



Solução de Consulta nº 53 - Cosit

Data 23 de junho de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. OPÇÃO. FOLHA DE PAGAMENTO. SENAR. BASE DE CÁLCULO. ALÍQUOTA.

O empregador, pessoa jurídica, que se dedicar à produção rural e optar por contribuir na forma dos incisos I e II do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, deverá recolher, a título de contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), o equivalente a 2,5% (dois e meio por cento) do total de remuneração de segurados, não sendo exigível o adicional sobre a receita bruta previsto no § 1º do art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, arts. 10 e 11; Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, art. 25, § 1º e 7º; Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, arts. 111-G, § 1º, 175, § 2º, V e 177, parágrafo único.

Relatório

A interessada, acima identificada, formulou consulta acerca da interpretação e aplicação das normas relativas às Contribuições Sociais Previdenciárias.

2. Relatou que o Anexo IV da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009 (na redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.867, de 25 de janeiro de 2019), determina que o produtor rural pessoa jurídica que optar por contribuir sobre a folha de salários recolha a contribuição para o Senar na alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre a sua folha de salários. Entretanto, prossegue, o § 1º do art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, determina que este mesmo produtor rural também contribua para o Senar tomando por base a sua receita, no percentual de 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento). Afirmou que “[a] Lei 13.606/2018, por sua vez, quando criou a possibilidade dos produtores pessoas jurídicas optarem por contribuir sobre a folha de salários, apenas fez

referência à substituição das contribuições de que trata o caput do art. 25 da Lei 8.870, (...) não prevendo a substituição da contribuição devida ao SENAR (0,25%)” (fl. 02), e que poderia estar havendo uma dupla tributação.

3. Finalmente, questionou (fl. 03):

1) O produtor rural pessoa jurídica, que optar pelo recolhimento previdenciário sobre a sua folha de salários, deve, efetivamente, recolher DUAS contribuições em favor do SENAR, uma incidente sobre a sua folha de salários (2,5%) e outra sobre a sua receita bruta (0,25%)?

2) Caso seja devida apenas uma contribuição ao SENAR, qual o referido produtor rural deverá recolher: sobre a sua folha de salários (2,5%) ou sobre a sua receita bruta (0,25%)?

3) Caso seja devida, tão somente, a contribuição ao SENAR incidente sobre a sua receita bruta, qual o código de "Outras Entidades" a consulente deverá adotar para fins de elaboração da GFIP e eSocial e qual a respectiva alíquota de contribuição aos "Terceiros", tendo em vista que o ADE Codac 01/2019 determina que esse produtor deve adotar o código 0515 e o Anexo IV da Instrução Normativa RFB 1867/2019 que deve adotar a alíquota de 5,2%?

4. É o relatório.

Fundamentos

5. O art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994 (na redação dada pela Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018), assim dispõe:

*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 - 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, de 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)

(...)

§ 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 nossos)

6. Como se observa, o § 7º do transcrito art. 25 (incluído pela Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018) deu ao empregador a opção de recolher sua contribuição com base na receita bruta (caput do mencionado art. 25) ou sobre o total das remunerações dos segurados (incisos I e II do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991).

7. Pois bem. Ao examinar o Anexo IV da IN RFB nº 971, de 2009, e o § 1º do art. 25 da Lei 8.870, de 1994, o consultante entendeu que poderia ter que recolher a contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar) tanto sobre a folha de salários (2,5%) quanto sobre sua receita bruta (0,25%). Aparentemente o contribuinte levantou tal possibilidade ao comparar as duas normas citadas e concluir que ambas poderiam ser simultaneamente exigíveis - o que não se sustenta, como demonstraremos.

8. O transcrito § 1º afirma que o “*empregador de que trata este artigo (...) 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)*”. Em uma primeira leitura, seria possível entender que este parágrafo, por estar se referindo especificamente à contribuição destinada ao Senar, que é devida pelo “*empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural*”, não é afetada pela opção prevista no e § 7º do mesmo artigo, eis que menciona apenas os incisos I e II do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. Mas esta não é a melhor interpretação.

9. De fato, é preciso considerar que um parágrafo de um artigo de lei é a imediata subdivisão do artigo, ou disposição acessória do trecho onde figura. Seu texto explica, restringe ou modifica a disposição principal do artigo, seu caput, ao qual é intimamente ligado. Neste sentido, a Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis:

Da Articulação e da Redação das Leis

Art. 10. Os textos legais serão articulados com observância dos seguintes princípios:

I - a unidade básica de articulação será o artigo, indicado pela abreviatura "Art.", seguida de numeração ordinal até o nono e cardinal a partir deste;

II - os artigos desdobrar-se-ão em parágrafos ou em incisos; os parágrafos em incisos, os incisos em alíneas e as alíneas em itens;

(...)

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

(...)

III - para a obtenção de ordem lógica:

(...)

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

(...)

(grifos nossos)

10. Assim, a norma prevista no § 1º do art. 25 da Lei 8.870, de 1994, deve ser analisada em conjunto com o caput deste artigo. Dito de outra forma: a previsão do mencionado § 1º somente será aplicável caso a disposição do caput deste artigo também o for.

11. É forçoso concluir, portanto, que quando a empresa opta, nos termos do § 7º do transcrito art. 25, por afastar a tributação na forma prevista no caput deste artigo, também afasta, por consequência, as disposições que lhe são complementares, como é o caso do § 1º do art. 25 da Lei 8.870, de 1994.

12. Este entendimento é corroborado pela IN RFB nº 971, de 2009, que assim disciplina a situação em análise:

Art. 111 -G. A contribuição devida a terceiros **pela pessoa jurídica que tenha como fim apenas a atividade de produção rural** incide sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, em substituição às instituídas pelos incisos I e II do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991, e é calculada de acordo com a seguinte tabela: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)

Base de cálculo da contribuição	Código FPAS	Código de terceiros	Total (%)
Receita bruta da comercialização da produção	744	-	0,25
Valor total da folha de salários	604	3	2,7

§ 1º **Não se aplica a substituição prevista no caput se a pessoa jurídica, exceto a agroindústria, explorar, além da atividade de produção rural, outra atividade econômica autônoma comercial, industrial ou de serviços, no mesmo ou em estabelecimento distinto, independentemente de qual seja a atividade preponderante, ou se fizer a opção de que trata o inciso V do § 2º do art. 175, hipótese em que a empresa fica obrigada às seguintes contribuições, em relação a todas as atividades:** (Redação dada pela IN RFB nº 1867, de 2019)

I - 20% (vinte por cento) sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)

II - 20% (vinte por cento) sobre a remuneração de contribuintes individuais (trabalhadores autônomos) a seu serviço; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)

(...)

Da Contribuição sobre a Produção Rural

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

I - produtores rurais pessoa física e jurídica;

(...)

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

(...)

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

(...)

Da Contribuição sobre a Folha de Pagamento do Produtor Rural e da Agroindústria

Art. 177. O produtor rural, inclusive a agroindústria, deverá recolher, além daquelas incidentes sobre a comercialização da produção rural, as contribuições:

I - descontadas dos segurados empregados e dos trabalhadores avulsos, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, e, a partir de 1º de abril de 2003, as descontadas dos contribuintes individuais, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, observado o disposto no § 1º do art. 78;

II - a seu cargo, incidentes sobre o total das remunerações ou das retribuições pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais, para os fatos geradores ocorridos nos seguintes períodos:

a) de 1º de maio de 1996, vigência da Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, até 29 de fevereiro de 2000, revogação da Lei Complementar nº 84, de 1996, pela Lei nº 9.876, de 1999;

b) a partir de 1º de março de 2000, início da vigência da Lei nº 9.876, de 1999, para as agroindústrias e, a partir de 1º de novembro de 2001, início da vigência da Lei nº 10.256, de 2001, para os produtores rurais;

III - (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

IV - devidas a outras entidades ou fundos, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos;

V - descontadas do transportador autônomo nos termos do inciso II do art. 111-I. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)

Parágrafo único. Nos casos em que não for aplicada a substituição prevista no art. 175, o produtor rural pessoa física ou jurídica e a agroindústria contribuirão sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados e trabalhadores avulsos mediante aplicação das mesmas alíquotas aplicáveis às empresas em geral e ficarão sujeitos às mesmas regras aplicáveis a estas, nos termos desta Instrução Normativa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

13. Em que pese os transcritos dispositivos da IN RFB nº 971, de 2009, não mencionarem explicitamente a contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), a redação do Anexo IV da IN RFB nº 971, de 2009, não deixa dúvidas da única contribuição devida pela pessoa jurídica que optar por contribuir sobre a folha de pagamento:

Dispositivo IN 971	Contribuinte	Base	FPAS	Previdência Social			Terceiros								
				segurado	empresa	GILRAT	Fnde 0001	Incra 0002	Senai 0004	Sesi 0008	Sebrae 0064	DPC 0128	Senar 0512	Sescoop 4096	Total terceiros
(...)															
111-G § 1º	Pessoa jurídica que desenvolva, além da atividade rural, outra atividade econômica autônoma, ou que optar por contribuir sobre a folha de pagamento.	Total de remuneração de segurados (em todas as atividades)	787	8% a 11%	20%	1% a 3%	2,50%	0,20%	-	-	-	-	2,50%	-	5,20%

14. Portanto, o produtor rural em questão somente deverá recolher, a título de contribuição devida ao Senar, apenas o valor equivalente a 2,5% (dois e meio por cento) do total de remuneração de segurados.

Conclusão

À vista do exposto, conclui-se que o empregador, pessoa jurídica, que se dedicar à produção rural e optar por contribuir na forma dos incisos I e II do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, deverá recolher, a título de contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), o equivalente a 2,5% (dois e meio por cento) do total de remuneração de segurados, não sendo exigível o adicional sobre a receita bruta previsto no § 1º do art. 25 da Lei 8.870, de 1994.

À consideração superior.

[assinado digitalmente]
João Alberto Sales Júnior
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Cotir e à Copen.

[assinado digitalmente]
MARCO ANTONIO F. POSSETTI
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit09

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit.

[assinado digitalmente]
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

[assinado digitalmente]
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit