertise do produtor rural, que tão somente passará a prestar esses mesmos serviços a terceiros. Verifica-se, assim, que essa prestação de serviços terá vinculação com uma atividade econômica mais abrangente, qual seja, a sua própria produção rural.

12. De acordo com a interpretação acima estabelecida, infere-se que os serviços prestados a terceiros pela consulente não são considerados atividade econômica autônoma, aplicando-se portanto o disposto na IN RFB nº 971, de 2009, art. 175, inciso II, alínea “a”, que dispõe que, na hipótese de o produtor rural prestar serviços a terceiros em condições que não configurem atividade econômica autônoma, fica excluída a receita proveniente dessas operações da base de cálculo da contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, exclusivamente em relação à remuneração dos segurados envolvidos na prestação desses serviços, hipótese em que são devidas as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

13. Quanto às dúvidas procedimentais referenciadas nos itens b.1, b.1.1 e b.1.2, ressalta-se que o processo de consulta não é instrumento hábil para solucionar questionamentos de natureza operacional. A consulta deve solucionar, exclusivamente, dúvidas do sujeito passivo quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária que, devido a redação da norma, possa gerar interpretações conflitantes. Por expressa vedação normativa, os questionamentos que se assemelhem à prestação de assessoria contábil-fiscal deverão ser considerados ineficazes, de acordo com o art. 18, XIV, da IN RFB nº 1.396, de 2013, e o art. 52, VIII, do Decreto nº 70.235, de 1972:

IN RFB nº 1.396, de 2013.

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

(...)

VIII - quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.

14. Por fim, esclarece-se que, havendo cessão de mão de obra, deverão ser observados os procedimentos descritos nos arts. 115 a 150 da IN RFB nº 971, de 2009, além do estabelecido na Nota 1 do item 3, do Capítulo II, e na Nota 3 do item 6.3 do Capítulo IV do Manual da GFIP:

3 – TOMADOR DE SERVIÇO / OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL

(...)

NOTAS:

(...)

1. A empresa cedente deve relacionar os trabalhadores ao correspondente tomador. No caso da cessão de um mesmo trabalhador para mais de um tomador no mês, este deve estar vinculado aos respectivos tomadores, com as correspondentes remunerações. O mesmo se aplica aos trabalhadores que prestam serviços a mais de uma obra de construção civil, bem como àqueles que prestam serviços a tomador/obra e à administração da empresa, na mesma competência.

(...)

6.3 – PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA OU FÍSICA

(...)

3. A contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção não se aplica em relação à receita proveniente das operações do produtor rural pessoa jurídica referentes à prestação de serviços a terceiros, hipótese em que as contribuições sociais previdenciárias incidem sobre a remuneração contida na folha de pagamento dos trabalhadores envolvidos na

referida prestação de serviços. Neste caso, o produtor deve utilizar o FPAS 787 em GFIP/SEFIP com informações por tomador de serviço.

Conclusão

15. Conclui-se que não constitui atividade econômica autônoma à atividade de produção rural a prestação de serviços a terceiros, por produtor rural pessoa jurídica, relacionados à atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultural, ou à extração de produtos primários, vegetais ou animais, desde que esses serviços possuam estrita vinculação com a atividade econômica mais abrangente do produtor rural, ficando excluída a receita proveniente dessas operações da base de cálculo da contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, exclusivamente em relação à remuneração dos segurados envolvidos na prestação desses serviços, hipótese em que são devidas as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

assinado digitalmente

JOSÉ CARLOS DE SOUZA COSTA NEVES NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Disit/SRRF01

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF01

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

assinado digitalmente

MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora 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 ao interessado.

assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit