



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

Solução de Consulta nº 199 - Cosit

Data 11 de junho de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PRODUTORES RURAIS. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, os valores relativos às devoluções de venda não podem ser deduzidos da receita bruta proveniente da comercialização de produção rural, para fins de apuração da contribuição previdenciária patronal devida por produtor rural pessoa jurídica e por agroindústria.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, artigo 150, parágrafo 6º; Lei nº. 8.212, de 1991, art 22-A; Lei nº. 8.870, de 15 de abril 1994, artigo 25; Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, artigos 171, 173 e 175.

Relatório

A interessada, supramencionada, por meio de seu representante legal, formula consulta (fls. 4/6), através do processo em referência, com o seguinte teor:

(...) tem por atividade principal a produção e comercialização de frutas para os mercados nacional e internacional. Não raro, algumas operações redundam em devoluções.

Por se enquadrar na condição de produtora rural, recolhe a contribuição previdenciária patronal sobre a receita bruta (CPRB), conforme previsto no art. 171 da IN RFB nº. 971/2009.

*Com a instituição da EFD-Reinf, passou a prestar as informações relativas à CPRB por meio dessa obrigação acessória. Ocorre que, nos casos de devoluções de vendas, não há campo específico no registro **R-2050 - Comercialização da Produção por Produtor Rural PJ/Agroindústria** para informar essas ocorrências.*

Desse modo, o valor da CPRB apurado na EFD-Reinf é maior do que o efetivamente devido, por não considerar os valores dessas devoluções.

A base de cálculo das contribuições previdenciárias, seja do produtor rural pessoa jurídica, seja da agroindústria, é o valor da receita bruta, como prevêm os artigos 171 e 173 da IN RFB nº. 971/2009:

(...)

A leitura taxativa e literal do dispositivo referenciado induz ao entendimento de que não seria admitida qualquer dedução ou desconto da base de cálculo da contribuição previdenciária, ao contrário do que prevê, por exemplo, a Lei nº. 12.546/2011 que trata da CPRB sobre outras atividades. Nela, há expressa determinação para que sejam excluídos da receita bruta as vendas canceladas e os descontos incondicionais, como se vê na redação do seu art. 7º:

(...)

*Analizando o Manual de Orientação da EFD-Reinf, no item que trata do registro **"R-2050 - Comercialização da Produção por Produtor Rural PJ/Agroindústria"**, não há qualquer referência a deduções da receita bruta. Diferentemente, nas orientações relativas ao registro **"R-2060- - Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB"** há campo específico para serem informados os valores das exclusões da receita bruta, conforme prevê o item 5 das "informações adicionais":*

*Por outro lado, a mesma IN RFB nº. 971/2009, esclarece que a receita bruta do produtor rural corresponde ao **valor recebido** pela comercialização.*

(...)

Por óbvio, havendo devolução de produtos comercializados, o valor a ser recebido pelo produtor rural corresponde à diferença entre a venda original e a parcela devolvida. Assim, não havendo como indicar na EFD-Reinf as devoluções de vendas, a base de cálculo da CPRB será apurada por valor maior que o real, penalizando o produtor rural.

2. Por fim, faz os seguintes questionamentos:

"1 -Está correto o entendimento de que, mesmo não havendo expressa determinação para que sejam excluídos da receita bruta os valores das devoluções de vendas, essa exclusão, por justiça fiscal, encontra respaldo na IN RFB nº. 971/2009, em cujo § 1º do art. 171 deixa claro que o valor a ser tributado é o da receita recebida ou creditada?"

2 - Ao preencher as informações alusivas ao Evento R-2050, como deverá proceder o produtor rural para deduzir as devoluções de vendas da base de cálculo da CPRB?"

Fundamentos

3. Inicialmente, há que se assinalar que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária, relativa aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), tem o objetivo de dirimir dúvidas concernentes a dispositivos da legislação tributária aplicável a fatos concretos e determinados, relatados pelo sujeito passivo de obrigação tributária, principal ou acessória. Sob esse enfoque, a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados e, tampouco, declarar ou reconhecer direitos do consulente. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações ou ações procedidas pelo interessado.

4. Convém enfatizar que o escopo único do instituto é, tão somente, fornecer ao sujeito passivo a interpretação adotada pela RFB, acerca de determinada norma tributária, a qual discipline situações por ele enfrentadas e cujo sentido lhe pareça dúbio, obscuro ou de difícil compreensão.

5. A dúvida da consulente versa sobre a possibilidade de se deduzir da receita bruta proveniente da comercialização de frutas as devoluções de venda, para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição Previdenciária Patronal devida por produtor rural pessoa jurídica e por agroindústria.

6. Observe-se, contudo, que da leitura dos documentos apresentados pela interessada (fls. 9/26), verifica-se que seu objeto social não está limitado a "produção e comercialização de frutas para o mercado nacional e internacional", mas abrange muitas outras atividades. Abaixo transcreve-se o artigo 3º de seu Estatuto Social:

(...)

7. Dessa forma, importa ressaltar que, apesar da diversidade de atividades constantes no contrato social da interessada, a presente consulta vai tratar unicamente da questão apresentada na inicial. Portanto, não se verificará se a interessada é ou não, efetivamente, um "produtor rural pessoa jurídica" ou uma "agroindústria", sujeita às contribuições sociais sobre a receita bruta da comercialização da produção, previstas no artigo 25 da Lei nº. 9.870, de 1994 ou, no artigo 22-A da Lei nº. 8.212, de 1991, respectivamente.

8. Feitas essas ressalvas e considerando que os requisitos formais da consulta estão de acordo com o disposto na Instrução Normativa RFB nº. 1.396, de 16 de setembro de 2013, passa-se a análise da presente consulta.

9. A Lei nº. 8.870, de 15 de abril 1994, em seu artigo 25, ao tratar da contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, assim estabelece:

Lei nº. 8.870, de 15 de abril 1994

Art. 25. A contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nos incisos I

e II do art. 22 da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a ser a seguinte: (Redação dada pela Lei nº. 10.256, de 9.7.2001)

I - 1,7% (um inteiro e sete décimos por cento) **da receita bruta** proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº. 13.606, 2018)

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). (Redação dada pela Lei nº. 10.256, de 9.7.2001)

§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. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997).

§ 4º (...)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)

§ 6º Não integra a base de cálculo da contribuição de que trata o caput deste artigo a produção rural destinada ao plantio ou reflorestamento, nem o produto animal destinado à reprodução ou criação pecuária ou granjeira e à utilização como cobaia para fins de pesquisas científicas, quando vendido pelo próprio produtor e por quem a utilize diretamente com essas finalidades e, no caso de produto vegetal, por pessoa ou entidade registrada no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento que se dedique ao comércio de sementes e mudas no País. (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)

§ 7º O empregador pessoa jurídica poderá optar por contribuir na forma prevista no **caput** deste artigo ou na forma dos **incisos I e II do caput** do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, 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 irretratável para todo o ano- calendário. (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018) (grifos da transcrição)

10. Por sua vez, a Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, em seu artigo 22-A, dispõe sobre a contribuição devida à seguridade social pela agroindústria:

Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente

da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de:(Incluído pela Lei nº. 10.256, de 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)

§ 1º (VETADO)

§ 2º 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 desta Lei. (Incluído pela Lei nº. 10.256, de 2001)

§ 3º Na hipótese do § 2º, a receita bruta correspondente aos serviços prestados a terceiros será excluída da base de cálculo da contribuição de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº. 10.256, de 2001).

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura. (Incluído pela Lei nº. 10.256, de 2001)

§ 5º 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 comercialização da produção, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).(Incluído pela Lei nº. 10.256, de 2001).

§ 6º Não se aplica o regime substitutivo de que trata este artigo à pessoa jurídica que, relativamente à atividade rural, se dedique apenas ao florestamento e reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria mediante a utilização de processo industrial que modifique a natureza química da madeira ou a transforme em pasta celulósica. (Incluído pela Lei nº. 10.684, de 2003)

§ 7º Aplica-se o disposto no § 6º ainda que a pessoa jurídica comercialize resíduos vegetais ou sobras ou partes da produção, desde que a receita bruta decorrente dessa comercialização represente menos de um por cento de sua receita bruta proveniente da comercialização da produção.(Incluído pela Lei nº. 10.684, de 2003). (grifos da transcrição)

11. A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº. 971, de 13 de novembro de 2009, mencionada pela consulente, ao normatizar as regras gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais a cargo do produtor rural (pessoa física e jurídica) e da agroindústria, assim determina:

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:

a) (...)

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;

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;

(...)

II - produção rural, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou de industrialização rudimentar, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos por esses processos;

III - beneficiamento, a primeira modificação ou o preparo dos produtos de origem animal ou vegetal, realizado diretamente pelo próprio produtor rural pessoa física e desde que não esteja sujeito à incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), por processos simples ou sofisticados, para posterior venda ou industrialização, sem lhes retirar a característica original, assim compreendidos, dentre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, debulhação, secagem, socagem e lenhamento;

IV - industrialização rudimentar, o processo de transformação do produto rural, realizado pelo produtor rural pessoa física ou pessoa jurídica, alterando-lhe as características originais, tais como a pasteurização, o resfriamento, a fermentação, a embalagem, o carvoejamento, o cozimento, a destilação, a moagem, a torrefação, a cristalização, a fundição, dentre outros similares;

V - subprodutos e resíduos, aqueles que, mediante processo de beneficiamento ou de industrialização rudimentar de produto rural original, surgem sob nova forma, tais como a casca, o farelo, a palha, o pelo e o caroço, dentre outros;

VI - adquirente, a pessoa física ou jurídica que adquire a produção rural para uso comercial, industrial ou para qualquer outra finalidade econômica;

VII - (...)

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)

Art. 171. A base de cálculo das contribuições sociais devidas pelo produtor rural é:

I - o valor da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção e dos subprodutos e resíduos, se houver;

II - o valor do arremate da produção rural;

III - o preço de mercado da produção rural dada em pagamento, permuta, ressarcimento ou em compensação, entendendo-se por:

a) preço de mercado, a cotação do produto rural no dia e na localidade em que ocorrer o fato gerador;

b) preço a fixar, aquele que é definido posteriormente à comercialização da produção rural, sendo que a contribuição será devida nas competências e nas proporções dos pagamentos;

c) preço de pauta, o valor comercial mínimo fixado pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios para fins tributários.

§ 1º Considera-se receita bruta o valor recebido ou creditado ao produtor rural pela comercialização da sua produção rural com adquirente ou consumidor, pessoas físicas ou jurídicas, com cooperativa ou por meio de consignatário, podendo, ainda, ser resultante de permuta, compensação, dação em pagamento ou ressarcimento que represente valor, preço ou complemento de preço.

§ 2º (...)

Art. 172. Integra também a receita bruta de que trata o inciso I do art. 171, além dos valores decorrentes da comercialização da produção relativa aos produtos a que se refere o § 1º do art. 171, a receita proveniente:

I - da comercialização da produção obtida em razão de contrato de parceria ou meação de parte do imóvel rural;

II - da comercialização de artigos de artesanato de que trata o inciso VII do § 8º do art. 10;

III - de serviços prestados, de equipamentos utilizados e de produtos comercializados no imóvel rural, desde que em atividades turística e de entretenimento desenvolvidas no próprio imóvel, inclusive hospedagem, alimentação, recepção, recreação e atividades pedagógicas, bem como taxa de visitação e serviços especiais;

IV - do valor de mercado da produção rural dada em pagamento ou que tiver sido trocada por outra, qualquer que seja o motivo ou finalidade; e

V - de atividade artística de que trata o inciso VIII do § 8º do art. 10.

Art. 173. A partir de 1º de novembro de 2001, a base de cálculo das contribuições devidas pela agroindústria é o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, exceto para as agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura e para as sociedades cooperativas.

Parágrafo único. Ocorre a substituição da contribuição tratada no caput, ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, hipótese em que a contribuição incidirá sobre o valor da receita bruta decorrente da comercialização em todas as atividades, ressalvado o disposto no inciso I do art. 180 e observado o disposto nos arts. 170 e 171.

Art. 174. A base de cálculo das contribuições das agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura e das sociedades cooperativas, independentemente de terem ou não outra atividade comercial ou industrial, é a remuneração contida na folha de pagamento dos segurados a seu serviço.

Parágrafo único. (...)

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;

II - agroindústrias, exceto as de piscicultura, de carcinicultura, de suinocultura e de avicultura.

§ 1º A substituição prevista no caput, ocorre:

(...)

§ 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;

II - às indústrias que, embora desenvolvam as atividades relacionadas no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 1970, não se enquadram como agroindústrias nos termos do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, por não possuírem produção própria;

III - 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;

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;

IV - na hipótese de a agroindústria prestar serviços a terceiros, independentemente de se tratar de atividade econômica autônoma, apenas em relação à remuneração dos segurados envolvidos na prestação desses serviços, cujo valor deve ser excluído da base de cálculo da contribuição incidente sobre a receita bruta; e (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

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)

§ 3º (...)

(...)

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;

IV - na hipótese de a agroindústria prestar serviços a terceiros, independentemente de se tratar de atividade econômica autônoma, apenas em relação à remuneração dos segurados envolvidos na prestação desses serviços, cujo valor deve ser excluído

da base de cálculo da contribuição incidente sobre a receita bruta; e (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

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)

§ 3º (...)(grifos da transcrição)

12. Note-se, assim, que tanto o artigo 25 da Lei nº. 8.870, de 1994, quanto o artigo 22-A da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, ao estabelecerem a receita bruta proveniente da comercialização da produção como base de cálculo da contribuição patronal do produtor rural pessoa jurídica e da agroindústria, respectivamente, nos casos nelas previstos, não prevê a possibilidade de exclusão das devoluções de venda, de modo que a IN RFB nº 971, de 2009, como regulamento interpretativo, não poderia fazê-lo.

12.1. Nestas condições, verifica-se que o termo “valor recebido ou creditado” foi empregado no §1º do art. 171 da IN RFB nº 971, de 2009, tão somente para esclarecer que ocorre o fato gerador da contribuição também na consignação, compensação, dação em pagamento ou ressarcimento, razão pela qual os valores correspondentes constituem base de incidência da contribuição, ou seja, o dispositivo não tem por escopo limitar a base de incidência da contribuição, uma vez que a lei não o faz.

13. Assim sendo, tendo em vista o consignado no §6º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, que determina que qualquer redução de base de cálculo de impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedida mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, não há como se excluir da receita bruta, para fins da apuração da contribuição patronal do produtor rural e da agroindústria, as devoluções de venda.

14. Convém observar que esta Coordenação-Geral de Tributação, através da Solução de Consulta COSIT - nº 650, de 27 de dezembro de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 03 de janeiro de 2018 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil - RFB (<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>), manifestou-se pela impossibilidade de se deduzir a devolução de compras anteriores da base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelo produtor rural pessoa física a ser retida e recolhida pela empresa adquirente da produção (contribuinte responsável), concluindo não haver previsão legal para tal., conforme se pode observar na transcrição abaixo:

"5. Resume-se a essência das questões apresentadas como decorrentes de aquisições de produtores rurais que, muitas vezes, são objetos de devoluções por parte da adquirente (consulente), com retenções das contribuições previdenciárias nas compras e, posteriormente, com recolhimento ou não destas, por consequência, com dúvidas relativamente às repercussões nas bases de cálculo das aquisições seguintes desses mesmos produtores rurais.

6. Segundo balizado pela consulente, a fundamentação legal que trouxe à discussão é aquela incrustada no artigo 25 da Lei nº 8.212, de 1991, cuja reprodução, na parte que aqui interessa, se transcreve a seguir, na redação atualizada até a Lei nº 11.718, de 20 de junho de 2008:

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:

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.

(...)

§ 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, torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos.

(...)

§ 10. Integra a receita bruta de que trata este artigo, além dos valores decorrentes da comercialização da produção relativa aos produtos a que se refere o § 3º deste artigo, a receita proveniente:

I – da comercialização da produção obtida em razão de contrato de parceria ou meação de parte do imóvel rural;

II – da comercialização de artigos de artesanato de que trata o inciso VII do § 10 do art. 12 desta Lei;

III – de serviços prestados, de equipamentos utilizados e de produtos comercializados no imóvel rural, desde que em atividades turística e de entretenimento desenvolvidas no próprio imóvel, inclusive hospedagem, alimentação, recepção, recreação e atividades pedagógicas, bem como taxa de visitação e serviços especiais;

IV – do valor de mercado da produção rural dada em pagamento ou que tiver sido trocada por outra, qualquer que seja o motivo ou finalidade; e

V – de atividade artística de que trata o inciso VIII do § 10 do art. 12 desta Lei.

(...)

6.1. Observa-se que a dicção legal trata da contribuição previdenciária devida pelo empregador rural pessoa física e pelo segurado especial, ambos, tipificados no artigo 12, incisos V e VII da Lei nº 8.212, de 1991.

6.2. Nota-se que a responsabilidade pela retenção dessas contribuições encontra-se normatizada no dispositivo legal objeto do inciso IV do artigo 30 da lei sob análise (na redação atualizada até a Lei nº 11.933, de 28 de abril de 2009), inclusive, com repercussão em obrigação acessória, qual seja, fornecimento de cópia de

documento fiscal de entrada de mercadoria para fins de comprovação da operação e da respectiva contribuição previdenciária (parágrafo 7º), segundo se verifica:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

I - a empresa é obrigada a:

(...)

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;

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;

(...)

§ 7º A empresa ou cooperativa adquirente, consumidora ou consignatária da produção fica obrigada a fornecer ao segurado especial cópia do documento fiscal de entrada da mercadoria, para fins de comprovação da operação e da respectiva contribuição previdenciária.

7. Por sua vez, o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 (na redação dada pelo Decreto nº 6.722, de 30 de dezembro de 2008), alinhando-se à previsão legal, determina o que se segue:

Art. 200. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam o inciso I do art. 201 e o art. 202, e a do segurado especial, incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, é de:

I - dois por cento para a seguridade social; e

II - zero vírgula um por cento para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

(...)

§ 7º A contribuição de que trata este artigo será recolhida:

I - pela empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa, que ficam sub-rogadas no cumprimento das obrigações do produtor rural pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do caput do art. 9º e do segurado especial, independentemente de as operações de venda ou consignação terem

sido realizadas diretamente com estes ou com intermediário pessoa física, exceto nos casos do inciso III;

(...)

Art. 216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais:

I - a empresa é obrigada a:

(...)

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 200 no prazo referido na alínea "b" do inciso I, no mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção rural, independentemente de estas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com o intermediário pessoa física;

(...)

§ 5º O desconto da contribuição e da consignação legalmente determinado sempre se presumirá feito, oportuna e regularmente, pela empresa, pelo empregador doméstico, pelo adquirente, consignatário e cooperativa a isso obrigados, não lhes sendo lícito alegarem qualquer omissão para se eximirem do recolhimento, ficando os mesmos diretamente responsáveis pelas importâncias que deixarem de descontar ou tiverem descontado em desacordo com este Regulamento. (destacou-se)

(...)

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

(...)

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos demais contribuintes e ao adquirente, consignatário ou cooperativa, sub-rogados na forma deste Regulamento.

(...)

§ 24. A empresa ou cooperativa adquirente, consumidora ou consignatária da produção fica obrigada a fornecer ao segurado especial cópia do documento fiscal de entrada da mercadoria, onde conste, além do registro da operação realizada, o valor da respectiva contribuição previdenciária.

(...)

7.1. Seguindo a determinação constante no texto legal, nota-se que o Regulamento se pautou em traçar exatamente as mesmas orientações do ordenamento que lhe é superior, destacando-se, por pertinência e relevância, o fato de que, dentre outros, o adquirente ser obrigado a fazer o devido desconto da contribuição, inclusive, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, ficando o adquirente diretamente responsável pelas importâncias que deixar de descontar ou tiver descontado em desacordo com a norma reguladora.

8. O Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, identifica o conceito da expressão legislação tributária como aquele compreendido pelas leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (artigo 96), especificando, ainda, com bastante precisão, quais seriam aqueles instrumentos detentores do caráter de norma complementar, destacando-se, dentre eles, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, segundo se confirma pela reprodução a seguir, *in verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

(...)

9. Acresce salientar que esses atos normativos tem por finalidade completar os institutos legais a que se reportam (lei, tratados e convenções internacionais, e decretos), naquilo que estejam a exigir tal espécie de providência, citando-se como exemplos daqueles, a portaria, a instrução normativa, a ordem de serviço etc. Esses atos possuem caráter geral e são expedidos por diversas autoridades superiores dos respectivos campos hierárquicos, como os ministros, secretários, diretores, etc.

10. A respeito do conceito de *legislação tributária*, lista-se, da lavra do Secretário da Receita Federal do Brasil, os dispositivos incrustados da Instrução Normativa (IN) RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009 (na redação atualizada pela IN RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010), ato normativo por excelência, cuja essência, nos artigos referenciados, guarda estrita pertinência com a matéria consultada. Reproduzem-se, então, os seguintes dispositivos da IN mencionada:

Art. 166. O fato gerador das contribuições sociais ocorre na comercialização:

I - da produção rural do produtor rural pessoa física e do segurado especial realizada diretamente com:

(...)

f) empresa adquirente, consumidora, consignatária ou com cooperativa;

(...)

III - da produção própria ou da adquirida de terceiros, industrializada ou não, pela agroindústria, exceto quanto às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e a de avicultura, a partir de 1º de novembro de 2001.

(...)

Art. 171. A base de cálculo das contribuições sociais devidas pelo produtor rural é:

I - o valor da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção e dos subprodutos e resíduos, se houver;

(...)

§ 1º Considera-se receita bruta o valor recebido ou creditado ao produtor rural pela comercialização da sua produção rural com adquirente ou consumidor, pessoas físicas ou jurídicas, com cooperativa ou por meio de consignatário, podendo, ainda, ser resultante de permuta, compensação, dação em pagamento ou ressarcimento que represente valor, preço ou complemento de preço.

(...)

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;

II - agroindústrias, exceto as de piscicultura, de carcinicultura, de suinocultura e de avicultura.

(...)

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;

(...)

§ 3º A empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa deverá exigir do produtor rural pessoa jurídica a comprovação de sua inscrição no CNPJ.

§ 4º A falta de comprovação da inscrição de que trata o § 3º acarreta a presunção de que a empresa adquirente, consumidora, consignatária ou a cooperativa tenha comercializado a produção com produtor rural pessoa física ou com segurado especial, ficando a adquirente, consumidora, consignatária ou cooperativa sub-rogadas na respectiva obrigação, conforme disposto no inciso IV do caput, cabendo-lhe o ônus da prova em contrário.

§ 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.

§ 8º Observadas as responsabilidades definidas neste artigo, o recolhimento das contribuições incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção deverá ser efetuado nos prazos previstos no art. 80.

10.1. Como se observa, o ato normativo da Receita Federal do Brasil (RFB) alinhou-se, como não podia ser diferente, em estrito cumprimento às normas que lhe são superiores (Lei e Regulamento), tempo em que caracterizou, como fato gerador da contribuição previdenciária devida pelo produtor rural, o valor da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção e dos subprodutos e resíduos, tipificando o conceito de receita bruta como sendo o valor recebido ou creditado ao produtor rural pela comercialização da sua produção rural com adquirente ou consumidor, pessoas físicas ou jurídicas, com cooperativa ou por meio de consignatário, podendo, ainda, ser resultante de permuta, compensação, dação em pagamento ou ressarcimento que represente valor, preço ou complemento de preço.

11. É de se ressaltar que tanto a lei, o regulamento e a instrução normativa centram a essência do fato gerador da contribuição previdenciária devida pelo produtor rural como sendo a comercialização da produção rural, ou seja, ocorrendo a comercialização da produção rural há a subsunção do fato à norma, portanto, caracterizada estaria a concretização da hipótese de incidência previdenciária, assim, exigível seu lançamento.

12. Por outro lado, a leitura taxativa e literal dos dispositivos referenciados (lei, regulamento e instrução normativa) não admitem qualquer dedução ou desconto da base de cálculo da contribuição previdenciária de que ora se trata, neste ponto, bem ao contrário da analogia trazida à colação pela consultante, quando se reporta à Solução de Consulta nº 40 Cosit, de 2014, e à Resolução CGSN nº 94, de 2011.

12.1. A Solução de Consulta nº 40 - Cosit, de 2014, trata da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta objeto da Lei nº 12.546, de 2011, que substituiu as contribuições previstas nos incisos I e III do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

12.1.1. No caso analisado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) constatou-se que a própria Lei nº 12.546, de 2011, no *caput* do artigo 7º e no artigo 9º, parágrafo 7º, determina literalmente que da receita bruta deve ser excluída as vendas canceladas e os descontos incondicionais, e, pela referência legal da exclusão das vendas canceladas, a ilação feita foi no sentido de concluir que o valor do

cancelamento de vendas decorrentes de devolução de mercadorias, que tenha sido objeto de incidência de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), poderá ser excluído na determinação da sua base de cálculo no período de ocorrência da devolução, ou seja, equiparou devolução de vendas a cancelamento de vendas. Reproduz-se, a seguir, a Lei nº 12.546, de 2011 (Redação atualizada até a Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015), na parte que aqui interessa:

Art. 7º Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

(...)

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

(...)

§ 7º Para efeito da determinação da base de cálculo, podem ser excluídos da receita bruta:

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

12.2. No que diz respeito a orientação prevista no artigo 17 da Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011 (que a consultante se reporta como sendo de 2001), observa-se que o referido ato normativo trata do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional (Lei Complementar nº 123, de 2006).

12.2.1. Se é verdade que o citado ato normativo permite, sem sombra de dúvidas, que a devolução de mercadoria vendida por microempresa e empresa de pequeno porte, em período posterior ao da venda, seja deduzida da receita bruta total, no período de apuração do mês da devolução, inclusive, com possibilidade de o saldo remanescente ser deduzido nos meses subseqüentes, também pode se constatar que tal previsão é fruto de uma interpretação extensiva da mencionada Resolução, que equiparou a devolução de vendas ao cancelamento de vendas, mas, com amparo na legislação de origem, Lei Complementar nº 126, de 2006, precisamente, no parágrafo 1º do seu artigo 3º, que fala somente do cancelamento de vendas. Reproduz-se, a seguir, a legislação referenciada:

Lei Complementar nº 126, de 2006

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

(...)

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos

serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Resolução CGSN nº 94, de 2011

Art. 17. Na hipótese de devolução de mercadoria vendida por ME ou EPP optante pelo Simples Nacional, em período de apuração posterior ao da venda, deverá ser observado o seguinte: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 3º, § 1º)

I - o valor da mercadoria devolvida deve ser deduzido da receita bruta total, no período de apuração do mês da devolução, segregada pelas regras vigentes no Simples Nacional nesse mês;

II - caso o valor da mercadoria devolvida seja superior ao da receita bruta total ou das receitas segregadas relativas ao mês da devolução, o saldo remanescente deverá ser deduzido nos meses subsequentes, até ser integralmente deduzido.

12.3. Como se depreende dos dois casos trazidos a colação, a legislação de regência dos tributos (Lei nº 12.546, de 2011, e Lei Complementar nº 123, de 2006) já determina taxativamente que as vendas canceladas não serão consideradas para efeito de mensuração da receita bruta, ou seja, devem ser excluídas desse conceito. E tanto a Solução de Consulta nº 40 - Cosit, de 2014, como a Resolução CGSN nº 94, de 2011, a partir da exclusão das vendas canceladas tipificadas nas referidas normas, equipararam a devolução de vendas ao cancelamento de vendas, portanto, permitindo que aquela também fosse objeto de exclusão na mensuração da base de cálculo dos tributos em questão (Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta e daqueles que compõem o Simples Nacional).

13. Diferentemente é o caso colocado ora sob consulta, pois trata da possível exclusão da devolução de compras da base de cálculo da contribuição devida pelos produtores rurais, quando sequer a lei de origem (Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pelas Leis nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, e 10.256, de 9 de julho de 2001) faz qualquer alusão a esse tipo de exclusão ou mesmo ao cancelamento de compras como parcela dedutível dos valores decorrentes da comercialização da produção.

13.1. Neste ponto, convém trazer à lume o dispositivo constitucional incrustado no parágrafo 6º do artigo 150 da Magna Carta de 1988 (na redação dada até a Emenda Constitucional nº 75, de 2013), segundo o qual:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, "g". (destacou-se)

Conclusão

14. A vista do exposto, e respondendo conjuntamente os questionamentos da consultante, conclui-se, em face da legislação de regência da matéria, que não há como deduzir da receita bruta proveniente da comercialização da produção dos produtores rurais os valores relativos às devoluções de compras anteriores."

Conclusão

15. Diante de todo o exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à interessada que por falta de previsão legal, os valores relativos às devoluções de venda não podem ser deduzidos da receita bruta proveniente da comercialização de produção rural, para fins de apuração da contribuição previdenciária patronal devida por produtor rural pessoa jurídica e por agroindústria.

À consideração do Chefe da Divisão de Tributação da SRRF/07.

(assinado digitalmente)
AGUEDA CAROLO QUINTAS ALVES
Matrícula nº 00018130

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

(assinado digitalmente)
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – mat. 20.241
Chefe da Disit07

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(assinado digitalmente)
MIRZA MENDES REIS
Auditora- Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

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

(assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento autenticado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001. Corresponde à fé pública do servidor, referente à igualdade entre as imagens digitalizadas e os respectivos documentos ORIGINAIS.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por AGUEDA CAROLO QUINTAS ALVES em 11/06/2019 13:13:00.

Documento autenticado digitalmente por AGUEDA CAROLO QUINTAS ALVES em 11/06/2019.

Esta cópia / impressão foi realizada por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA em 14/06/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP14.0619.09334.2L9T

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha2:

CE7C803EB0DDEAE4F3E6389DADDC0B76146C3949827C4220B1F06C75B0FAD59A