



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	251 – COSIT
DATA	24 de outubro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. RECEITA BRUTA. SEMENTES E MUDAS. COMERCIALIZAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCIDÊNCIA.

Desde que decorrente de atividade exercida por pessoa ou entidade registrada no Ministério da Agricultura e Pecuária, a receita bruta auferida pela comercialização de sementes e mudas no país não integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, quando a venda for realizada pelo próprio produtor a quem as utiliza diretamente com a finalidade de plantio.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.870, de 1994, art. 25, § 6º; Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, arts. 151, § 3º, e 153.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

CONTRIBUIÇÃO SENAR. RECEITA BRUTA. SEMENTES E MUDAS. COMERCIALIZAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INCIDÊNCIA.

A receita bruta auferida da comercialização de sementes e mudas no país integra a base de cálculo da contribuição devida ao Senar.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.870, de 1994, art. 25, § 6º.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 46 – COSIT, DE 24 DE MARÇO DE 2021.

RELATÓRIO

A consultante referenciada em epígrafe, pessoa jurídica que explora o segmento econômico da atividade rural de comercialização de mudas de cana-de-açúcar destinadas ao plantio,

informa que recolhe a contribuição previdenciária patronal com base no valor da receita bruta da comercialização dessas mudas, mediante as alíquotas de: 1,7% (um inteiro e sete décimos por cento), referente à contribuição previdenciária patronal; 0,1% (um décimo por cento), para custear os Riscos Ambientais do Trabalho (RAT); e 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento), destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), em conformidade com o art. 25, I e II, da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994.

2. Contudo, baseada no art. 25, § 6º, da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, a consulente esposa entendimento de que é desobrigada do recolhimento da contribuição devida à seguridade social, incidente sobre a receita bruta da comercialização de mudas de cana-de-açúcar, em virtude do que apresenta o seguinte questionamento, *ipsis litteris*:

1) Diante do quanto exposto, o consulente ingressa com a presente consulta para questionar se a empresa em questão realmente se enquadra na hipótese do parágrafo § 6º, do artigo 25 da Lei 8.870/94, estando desobrigada quanto ao recolhimento da contribuição devida a seguridade social, a razão de 1,7% ao INSS e 0,1% destinada ao RAT, apurada sobre a comercialização de mudas de cana-de-açúcar

3. Em síntese, é o relatório

FUNDAMENTOS

4. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado relacionado à sua atividade, de modo a que se lhe possa propiciar o correto cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias, bem como a prevenção de eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo a lhe possibilitar acesso à interpretação normativa formulada pela Fazenda Pública.

5. Importa ressaltar que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos expostos pela consulente, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária sobre os fatos narrados na consulta, partindo da premissa de que haja conformidade entre narrativa e realidade. Nesse sentido, a consulta não convalida nem invalida informações, interpretações, ou classificações fiscais feitas pela consulente, bem como atos por ela praticados, pois isso importaria em análise de matéria probatória, o que é incompatível com o seu instituto.

6. Quanto ao mérito, a consulente fundamenta a consulta no art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, dispositivo que institui a contribuição sobre a receita do produtor rural pessoa jurídica.

7. A contribuição previdenciária das empresas em geral, entre as quais, a princípio, no âmbito do Direito Previdenciário, enquadra-se o produtor rural pessoa jurídica, é estabelecida no art. 22, contido no Capítulo IV do Título VI da Lei nº 8.212, de 1991, nos seguintes termos, *ipsis litteris*: **(grifamos)**

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). (Vide Lei nº 13.189, de 2015)

II - **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 laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas**, no decorrer do mês, **aos segurados empregados e trabalhadores avulsos**: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) **1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;**

b) **2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;**

c) **3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.**

III - **vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços**; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

[...]

8. Contudo, a Lei nº 8.870, de 1994, passou a prever contribuição substitutiva sobre a receita da comercialização da produção rural para os produtores rurais pessoas jurídicas. Essa substituição tornou-se facultativa em 2019, de forma que, atualmente, esse contribuinte pode escolher entre a contribuição sobre a folha e a contribuição sobre a receita de comercialização de sua produção rural. Veja-se:

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).

§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.

§ 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.

§ 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 irretroatável para todo o ano- calendário.

9. O art. 146 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, considera produtor rural a pessoa física ou jurídica, proprietária ou não, que desenvolve, em área urbana ou rural, 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. O referido comando apresenta-se na Seção I (Dos Conceitos) do Capítulo I, que trata das atividades rural e agroindustrial, contido no Título III (Das Normas e dos Procedimentos Específicos).

10. Ainda nesse mesmo Capítulo, na Seção IV (Da Base de Cálculo das Contribuições do Produtor Rural), o art. 151 define que a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias devidas pelo produtor rural, em substituição à contribuição estabelecida no art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 1991, é (**grifamos**):

Art. 151. Omissis.

I - o valor da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção e dos subprodutos e resíduos, se houver; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 25, caput, incisos I e II; Lei nº 8.870, art. 25, caput, incisos I e II; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 200, caput, e art. 201, caput, inciso IV)

II - o valor do arremate da produção rural; e

III - o preço de mercado da produção rural dada em pagamento, permuta, ressarcimento ou em compensação, entendendo-se por: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 25, § 10, inciso IV; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 200, § 4º, inciso IV)

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; e

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

11. Em outras palavras, o mencionado art. 151 da IN RFB nº 2.110, de 2022, em atenção ao previsto no art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994, dispõe sobre a contribuição previdenciária patronal substitutiva à contribuição estabelecida no art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 1991, de natureza optativa,

conforme se extrai do art. 153, §2º, V, de referida Instrução Normativa (trecho a seguir reproduzido - **grifamos**):

Art. 153. **As contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural**, industrializada ou não, de que trata este Capítulo substituem as contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e trabalhadores avulsos, previstas nos incisos I e II do caput do art. 43, **sendo devidas por:** (Lei nº 8.212, de 1991, arts. 22-A e 25; Lei nº 8.870, art. 25; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 200, art. 201, caput, inciso IV, e art. 201-A)

I - **produtores rurais** **peçoas física e jurídica;**

II - agroindústrias, exceto:

a) as agroindústrias de piscicultura, de carcinicultura, de suinocultura e de avicultura; e

b) as cooperativas agroindustriais. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22-A, § 4º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201-A, § 4º)

§ 1º A substituição prevista no caput ocorre inclusive:

I - quando os integrantes do consórcio simplificado de produtores rurais se utilizarem dos serviços de segurados empregados contratados pelo consórcio, exclusivamente, para a prestação de serviços a seus consorciados; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 25-A; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 200-A)

II - quando os cooperados filiados a cooperativa de produtores rurais se utilizarem dos serviços de segurados empregados por ela contratados para realizarem, exclusivamente, a colheita da produção de seus cooperados; (Lei nº 8.870, de 1994, art. 25-A; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201-C)

III - em relação à remuneração dos segurados empregados:

a) que prestam serviços em escritório mantido por produtor rural, pessoa física ou pessoa jurídica, exclusivamente para a administração da atividade rural; e b) contratados pelo consórcio simplificado de produtores rurais para suas atividades administrativas.

§ 2º **Não se aplica a substituição prevista no caput, hipótese em que são devidas as contribuições previdenciárias nas formas previstas nos incisos I e II do caput do art. 43:**

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; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22-A, § 4º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201-A, § 4º, inciso I)

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 conforme definição estabelecida no item 2 da alínea "b" do inciso I do caput do art. 146, 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 caput do art. 146, exclusivamente em relação à remuneração dos segurados envolvidos na prestação dos serviços, excluída a receita proveniente dessas operações da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a receita bruta; (Lei nº 8.870, de 1994, art. 25, § 5º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, § 21)

b) exercer outra atividade econômica autônoma definida no inciso XXII do caput do art. 146, seja comercial, industrial ou de serviços, em relação à remuneração de todos os empregados e trabalhadores avulsos; (Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, § 22)

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, devendo o valor da prestação do serviço ser excluído da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a receita bruta; e (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22-A, §§ 2º e 3º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201-A, §§ 2º e 3º)

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. 43, observado o disposto nos §§ 2º a 4º do art. 156. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 25, § 13; Lei nº 8.870, de 1994, art. 25, § 7º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 200, §§ 12 e 13, e art. 201, §§ 25 e 26)

12. O art. 151, § 3º, da IN RFB nº 2.110, de 2022, fundamentado no § 6º do art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994, prevê hipóteses em que valores de receita bruta da produção rural não integram a base de cálculo da contribuição devida pelo produtor rural, dentre esses, os correspondentes à comercialização de mudas destinadas ao plantio, desde que a atividade seja exercida por pessoa ou entidade registrada no Ministério da Agricultura e Pecuária que se dedique ao comércio de sementes e mudas no país, e o produto seja vendido pelo próprio produtor a quem os utiliza diretamente para plantio, conforme trecho a seguir reproduzido:

Art. 151. A base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias devidas pelo produtor rural é:

[...]

§ 3º Para os fatos geradores ocorridos a partir de 18 de abril de 2018, não integra a base de cálculo da contribuição devida pelo produtor rural os valores correspondentes à produção rural destinada ao plantio ou reflorestamento, ao produto animal destinado à reprodução ou criação pecuária ou granjeira ou à utilização como cobaia para fins de pesquisas científicas, quando vendido pelo próprio produtor ou a quem os utiliza diretamente para 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. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 25, § 12; Lei nº 8.870, de 1994, art. 25, § 6º; Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 200, § 11, e art. 201, § 24; e Solução de Consulta Cosit nº 18, de 15 de janeiro de 2019)

13. A desoneração prevista no art. 151, § 3º, da IN RFB nº 2.110, de 2022, é renúncia fiscal que constitui incentivo a atividades agrícolas de grande impacto socioeconômico, científico ou ambiental e se aplica, desde que preenchidas certas condições, aos produtores rurais pessoas jurídicas que se dediquem ao comércio de sementes e mudas no país e sejam optantes por contribuir para o custeio da Previdência Social sobre o valor da receita bruta da sua produção rural comercializada. Portanto, essa receita não integra a base de cálculo da referida contribuição.

14. Ressalte-se que resta afastada a contribuição previdenciária, apenas e exclusivamente, em relação aos valores correspondentes aos produtos rurais discriminados no § 3º do art. 151 da IN RFB Nº 2.110, de 2022. Em outras palavras, se o produtor rural se dedicar, concomitantemente, a outras atividades que não as discriminadas no referido § 3º do art. 151 da IN RFB Nº 2.110, de 2022, sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção e dos subprodutos e resíduos decorrente dessas outras eventuais atividades rurais incidirá a contribuição previdenciária.

15. Quanto à contribuição adicional de 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento) da receita bruta proveniente da venda de mercadorias de produção própria, destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), constata-se que o fundamento da não integração na base de cálculo é expresso no § 6º do art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994, no sentido de o afastamento aplicar-se, apenas, à contribuição prevista no **caput**, qual seja, a contribuição previdenciária. Diante do fato de o §6º referir-se, única e expressamente, à contribuição tratada no **caput**, devida à Previdência Social, e não se referir à contribuição mencionada no § 1º, devida ao Senar, pode-se concluir que a lei não exclui a receita bruta auferida pela comercialização de sementes e mudas no país da base de cálculo dessa exação.

16. Vale destacar que a impossibilidade de aproveitamento, pela contribuição devida ao Senar, da cláusula de exoneração das contribuições sociais previdenciárias patronais, prevista no §6º do art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994, já foi objeto de manifestação desta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), no âmbito da Solução de Consulta Cosit nº 46, de 30 de março de 2021, cujo trecho da ementa se transcreve a seguir:

[...]

Não se afasta, contudo, a contribuição devida ao Senar sobre a comercialização desse produto.

[...]

CONCLUSÃO

17. Desde que decorrente de atividade exercida por pessoa ou entidade registrada no Ministério da Agricultura e Pecuária, a receita bruta auferida pela comercialização de sementes e mudas no país não integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, quando a venda for realizada pelo próprio produtor a quem as utiliza diretamente com a finalidade de plantio. Não se afasta, contudo, a contribuição devida ao Senar.

É o parecer. Encaminhe-se para procedimento próprio.

(assinado digitalmente)

HELDER JESUS DE SANTANA GORDILHO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais.

(assinado digitalmente)

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

(assinado digitalmente)

ANDRÉ ROCHA NARDELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a presente Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se, nos termos do artigo 43 da IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

(assinado digitalmente)

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral de Tributação