



Solução de Consulta nº 141 - Cosit

Data 28 de março de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. ATIVIDADE RURAL E ATIVIDADE AUTÔNOMA DE NATUREZA NÃO RURAL. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO DE TODOS OS EMPREGADOS E TRABALHADORES AVULSOS.

A pessoa jurídica que se dedica à produção de carvão vegetal, com madeira oriunda de reflorestamento, e a outras atividades de natureza rural, tais como: cultivo de eucalipto, milho, soja, feijão, criação de bovinos para corte, criação de bovinos para leite, entre outras, e também a outras atividades de natureza diversa, como: locação de máquinas e equipamentos agrícolas, ambas sem operador; além de realizar parcerias rurais e arrendamento de terras rurais (atividades econômicas autônomas nos termos do inciso XII do art. 165 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009) não está sujeita à contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural de que trata o art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994, mantendo a condição de sujeito passivo das contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, em relação à remuneração de todos os segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço.

Dispositivos Legais: incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991; art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994; § 22, art. 201 do Decreto 3.048, de 1999; alínea “b” do inciso III do §2º do art.175, inciso XXII do art. 165, *caput* e parágrafo único do art. 168, inciso IV do art.180, da IN RFB nº 971, de 2009.

Relatório

A consultante identificada em epígrafe, cuja atividade econômica principal, por ela declarada, é a “produção de carvão vegetal em florestas plantadas”, correspondente ao código na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE 02.10-1-08, formula

consulta nos termos da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, buscando esclarecimento desta Coordenação-Geral de Tributação - Cosit sobre a sua sujeição às contribuições previdenciárias substitutivas de que tratam os incisos I e II do art. 25 da Lei n.º 8.870, de 15 de abril de 1994, e à contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - Senar, prevista no §1º desse artigo. Busca também saber, caso se lhe aplique a substituição indagada, se poderia utilizar os valores eventualmente recolhidos a maior, relativamente aos últimos cinco anos, para compensar débitos próprios de contribuições previdenciárias.

2. Narra a consulente que o seu estabelecimento matriz e as suas várias filiais, além da mencionada atividade rural principal, exercem diversas outras atividades rurais, tais como o cultivo de eucalipto, milho, soja e feijão e a criação de bovinos de corte e de leite, entre outras. Além dessas, constam em seu contrato social, como mera formalidade, algumas atividades esporádicas ou que nem são exercidas de fato, tais como locação de máquinas sem condutor e aluguel de máquinas e equipamentos agrícolas sem operador, sendo que, conforme declara, não houve, nos últimos cinco anos, receitas com estas atividades. Período em que a empresa teria obtido algumas receitas irrisórias, em relação à receita total, com parceria e arrendamento rural.

3. Declara a consulente que recolheu a contribuição previdenciária patronal relativa aos últimos cinco anos com base na sua folha de salários. Porém, entende ter direito de recolher as contribuições previdenciárias substitutivas previstas nos incisos I e II do art. 25 da Lei n.º 8.870, de 15 de abril de 1994, além de recolher a contribuição ao Senar, prevista no §1º do mencionado artigo, bem como de utilizar os valores recolhidos a maior, relativamente a esse período, para compensar débitos próprios de contribuições previdenciárias.

4. A dúvida suscitada pela consulente em relação ao seu direito de recolher a contribuição patronal substitutiva refere-se à disposição contida no §2º, III, b, do art.175 da Instrução Normativa (IN) RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, que tem a seguinte redação:

§2º Não se aplica a substituição prevista no caput, hipótese em que são devidas as contribuições previstas nos incisos I e II do ad.22 da lei n.º8.212, de 1991:

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

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

5. A consulente revela o seu entendimento no sentido de que as atividades de parceria e de arrendamento rural não se caracterizam como “outra atividade econômica autônoma” de natureza comercial, industrial ou de serviços. Sendo assim, essas atividades não constituiriam impedimento ao seu direito de recolher a contribuição previdenciária substitutiva.

6. Aponta a consulente que a atividade econômica autônoma de que trata a alínea “b”, inciso III, §2º do art.175 da IN RFB 971, de 2009, é tão somente **comercial, industrial ou de serviço** e que, no seu entendimento, a atividade de arrendamento de imóveis rurais, locação de veículos, máquinas, equipamentos e implementos agrícolas, sem operador, caracterizam-se como **cessão de direito e não como serviço**. Para tanto, menciona a Súmula nº 31 do Supremo Tribunal Federal (STF), baseada em decisões deste tribunal, segundo as quais não se confunde a locação de serviço com a locação de móveis, para efeito do Imposto Sobre Serviço (ISSQN). Por isso, o exercício dessas atividades não seria, segundo o seu entendimento, motivo impeditivo à adoção do recolhimento das contribuições previdenciárias patronais sobre a receita em substituição à incidente sobre a folha de pagamento de salários.

7. Apresenta, ainda, a consulente um outro argumento para que não se a considere impedida de recolher a contribuição previdenciária patronal substitutiva, qual seja: entende que essas atividades não são autônomas, o que seria condição para tal que, segundo a alínea “b” do inciso III do §2º do art.175 da IN RFB nº 971, de 2009, as referidas atividades fossem autônomas, nos termos definidos no inciso XXII do art. 165 da IN RFB nº 971, de 2009, trecho a seguir transcrito:

Art.165. Considera-se:

XXII — atividade econômica autônoma a que não constitui parte de atividade econômica mais abrangente ou fase de processo produtivo mais complexo, e que seja exercida mediante estrutura operacional definida, em um ou mais estabelecimentos.

8. Busca a consulente, por meio de trecho da Solução de Consulta nº 256 – Cosit, de 22 de maio de 2017, exposto em seguida, esmiuçar o sentido da expressão “atividade econômica autônoma”:

Observe-se que, pelas informações fornecidas, não se sabe como são desenvolvidas as atividades de prestação de serviços, se de forma esporádica, contínua ou não, nem se os empregados que a realizam são os mesmos que trabalham na atividade de produção rural ou se são vinculados a uma outra estrutura operacional.

9. Com base nas referidas Instrução Normativa e Solução de Consulta 256, de 2017, a consulente elabora a seguinte inferência literalmente transcrita:

...a atividade econômica, para ser considerada autônoma, deve ser desenvolvida de forma contínua e não esporádica, e deve haver uma estrutura operacional própria, com empregados a ela vinculados. Este não é o caso das atividades não rurais da consulente. Tais atividades não rurais destas empresas ou são totalmente esporádicas ou são até inexistentes de fato, constando apenas como mera formalidade nos seus contratos sociais. E não existe, em relação a qualquer dessas atividades das citadas empresas, nenhuma estrutura operacional autônoma, material e de pessoal, como exigido pela legislação citada e esclarecido pela mencionada solução de consulta da Cosit. A consulente não possui nenhum departamento com estrutura material e de pessoas dedicadas, por exemplo, ao arrendamento de imóveis rurais ou à locação de máquinas e equipamentos, que são atividades, que embora constem do seu objeto social, são totalmente esporádicas ou até inexistentes de fato.

10. Por fim, a consulente faz os seguintes questionamentos, literalmente transcritos:

1. A consulente poderá recolher as contribuições previdenciárias patronais substitutivas, previstas nos incisos I e II do art.25 da Lei n° 8.870, de 15 de abril de 1994, assim como a contribuição ao Senar, prevista no §1° do mencionado artigo, em substituição, respectivamente, às contribuições previdenciárias previstas nos incisos I e lido art.22 da Lei n° 8.212, de 24 de julho de 1991, e à contribuição ao Senar, prevista no inciso I do art.3° da Lei n° 8.315, de 23 de dezembro de 1991?

2. Sendo positiva a resposta ao questionamento anterior, a consulente poderá utilizar os valores recolhidos a maior a título de contribuições previdenciárias patronais sobre a folha de salários, relativamente aos últimos cinco anos, para compensar débitos próprios vencidos ou vincendos de contribuições previdenciárias?

Fundamentos

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

12. O processo administrativo de consulta deve atender, para que se verifique sua admissibilidade e se operem os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo

Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e pela IN RFB n.º 1.396, de 2013, normas que ora disciplinam o instituto. Assim, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade do consulente e do atendimento aos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento da consulta, verificar se nela está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade administrativa, visando a resguardar os interesses da Administração Fiscal.

12.1. Verificando-se os requisitos e condições de admissibilidade da presente consulta, consideram-se eficazes os questionamentos apresentados pela consulente.

13. Quanto ao mérito, reside dúvida da consulente quanto a se as atividades distintas da principal que ela exerce levariam a que ela recolhesse a contribuição previdenciária patronal com base na sua receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, industrializada ou não.

14. Inicialmente, observe-se que o art. 175 da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, citado pela consulente, normatiza as contribuições sociais de que tratam o art. 25 da Lei n.º 8.870, de 15 de abril de 1994, e o art. 22A da Lei n.º 8.212, de 1991.

15. O art. 25 da Lei n.º 8.870, de 1994, dispõe sobre a contribuição do produtor rural pessoa jurídica. Observe-se, ainda, que essa contribuição substitui as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados empregados e trabalhadores avulsos envolvidos na atividade rural.

16. O inciso III do §2º do art. 175 da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, citado pela consulente, dispõe sobre as hipóteses em que não se aplica a substituição das 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 n.º 8.212, de 1991, pelas incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, industrializada ou não, nos seguintes termos literalmente transcritos:

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:*

(...)

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;

17. Esses dispositivos estão em consonância com o Regulamento da Previdência Social (RPS) aprovado pelo Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999, que assim dispõe:

Art.201 ...

[...]

§ 22. *A pessoa jurídica, exceto a agroindústria, que, além da atividade rural, explorar também outra atividade econômica autônoma, quer seja comercial, industrial ou de serviços, no mesmo ou em estabelecimento distinto, independentemente de qual seja a atividade preponderante, contribuirá de acordo com os incisos I, II e III do art. 201 e art. 202.*

18. Como visto anteriormente, o art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994, dispõe sobre a contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedica à produção rural, em substituição às contribuições 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 24 de julho de 1991.

19. A consulente é pessoa jurídica que se dedica à produção rural (produção de carvão vegetal em florestas plantadas — Cnae 02.10-1-08, florestas plantadas e cultivadas pela própria consulente. O estabelecimento matriz e as suas várias filiais, além da mencionada atividade rural principal, exercem várias outras atividades rurais, tais como cultivo de eucalipto, milho, soja, feijão, criação de bovinos para corte, criação de bovinos para leite, entre várias outras.).

20. Porém, a consulente não se dedica exclusivamente à produção rural; ela declara que, além das mencionadas atividades rurais, constam em seu contrato social, como mera formalidade, algumas atividades totalmente esporádicas ou que nem são exercidas de fato, tais como locação de máquinas sem condutor e aluguel de máquinas e equipamentos agrícolas sem operador, sendo que não houve, nos últimos cinco anos, receitas com estas atividades. Nos últimos cinco anos, a empresa obteve algumas receitas irrisórias, em relação à receita total, com parceria rural e arrendamento rural. Conseqüentemente, há que ser feita a seguinte pergunta: estaria a consulente sujeita à contribuição de que trata o art. 25 da lei nº 8.870, de 1994, mesmo não se dedicando, exclusivamente, à produção rural?

21. Para saber a resposta a essa pergunta é necessário verificar as disposições do art. 175 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, que, como dito anteriormente, disciplina, também, essa contribuição. Abaixo, transcreve-se excerto do referido artigo, no que diz respeito à contribuição do produtor rural pessoa jurídica, bem como o inciso XXII do art. 165, necessário ao seu entendimento (destacou-se):

Art. 165. Considera-se:

(...)

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

(...)

Art. 180. As contribuições sociais previdenciárias devidas pelos segurados, previstas nos incisos II a IV do art. 78, e as devidas pelo produtor rural ou pela agroindústria, previstas no art. 72, deverão ser recolhidas:

[...]

*IV - pelo produtor rural pessoa jurídica que, além da atividade rural, explorar também **outra atividade econômica autônoma**, definida no inciso XXII do art. 165, no mesmo ou em estabelecimento distinto, **independentemente de qual seja a atividade preponderante.***

22. Percebe-se, de acordo com a referida Instrução Normativa, que:

a) **se a pessoa jurídica tem como atividade unicamente a produção rural**, as contribuições 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, são substituídas pela contribuição de que trata o art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994;

b) **se a pessoa jurídica, além da atividade rural, tem outra atividade,** duas situações devem ser consideradas:

b.1) se essa outra atividade for de prestação de serviços a terceiros em condições que não caracterizem atividade econômica autônoma, assim como definida no inciso XXII do art. 165 da IN RFB n.º 971, de 2009, as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados envolvidos na prestação desses serviços, não são substituídas pela contribuição de que trata o art. 25 da Lei n.º 8.870, de 1994. Observe-se que, nesse caso, a substituição ocorre, somente, em relação à folha de pagamento da atividade rural;

b.2) se essa outra atividade caracterizar-se como autônoma, independente de qual seja a preponderante, assim como definida no inciso XXII do art. 165 e inciso IV do art. 180, da IN RFB n.º 971, de 2009, seja comercial, industrial ou de serviços, a pessoa jurídica não estará sujeita à contribuição substitutiva de que trata o art. 25 da Lei n.º 8.870, de 1994, hipótese em que serão devidas as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, em relação à remuneração de todos os segurados empregados e trabalhadores avulsos.

23. O art. 165 da IN RFB n.º 971, de 2009, conceitua o produtor rural, o produtor rural pessoa jurídica e a produção rural nos seguintes termos (grifos nossos):

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:

I. o empregador rural que, constituído sob a forma de firma individual ou de empresário individual, assim considerado pelo art. 931 da Lei n.º 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;

(...)

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;

24. Portanto, com base no art. 165 da IN RFB nº 971, de 2009, as seguintes atividades declaradas pela consulente lhe conferem a qualidade de produtor rural pessoa jurídica:

produção de carvão vegetal em florestas plantadas — Cnae 02.10-1-08, florestas plantadas e cultivadas pela própria consulente. O estabelecimento matriz e as suas várias filiais, além da mencionada atividade rural principal, exercem várias outras atividades rurais, tais como cultivo de eucalipto, milho, soja, feijão, criação de bovinos para corte, criação de bovinos para leite, entre várias outras

25. Resta-nos, entretanto, analisar se as demais atividades descritas guardam relação com o processo produtivo principal do produtor rural. Em outras palavras, se são autônomas ou não, em relação à atividade principal.

26. A esse respeito, foram as seguintes atividades exercidas pela consulente, que merecem análise a respeito de se classificarem ou não, como típicas de produtor rural:

locação de máquinas sem condutor e aluguel de máquinas e equipamentos agrícolas sem operador, sendo que não houve, nos últimos cinco anos, receitas com estas atividades. Nos últimos cinco anos, a empresa obteve algumas receitas irrisórias, em relação à receita total, com parceria rural e arrendamento rural

27. Nos termos declarados pela consulente, as atividades que ela potencialmente exerceria, de locação de máquinas sem condutor e aluguel de máquinas e equipamentos agrícolas sem operador, não lhe resultaram em receitas nos últimos cinco anos. Diferentemente, as de parceria rural e arrendamento rural, embora, segundo ela, exercidas de modo esporádico, lhe renderam receitas, consideradas irrisórias, em relação à receita total. Contudo, como a consulente declara que as atividades de locação de máquinas sem condutor e aluguel de máquinas e equipamentos agrícolas sem operador têm o potencial de virem a ser exercidas e são citadas na consulta, elas serão abordadas nesta Solução de Consulta, tais quais as que ela declara ter exercido, mesmo que de modo esporádico.

28. Conforme mencionado, a presente solução de consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela consulente, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles aplicável. Com base nessa premissa, não nos cabe verificar a exatidão dos fatos e circunstâncias por ela informados. De tal sorte, independentemente do nível de eventual ocorrência dos fatos sob consulta narrados, procederemos à sua análise interpretativa, em certas situações, sob forma condicional, ou seja, tomando por base situações hipotéticas.

29. A consulente aponta a Súmula n.º 31 do STF para firmar seu entendimento de que as atividades de locação de máquinas sem condutor e aluguel de máquinas e equipamentos agrícolas sem operador e, da mesma forma, o arrendamento rural, constituem cessão de direito e não serviço, razão pela qual não estariam compreendidas em nenhuma das atividades autônomas enumeradas na alínea “b”, inciso III, §2º do art.175 da IN RFB 971, de 2009, quais sejam, **comercial, industrial ou de serviço**.

30. Quanto a este ponto, não há dúvida de que a forma de expressar a interpretação dada pelo RPS (§22, art.201 do Decreto 3.048, de 1999) teve em conta a clássica divisão macro das diversas atividades econômicas em - indústria, comércio e serviços - de modo a alcançar, sem exceção, todos os ramos da atividade econômica.

31. O entendimento não poderia ser diferente, uma vez que a disposição normativa relativa à inaplicabilidade do regime da contribuição sobre a **receita** da comercialização da produção rural à pessoa jurídica que, **além da atividade rural, explora outra atividade econômica autônoma**, decorre naturalmente do fato de que esse regime constitui exceção à regra geral da incidência da contribuição sobre a folha de salários, um benefício fiscal que, então, não pode ser estendido a outras atividades paralelas eventualmente exercidas pelo produtor rural; ainda mais, considerando que as receitas auferidas com tais atividades não estão compreendidas na receita bruta da comercialização da produção rural, para efeito da aplicação do regime de contribuição sobre a receita de que trata o art.25 da Lei n.º 8.870, de 1994.

32. É certo que a locação e o arrendamento de bens, independentemente das discussões sobre sua natureza jurídica é, sem dúvida, uma atividade empresarial que demanda, em alguma medida, mão de obra direcionada diretamente para a sua operacionalização, ou para seu controle, como registros contábeis e outros, resultando em fato gerador da contribuição a cargo do trabalhador e da empresa, seja ela incidente sobre a folha de pagamento, como regra geral, ou sobre a receita, contribuição substitutiva, conforme o art. 51 da IN RFB n.º 971, de 2009, que, com base em disposição expressa no art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, e no art. 25 da Lei n.º 8.870 de 1994, explicita a ocorrência do fato gerador da contribuição.

33. Desta feita, ainda que se pudesse vislumbrar alguma falha na forma de expressar no RPS, esta jamais poderia amparar entendimento de que a empresa, quanto à

atividade de locação ou arrendamento, estaria isenta da contribuição previdenciária sobre a folha e sobre a receita, sem qualquer previsão legal neste sentido.

34. Observa-se, também, conforme aponta a própria consulente, que a Súmula n.º 31 do STF decorre de interpretação relacionada à legislação sobre o ISSQN, sem qualquer apreciação daquele tribunal, ou outra instância, quanto à legislação relativa à contribuição previdenciária.

35. Registre-se que a Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE 7731-4/00 (aluguel de máquinas e equipamentos agrícolas sem operador) está compreendida na Seção “N” desse sistema de classificação em “ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS E SERVIÇOS COMPLEMENTARES”

36. Resta, ainda, verificar se essas atividades descritas pela consulente como de locação de máquinas sem condutor e aluguel de máquinas e equipamentos agrícolas sem operador caracterizam-se como autônomas em relação às típicas do produtor rural, conforme define o inciso XXII do art. 165 da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, sejam tais atividades, consideradas autônomas, de natureza comercial, industrial ou de serviços. Nesses casos, a pessoa jurídica não estará sujeita à contribuição substitutiva de que trata o art. 25 da Lei n.º 8.870, de 1994, hipótese em que serão devidas as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, em relação à remuneração de todos os segurados empregados e trabalhadores avulsos.

37. Observa-se que o trecho da Solução de Consulta n.º 256 – Cosit, de 2017, destacado pela consulente, trata de discussão sobre a atividade econômica autônoma, não encerrando, à evidência, qualquer afirmação ou conclusão sobre o tema.

38. Para que uma atividade econômica seja considerada autônoma é necessário que ela não constitua parte de outra atividade mais abrangente ou fase de processo produtivo mais complexo, e que seja exercida mediante estrutura operacional definida, em um ou mais estabelecimentos, independentemente de ser ou não a atividade preponderante. Pois bem, as atividades descritas, de locação de máquinas sem condutor e aluguel de máquinas e equipamentos agrícolas sem operador, preenchem tais requisitos, haja vista que ela não representa parte da produção rural da consulente e tampouco constitui fase de processo produtivo mais complexo. Pelo contrário, essa atividade sobreviveria, dentro da empresa, de modo autônomo, independente, sem necessidade da existência de outra atividade para lhe

servir de suporte, nem a atividade de locação constitui qualquer suporte necessário à atividade rural, pois as máquinas, por sua própria concretude, independem de qualquer outra atividade para que possam ser alugadas a terceiros. Do mesmo modo, a estrutura operacional relacionada ao aluguel ou locação das referidas máquinas apresenta-se definida, posto que também não guarda relação necessária com a atividade principal do produtor rural, ou seja, os controles que se exercem, na âmbito da empresa, em relação à atividade de alocação desses bens móveis, independem dos controles relativos às atividades de produção rural.

39. Com base nas características e na natureza das atividades de locação de máquinas sem condutor e aluguel de máquinas e equipamentos agrícolas sem operador, pode-se dizer que elas são autônomas, o que leva a consulente a não estar sujeita à contribuição substitutiva de que trata o art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994, hipótese em que serão devidas as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, em relação à remuneração de **todos** os segurados empregados e trabalhadores avulsos.

40. Quanto à parceria e ao arrendamento rural, tais institutos estão diretamente vinculados à propriedade rural e são bastante parecidos. A diferença essencial está em que o arrendamento se caracteriza pelo pagamento de um valor a título de aluguel da terra, enquanto no contrato de parceria rural o proprietário e o parceiro compartilham as possibilidades de lucro ou prejuízo da atividade econômica. A seguir a definição desses institutos, nos termos da IN RFB nº 971, de 2009, com grifos nossos:

Art. 165. Considera-se:

XI - parceria rural, o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder a outra, por tempo determinado ou não, o uso de imóvel rural, de parte ou de partes de imóvel rural, incluindo ou não benfeitorias e outros bens, ou de embarcação, com o objetivo de nele exercer atividade agropecuária ou pesqueira ou de lhe entregar animais para cria, recria, invernagem, engorda ou para extração de matéria-prima de origem animal ou vegetal, mediante partilha de risco, proveniente de caso fortuito ou de força maior, do empreendimento rural e dos frutos, dos produtos ou dos lucros havidos, nas proporções que estipularem;

XII - parceiro, aquele que, comprovadamente, tem contrato de parceria com o proprietário do imóvel ou embarcação e nele desenvolve atividade agropecuária ou pesqueira, partilhando os lucros conforme o ajustado em contrato;

XIII - meeiro, aquele que, comprovadamente, tem contrato com o proprietário do imóvel ou de embarcação e nele desenvolve atividade agropecuária ou pesqueira, dividindo os rendimentos auferidos em partes iguais;

XIV - parceria de produção rural integrada, o contrato entre produtores rurais, pessoa física com pessoa jurídica ou pessoa jurídica com pessoa jurídica,

objetivando a produção rural para fins de industrialização ou de comercialização, sendo o resultado partilhado nos termos contratuais;

XV - arrendamento rural, o contrato pelo qual uma pessoa se obriga a ceder a outra, por tempo determinado ou não, o uso e o gozo de imóvel rural, de parte ou de partes de imóvel rural, incluindo ou não outros bens e outras benfeitorias, ou embarcação, com o objetivo de nele exercer atividade de exploração agropecuária ou pesqueira mediante certa retribuição ou aluguel;

41. Em relação à parceria, o art. 168 da IN RFB nº 971, de 2009, confere à parte da produção que, na partilha, couber ao parceiro outorgante o *status* de produção própria, nos seguintes termos:

Art. 168. Na parceria de produção rural integrada, o fato gerador, a base de cálculo das contribuições e as alíquotas serão determinadas em função da categoria de cada parceiro perante o RGPS no momento da destinação dos respectivos quinhões.

Parágrafo único. A parte da produção que na partilha couber ao parceiro outorgante é considerada produção própria.

42. Conclui-se, portanto, que, na parceria rural de produção integrada (a parceria objeto da consulta é, necessariamente, integrada, posto que a proprietária [consulente] é pessoa jurídica, conforme o inciso XIV do art. 165 da IN RFB nº 971, de 2009), os parceiros ou, conforme os termos do inciso XII do art. 165 da IN, o parceiro e o proprietário, são sujeitos passivos da obrigação de recolher a contribuição previdenciária patronal e cada um dos parceiros é responsável pela contribuição previdenciária incidente sobre a receita resultante da parte da produção que, na partilha, couber a cada um deles, haja vista que a parcela da produção que cabe ao proprietário (outorgante) é considerada produção própria.

43. De acordo com a interpretação acima estabelecida, infere-se que, na parceria de produção integrada, em se tratando de atividade sujeita à contribuição substitutiva de que trata o art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994, a contribuição previdenciária patronal tem como base de cálculo a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

44. Todavia, o contrato de arrendamento tem características distintas do de parceria. A diferença essencial entre ambos está em que o arrendamento caracteriza-se pelo pagamento de um valor a título de aluguel da terra, enquanto no contrato de parceria rural o proprietário e o parceiro compartilham as possibilidades de lucro ou prejuízo da atividade econômica.

45. Como se vê, a IN RFB n.º 971, de 2009, não confere ao arrendamento o mesmo tratamento tributário, em relação às contribuições previdenciárias, dado à parceria. O art. 168 refere-se, exclusivamente, à parceria. E a razão para isso é que, no arrendamento, o proprietário não assume risco relacionado à produção rural, o qual é integralmente assumido pelo arrendatário. Por outro lado, os resultados da atividade, também, são assumidos, somente, pelo arrendatário, sendo, para eles, o valor do arrendamento uma das parcelas que compõem os custos da produção. O arrendatário, portanto, é o sujeito passivo das obrigações previdenciárias vinculadas à produção rural objeto do contrato de arrendamento.

46. Contudo, do ponto de vista do proprietário da terra arrendada, essa atividade sobreviveria, dentro da empresa, de modo autônomo, independente, sem necessidade da existência de outra atividade para lhe servir de suporte, posto que independe da atividade de produção rural para que seja exercida, também não constitui qualquer suporte necessário à atividade rural no caso sob análise. Do mesmo modo, a sua estrutura operacional apresenta-se definida, posto que também não guarda relação necessária com a atividade principal do produtor rural, ou seja, os controles que se exercem, na âmbito da empresa, em relação à atividade de arrendamento de terras, independem dos controles relativos às atividades de produção rural.

47. Assim, com base nas características e na natureza da atividade de arrendamento de terras, pode-se dizer que ela é autônoma, o que leva a consulente a não se sujeitar à contribuição substitutiva de que trata o art. 25 da Lei n.º 8.870, de 1994, hipótese em que serão devidas as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, em relação à remuneração de **todos** os segurados empregados e trabalhadores avulsos.

48. No que diz respeito à contribuição ao Senar, esta incide sobre a receita apenas na mesma situação em que o regime da contribuição previdenciária sobre a receita é aplicável, conforme o art.25 e §1º da Lei n.º 8.870, de 1994.

49. Se constatada a existência de atividades autônomas, nos termos mencionados, para efeito da alínea “b”, inciso III do §2 do art.175 da IN RFB n.º 971, de 2009, não há que se falar em adoção retroativa do regime de contribuição sobre a receita, previsto no art.25 da Lei n.º 8.870, de 1993, em substituição ao regime de incidência sobre a folha, previsto no art.22 da Lei n.º 8.212, de 1991, restando prejudicada, então, a discussão sobre a

compensação de eventuais valores por conta desta alteração, considerando notadamente que o consulente não apontou dúvida sobre dispositivo relativo a compensação.

Conclusão

50. Diante do exposto, conclui-se que a pessoa jurídica que se dedica à produção de carvão vegetal com madeira oriunda de reflorestamento e a outras atividades de natureza rural, tais como: cultivo de eucalipto, milho, soja, feijão, criação de bovinos para corte, criação de bovinos para leite, entre outras, e também se dedica a outras atividades de natureza diversa, como locação de máquinas e equipamentos agrícolas, ambas sem operador, além de realizar parcerias rurais e arrendamento de terras rurais (atividades econômicas autônomas nos termos do inciso XII do art. 165 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009) não está sujeita à contribuição incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural de que trata o art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994, mantendo a condição de sujeito passivo das contribuições sociais previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, em relação à remuneração de todos os segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço.

Assinado digitalmente

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

51. De acordo. Encaminhe-se à Copen.

Assinado digitalmente

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit04

52. De acordo. À consideração da Coordenação de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

Assinado digitalmente

MAIRA ACOTIRENE DARIO DA CRUZ
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen Substituta

Ordem de Intimação

53. Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit