



Tributação de agropecuárias que exercem outras atividades



Fábio Calcini

Advogado e Professor

Neste texto pretendemos tratar de discussão jurídica voltada para a pessoa

jurídica empregadora produtora rural (agropecuária), a qual, além do exercício da atividade rural, possui, ainda, receitas decorrentes de outras atividades econômicas, seja comercial, industrial ou serviço.

Quando existe mais de uma atividade para esta pessoa jurídica, qual a forma de tributação desta agropecuária? Há tributação pela receita ou folha/remuneração?

Como regra geral, partindo do art. 195, da Constituição Federal, temos o art. 22 da Lei n. 8.212/91, o qual impõe ao empregador a tributação sobre a remuneração e/ou folha de salários.[1](#)

Portanto, em regra, a tradição de nossa legislação impõe a tributação sobre a folha e/ou remuneração.

Todavia, existem exceções diante de peculiaridades para certas atividades, como aquelas voltadas para área da atividade rural.

Neste sentido, segundo dispõe o art. 25 da Lei n. 8.870/94, quanto à pessoa jurídica produtora rural empregadora (agropecuária):

Art. 25. A contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à *produção rural*, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a ser a seguinte: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)

I – 1,7% (um inteiro e sete décimos por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 13.606, 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”.[2](#)

Por sua vez, o Decreto n. 3.048/2009, consoante art. 201, especialmente, § 22, enuncia que:

“Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

(...)

IV – dois vírgula cinco por cento sobre o total da receita bruta proveniente da *comercialização da produção rural*, em substituição às contribuições previstas no inciso I do caput e no art. 202, quando se tratar de pessoa jurídica que tenha como fim apenas a atividade de produção rural.[\(Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001\)](#)

(...)

§ 21. O disposto no inciso IV do caput não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma deste artigo e do art. 202.[\(Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001\)](#)

§ 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.[\(Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001\)](#)”.

A legislação previdenciária, portanto, identifica dois regimes de tributação para a pessoa jurídica produtora rural, ou seja, a regra geral como as demais empresas incidente sobre a folha de salário/remuneração *ou* a substituição desta pela tributação decorrente da receita da comercialização da atividade rural (“Funrural”).

Segundo a lei e regulamentação (art. 25 da Lei n. 8.870/94 e art. 201 do Decreto 3.048/2009), podemos notar que a tributação pelo Funrural é a exceção, de maneira que para se gozar desta forma de apuração é necessário cumprir o estabelecido nas disposições normativas, em especial: (i) – ser pessoa jurídica; (ii) – ter receitas provenientes de produção rural; (iii) – atividade exclusivamente com finalidade rural; (iv) – salvo agroindústria, não é possível o recolhimento por meio da receita, em substituição à folha, caso a pessoa jurídica tenha outras atividade econômica autônoma (comércio, serviço ou indústria), independente da preponderância.

Deste modo, o produtor rural pessoa jurídica, segundo art. 25 da Lei n. 8.870/94, em substituição à tributação dos incisos I e II, do art. 22 da mesma lei, sofreria uma tributação sobre a receita bruta de [3](#) : (i) – 2,5% (dois vírgula cinco por cento) para a seguridade social; (ii) – 0,1% (zero vírgula um por cento) para o financiamento dos riscos para o acidente do trabalho (RAT).



Convém ainda esclarecer que o SENAR também sofre substituição da folha pela receita bruta no percentual de 0,25% (zero vírgula vinte e cinco por cento). Totalizando, assim, 2,85% (dois vírgula oitenta e cinco por cento) sobre a receita bruta da comercialização rural.

Com relação ao produtor rural pessoa jurídica, o principal aspecto a ser enfrentado é a caracterização deste como tal, a fim de que seja possível a tributação pelo Funrural.

Isto porque, seguindo o art. 201, do Decreto 3.048/99, temos o art. 165, I, “b”, 1, da Instrução Normativa n. 971/99, onde se afirma que seria produtor rural pessoa jurídica aquele “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”.

De tal sorte, podemos reconhecer como produtor rural pessoa jurídica aquele que tem por fim “*apenas a atividade de produção rural*”.⁴ Bem por isso, se houver outra atividade, por parte da pessoa jurídica, que não seja a produção rural, estaria descaracterizada a natureza jurídica de produtora rural.

Mais do que isso, a caracterização como produtor rural pessoa jurídica impõe a observância ao art. 175, § 2º, inciso III da Instrução Normativa SRF 971/99 (v. art. 165, I, “b”, 1).

Enuncia o art. 175, § 2º, inciso III da Instrução Normativa n. 971/99 que:

“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. 165⁵, 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;”

Daí ser possível concluir, levando em consideração o Decreto n. 3.048/99 e Instrução Normativa n. 971/99, que será produtor rural pessoa jurídica, sujeitando-se ao Funrural, quando se dedicar exclusivamente à atividade rural, pois, se realizar outra atividade econômica autônoma, deverá recolher pela regra geral, ou seja, as contribuições previdenciárias incidirão sobre a folha de salário e/ou remuneração, conforme art. 22 da Lei n. 8.212/91. A única exceção será a prestação de serviços a terceiros, mas, mesmo nesta hipótese, não poderá caracterizar atividade econômica autônoma.

Dentro desta perspectiva, levando em consideração os aspectos que caracterizam a pessoa jurídica como produtor rural, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) entende que quando aquele “se dedique a outras atividades, além da produção, deverá recolher as contribuições sobre a folha de pagamentos, não estando abrangido pela substituição prevista no art. 25 da Lei n.º 8.870/1994”.⁶

Neste sentido também assentou em outra oportunidade:

“PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. REGIME DE TRIBUTAÇÃO SUBSTITUTIVO. PRESSUPOSTOS. EXPLORAÇÃO DE OUTRAS ATIVIDADES. NÃO ENQUADRAMENTO. Somente poderá fazer jus ao pagamento da contribuição substitutiva incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, inscrita no artigo 25 da Lei n.º 8.870/1994, o produtor rural pessoa jurídica, exceto a agroindústria, que não desenvolva outra atividade autônoma, o que não se vislumbra no caso vertente, onde a autuada, além da atividade rural, explora outras atividades de aluguel, incorporação imobiliária e exploração de estacionamentos, sujeitando-se, portanto, à tributação sobre a folha de Pagamentos⁷”

Apesar desta clareza do Decreto n. 3.048/99 e Instrução Normativa n. 971/99, bem como jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é possível questionar esta interpretação?

Nos parece que a resposta é sim!

Isto porque, em nossa Constituição Federal de 1988, que pelo art. 1º, configura um Estado Democrático de Direito e consagra a separação dos poderes (art. 2º), o princípio da legalidade no sentido geral, está fundado no art. 5º, inciso II, que dispõe: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Apesar de esta disposição ser suficiente para consagrar a necessidade de respeito à legalidade, o constituinte de 1988, talvez, por força da recente ditadura extirpada, consignou em diversas partes da Constituição este princípio, reforçando sobremaneira sua atuação no direito constitucional brasileiro⁸.



Por sua vez, o art. 37, “*caput*”, da Constituição Federal reitera a necessidade de observância do princípio da legalidade na atuação da Administração Pública (Poder Executivo), direta e indireta.

Em relação ao Poder Executivo, ainda, deixa clarividente a atuação segundo a lei, ao preceituar, em seu art. 84, inciso IV, da Constituição, que compete privativamente ao Presidente da República “sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução”. Equivale dizer: concede ao Poder Executivo a função regulamentar como forma de atuação complementar e acessória para a fiel execução da Lei. Mais do que isso, o art. 49, inciso V, confere competência exclusiva ao Congresso Nacional para “sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa”, revelando a obrigatoriedade do respeito à lei.

Não olvidemos, ainda, em matéria tributária, a previsão do art. 150, I, da Constituição, que impõe a majoração ou criação de tributo somente por lei.

Diante de tais previsões constitucionais acerca da legalidade, ao se analisar a existência do Decreto e Instrução Normativa, nota-se que houve uma efetiva inovação criando uma obrigação ou restrição ao texto da lei.

O Decreto 3.048/99 e a própria IN 971/99, ao exigir que a pessoa jurídica produtora rural – como é caso – somente possa ser tributada sobre a receita bruta, conforme art. 25, da Lei n. 8.870/94, caso exerça *apenas* aquela atividade econômica, está inovando ao que está posto em lei, inclusive, para restringir *sua aplicabilidade*, não se tratando de qualquer tipo de “delegação regulamentar” ou mesmo esclarecimento de questões técnicas que levam a uma maior abertura e liberdade aos atos infralegais.

Ao se analisar o art. 25, da Lei n. 8.870/94, podemos notar que o legislador emprega a expressão “que se dedique à atividade rural”. Dedicar à atividade rural, em momento algum, significa dedicar-se apenas ou única e exclusivamente àquela.

Com isso, o Decreto n. 3.048/99 resta inquinado por vício de inconstitucionalidade indireta e ilegalidade, por violar de forma direta o princípio/regra da legalidade, em especial, art. 84, IV, da Constituição, bem como art. 25, da Lei n. 8.870/94.

Não deixa ainda o próprio Decreto, como ainda a IN 971/99, diante do respeito à legalidade, em observância ao art. 25, da Lei n. 8.870/94, de caracterizar atos ilegais, de conformidade com jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.[10](#)

Possível concluir no sentido de que o art. 201, IV, do Decreto n. 3.048/99, bem como Instrução Normativa n. 971/2009, ao exigirem a exercício pela pessoa jurídica apenas da atividade rural, viola claramente o princípio/regra da legalidade, o qual impõe o respeito à lei (art. 25 da Lei n. 8.870/94), impedindo atos que inovem a ordem jurídica, principalmente, para criar restrições ao exercício de um direito posto pelo legislador.



1 ““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. 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;”.

2 – Redação anterior: “Art. 25. A contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a ser a seguinte: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)I – dois e meio por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção; II – um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho. § 1º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei no 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da venda de mercadorias de produção própria, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR). (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001) § 3º Para os efeitos deste artigo, será observado o disposto no § 3º do art. 25 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997). § 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”.

3 A tributação sobre a receita bruta não substituiu outras contribuições incidentes sobre a folha, como o percentual de 20% na contratação de autônomos (art. 22, inciso III, Lei n. 8.212/91), como também salário-educação e INCRA. Com relação aos terceiros: arts. 111-F e 111-G da Instrução Normativa SRF n. 971/99.

4 Nos moldes do art. 165, inciso II, da Instrução Normativa n. 971/99: “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”.



5 “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 1.071, de 15 de setembro de 2010)” (IN 971/2009 art. 165).

6 2º CC, Recurso n. 146.136, Rel. Cons. Marco André Ramos Vieira, 5ª Câmara, j. 11/12/2007.

7 CARF, 2ª Seção, Ac. 2401002.824, Rel. Ricardo Magalhães, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, j. 22/01/2013.

8 CALCINI, Fábio Pallaretti. O princípio da legalidade. Rio de Janeiro: LUMEN JURIS, 2016.

9 – STF, ADI 996 MC, rel. min. Celso de Mello, j. 11-3-1994, P, DJ de 6-5-1994. Neste sentido: STF, ADI 4.176 AgR, rel. min. Cármen Lúcia, j. 20-6-2012, P, DJE de 1º-8-2012.

10 – STJ, REsp 1754668/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/10/2018, DJe 11/03/2019.

Date Created

22/05/2020