Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	**00000.000000/0000-00**
SOLUÇÃO DE CONSULTA	32 – COSIT
DATA	2 de fevereiro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

AGROINDÚSTRIA. PRODUTOS DERIVADOS DA UVA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. REGIME TRIBUTÁRIO.

A agroindústria que se dedica a atividades relacionadas com o cultivo da uva e sua utilização como matéria-prima na fabricação de produtos dela derivados está sujeita à apuração da contribuição previdenciária substitutiva prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, que deve abranger todos os estabelecimentos da referida pessoa jurídica.

AGROINDÚSTRIA. PRODUTOS DERIVADOS DA UVA. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. ENQUADRAMENTO NO FPAS.

Para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias devidas por lei a terceiros, a agroindústria que se dedica ao cultivo da uva e sua utilização como matéria-prima na fabricação de produtos dela derivados deve adotar:

(i) o código do FPAS igual a 744, em relação à contribuição para o Senar, calculada com base na receita bruta da comercialização de produtos; e

(ii) o código do FPAS igual a 825, em relação às contribuições para o FNDE e o Incra, calculadas de forma conjunta, com base no valor total da folha de salários.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 34, DE 11 DE ABRIL DE 2016, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 138, DE 2 DE JUNHO DE 2015.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, art. 22A; Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022, arts 94, IV; 100, II, “d” e Anexo V.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada, que afirma ter por objeto social *"a produção e o comércio de bebidas em geral, a produção, o comércio, o cultivo e/ou certificação de matérias-primas necessárias à industrialização de bebidas e seus derivados, a importação de todos os produtos necessários à sua indústria e a participação em outras sociedades*", apresenta a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

2. A consulente informa que sua matriz conta com três filiais, e que sua filial situada em XXXXXXXXXX tem como atividade principal o *cultivo de uva*, enquadrado no código 01.32-6/00 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), e como atividades secundárias (i) a *produção de mudas e outras formas de propagação vegetal, certificadas*, e (ii) a *fabricação de vinho*, enquadradas, respectivamente, nos códigos 01.42-3/00 e 11.12-7/00 da CNAE.

3. Observa que, enquanto a matriz é responsável pela etapa de fabricação dos produtos comercializados pela consulente, etapa que inclui a finalização dos processos iniciados na filial de XXXXXXXXXX, a referida filial é responsável pelo cultivo da uva, bem como pela produção de mudas e da matéria-prima denominada mosto, que é enviada à matriz para industrialização de vinho e derivados.

4. Acrescenta que a matéria-prima produzida pela filial de XXXXXXXXXX, desde o cultivo da uva até a elaboração do mosto, representa pequena parcela de toda a matéria-prima utilizada no processo de fabricação de vinho da consulente, sendo que a maior parte da matéria-prima (mosto) empregada na produção total é extraída a partir de uvas adquiridas de terceiros, produtores rurais pessoas físicas ou jurídicas.

5. Declara que, por desenvolver atividade puramente industrial, a matriz (enquadrada no código 11.12-7-00 da CNAE - *fabricação de vinho*) sempre apurou e recolheu as contribuições previdenciárias com base na folha de pagamento.

6. Esclarece que a apuração das contribuições previdenciárias da matriz e das filiais é realizada de forma descentralizada, sendo que cada estabelecimento apura e recolhe a contribuição previdenciária patronal e as contribuições destinadas a terceiros de acordo com os seus códigos da CNAE e do Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS), determinados de acordo com a atividade preponderante de cada estabelecimento.

7. Alega que, quando da abertura da filial de XXXXXXXXXX, considerando que as atividades principais ali desempenhadas são o cultivo e o beneficiamento de uva, solicitou à Receita Federal orientações acerca do correto enquadramento e recolhimento de suas Contribuições Previdenciárias, considerando o CNAE da sua atividade principal.

8. Registra que, baseada nas orientações recebidas, a filial de XXXXXXXXXX vinha apurando e recolhendo as contribuições previdenciárias sobre a receita bruta, sistemática de apuração que permaneceu inalterada mesmo após a implementação do Sistema de Escrituração Digital das

Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial), instituído pelo Decreto nº 8.373, de 11 de dezembro de 2014 (sistemática que teria iniciado em janeiro de 2018).

9. Menciona que, embora a filial de XXXXXXXXXXX tenha inserido no módulo do eSocial as mesmas informações referentes a sua atividade econômica e enquadramento tributário compartilhadas desde a sua implementação, dados que inclusive permaneceram inalterados desde a sua constituição, a partir da competência de outubro de 2020, a referida filial passou a ter dificuldades no preenchimento do eSocial.

10. Comenta que, diante das dificuldades em obter orientações da Receita Federal, em decorrência da limitação de atendimento presencial decorrente da pandemia de Covid-19, buscou esclarecimentos junto ao suporte do eSocial em novembro de 2020.

11. Assinala que, considerando as orientações prestadas pela assessoria técnica do eSocial e o bloqueio do próprio módulo do eSocial, a filial de XXXXXXXXXX passou a apurar e a recolher a contribuição previdenciária do empregador sobre a folha de pagamento, nos termos da apuração automática realizada pelo eSocial.

12. Destaca que, em agosto de 2021, o módulo do eSocial novamente alterou a sistemática de apuração e, de forma contraditória à resposta apresentada pelo suporte do eSocial, passou a bloquear a apuração da Cota Patronal sobre folha de pagamento e retomou a sistemática de apuração da contribuição previdenciária substitutiva.

13. Tece comentários sobre a matéria e pondera que, tendo em vista os recentes obstáculos enfrentados pela filial de XXXXXXXXXX ao processar as suas informações no eSocial, tem dúvidas sobre a correta sistemática de apuração das contribuições previdenciárias aplicáveis ao tipo de atividade exercida pela filial de XXXXXXXXXX.

14. Isso posto, indaga (destaque do original)

> i) Tendo como premissa a atividade desenvolvida pela filial de XXXXXXXXXX, cuja atividade principal está prevista no art. 2º, inciso IV do Decreto-Lei 1.146/70 (CNAE nº 01.32-6-00 - cultivo de uva), a contribuição previdenciária deverá ser apurada e recolhida de acordo com a sistemática da contribuição substitutiva - considerando a receita bruta de comercialização de produção rural - ou, considerando que a atividade preponderante [da consulente] é industrial - atividade preponderante é a fabricação de bebidas - sobre a folha de pagamentos?
>
> ii) De acordo com a resposta apresentada no quesito anterior, qual código FPAS deverá ser adotado para apuração e recolhimento das contribuições destinadas a terceiros?

FUNDAMENTOS

15. Preliminarmente, é oportuno esclarecer que o objetivo do instituto das consultas disciplinadas pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, é dar segurança jurídica ao sujeito

passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar sanções decorrentes do desatendimento das referidas obrigações. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública à aplicação da legislação tributária federal a fato determinado.

16. A consulta corretamente formulada produz efeitos legais, como a proibição de se instaurarem procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

17. A solução de consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida nenhuma informação, interpretação, ação ou classificação fiscal procedida pelo consulente e não gera nenhum efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, a Solução de Consulta é aplicável.

17.1 A solução de consulta também não se presta ao exame de questões meramente operacionais ou referentes ao funcionamento dos sistemas de informação da Receita Federal, uma vez que seu objetivo se limita ao esclarecimento de dúvidas sobre a interpretação da legislação tributária federal.

18. Nesse contexto, a presente solução de consulta examina:

a) se as pessoas jurídicas que exercem as atividades descritas pela consulente estão sujeitas ao regime de tributação da contribuição previdenciária previsto (i) nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ou (ii) nos incisos I e II do art. 22A da mesma Lei nº 8.212, de 1991; e

b) qual código do FPAS as referidas pessoas jurídicas devem adotar para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias devidas por lei a terceiros, conforme previsto no art. 109 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, reproduzido pelo atual art. 81 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, que revogou, com efeitos a partir de novembro de 2022, a IN nº 971, de 2009.

19. Registre-se, por oportuno, que o regramento anteriormente previsto na IN nº 971, de 2009, acerca das contribuições devidas pelas agroindústrias, inclusive para fins de recolhimentos a terceiros, foi mantido pela nova Instrução Normativa nº 2.110, de 2022.

20. Inicialmente, convém recordar o conceito de *agroindústria*. Tal matéria foi examinada na Solução de Consulta Cosit nº 34, de 11 de abril de 2016, cuja ementa foi publicada no DOU de 6 de julho de 2016, e cujo inteiro teor, disponível no link *Legislação* da coluna *Acesso à Informação* existente na parte inferior da página inicial do *site* da Receita Federal na internet (www.rfb.gov.br), dispõe (destaques do original):

> *(...)*
>
> *10. O art. 195 da Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro 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)*
>
> *(...)" (grifos não constam do original)*

11. 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, que será examinado mais adiante, pois 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.

12. Nesse contexto, o legislador ordinário alterou o regime de tributação previdenciária das empresas que atuam no meio rural, adotando alíquotas e bases de cálculo diversas das empresas em geral, quando estas desenvolvem, por exemplo, atividade econômica que as caracterize como agroindústria, nos termos definidos nos arts. 22 e 22A da Lei nº 8.212, de 1991, este último incluído pelo art. 1º da Lei nº 10.256, de 2001, os quais estabelecem:

> *"Art. 22. **A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social**, além do disposto no art. 23, é de:*
>
> *I - **vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma**, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
>
> *II - (...)*
>
> *(...)*
>
> *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) (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

*§ 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 não constam do original)*

12. Como mencionado, a contribuição da empresa, em regra, incide sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, conforme art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. Todavia, a agroindústria se submete a um regime substitutivo de contribuição social previdenciária, incidente sobre a receita bruta, na forma do art. 22A da Lei nº 8.212, de 1991, desde que a atividade econômica que desenvolva seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, não havendo determinação de percentual mínimo de produção própria.

13. Por outro lado, o regime não se aplica à agroindústria que 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, em atenção ao art. 22A, § 6º, da Lei nº 8.212, de 1991, bem como à pessoa jurídica que 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, conforme art. 22A, § 7º, da Lei nº 8.212, de 1991.

14. Importante destacar que o regime substitutivo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, de acordo com o art. 22A, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212, de 1991. Assim, na hipótese de o interessado industrializar produção de terceiros, devolvendo o produto final ao solicitante, estará prestando serviço ao mesmo, sendo a respectiva receita bruta excluída da base de cálculo do regime. A mão de obra dedicada a tal tarefa sofrerá incidência pela regra geral.

15. A Secretaria da Receita Federal do Brasil- RFB, ao regulamentar os conceitos previstos nos dispositivos legais acima, dispõe o seguinte nos arts. 3º, § 5º, 165, I, “b”, item 2, II e § 1º e 175, § 2º, IV, todos da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, sem grifos no original:

> *“Art. 3º **Empresa** é o empresário ou a sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da Administração Pública Direta ou Indireta.*
>
> *§ 1º (...)*
>
> *(...)*

*§ 5º **Agroindústria é a pessoa jurídica** cuja atividade econômica seja a **industrialização** **de produção própria** **ou** **de produção própria** **e** adquirida de terceiros. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010)*

(...)

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;

*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**;*

[...]

§ 1º Considera-se industrialização, para fins de enquadramento do produtor rural pessoa jurídica como agroindústria, a atividade de beneficiamento, quando constituir parte da atividade econômica principal ou fase do processo produtivo, e concorrer, nessa condição, em regime de conexão funcional, para a consecução do objeto da sociedade.

(...)

> *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****:*
>
> ***[...]***
>
> ***IV - em relação à remuneração dos segurados envolvidos na prestação de serviços a terceiros pela agroindústria, independentemente de ficar a mesma caracterizada como atividade econômica autônoma, sendo, neste caso, excluída a receita proveniente destas operações da base de cálculo da contribuição sobre a receita bruta.***

16. Como a questão em exame se refere ao enquadramento da atividade da consulente como agroindústria, faz-se necessário revisitar, após o exame dos textos normativos já transcritos, os elementos que compõem o seu conceito. Com efeito, uma empresa para ser considerada agroindústria há de ser produtora rural pessoa jurídica, que desenvolve atividades de produção rural e de industrialização da produção rural própria ou da produção rural própria e da adquirida de terceiros.

17. Trata-se, portanto, de um conceito que envolve os seguintes elementos, os quais podem se apresentar faticamente de duas formas distintas, quais sejam, (i) atuar na PRODUÇÃO RURAL E INDUSTRIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL PRÓPRIA ou (ii) atuar na PRODUÇÃO RURAL E INDUSTRIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL PRÓPRIA E DE TERCEIROS. O que torna necessário conhecer, no mínimo, os conceitos de "produção rural", "industrialização" e "produção rural própria", uma vez que a "produção rural de terceiros", pode estar presente ou não.

*18. Nesse contexto, conforme examinado, "**produção rural**" são 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; "**industrialização**", para fins de enquadramento do produtor rural pessoa jurídica como agroindústria, como é o objetivo da presente análise,*

*é a atividade de **beneficiamento, quando constituir parte da atividade econômica principal ou fase do processo produtivo, e concorrer, nessa condição, em regime de conexão funcional, para a consecução do objeto da sociedade**.*

19. O exercício de atividade econômica diversa (da rural ou industrial), como o objeto social da consulente sugere que exista, não tem o condão de descaracterizar o eventual enquadramento da consulente como agroindústria. Ademais, toda a receita com ela obtida integrará a base de cálculo da contribuição social previdenciária substitutiva (incidente sobre a receita bruta), exceto quanto às operações praticadas pela consulente relativas à prestação de serviços a terceiros, as quais não estarão incluídas na substituição, ou seja, as remunerações pagas aos segurados destacados para tais operações continuarão sujeitas a contribuição social previdenciária sobre a folha de pagamento e a receita eventualmente obtida não integrará a base de cálculo da contribuição social previdenciária substitutiva sobre a receita bruta.

20. No entanto, para efeito de enquadramento do produtor rural pessoa jurídica como agroindústria, a legislação previdenciária e a tributária federal não especificaram o conceito de "produção rural própria". Para preencher essa lacuna, será utilizada parte da fundamentação adotada pela recente Solução de Consulta Cosit nº 8, de 28 de janeiro de 2015 (transcrita abaixo, sem grifos no original), por se tratar de ato administrativo normativo, fonte formal do direito tributário, na qualidade de norma complementar, a qual se encontra disponível no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (www.receita.fazenda.gov.br).

> *"32. Dessa maneira, o **emprego dos meios funcionais**, constituídos em estabelecimento, para a consecução da finalidade econômica específica, caracterizará se a produção é própria a determinado empresário ou sociedade empresária.*
>
> *33. Cabe observar que a definição acima é aplicável indistintamente a estabelecimentos rurais ou industriais, uma vez que seja determinada finalidade econômica específica e os **meios necessários para atingi-la**.*
>
> *34. Dessarte, é a continuidade do **processo produtivo** que permite, no âmbito de transferência de titularidade do estabelecimento empresarial, que a produção de um determinado bem, tendo sido iniciada antes do trespasse, possa ser considerada como própria por aquele que houver adquirido ou arrendado o estabelecimento, sempre que a fase final do ciclo de produção ocorrer após o trespasse." (grifos não constam do original)*

> *21. Com base no entendimento nela consolidado, a **"produção rural"** será "**própria**", quando seu titular dispuser dos meios (da estrutura funcional) para a realização do processo produtivo específico e os empregar efetivamente.*
>
> *22. Com isso, frise-se, como a presença (ou ausência) da industrialização da produção rural de terceiros não afeta o enquadramento da empresa como agroindústria, mas sim a "produção rural própria", pode-se concluir que o produtor rural pessoa jurídica será considerado como **agroindústria** quando **utilizar 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 ("produção rural"), gerados pela utilização de estrutura particular (própria) para a realização de tal processo produtivo ("produção rural própria"), na atividade de beneficiamento ("industrialização"), que integre a atividade econômica principal ou fase do processo produtivo e concorra, nessa condição, em regime de conexão funcional, para a consecução do objeto da sociedade**.*
>
> *(...)*

21. Sendo assim, verifica-se que a pessoa jurídica que desenvolve as atividades descritas na presente consulta enquadra-se no conceito de *agroindústria* previsto no caput do art. 22A da Lei nº 8.212, de 1991.

22. Além disso, também se constata que o conceito de *agroindústria* se refere à totalidade da pessoa jurídica, e não a algum de seus estabelecimentos, considerado isoladamente.

23. Em seguida, cabe recordar que as agroindústrias são tributadas nos termos do art. 22A da Lei nº 8.212, de 1991. Tal matéria foi examinada na Solução de Consulta Cosit nº 138, de 2 de junho de 2015, cuja ementa foi publicada no DOU de 9 de junho de 2015, e cujo inteiro teor, disponível no link *Legislação* da coluna *Acesso à Informação* existente na parte inferior da página inicial do *site* da Receita Federal na internet (www.rfb.gov.br), dispõe (destaques do original):

> *(...)*
>
> *7. A contribuição previdenciária patronal incidente sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados que prestem serviços às empresas, está disciplinada no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.*
>
> *8. Entretanto, na área rural, as contribuições de que tratam os incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, foram substituídas pela contribuição que incide sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção.*

8.1. Essa substituição, com relação à agroindústria, se deu com a edição da Lei nº 10.256, de 9 de julho de 2011, que inseriu o art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, abaixo transcrito (destacou-se):

> ***Lei nº 8.212, de 1991***
>
> *Art. 22-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de:* (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).
>
> *I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social;*(Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).
>
> *II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade.*(Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

9. As restrições à aplicação desse regime substitutivo a determinadas empresas ou atividades, em razão de seu modo de constituição ou da atividade desenvolvida, foi feita pela própria lei, conforme se vê nos §§ 2º, 4º, 6º e 7º do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, abaixo copiados:

> *Art. 22-A.....*
>
> *(...)*
>
> *§ 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).
>
> *(...)*
>
> *§ 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).
>
> *(...)*
>
> *§ 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).

10. Percebe-se, portanto, que essa forma de tributação não é opcional e se aplica somente à agroindústria que a lei definiu, ou seja, "o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros". É dizer que esse modo de tributação vincula-se às qualidades essenciais que a Lei elegeu para a agroindústria, ou seja, a) produzir diretamente a matéria-prima (total ou parcialmente) a ser empregada no processo produtivo; b) industrializar diretamente a produção.

11. A condição de agroindústria não fica prejudicada se a empresa desenvolver outras atividades, desde que haja a industrialização da produção agrícola própria. É isso que se depreende da leitura dos arts. 173 e 174, caput*, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que dispõe sobre as "normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)".*

11.1. De acordo com esses dispositivos, nas agroindústrias, mesmo que haja atividade econômica autônoma, a tributação permanece sobre a comercialização, incidindo sobre a totalidade das receitas da empresa, com exceção das agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura, além das cooperativas, cuja tributação permanece sobre a folha de pagamento, sem prejuízo de serem observadas as ressalvas neles constantes (destacou-se):

11.2. Abaixo, os arts. 173 e 174, caput*, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009 (destacou-se):*

> *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.*
>
> *(...)*

24. Além de esclarecer que as agroindústrias se sujeitam ao regime de tributação da contribuição previdenciária substitutiva previsto no art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, o exame dos excertos transcritos no item anterior revela que tal regime aplica-se indistinta e obrigatoriamente a todos os estabelecimentos das agroindústrias, uma vez que o mencionado art. 22-A refere-se à pessoa jurídica caracterizada como agroindústria, e não aos seus estabelecimentos considerados individualmente.

24.1 Nesse mesmo sentido, cabe recordar que, conforme observado no item 22 supra, o conceito de *agroindústria* refere-se à totalidade da pessoa jurídica, e não a algum de seus estabelecimentos, considerado isoladamente.

25. Consequentemente, está equivocado o entendimento, exposto pela consulente, de que o regime de apuração da contribuição previdenciária que é objeto da primeira indagação da presente consulta deve ser determinado para cada estabelecimento da pessoa jurídica, com base nas atividades específicas ali desenvolvidas, e não considerando a agroindústria como um todo.

25.1 Na verdade, todos os estabelecimentos da agroindústria sujeitam-se ao regime de tributação da contribuição previdenciária patronal previsto no art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, por força das atividades por ela desenvolvidas, considerada integralmente.

26. A segunda indagação da consulente refere-se ao código do FPAS a ser adotado pelas agroindústrias que se dedicam ao cultivo da uva e sua utilização como matéria-prima na fabricação de produtos dela derivados, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias devidas por lei a terceiros.

27. No caso das agroindústrias, tais contribuições são:

a) a contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), conforme previsto no art. 22-A, § 5º, da Lei nº 8.212, de 1991;

b) a contribuição devida ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), conforme previsto no art. 1º do Decreto-lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970; e

c) a contribuição conhecida como salário-educação, devida ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), conforme previsto no art. 15 da Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, e no art. 2º do Decreto nº 6.003, de 238 de dezembro de 2006.

28. A Instrução Normativa RFB 2.110, de 2022, disciplina essa matéria da seguinte forma:

> *Art. 94. A contribuição de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) devida ao Incra, identificada pelo código FPAS 531 e código de terceiros 0003, incide sobre a folha de salários das empresas que atuam nas seguintes atividades: (Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, art. 2º)*
>
> *I - indústria de cana-de-açúcar;*
>
> *II - indústria de laticínios;*
>
> *III - indústria de beneficiamento de cereais, café, chá e mate;*
>
> *IV - indústria da uva;*
>
> *V - indústria de extração e beneficiamento de fibras vegetais e de descaroçamento de algodão;*
>
> *VI - indústria de extração de madeira para serraria, de resina, lenha e carvão vegetal; e*
>
> *VII - matadouros ou abatedouros de animais de quaisquer espécies, inclusive atividades de preparo de charques.*
>
> *Parágrafo único. No caso de agroindústria, deverá ser observado o disposto na alínea "d" do inciso II do caput do art. 100 para a apuração da contribuição devida ao Incra.*
>
> *(...)*

Art. 100. Para fins de recolhimento das contribuições devidas a terceiros, a pessoa jurídica que exerce a atividade agroindustrial observará as seguintes regras:

I - as contribuições devidas pela agroindústria incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção não substituem as devidas a terceiros incidentes sobre a folha de salários, salvo a destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar); e (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22-A, § 5º)

II - as contribuições devidas a terceiros serão calculadas com a utilização dos códigos FPAS e de terceiros e das alíquotas previstos no Anexo V, de acordo com as correspondentes pessoas jurídicas e bases de cálculo, observado que:

a) a agroindústria de piscicultura, carcinicultura, suinocultura ou avicultura prestará as informações a que se refere o art. 25 de forma individualizada quanto ao setor de criação, ao setor de abate e ao setor de industrialização e deverá informar o valor total da remuneração paga, devida ou creditada a empregados e trabalhadores avulsos do setor; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22-A, § 4º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201-A, § 4º, inciso I)

b) a agroindústria de florestamento e reflorestamento não sujeita à contribuição substitutiva nos termos do inciso II do § 6º do art. 153 prestará as informações a que se refere o art. 25 de forma individualizada quanto ao setor rural e ao setor industrial e deverá informar o valor total da remuneração paga, devida ou creditada a empregados e trabalhadores avulsos do setor; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22-A, § 6º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201-A, § 4º, inciso II)

c) a agroindústria sujeita à contribuição substitutiva estabelecida pelo art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, ressalvada a hipótese da alínea "d", prestará as informações a que se refere o art. 25 em relação à receita bruta da comercialização da produção e às folhas de salários dos setores rural e industrial, separadamente; e

d) a agroindústria sujeita à contribuição substitutiva estabelecida pelo art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, que desenvolve atividade relacionada no art. 94, prestará as informações a que se refere o art. 25 em relação à receita bruta da comercialização da produção e às folhas de salários dos setores rural e industrial.

§ 1º Aplica-se a contribuição substitutiva a que se refere a alínea "c" do inciso II do 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 § 1º do art. 156 e observado o disposto nos arts. 150 e 151. (Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201-B)*
>
> *§ 2º No caso de recolhimento mediante convênio nos termos do disposto no § 5º do art. 81, aplica-se o código de terceiros compatível com o convênio celebrado.*
>
> *(...)*

28.1 O Anexo V da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022, cuja consulta recomenda-se, apresenta detalhamento das informações contidas no dispositivo do art. 100, II, "d", do referido ato normativo (acima transcrito): especifica as contribuições devidas pela agroindústria sujeita à contribuição substitutiva instituída pelo art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, e que desenvolve atividade enumerada no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 1970, como é o caso.

29. Portanto, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias devidas por lei a terceiros, a agroindústria que se dedica ao cultivo da uva e sua utilização como matéria-prima na fabricação de produtos dela derivados deve adotar:

a) o código do FPAS igual a 744 (sete, quatro, quatro), em relação à contribuição para o Senar, calculada com base na receita bruta da comercialização de produtos; e

b) o código do FPAS igual a 825 (oito, dois, cinco), em relação às contribuições para o FNDE e o Incra, calculadas de forma conjunta, com base no valor total da folha de salários.

30. Por oportuno, assome-se que possíveis equívocos na apuração das contribuições previdenciárias referentes a períodos que não tenham sido alcançados pela decadência devem ser corrigidos, nos termos da legislação de regência.

31. Finalizando, registre-se que a presente solução de consulta está parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 34, de 11 de abril de 2016, e à Solução de Consulta Cosit nº 138, de 2 de junho de 2015, nos termos do art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

CONCLUSÃO

32. Diante do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

a) a agroindústria que se dedica a atividades relacionadas com o cultivo da uva e sua utilização como matéria-prima na fabricação de produtos dela derivados está sujeita à apuração da contribuição

previdenciária substitutiva prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, que deve abranger todos os estabelecimentos da referida pessoa jurídica; e

b) para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias devidas por lei a terceiros, a agroindústria que se dedica ao cultivo da uva e sua utilização como matéria-prima na fabricação de produtos dela derivados deve adotar:

b1) o código do FPAS igual a 744 (sete, quatro, quatro), em relação à contribuição para o Senar, calculada com base na receita bruta da comercialização de produtos; e

b2) o código do FPAS igual a 825 (oito, dois, cinco), em relação às contribuições para o FNDE e o Incra, calculadas de forma conjunta, com base no valor total da folha de salários.

Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinatura digital
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

Assinatura digital
HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

Assinatura digital
JEFFERSON FLEURY DOS SANTOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Copen-Substituto

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 34, de 11 de abril de 2016, e à Solução de Consulta Cosit nº 138, de 2 de junho de 2015, com base no art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Divulgue-se e publique-se, nos termos do art. 43 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit-Substituto