

## Contribuição social previdenciária sobre as atividades agroindustriais

Daniel Garcia Mascareñas; Roberta Vedana

Uma agroindústria é aquela que transforma sua própria produção agrícola. No setor sucroenergético, por exemplo, a pessoa jurídica agroindustrial planta, colhe e transporta a cana para a indústria, onde será processada, transformando-se em produto industrial.

Ou seja, é a pessoa jurídica que realiza a atividade de produção agrícola e que industrializa o produto resultante dessa atividade. É aquela que perfaz o ciclo econômico completo: desde o plantio, passando pelo cultivo e pela colheita até a sua transformação em produto final. É ela quem prepara o insumo; é ela quem o processa e o transforma em objeto industrializado, massificado, idêntico, estandardizado para a venda final.

Nessa linha, nota-se a redação do artigo 1º da Lei nº 10.256 de 09 de setembro de 2001<sup>[1]</sup>, ao tratar da agroindústria, que passou a integrar a Lei Mestra n.º 8.212/91 no artigo 22-A<sup>[2]</sup>, que diz que, a partir do momento em que o produtor rural é uma pessoa jurídica, com industrialização de produção própria e ou adquirida de terceiros, incide a contribuição social sobre o valor da receita bruta advinda da comercialização da produção em uma proporção de 2,5%, em substituição às previstas nos incisos I e II do artigo 22 desta mesma lei (20% sobre o total das remunerações).

Como também se percebe, pela dicção deste comando normativo que, para a caracterização da sociedade agroindustrial, ainda que a pessoa jurídica adquira produção agrícola de terceiros para a realização de parcela de seu processo de industrialização, é imprescindível que ela também possua produção própria para os seus fins industriais, sob pena de se fugir do conceito legal de agroindústria. Delimitada esta premissa, passa-se a averiguar qual é a base de cálculo a ser apurada pelas agroindústrias, a título da contribuição social substitutiva à recolhida sobre a folha de salários.

A grande problemática de interpretar o artigo 22-A da Lei nº 8.212/91<sup>[2]</sup> reside em definir qual é o verdadeiro alcance da genérica expressão “receita bruta proveniente da comercialização da produção”, isto é, dada à abrangência e generalidade dos vocábulos utilizados pelo legislador, entendem-se possíveis conclusões exegéticas distintas em torno da mesma expressão. Isso ocorre porque a norma primeiramente utiliza o termo “produção própria” para conceituar a atividade das agroindústrias de produzir os seus próprios insumos para seus fins industriais.

Em um segundo momento, no entanto, o comando legal utiliza a expressão “comercialização da produção” para delimitar a base de cálculo da contribuição social. Sobre este segundo emprego da expressão é que se concentram os maiores problemas em torno da interpretação do artigo 22-A<sup>[2]</sup>, já que através dele é possível se entender que: (i) se refere a qualquer atividade econômica exercida pela agroindústria; (ii) se refere à produção agroindustrial, isto é, à industrialização de produção própria ou à industrialização de produção própria e adquirida de terceiros; ou (iii) se refere à comercialização de qualquer produção, ainda que não industrializada e produzida pela agroindústria.

A primeira linha interpretativa acima descrita é a aparentemente sustentada e adotada pelos artigos 201-A e 201-B do Decreto nº 3.048/99<sup>[3]</sup> (Regulamento da Previdência Social), responsável por regulamentar e interpretar às disposições da Lei nº 8.212/91<sup>[2]</sup>, entre inúmeras outras atribuições. O artigo 201-A<sup>[3]</sup> define que a agroindústria é o produtor rural pessoa jurídica com atividade econômica de industrialização de produção própria, ou de produção própria e adquirida de terceiros, e que a contribuição incide sobre o valor da receita bruta originária da comercialização da produção, em lugar daquelas previstas no inciso I do artigo 201 e artigo 202 (incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)<sup>[4]</sup>.

Já o artigo 201-B afirma que o disposto no artigo anterior também se aplica mesmo que a

agroindústria explore outra atividade econômica autônoma, a qual pode ocorrer no mesmo ou em outro estabelecimento (Decreto nº 4.032, 2001)<sup>[4]</sup>.

O parágrafo único do artigo 173 da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) nº 971/09<sup>[5]</sup> também acena para esta interpretação, demonstrando o entendimento do fisco a respeito do assunto, no sentido de que toda atividade econômica da agroindústria, ainda que fora do conceito legal que define o que é uma atividade agroindustrial, deverá compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Ao se realizar uma comparação entre os preceitos do artigo 22-A da Lei nº 8.212/91<sup>[2]</sup> e os do Decreto nº 3.048/91<sup>[3]</sup>, constata-se que a supramencionada Instrução Normativa acabou estendendo a incidência da contribuição social à receita bruta das agroindústrias em atividades não agroindustriais e comerciais, o que, ao menos expressamente, não está previsto naquela norma legal.

Os decretos são uma legítima fonte de direito tributário – artigo 96 do Código Tributário Nacional<sup>[6]</sup> que, além de terem o dever de regulamentar e interpretar fielmente a lei, podem servir de solução para concretizar a vontade do legislador quando a interpretação da norma for dúbia ou omissa. Por este motivo, ainda que não conste expressamente na Lei nº 8.212/91<sup>[2]</sup>, não se pode simplesmente menosprezar a interpretação/regulamentação dada pelo artigo 201-B aos ditames do artigo 22-A daquele mandamento, no que tange à base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelas agroindústrias.

Por outro lado, mesmo levando em consideração as ponderações supracitadas, não se pode perder de vista que o artigo 201-B do Decreto nº 3.048/99<sup>[3]</sup> deve respeito ao princípio da legalidade, consagrado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal (CF)<sup>[7]</sup>, e nos artigos 97, 99, 113, 114 e 142 do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>[6]</sup>.

Realmente, muito embora a CF e o CTN reconheçam a existência dos decretos no plano das regras jurídicas tributárias, por sua natureza, elas não criam nem modificam os direitos dos contribuintes, já que qualquer exação de natureza tributária somente pode ser instituída e/ou majorada mediante norma legal em sentido estrito, assim entendidas as leis, as medidas provisórias e, no passado, os decretos-lei.

Nesse sentido, se a exação prevista no artigo 22-A<sup>[2]</sup> apenas incide sobre receitas advindas da "comercialização da produção", atividades econômicas exercidas pela agroindústria sem natureza comercial estão claramente fora do espectro de incidência da norma, havendo uma indevida ampliação da base de cálculo do tributo sem qualquer respaldo legal.

Esta é razão pela qual, a despeito da presunção de validade que cerca o decreto regulamentar em foco, existem também bons argumentos para se sustentar sua ilegalidade, que dão voz às outras duas linhas interpretativas acerca da base de cálculo disciplinada no artigo 22-A<sup>[2]</sup>.

Desse modo, a afirmação se justifica ao se verificar que as agroindústrias não devem pagar a contribuição previdenciária sobre qualquer receita decorrente de suas atividades, mas apenas "sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção", constatando-se que o legislador realmente quis limitar o tipo de receita bruta que a exação deve incidir.

Se não fosse assim, e o legislador realmente quisesse que a contribuição social do artigo 22-A<sup>[2]</sup> incidisse sobre a receita bruta de todas as atividades autônomas pelas agroindústrias, bastaria ao mesmo suprimir a expressão "proveniente da comercialização da produção" empregada no caput do dispositivo mencionado, deixando de forma genérica a exigência da contribuição apenas sobre a receita bruta da agroindústria como um todo.

O fato de os parágrafos 2º e 3º do artigo 22-A da Lei nº 8.212/91<sup>[2]</sup> excluírem expressamente as receitas decorrentes de prestação de serviços a terceiros da base de cálculo da contribuição prevista no caput do artigo 22-A, aplicando a receitas não comerciais a regra geral prevista no artigo 22, também poderia auxiliar eventual argumentação no sentido de que o próprio legislador reconheceu que outras atividades autônomas não definidas no caput daquele dispositivo precisam de previsão legal expressa para serem tributadas pela contribuição previdenciária.

Assim, entende-se que são bons os argumentos para se sustentar a ilegalidade dos mandamentos contidos no artigo 201-B do Decreto nº 3.048/99<sup>[3]</sup>, tendo em vista o indevido alargamento da base de cálculo da contribuição previdenciária prevista no artigo 22-A, que incluiu

receitas não decorrentes da "comercialização da produção" da agroindústria na apuração do tributo, em plena afronta ao princípio da legalidade tributária previsto no parágrafo 1º do artigo 97 do Código Tributário Nacional<sup>[6]</sup> e demais disposições aplicáveis.

Não obstante esses fatos, mesmo partindo do pressuposto de que incidirá apenas a contribuição social sobre as receitas da "comercialização da produção" das agroindústrias, dúvidas em torno do real alcance da palavra "produção" ainda persistem, que redundam nas outras duas linhas interpretativas que permeiam a norma, mencionadas anteriormente.

Exemplificando, a controvérsia jurídica ainda permanece quando se constata que a contribuição social tanto pode incidir apenas sobre as receitas da comercialização do que o contribuinte agroindustrial produz, mediante o uso de insumos próprios ou adquiridos de terceiros, ou sobre as receitas de qualquer produto comercializado pela agroindústria, ainda que esta não o tenha produzido e/ou industrializado.

Nesse sentido, para fins de cômputo do tributo previsto no artigo 22-A da Lei nº 8.212/91<sup>[2]</sup>, pode se entender que a palavra "produção" se refere às atividades típicas das agroindústrias e ao que este tipo de sociedade produz, isto é, ao processo de industrialização de produção própria ou industrialização de produção própria e adquirida de terceiros. Ou seja, nesta segunda linha hermenêutica, a contribuição previdenciária da agroindústria apenas incidiria sobre as receitas provenientes da comercialização da sua produção.

Assim, a dificuldade de se afirmar que esta é a melhor exegese sobre o comando legal reside no fato de que o caput do artigo 22-A não utiliza os vocábulos "própria" para determinar que a contribuição social apenas incidiria sobre o que fosse produzido pelo próprio contribuinte agroindustrial. É sob este contexto que exsurge a terceira linha interpretativa sobre a norma, endossada pelo artigo 173 da IN RFB nº 971/2009<sup>[5]</sup> mencionado anteriormente.

Pela redação da norma, fica cristalina a intenção do fisco de tributar toda e qualquer atividade comercial da agroindústria, sem se limitar apenas à atividade comercial da produção própria típica deste contribuinte. No caso, se houver um apego extremo à literalidade do dispositivo, realmente pode-se entender que a utilização da palavra "produção", de forma isolada, abrange todo e qualquer produto, ainda que não produzido pela agroindústria. Contudo, sobre este ponto, vale salientar que não é a primeira vez que a expressão "comercialização da produção" gera controvérsias jurídicas no ordenamento em torno da apuração da base de cálculo de uma contribuição social.

É que o parágrafo 89 do artigo 195 da CF, acrescido pela Emenda Constitucional (EC) nº 20, de 15 de dezembro de 1998<sup>[7]</sup>, utiliza uma base de cálculo muito similar à empregada no artigo 22-A da Lei nº 8.212/91<sup>[2]</sup>, ao determinar que o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal e seus respectivos cônjuges, com atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, deverão contribuir para a seguridade social por meio de uma aplicação de alíquota sobre a comercialização da produção, fazendo jus aos benefícios contidos na lei.

Nota-se que as mesmas dúvidas postas acerca da interpretação do artigo 22-A da Lei nº 8.212/91<sup>[2]</sup> no que concerne à apuração da exação também poderiam ser aplicadas ao dispositivo constitucional supratranscrito. No entanto, tanto a Lei nº 8.540, de 25 de dezembro de 1992<sup>[8]</sup>, quanto a Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997<sup>[9]</sup>, e mais atualmente a Lei nº 10.256/01<sup>[1]</sup>, que modificaram o artigo 25 da Lei nº 8.212/91<sup>[2]</sup>, ao disporem sobre a cobrança da contribuição social ao segurado especial definido no parágrafo 8º do artigo 195 da CF<sup>[7]</sup>, determinavam que o tributo incidiria sobre a receita bruta derivada da comercialização de sua produção.

Cabe destacar que o próprio legislador ordinário entendeu que, nesta hipótese e guardada as particularidades de cada situação, a despeito da dubiedade da expressão "comercialização da produção", a contribuição social deveria incidir tão somente sobre as receitas da comercialização da produção própria do contribuinte, no lugar de todo e qualquer produto comercializado, ainda que não produzido pelo contribuinte.

Vê-se, assim, que em um contexto em que é instituída uma contribuição social para uma espécie de contribuinte com requisitos específicos, e no qual há expressa definição de qual é o tipo de

produção dele, parece razoável também se interpretar que a "comercialização da produção" se refere apenas àquilo que é produzido por ele, não se estendendo a produtos adquiridos de terceiros.

Em precedente ainda pendente de julgamento definitivo pelos tribunais superiores — o qual fora um caso isolado até o ano de 2015 —, discutiu-se exatamente esta dualidade interpretativa constante na expressão "comercialização da produção", prevista no artigo 22-A da Lei nº 8.212/91<sup>[2]</sup>, tendo o Tribunal Regional Federal (TRF) da 5ª Região entendido pela legalidade da Instrução Normativa que na época disciplinava a matéria, posicionando-se a fim de que a contribuição previdenciária das agroindústrias deveria incidir sobre receita bruta proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não (processo nº 200583000144561, Desembargador Federal José Maria Lucena, TRF5 - Primeira Turma, DJ - Data: 31/10/2007 – Página: 960).

Após anos de silêncio dos tribunais, uma nova decisão da 2ª Vara Federal da Justiça Federal do Tribunal Regional Federal da 1ª Região trouxe um precedente diferente do até então julgado de maneira isolada em 2007. No dispositivo da sentença do julgado referido, foi acolhido o pedido da empresa impetrante e concedida a segurança, a fim de afastar a incidência da contribuição social contida no artigo 22-A da Lei 8.212/91<sup>[2]</sup> sobre suas atividades não típicas, além de reconhecer o direito de recolher a contribuição para a seguridade social somente sobre as receitas provenientes da industrialização própria ou produção própria e adquirida de terceiros (processo nº 0002422-56.2015.4.01.4300 – 2ª Vara Federal, Tribunal Regional Federal da Primeira Região, Seção Judiciária do Estado do Tocantins, Juiz Federal Ademar Aires Pimenta da Silva).

A decisão mencionada demonstra um novo posicionamento dos tribunais no que tange ao direito do contribuinte de recolher a contribuição social apenas sobre as receitas oriundas de sua produção própria. Isso fica ainda mais evidente quando são observados trechos da referida decisão, por exemplo, quando fala que a União violou a garantia fundamental da legalidade tributária quando ampliou a hipótese de incidência a fim de reunir as demais receitas das agroindústrias. Nesse sentido, o artigo 201-B do Decreto 3.048/99<sup>[3]</sup> vai contra a descrição da hipótese de incidência da contribuição do artigo 22-A da Lei de Custeio<sup>[2]</sup>, uma vez que amplia a exação para abarcar as atividades não típicas das agroindústrias.

Quanto às atividades não típicas das agroindústrias, essas não se sujeitam à incidência da contribuição para a seguridade social, tratado no artigo 22-A da Lei de Custeio. A inovação pretendida pelo artigo 201-B do Decreto 3.048/99<sup>[3]</sup> não deve prevalecer, uma vez que viola a garantia constitucional da legalidade tributária (artigo 150, inciso I, da CF)<sup>[7]</sup>. Ou seja, a contribuição para a seguridade social devida pelas agroindústrias tem incidência restrita às suas atividades comuns, de acordo com o artigo 22-A da Lei 8.212/91<sup>[2]</sup>, em que é considerada ilegal a pretensão do fisco de abarcar atividades outras não contempladas no texto da lei. Uma das mais importantes limitações ao poder do Estado está no princípio da legalidade tributária, que estabelece raízes na Magna Carta do Rei João Sem Terra (Inglaterra, 1215)<sup>[10]</sup>. Com isso, o princípio faz parte do artigo 150, inciso I, da Carta da República, que impede a exigência ou aumento de tributo se não houver uma lei que o estabeleça.

Não obstante este fato, atualmente a matéria revela-se ainda aberta perante o Poder Judiciário, havendo argumentos tanto para se sustentar a legalidade quanto a ilegalidade do artigo 173 da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 971/2009<sup>[5]</sup>, que externa o posicionamento do fisco acerca da base de cálculo da contribuição social devida pelas agroindústrias, disciplinada pelo artigo 22-A da Lei nº 8.212/91<sup>[2]</sup>.

Dessa forma, entende-se que é plausível o posicionamento de que a contribuição social prevista no caput do artigo 22-A deve incidir apenas sobre receitas oriundas da comercialização da produção da agroindústria.


## Referências

- [1] Brasil. Lei nº 10.256, de 09 de setembro de 2001. Diário Oficial da União, 2001 julho 10. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10256.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10256.htm)>. Acesso em: 11 out. 2023.
- [2] Brasil. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Diário Oficial da União, 1991 julho 25. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8212cons.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212cons.htm)>. Acesso em: 11 out. 2023.
- [3] Brasil. Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999. Diário Oficial da União, 1999 maio 07. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3048.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3048.htm)>. Acesso em: 11 out. 2023.
- [4] Brasil. Decreto nº 4.032, de 26 de novembro de 2001. Diário Oficial da União, 2001 novembro 27. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2001/D4032.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D4032.htm)>. Acesso em: 11 out. 2023.
- [5] Brasil. Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. Diário Oficial da União, 2009 novembro 17. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>>. Acesso em: 11 out. 2023.
- [6] Brasil. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União, 1966 outubro 27. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 11 out. 2023.
- [7] Brasil. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, 1988 outubro 05. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 11 out. 2023.
- [8] Brasil. Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992. Diário Oficial da União, 1992 dezembro 23. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8540.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8540.htm)>. Acesso em: 11 out. 2023.
- [9] Brasil. Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997. Diário Oficial da União, 1997 dezembro 11. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9528.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9528.htm)>. Acesso em: 11 out. 2023.
- [10] Brasil. A Magna Carta, de 15 de julho de 1215. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/182020/000113791.pdf>>. Acesso em: 11 out. 2023.

## Como citar

Mascareñas D. G.; Vedana R. Contribuição social previdenciária sobre as atividades agroindustriais. Revista E&S. 2023; 4: e20230043.

## Sobre o autor

Daniel Garcia Mascareñas , Gerente Executivo Tributário. Rua Castro Alves, 113, ap.2, CEP: 11040-191. Bairro: Boqueirão, Santos, Brasil.

Roberta Vedana - Doutoranda em Economia aplicada pela ESALQ/USP, Piracicaba, Brasil.