

A TRIBUTAÇÃO DAS AGROINDÚSTRIAS: Contribuições de Seguridade Social e de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas

RESUMO

As empresas cada vez mais demonstram preocupação quanto à carga tributária inerente a sua atividade. A competitividade cada vez maior entre as empresas exige dos gestores uma atenção especial aos ingredientes que formam o preço final do produto. Desta maneira, este trabalho tem por objetivo analisar quais requisitos são necessários para que uma empresa possa enquadrar-se como agroindústria e conferir, por meio de um estudo de caso, se esse enquadramento implicou redução da carga tributária. O presente estudo, de natureza exploratória, apresenta uma discussão sobre as diferenças existentes na apuração das Contribuições Previdenciárias das agroindústrias, alcançadas pela substituição tributária da folha de salários pela receita bruta de comercialização. Na análise bibliográfica ficou evidenciado que o enquadramento como agroindústria requer o cumprimento de alguns pré-requisitos, e que alguns segmentos, mesmo produzindo sua própria matéria-prima, estão fora do cálculo diferenciado das agroindústrias. Com a análise das informações obtidas no estudo de caso, observou-se que a empresa reduziu sua carga tributária, no de 2007, em R\$ 1.702.795,83, apenas nas Contribuições Sociais. Concluiu-se também que a empresa mantém esse enquadramento desde setembro de 2003, e que, desde então, a opção de enquadramento como agroindústria tem significado redução da carga tributária.

Palavras-chave: Sistema Tributário Nacional. Contribuições Sociais. Enquadramento Fiscal das Agroindústrias.

1 INTRODUÇÃO

Com a publicação da Lei n. 10.256, de 2001, o legislador introduziu o art. 22A na Lei n. 8.212, de 24.07.1991, que dispõe sobre a Organização da Seguridade Social, institui plano de custeio, e dá outras providências. Com esse novo dispositivo, a sistemática de cálculo das Contribuições Sociais das empresas enquadradas como agroindústrias foi alterada. (BRASIL, 2001).

A nova Lei definiu que as empresas agroindustriais que produzem, total ou parcialmente, a matéria-prima, objeto de sua industrialização, teriam suas Contribuições Sociais sobre a folha de salários substituída pela receita bruta, proveniente da comercialização de seus produtos.

Também em 2001, a Emenda Constitucional n. 33 concedeu imunidade tributária das Contribuições Sociais sobre a receita decorrente de exportação, diferenciando, significativamente, a sistemática de cálculo dessas Contribuições nas empresas que atuam no segmento agroindustrial.

Nesse contexto, demonstra-se da maior relevância avaliar se o enquadramento fiscal como agroindústria resulta em redução da carga tributária das empresas assim enquadradas, sendo esse o objetivo da presente pesquisa.

Para atingir esse objetivo geral, os seguintes objetivos específicos serão perseguidos: (I) identificar as diferenças conceituais definidas pelos legisladores entre indústria e agroindústria; (II) identificar quais requisitos necessários para que sejam as empresas enquadradas como agroindústria; (III) identificar os segmentos aptos a aderirem à sistemática de substituição da base de cálculo da folha de salários pela receita bruta, oriunda da comercialização; (IV) identificar se as empresas enquadradas como agroindústrias pagam menos contribuições ao Instituto Nacional de Seguro Social e às Outras Entidades e Fundos,

em comparação com as indústrias; (V) identificar o ponto de equilíbrio no montante das contribuições a pagar, entre o regime fiscal das indústrias em comparação com as agroindústrias.

Desse modo, o presente estudo, de natureza exploratória, tem por meta, apresentar uma discussão sobre as diferenças existentes na apuração das Contribuições Sociais das agroindústrias, alcançadas pela substituição tributária da folha de salários pela receita bruta de comercialização. A partir dessa análise, deseja-se ampliar a compreensão das empresas sobre as questões relacionadas ao tema objeto desta pesquisa.

Visa-se, ainda, sobretudo, servir de instrumento útil no planejamento tributário às empresas agroindustriais, que comercializam seu produto apenas no mercado interno, como também, àquelas que comercializam tanto no mercado interno quanto no mercado externo, e que se vêem, constantemente, diante dos questionamentos aqui suscitados.

Para a consecução dos objetivos do presente trabalho a metodologia utilizada nesta pesquisa pode ser identificada como um estudo exploratório de caso, considerada adequada para este trabalho em razão de ele apresentar, como principal objetivo, descrever se implica redução da carga tributária o fato de a empresa enquadrar-se como agroindústria.

Para o levantamento dos dados na empresa aplicou-se um questionário semi-estruturado, com a supervisora de Recursos Humanos.

Desse modo, a abordagem da pesquisa é de natureza quantitativa, na qual serão analisadas as informações econômicas e financeiras da empresa pesquisada, constantes do questionário aplicado.

Sobre a limitação do presente estudo, destaca-se que será estudada apenas uma empresa das possíveis a aderirem à substituição da base de cálculo da folha de salários pela receita bruta oriunda da comercialização. Outra limitação à presente pesquisa relaciona-se com o universo dos tributos analisados, sendo que, aqui, foram contempladas apenas as Contribuições de Seguridade Social e de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas. Assim, neste trabalho não se tem interesse em esgotar o assunto, pois, além do fator enquadramento, outras implicações precisam ser analisadas, individualmente, dentro das particularidades de cada empresa.

2 SEGMENTO AGROINDUSTRIAL

A indústria não está, como se pode observar em nossa história recente, apenas na cidade. Tem se identificado que há um refluxo das pessoas para o campo. Não que o combustível motivador deste regresso seja o retorno à plantação ou criação de produtos primários, mas e, principalmente, para desenvolverem suas atividades nas chamadas agroindústrias.

Para Castro e Lazzari (2005, p. 275) agroindústria:

É a pessoa jurídica que industrializa produtos rurais de sua própria produção. A agroindústria explora duas atividades, uma agrária e outra industrial, em um mesmo empreendimento econômico, como, por exemplo: usina de açúcar com lavoura canavieira, frigorífico com pecuária, etc. Consideram também agroindústrias aquelas formadas por produtores rurais pessoas jurídicas que mantenham abatedouros de animais da própria produção.

As agroindústrias, poder-se-ia dizer, utilizam os mesmos processos produtivos das indústrias. Uma das diferenças neste processo produtivo são as matérias-primas empregadas nas várias fases da cadeia produtiva. Nas indústrias, a matéria-prima não necessariamente

precisa ser produtos oriundos diretamente do setor rural. Entretanto, nas agroindústrias a característica fundamental é a transformação de matérias-primas, predominantemente rurais.

2.1 Definições apresentadas pelo legislador acerca das agroindústrias

Observa-se, portanto, que até o ano de 1997, as matérias relacionadas à tributação das Contribuições Previdenciárias e de Outras Entidades e Fundos das agroindústrias eram reguladas por meio do art. 25 da Lei n. 8.212/91, e a partir da Lei n. 10.256, de 2001, pelo art. 22A, novo dispositivo criado à Lei de Custeio da Previdência. No período de 1997 a 2001, as Contribuições Previdenciárias eram calculadas igualmente às do segmento industrial.

Com a publicação da Lei n. 10.256, o fato gerador, formação de base de cálculo e demais hipóteses restritivas às agroindústrias, no que tange às Contribuições citadas, passaram a ser regidos pelo novo dispositivo criado, enumerado como art. 22A.

Por primeiro, vale destacar que, no *caput* do citado artigo, o legislador delimitou o conceito de agroindústria, para fins de recolhimento das Contribuições Previdenciárias, Outras Entidades e Fundos, como sendo apenas aquelas que tenham a matéria-prima dos produtos industrializados, oriunda de sua própria produção, total ou parcial. Ou seja, não há a necessidade de produzir integralmente sua matéria-prima objeto de transformação, para assim ser considerada, mas precisa produzir um percentual mínimo e o restante poderá adquirir de terceiros.

Uma vez enquadrada como agroindústria, e cumprindo os requisitos quanto à produção própria, alguns segmentos de mercado, aptos a substituir a base de cálculo da folha de salários, pela receita bruta proveniente da comercialização dos produtos industrializados, deixam de apurar a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias com base na Folha de Salários e passam a aplicar o percentual de 2,85% sobre a receita bruta de comercialização no mercado interno.

Com a publicação da Emenda Constitucional n. 33, de 11.12.2001, o legislador contribuiu para redução da carga tributária do segmento agroindustrial quando permitiu a retirada da base de cálculo das Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico das receitas decorrentes de exportação.

Essa imunidade proporcionou significativa distinção em termos de opção de planejamento tributário para as agroindústrias, em comparação com as indústrias.

Diante dessa realidade, às empresas passaram a reavaliar as vantagens e desvantagens, refazendo os cálculos sobre a efetiva redução da carga tributária, caso fossem enquadradas como agroindústrias e tivessem o exterior como destino de seus produtos.

É importante deixar-se claro que a extensão do benefício, oriundo da substituição da base de cálculo da folha de salários, pela receita bruta, não foi extensivo a todas as agroindústrias. O legislador, além de limitar a concessão desse benefício a alguns segmentos econômicos, determinou que estariam aptos a aderir a apenas aqueles que cumprissem os requisitos na lei delineados. Sobre esses conceitos e requisitos nos debruçar-se-á na sequência deste estudo.

As receitas de prestação de serviços realizadas pelas agroindústrias continuam regidas pelo que determina o art. 22 da Lei n. 8.212, aplicando-se as alíquotas específicas sobre a base de cálculo da folha, e não sobre a receita bruta de comercialização. O § 2º determina que “o disposto neste artigo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do art. 22 desta Lei.” (BRASIL, 1991).

O § 3º da Lei em análise definiu que “na hipótese do § 2º, a receita bruta correspondente aos serviços prestados a terceiros será excluída da base de cálculo da contribuição de que trata o *caput*.” (BRASIL, 1991).

Além das receitas com serviços, ficaram fora desta diferenciada sistemática de cálculos das Contribuições Sociais, conforme definiu o § 4º do artigo, igualmente em análise, os seguintes ramos de atividade: sociedades cooperativas e as agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura. (BRASIL, 1991).

Portanto, mesmo produzindo total ou parcialmente sua matéria-prima, as empresas com essas atividades não poderão aplicar a substituição tributária definida nesse artigo.

Sobre a diferenciação na composição da base de cálculo, defende Sergio Pinto Martins (2008, p. 185), ao discorrer sobre as Contribuições do empregador rural – pessoa jurídica, que “é inconstitucional a contribuição diferenciada da agroindústria, pois o § 8º do art. 195 da Constituição só prevê contribuição distinta para o produtor rural pessoa física.” Esse argumento, porém, ainda não prosperou em nossos tribunais, continuando mantidos tais benefícios às pessoas jurídicas que assim se enquadrem.

2.2 Instrução Normativa RFB n. 836, de 02.04.2008

A Receita Federal do Brasil publicou, em 19.11.2007, a Instrução Normativa n. 785, que versa, dentre outras matérias, sobre o recolhimento e enquadramento das agroindústrias, alterada já no início do primeiro quadrimestre do ano seguinte com a publicação da IN RFB/836.

Em 02.04.2008, foi publicada a IN RFB/836, alterando a Instrução Normativa MPS/SRP n. 03, de 14.07.2005 e a Instrução imediatamente anterior (IN n. 785). Essa nova Instrução determinou que o que “caracteriza a agroindústria é o fato de ela própria produzir, total ou parcialmente, a matéria-prima empregada no processo produtivo”, transcrevendo na íntegra o texto da Lei n. 8.212. (BRASIL, 2008).

Destaque-se que a Instrução Normativa n. 836 contribuiu, notavelmente, na melhora do entendimento das empresas quanto às atividades econômicas que podem e as que não podem ser enquadradas como agroindústrias, como também, as especificidades tangentes às obrigações principais e acessórias a serem cumpridas periodicamente ao Fisco.

3. ENQUADRAMENTO FISCAL DAS EMPRESAS

As empresas, ao surgirem no universo abstrato das pessoas jurídicas, limitam sua atuação em segmentos, geralmente, específicos (industrial, de serviços, agroindustrial, beneficente, entre outros). O mais comum é que tenham demarcado no documento de registro da organização (contrato social) o objeto social em que pautará sua atuação.

A IN/SRF n. 836, de 2008, ao elucidar alguns conceitos para fins de recolhimento das Contribuições Sociais Previdenciárias, definiu indústria e indústria rudimentar da seguinte forma:

Indústria. [...] entende-se como indústria (FPAS 507) o conjunto de atividades destinadas à transformação de matérias-primas em bens de produção ou de consumo, servindo-se de técnicas, instrumentos e maquinarias adequados a cada fim. Configura indústria a empresa cuja atividade econômica do setor secundário que engloba as atividades de produção e transformação por oposição ao primário (atividade agrícola) e ao terciário (prestação de serviços).

Indústria rudimentar. [...] entende-se como indústria rudimentar (FPAS 531) o conjunto de atividades destinadas à produção de bens simples, para industrialização ou consumo, nos quais o processo produtivo é de baixa complexidade. Incluem-se

no conceito de indústria rudimentar atividades de extração de fibras e resinas, extração de madeira para serraria, lenha e carvão vegetal, bem assim o beneficiamento e preparação da matéria-prima, tais como limpeza, descaroçamento, descascamento e outros tratamentos destinados a otimizar a utilidade do produto para consumo ou industrialização (BRASIL, 2008).

A sigla FPAS - Fundo de Previdência e Assistência Social, apresentada na citação, está relacionada com o enquadramento Sindical das empresas. A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), quando foi publicada em 1943, definiu, a partir do seu art. 577, dentre outras matérias, que as empresas, de acordo com o segmento de atuação, teriam necessariamente uma vinculação à entidade sindical nacional de representação. Em se tratando das indústrias e agroindústrias, à Confederação Nacional da Indústria – CNI (1938) e, posteriormente (1970), foi criado o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA.

Atualmente, as empresas fazem suas apropriações das Contribuições Sociais à Receita Federal do Brasil, por intermédio do SEFIP – Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social. O SEFIP é um aplicativo disponibilizado pela Caixa Econômica Federal, ao qual as empresas fazem, mensalmente, seu auto-enquadramento fiscal para fins de recolhimento das Contribuições Sociais Previdenciárias e das Outras Entidades e Fundos, compondo essas, o universo das Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas.

Ainda elucidando conceitos, a mesma já citada Instrução Normativa n. 836 definiu agroindústria, como sendo:

Agroindústria. [...] entende-se como agroindústria a pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros. O que caracteriza a agroindústria é o fato de ela própria produzir, total ou parcialmente, a matéria-prima empregada no processo produtivo.

Portanto, o fator principal que distingue as indústrias das agroindústrias é que nestas, a empresa produz um percentual da matéria-prima utilizada no setor industrial; enquanto naquelas, inexistente a necessidade de produção própria como requisito ao enquadramento.

A periodicidade quanto à ocorrência do fato gerador das Contribuições Previdenciárias foi definida, no art. 28 da Lei de Custeio da Previdência (Lei n. 8.212), como sendo “mensal”. Essa contribuição constitui-se um conjunto de fatos isolados, entre os quais, destacam-se: prestação de serviços pelos empregados, pagamentos a autônomos, comercialização da produção rural etc.

Dessa informação se deve concluir que a periodicidade compreende do primeiro ao último dia de cada mês, de modo que no fim de cada mês são consolidados em um fato gerador único, cujo montante, deverão, sob pena de descumprimento de obrigação acessória, ser encaminhadas suas ocorrências à Receita Federal do Brasil, por meio do citado aplicativo.

3.1 Restrições acerca do enquadramento fiscal como agroindústria

As empresas enquadradas como agroindústrias, e que vislumbram dispor dos benefícios delineados pela substituição tributária na composição da base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, precisam, necessariamente, cumprir com alguns requisitos.

O legislador definiu que nesse grupo se enquadram as empresas que produzem uma parcela da matéria-prima utilizada em seu processo industrial, assim sendo definido como fator substancial capaz de identificar a produção própria, o fato de haver comercialização do setor rural para o setor fabril. Ocorre que, em algumas ramificações do segmento agroindustrial (onde não há, necessariamente, uma sazonalidade na extração da produção),

ficou difícil identificar o enquadramento fiscal nos meses em que não houver transferência efetiva de produtos do setor rural para o setor industrial.

A situação aqui suscitada pode ser verificada, entre outras atividades, nas empresas com atividades industriais que detêm sua matéria-prima advinda de unidades próprias de: florestamento e reflorestamento, segmento sucroalcooleiro, onde o que há é uma existência de produção própria potencial, mas que poderão ser extraídas, dada as conveniências e necessidade da empresa.

A Lei n. 10.256, de 2001, não definiu, se a empresa deverá ou não manter-se na condição de agroindústria nos meses que não houver comercialização de produção própria. Dadas as circunstâncias, quanto à ocorrência mensal do fato gerador das Contribuições Previdenciárias, demonstra-se relevante, destacar-se, que as empresas, uma vez enquadradas como agroindústria, e que decorra, com sazonalidade superior a um mês, transferência de matéria-prima para o setor industrial, deverão consultar entendimento da Receita Federal do Brasil sobre o assunto.

É importante deixar claro, também, que não basta que a empresa seja enquadrada como agroindústria, para substituir sua base de cálculo da folha de salários pela receita bruta de sua comercialização, para fins de apuração das Contribuições Previdenciárias. É necessário, sob pena de enquadramento indevido, que, além de produzir parte de sua matéria-prima, a atividade desenvolvida pela empresa tenha sido contemplada no grupo das atividades elencadas pelo legislador como aptas a aderirem à sistemática de substituição, objeto da presente análise.

Observe-se novamente, que, dadas as limitações do presente estudo, não se entrará nas discussões quanto a esta problemática levantada, em que se denota a relevância de delineamento de pesquisas, com vistas a identificar e orientar as empresas sobre o eventual passivo, decorrente de seu equivocado auto-enquadramento fiscal na condição de agroindústria.

3.1.1 Vantagens financeiras do enquadramento fiscal como sendo agroindústria

Primeiramente, destaca-se que as vantagens financeiras aqui estudadas limitam-se ao universo das Contribuições Previdenciárias e das Outras Entidades e Fundos. Outros benefícios, porventura existentes, não serão contemplados dadas as limitações justificadas nesta pesquisa.

A presente análise contrapõe-se acerca desses dois segmentos (indústria e agroindústria), partindo-se do princípio que a empresa já tenha observado os requisitos quanto ao seu devido enquadramento, restando apenas a dúvida sobre o montante potencial de redução das Contribuições Previdenciárias, caso opte por enquadrar-se como agroindústria.

A empresa dispõe, portanto, da faculdade de escolha entre optar ou não pela substituição tributária. Entretanto, ressalta-se que essa faculdade limitar-se-á no quesito produzir ou não sua matéria-prima e, conseqüentemente, transferir ou não para a indústria. Uma vez enquadrada como agroindústria, nesse enquadramento se mantém, desde que continue a cumprir os pré-requisitos na lei definidos. Não há, uma vez que cumpra as variáveis de acesso, a faculdade de escolha. Precisa, necessariamente, que as Contribuições Previdenciárias sejam calculadas sobre a receita bruta.

Para as indústrias enquadradas no FPAS 507 (descrição das atividades que contemplam este FPAS estão especificadas nos anexos) as alíquotas das Contribuições Previdenciárias são: a) 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; b) 1, 2 ou 3% para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei n. 8.213, de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

Iniciar-se-á essa análise, estratificando o segmento agroindustrial em dois grandes grupos: aqueles considerados como atividades rudimentares (aos quais se emprega processo produtivo de baixa complexidade) e aquelas que empregam técnicas industriais consideradas complexas.

As atividades consideradas rudimentares foram relacionadas por meio do art. 2º do Decreto-Lei n. 1.146, de 31.12.1970, como sendo:

Indústria de cana-de-açúcar.
Indústria de laticínio.
Indústria de beneficiamento de chá e mate.
Indústria de uva.
Indústria de extração e beneficiamento de fibras vegetais e de descaroçamento de algodão.
Indústria de beneficiamento de café e de cereais.
Indústria de extração de madeira para serraria, lenha e carvão vegetal.
Indústria de extração de resina.
Matadouro ou abatedouro e o setor de abate de animal de qualquer espécie, inclusive das agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura, e charqueada (BRASIL, 1970).

Nas agroindústrias rudimentares há duas bases de incidências para cálculo das Contribuições Previdenciárias e de Outras Entidades e Fundos, que serão assim declaradas por meio do aplicativo da SEFIP, conforme definição dada pela IN/SRF n. 836, de 2008, no quadro 1:

<p>FPAS 825</p> <p><u>Alíquotas - contribuição sobre a remuneração de segurados (terceiros):</u></p> <p>Previdência Social:... 0%</p> <p>RAT:..... 0%</p> <p>Código terceiros:.....0003</p> <p>Salário-educação:.. 2,5%</p> <p>INCRA:.....2,7%</p> <p>Total Terceiros:.....5,2%</p>	<p>Agroindústria cuja atividade esteja relacionada no <i>caput</i> do art. 2º do Decreto-Lei n. 1.146/70, a partir da competência novembro/2001.</p> <p>Tomador de serviço de trabalhador avulso: contribuição sobre a remuneração de trabalhador avulso vinculado à agroindústria relacionada no <i>caput</i> do art. 2º do Decreto-Lei n. 1.146/70.</p> <p>Exclui-se deste código a prestação de serviços a terceiros. A prestação de serviços a terceiros pela agroindústria está sujeita às contribuições a que se refere o art. 22 da Lei n. 8.212/91 (sobre a remuneração de segurados).</p>
--	--

Quadro 1 - agroindústrias - art. 2º DL n.1.146/70 - contribuição sobre a folha

Fonte: IN n. 836 da SRFB, de 02 de abril de 2008. (BRASIL, 2008).

Assim sendo, não haverá incidência de Contribuição Previdenciária sobre a base de salários, porque esta será substituída pela receita bruta proveniente da comercialização da produção. Sobre os salários incidiram apenas os percentuais de 5,2%, relativos a Outras Entidades e Fundos.

O código de terceiros 0003, descrito no quadro, significa que a Previdência Social, ao receber os recursos pertencentes a Outras Entidades e Fundos recolhidas na GPS, deverá repassar apenas ao FNDE (Salário Educação), cujo código de identificação é “0001” e ao Instituto Nacional de Reforma Agrária (INCRA), identificado pelo código “0002”. A expressão “0003” significa o produto da soma de ambos os códigos.

Se analisar as demais variáveis, já se pode observar que houve uma supressão percentual sobre a base da folha de salários de 0,6%, que seriam devidos ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), caso a empresa se enquadrasse como indústria. Ou seja, uma redução percentual de 5,8% para 5,2%.

Observa-se também, em comparação com as indústrias, que há uma supressão da quantidade de Entidades e Fundos participando do montante arrecadado sobre a folha de salários. Para as agroindústrias, que se enquadram no Decreto-Lei n. 1.146, este montante é destinado, além do FNDE, apenas ao INCRA.

Não serão analisadas as agroindústrias que desenvolvem as atividades de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura. Nessas ramificações do segmento agroindustrial, o legislador definiu que, embora sendo consideradas agroindústrias, não poderão substituir a base de cálculo da folha de salários pela receita bruta. Não há, portanto, tratamento diferenciado na apuração da base de cálculo das Contribuições Sociais, em função dessa exclusão, muito embora nas atividades citadas às empresas desenvolvam atividades mistas (produção e industrialização), mas que devido à atividade, foram proibidas de substituir a base de salários pela receita.

O quadro 1, anteriormente apresentado, demonstra as particularidades do enquadramento da exaustiva gama de segmentos listados no Decreto-Lei n. 1.146, de 1970, não se aplicando às demais atividades econômicas da agroindústria que utilizam técnicas de produção com algum grau de sofisticação, ou mão de obra especializada.

Adentrando em um dos segmentos possíveis ao enquadramento como agroindústrias, estão às empresas de florestamento e reflorestamento, sujeitas à substituição da base de cálculo da folha de salários, pela Receita Bruta de Comercialização destinada ao mercado interno. O quadro abaixo demonstra os percentuais que devem ser destinados a cada um dos terceiros.

FPAS 833	
<u>Alíquotas - contribuição sobre a remuneração de segurados (terceiros):</u> Previdência Social:....0% RAT:.....0% Código terceiros: 0079 ou 4163 (se cooperativa) Salário-educação:... 2,5% INCRA:.....0,2% SENAI: 1,0% SESI:1,5% SEBRAE:.....0,6% Total Terceiros: 5,8% GFIP 2	<u>Contribuições sobre a remuneração de segurados:</u> Setor industrial e rural da agroindústria não relacionada no <i>caput</i> do art. 2º do Decreto-Lei n. 1.146/70, a partir da competência novembro/2001, exceto as agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura, inclusive sob a forma de cooperativa. Setor industrial da agroindústria de florestamento e reflorestamento quando aplicável a substituição a que se refere o art. 22-A da Lei n. 8.212/91. Tomador de serviço de trabalhador avulso: contribuição sobre a remuneração de trabalhador avulso vinculado à agroindústria <u>não</u> relacionada no <i>caput</i> do art. 2º do Decreto-Lei n. 1.146/70.

Quadro 2 - remuneração da mão-de-obra do setor industrial - com substituição

Fonte: IN n. 836 da SRFB, de 02 de abril de 2008. (BRASIL, 2008).

As demais agroindústrias, que não sejam as relacionadas no art. 2º do Decreto-Lei n. 1.146, as de piscicultura, carcinicultura, suinocultura, avicultura e as de florestamento e reflorestamento, não sujeitas à contribuição substitutiva instituída pela Lei n. 10.256, deverão

calcular suas Contribuições Previdenciárias e das Outras Entidades e Fundos com base no art. 22 da Lei n. 8.212.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo descrevem-se os dados coletados e faz-se a análise desses dados como forma complementar de responder os questionamentos inicialmente suscitados.

4.1 Objeto de estudo e elementos de análise

Destaca-se, inicialmente, que a razão social da empresa, por questão de sigilo, não será identificada, sendo, para fins deste trabalho, denominada de empresa A.

A empresa objeto de estudo situa-se na região Sul do Brasil, no Estado de Santa Catarina. Atua no segmento madeireiro e possui, em média, 680 empregados. Utilizou o FPAS 833 no setor industrial e o FPAS 604 na filial que desenvolve atividade rural. O Cadastro Nacional de Atividade Econômica (CNAE) preponderante utilizado é o 16.21/8-00. O questionário para levantamento de informações foi aplicado com a supervisora de Recursos Humanos, no mês de outubro de 2008. As informações levantadas referem-se ao período de janeiro a dezembro do ano de 2007.

Da receita total, parte é destinada para exportação e o restante é comercializado no mercado interno brasileiro.

4.2 Descrição das questões e justificativas

Para o estudo de caso aplicado na empresa denominada “A”, foi utilizado um questionário semi-estruturado, composto de 11 (onze) questões, assim distribuídas e justificadas:

Questão 01: Cargo/função do entrevistado? - Identificar qual o setor da empresa responsável pelas informações repassadas.

Questão 02: Segmento de atuação? - Identificar se o segmento de atuação da empresa poderia ser enquadrado como agroindústria.

Questão 03: Informações econômicas do ano de 2007? - Identificar através da análise da base de cálculo da folha de salários do setor industrial e rural, da receita bruta de comercialização do mercado interno e externo, do FPAS e do CNAE preponderante, se, ao invés de agroindústria, fosse seu enquadramento fiscal apenas como indústria.

Questão 04: Quanto tempo (meses e anos) a empresa está enquadrada como agroindústria? - Identificar se o enquadramento como agroindústria ocorreu a partir da vigência da Lei n. 10.256, de 2001.

Questão 05: A periodicidade de transferência de matéria-prima do setor rural para o setor industrial é? - Identificar se essa periodicidade é mensal, ou outro período qualquer.

Questão 06: Qual o FPAS utilizado anteriormente ao enquadramento como agroindústria? - Identificar a diferença recolhida a maior ou a menor no montante das contribuições, objeto deste estudo, no ano de 2007 em comparação com o enquadramento fiscal anterior da empresa.

Questão 07: A empresa utiliza o mesmo FPAS em todas suas filiais ativas? - Identificar se o enquadramento como agroindústria foi realizado em todos os estabelecimentos da empresa.

Questão 08: O enquadramento como agroindústria foi realizado pela empresa após conclusão de planejamento tributário ou se deu após o início da produção própria de

matéria-prima? - Identificar se o enquadramento como agroindústria foi realizado com informações subsidiadas por meio de planejamento tributário, ou verificar se a empresa, apenas porque tinha produção própria, assim se auto-enquadrou.

Questão 09: Em caso de o enquadramento como agroindústria ter sido realizado após a conclusão de planejamento tributário, a empresa identificou ser vantajoso assim auto-enquadrar? - Identificar se foi detectado, em caso de ter sido realizado planejamento tributário, como sendo vantajoso esse enquadramento.

Questão 10: Quais os principais impactos da IN/836, de 2008, da Secretaria da Receita Federal do Brasil no enquadramento da empresa? Proporcionou alguma alteração de FPAS e, por conseqüências, ao montante das Contribuições Sociais? - Identificar se empresa foi afetada com as alterações conceituais apresentadas pelo citado dispositivo.

Questão 11: A empresa insere na formação do custo dos produtos vendidos o acréscimo na carga tributária (Contribuições Sociais), quando suas mercadorias não são exportadas? - Identificar se a empresa tem mapeado o custo excedente da carga tributária quando sua mercadoria, ao invés de exportada, é comercializada no mercado interno Brasileiro.

4.3 Análise dos resultados obtidos

Nas respostas das questões 1 e 2, verificou-se que o setor de Recursos Humanos concentra as atividades de prestação de informações periódicas sobre o enquadramento fiscal da empresa à Receita Federal do Brasil. Na empresa em análise, a atividade desenvolvida, está relacionada ao segmento madeireiro, sendo esta, portanto, apta a enquadrar-se como agroindústria.

Na resposta da questão 3, algumas considerações fazem-se necessárias, uma vez que a empresa apresenta informações substanciais, que vão ao encontro do objeto da análise principal a que se propõe este estudo. O quadro 3 demonstra a composição da base de cálculo da folha de salários do setor industrial e rural de todos os estabelecimentos da empresa:

Ano	Total da Base de Cálculo da Folha de Salários	
	Setor Industrial	Setor Rural
2007	R\$ 9.112.224,22	R\$ 271.301,04

Quadro 03: Base de cálculo da folha de salários do ano de 2007.

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Observa-se que a base de cálculo da folha de salários do setor rural representa 2,97% do total da folha de salários do setor industrial, ou seja, a empresa mantém poucos empregados trabalhando no setor rural. Vale ressaltar, porém, que esse não é um fator impeditivo ao enquadramento da empresa como agroindústria. A partir da IN n. 1.071 da SRFB, de 15 de setembro de 2010, determinou-se que a base de cálculo do setor rural da Agroindústria sujeita a substituição tributária, para fins de cálculo da Contribuição de Outras Entidades e Fundos, deve ser informada juntamente com a base de cálculo do setor industrial, não havendo a necessidade de a empresa elaborar duas folhas de pagamento e duas GFIP's.

4.3.1 Enquadramento fiscal como sendo indústria

Se a empresa fosse enquadrada para fins de recolhimento das Contribuições Sociais, objeto desta análise, como indústria, teria recolhido no ano de 2007, conforme descrição no quadro 4, os seguintes montantes:

Base de Cálculo da Folha do Setor Industrial do ano de 2007	R\$ 9.112.224,22	Contribuições
Descrição das Contribuições	Alíquota	
Contribuição Previdenciária	20%	1.822.444,84
RAT	2%	182.244,48
Outras Entidades e Fundos	5,80%	528.509,00
Total das Contribuições	27,80%	2.533.198,33

Quadro 04: Total das Contribuições a Recolher do ano de 2007.

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Considerando as informações apresentadas nesse quadro, a empresa incorreria em um montante de Contribuições Sociais sobre a folha de salários de R\$ 2.533.198,33. Se o RAT fosse de 3%, esse montante seria de R\$ 2.624.320,58 e de R\$ 2.442.076,09 com RAT de 1%.

4.3.2 Enquadramento como sendo agroindústria

A empresa informou, quando da resposta à questão 4, que seu enquadramento na condição de agroindústria ocorreu em setembro de 2003. Diante disso e considerando que a empresa mantém-se assim enquadrada até o mês da realização desta pesquisa, debruçar-se-á a análise sobre o montante de Contribuições de Seguridade Social e de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas que a empresa incorreu no ano de 2007, conforme descrição do quadro 05.

Base de Cálculo da Folha do Setor Industrial	R\$ 9.112.224,22	
Base de Cálculo da Folha do Setor Rural	R\$ 271.301,04	
Receita Bruta de Comercialização do Mercado Interno	R\$ 10.335.732,17	
Descrição dos dados	Alíquotas	Contribuições
Receita Bruta de Comercialização do Mercado Interno		10.335.732,17
Base de Cálculo da Folha de Salários do Setor Industrial		9.112.224,22
Base de Cálculo da Folha do Setor Rural		271.301,04
Contribuições Previdenciárias	2,60%	268.729,04
Contribuições Sobre a Receita para Outras Entidades	0,25%	25.839,33
Contribuições às Outras Entidades e Fundos sobre a Folha de salários do Setor Industrial	5,80%	528.509,00
Contribuições de Terceiros sobre a Folha de Salários do Setor Rural	2,70%	7.325,13
Total das Contribuições		830.402,50

Quadro 05: Total das Contribuições que deveria ter sido apropriada pela empresa no de 2007.

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Nesse quadro demonstra-se que o enquadramento como agroindústria no ano de 2007, implicou um montante de apropriações de Contribuições Sociais e de Outras Entidades e Fundos de **R\$ 830.402,50**. A receita de comercialização da empresa do mercado interno representa apenas 13,09% da receita total, sendo que a receita bruta de exportação representa 86,91% restantes, conforme apresentado no quadro 06.

Receitas	Totais	Percentual
Receita Bruta de Comercialização do mercado interno	R\$ 10.335.732,17	13,09%
Receita Bruta de Comercialização do mercado externo	R\$ 68.597.231,44	86,91%
Total da Receita Bruta de Comercialização	R\$ 78.932.963,61	100,00%

Quadro 06: Total das Receitas de Comercialização do ano de 2007.

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Se a empresa, ao invés de exportar suas mercadorias, comercializasse, integralmente, no mercado interno, o montante das Contribuições Sociais Sobre a Receita seria de **R\$ 2.785.423,60**, ou seja, **R\$ 252.225,26** a maior se indústria fosse. Portanto, para que a opção como agroindústria signifique redução da carga tributária, é necessário que a empresa avalie quando do enquadramento, se haverá algum redirecionamento do montante de mercadorias exportadas para o mercado interno, e se essas alterações implicarão aumentos significativos na soma das Contribuições Sociais incidentes sobre a receita bruta.

4.3.3 Análise comparativa entre as opções de enquadramento fiscal: Indústria ou agroindústria

Pode-se observar nos quadros antes apresentados que o enquadramento da empresa como agroindústria significou no ano de 2007 uma redução da carga tributária de **R\$ 1.702.795,83**, conforme descreve o quadro 07.

Enquadramentos	Ano	Total de Contribuições
Indústria	2007	2.533.198,33
Agroindústria		830.402,50
Diferença		1.702.795,83

Quadro 07: Montante de Contribuições Sociais em sendo indústria comparado com opção pela agroindústria.

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Portanto, para a empresa, objeto desta análise, a Lei n. 10.256, de 2001, trouxe benefícios significativos quanto à redução da carga tributária. É importante ressaltar que foi analisado apenas o ano de 2007, mas que poderão dada a significativa redução do montante de contribuições a pagar, outros anos serem também analisados.

A comparação entre os dois regimes de apuração das Contribuições Sociais precisa ser realizada periodicamente, na medida em que a proporcionalidade das receitas comercializadas no mercado interno vai crescendo em comparação com as receitas de exportação. Essa preocupação é factível uma vez que as receitas decorrentes de exportação são imunes de Contribuições Sociais, conforme já citado, sendo esta imunidade o fator principal de análise entre os dois regimes apresentados.

A redução da carga tributária decorrente do enquadramento como agroindústria tem demonstrado ser maior nas situações em que a empresa mantenha um percentual de sua receita bruta destinado à exportação. Mesmo assim, precisa que cada situação seja analisada, individualmente, considerando as particularidades inerentes de cada empresa.

Na resposta da questão 5, pode-se observar que a problemática acerca da periodicidade aqui destacada não ocorre na empresa estudada, considerando que nela a transferência de mercadorias do setor rural para a indústria ocorre mensalmente.

As respostas das questões 6, 7, 8, 9 e 10 serviram, complementarmente, de subsídio à interpretação das informações aqui apresentadas.

Na resposta da questão 11, a empresa informou que agrega ao preço final dos produtos, o custo das Contribuições Sociais, pelo fato de não terem sido as mercadorias exportadas.

A partir da IN n. 1.071 da SRFB, de 15 de setembro de 2010, determinou-se que a base de cálculo do salário de Contribuição da Agroindústria sujeita a substituição tributária, para fins de cálculo das Contribuições de Outras Entidades e Fundos, devem ser somadas tanto a remuneração dos trabalhadores do setor rural quanto do setor industrial, sendo este percentual de 5,8% e não de 5,8% para o setor industrial e de 2,7% sobre a base de cálculo do setor rural, como determinado até a IN 971, de 13/11/2009.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As empresas cada vez mais têm demonstrado preocupação quanto à carga tributária inerente a sua atividade. A competitividade cada vez maior entre as empresas tem exigido dos gestores uma atenção especial a todos os ingredientes que formam o preço final do produto. Nesse conjunto de componentes está, sem dúvida, a soma dos tributos exigidos pelo fisco sobre determinada atividade.

No conjunto dos tributos estão as Contribuições Sociais e as de Interesse das Categorias Profissionais como uma obrigação da empresa. Um dos desafios de cada organização é planejar sua atividade de forma a identificar a opção respaldada na licitude que resulte numa menor carga tributária. Essa preocupação, presente mais acentuadamente nos dias atuais, ocorre com as empresas que a cada mês questionam-se quanto às possíveis vantagens no enquadramento fiscal como agroindústria.

Diante dessa preocupação, este trabalho objetivou analisar quais os requisitos necessários para que uma empresa possa enquadrar-se como agroindústria e determinar, por meio de um estudo de caso, se esse enquadramento implicou redução da carga tributária.

Esse objetivo foi atingido, primeiramente quando se discorreu sobre quais requisitos o legislador definiu como sendo necessários para que uma empresa possa enquadrar-se como agroindústria. Com a análise das informações obtidas no estudo de caso, observou-se também que a empresa reduziu sua carga tributária, no de 2007, em R\$ 1.702.795,83, apenas nas Contribuições Sociais.

Concluiu-se também que a empresa mantém esse enquadramento desde setembro de 2003, e que, desde então, a opção de enquadramento como agroindústria tem significado redução da carga tributária.

A análise levou, ainda, em consideração a receita comercializada no mercado interno, já que as receitas comercializadas no mercado externo, após a Emenda Constitucional n. 33, estão imunes de Contribuições Sociais. Diante disso, a empresa precisa, periodicamente, observar se tem ocorrido redirecionamento de mercadorias comercializadas do mercado externo para o interno, e, com isso, monitorar se continua sendo vantagem assim manter-se enquadrada.

Como limitações da pesquisa, apontam-se os seguintes aspectos: (I) foram analisados apenas dados do ano de 2007; (II) foi analisada uma única empresa dos segmentos aptos a aderirem ao enquadramento como agroindústria; (III) não foram analisados outros aspectos relevantes, a não ser o acréscimo da carga tributária proporcionada pelas Contribuições Sociais, constituindo-se nisso o objeto deste estudo.

A partir das limitações apontadas, sugerem-se os seguintes tópicos para futuras pesquisas: (I) avaliar em outros segmentos da agroindústria se a redução da carga tributária, constatada na empresa estudada, estende-se a outras empresas; (II) analisar, nas

agroindústrias, se o fato de existir produção própria sem que haja, mensalmente, transferência dessa produção para o setor industrial, neste mês, a empresa deixaria de assim enquadrar-se; (III) analisar acerca da constitucionalidade do diferenciado critério de apuração das Contribuições Sociais da agroindústria.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BRASIL, **Decreto-Lei n. 1.110**, de 9 de julho de 1970. “Cria o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA)”. Brasília – DF. Disponível em: <<http://legislacao.planalto.gov.br>>. Acesso em 10 out. 2008.

_____. **Decreto-Lei n. 1.146**, de 31 de dezembro de 1970. “Consolida Dispositivos sobre as Contribuições Criadas pela Lei n. 2.613, de 23 de setembro de 1955, e dá outras Providências”. Brasília – DF. Disponível em: <<http://legislacao.planalto.gov.br>>. Acesso em 10 out. 2008.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988.

_____. **Código tributário nacional**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. 1088 p

_____. **Lei n. 8.212**, de 24 de julho de 1991. “Dispõe sobre a Organização da Seguridade Social, institui plano de custeio, e dá outras providências”. Brasília – DF. Disponível em: <<http://legislacao.planalto.gov.br>>. Acesso em 10 out. 2008.

_____. **Lei n. 10.256**, de 09 de julho de 2001. “Altera a Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, a Lei n. 8.870, de 15 de abril de 1994, a Lei n. 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e a Lei n. 9.528, de 10 de dezembro de 1997”. Brasília – DF. Disponível em: <<http://legislacao.planalto.gov.br>>. Acesso em 10 out. 2008.

_____. **Instrução Normativa RFB n. 836**, de 02 de abril de 2008. “Altera o Anexo II da Instrução Normativa MPS/SRP n. 3, de 14 de julho de 2005. Brasília – DF. Disponível em: <<http://legislacao.planalto.gov.br>>. Acesso em 10 out. 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CASTRO, Alberto Pereira de; Lazzari, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 6. ed. São Paulo: LTR, 2005.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Manual de Orientação ao Contribuinte da Indústria**. Brasília, 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. **A Situação Atual da Parafiscalidade no Direito Tributário**. São Paulo: Bushatsky, 1977.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

NASCIMENTO, Paulo Nelson Lemos Basto. Contribuições Previdenciárias – Receitas Decorrentes da Exportação de Produtos Rurais e Agroindústrias Intermediada por Tradings. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 127, p. 68-72, abril. 2006.

PETRY, Rodrigo Caramori. A Contribuição Previdenciária sobre a “Folha de Salários” e sua Substituição por Incidências Adicionais sobre as Receitas das Atividades Rurais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 142, p. 62-73, julho. 2007.

SETTE, André Luiz Menezes Azevedo. **Direito Previdenciário Avançado**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

SOUZA, Antônio Carlos de; FIALHO, Francisco Antônio Pereira; OTANI, Nilo. **TCC: Métodos e Técnicas**. Florianópolis: Visual Books, 2007.

TAVARES, Marcelo Leonardo. **Direito Previdenciário**: Revista, ampliada e atualizada. 6. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a Seguridade Social**: à luz da Constituição Federal. Curitiba: Juruá, 2002.

VELLOSO, Andrei Pitten; ROCHA, Daniel Machado da; BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Comentários à Lei de Custeio da Seguridade Social**: Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, atualizada até a LC 118/2005. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.