

A IMPORTÂNCIA DA SEGREGAÇÃO DE OUTRAS ATIVIDADES ECONÔMICAS AUTÔNOMAS NO RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA AO INSS DO PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Andréa Soares¹

Ricardo Bagni Roveri²

Alexandre Gonzales³

Fernando de Almeida Santos⁴

RESUMO

O objetivo do estudo de caso foi analisar o impacto tributário de uma possível alteração do regime de recolhimento da contribuição social previdenciária patronal de um produtor rural pessoa jurídica do ramo avícola em relação à incidência sobre o faturamento ou a folha de pagamento pela oportunidade de vender excedente de ração da produção própria. Para tanto, levantou-se os dados contábeis tanto da demonstração de resultado como da folha de pagamento da empresa para simular eventual desenquadramento tributário do atual recolhimento da contribuição social sobre o faturamento passando a recolher sobre a folha de pagamento em comparação a possíveis ganhos com a oportunidade de comercialização de excedente de ração e análise de planejamento tributário. Apesar da possibilidade de agregar valor com essa atividade adicional de venda de sobranje de ração, os impactos tributários com possível alteração de regime de recolhimento da contribuição social, se mostraram relevantes.

Palavras-chave: Contribuição previdenciária patronal; produtor rural; planejamento tributário.

ABSTRACT

The purpose of the case study was to analyze the tax impact of a possible change in the employer social security contribution payment regimen of a rural producer legal entity in the poultry industry in relation to the incidence on revenue or payroll due to the opportunity to sell surplus

1 PUC-SP. andreasoares94@gmail.com.

2 Mestre Stricto-sensu em ciências contábeis e atuariais ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4573-8557>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6372560098115025>. rbroveri@yahoo.com.br.

3 Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP), Brasil Professor do Mestrado em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUCSP), Brasil. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2778-6280>. agonzales@pucsp.br.

4 Doutor em Ciências Sociais pela PUC-SP Professor do Mestrado Profissional em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças da PUC-SP. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1716-2802>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4527505611889742>. fernando@fernandoasantos.com.br.



of feed of own production. For this purpose, the accounting data were collected from both the income statement and the company's payroll to simulate any tax change from the current payment of social contribution over revenue, to be calculated over the payroll in comparison with possible earnings with the feed surplus sales opportunity and tax planning analysis. Despite the possibility of adding value with this additional activity of selling feed surplus, the tax impacts with a possible change in the social contribution payment regimen proved to be relevant.

Key-Words: Employers social security contribution; rural producer; tax planning.

1. Introdução

Atualmente, o agronegócio no Brasil é um setor extremamente importante para economia e responde por mais de 20% do produto interno bruto (PIB) do país. O agronegócio, também chamado de agrobusiness, consiste em uma rede que engloba todos os segmentos da cadeia produtiva e áreas de negócio, como, por exemplo, pecuária, grãos, avicultura, piscicultura, suinocultura, entre outros.

O Brasil além de ter uma carga tributária elevada, possui um sistema tributário complexo e nesse contexto, (LAZZAROTTO E ROESSING, 2008), mencionam que a incidência tributária no setor agroindustrial brasileiro é a mais elevada dentre os países do Mercosul e União Europeia.

Para garantir o desenvolvimento do setor do agronegócio face a esse sistema tributário complexo e muitas vezes oneroso, o governo vem tentando lançar formas de incentivos e desonerações fiscais, muitas vezes insuficientes para tentar reerguer setores mais prejudicados com fatores climáticos e efeito da economia internacional. Uma forma de simplificação da tributação podendo ser entendido em alguns casos como benefícios para produtor rural pessoa jurídica (PRPJ), foi a introdução do recolhimento da contribuição social previdenciária sobre venda em substituição à folha de pagamento conforme lei 8.870 de 1994.

Essa lei também estabelece algumas condições e atividades que são mandatórias para que a contribuição da contribuição social previdenciária sobre o faturamento não seja descaracterizada e vire um passivo para empresa.

De acordo com (FABRETTI, 2014), planejamento tributário preventivo produz a elisão fiscal, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade.

Diante desse cenário, o correto gerenciamento dos tributos e contabilidade tributária é fator fundamental na administração do empreendimento rural, afim de se garantir lucro com caixa, para isso é mandatório que se conheça em sua amplitude os tributos incidentes sobre as atividades exercidas e as particularidades para eventual benefício e/ou desoneração concedida pelo ente governamental.

Assumindo isto, o presente trabalho de caráter descritivo propõe responder ao seguinte problema de pesquisa: a adoção de outras atividades econômicas autônomas tem impacto no regime de recolhimento da contribuição social previdenciária sobre o faturamento no caso de produtor rural pessoa jurídica? Esse impacto supera o benefício?

Dessa forma o artigo apresenta o seguinte objetivo: elaborar uma análise de um estudo de caso de um produtor rural pessoa jurídica que produz aves e ovos com sede no interior do Estado de São Paulo e operações produtivas que abrangem além do estado de São Paulo, Minas Gerais, Ceará e Sul do país, com objetivo de analisar possíveis consequências da execução de outras atividades em relação à possibilidade de venda de excedente de ração de uso exclusivo ao

consumo próprio referente ao recolhimento da contribuição social previdenciária patronal e seu impacto financeiro.

Levando-se em conta que muitas dessas empresas tem atingido faturamentos relevantes e a estrutura de pessoal está cada vez mais robusta para suportar esse tipo de atividade rústica, é necessário se fazer uma análise cuidadosa da operação para evitar eventual desenquadramento do benefício ou até mesmo uma análise se execução de outras atividades seria mais vantajoso para a empresa. Espera-se contribuir com a temática de forma a orientar outras empresas que vivenciam essa condição e até mesmo como uma direção na tomada de decisão para evitar perdas financeiras futuras vinculadas às questões tributárias.

2. Referencial Teórico

2.1 Agronegócio, avicultura e empresas rurais

Os pesquisadores da Universidade de Harvard, John Davis e Ray Goldberg, introduziram o conceito de agronegócios nos anos de 1957, elucidando o termo sendo um conjunto da união de todas as ações de produção e disseminação de suprimentos agrícolas bem como seus armazenamentos, procedimentos, distribuindo os produtos agrícolas e itens gerados por eles (BATALHA E SILVA, 2001).

O agronegócio pode ser compreendido como a soma total das operações de produção e distribuição de suprimentos agrícolas, das operações de produção na unidade de produção, do armazenamento, do processamento e da distribuição dos produtos agrícolas e dos itens produzidos por meio deles (DAVIS E GOLDBERG, 1957).

Dentro do agronegócio, a produção brasileira de carne de frango totalizou cerca de 13 milhões de toneladas de frango em 2017, número superior 1,2% superior aos 12,90 milhões de toneladas produzidas pelo país em 2006. Os embarques de carne de frango totalizaram 325,4 mil toneladas em novembro (-0,8% em relação a novembro/2016) e uma receita de US\$ 557,8 milhões (+5,6%). No acumulado do ano (janeiro a novembro), foram embarcadas 3,999 mil toneladas (-0,56%), com receita de US\$ 6,712 bilhões (+7%). (Associação Brasileira de Proteína Animal (ABPA, 2017)

De acordo com fontes da ABPA o Brasil é o segundo maior produtor mundial de carne de frango conforme dados apurados em 2017 ficando atrás apenas dos Estados Unidos.

Empresas rurais são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo, por meio do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas (MARION, 2016).

É considerado produtor rural a empresa que se dedica à atividade agropecuária ou pesqueira, em área urbana ou rural com fins exclusivos de produção rural.

Para (CASTRO E LAZZARI, 2005), 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.

2.2 Tributos no Brasil e a contabilidade tributária

O tributo é oriundo da expressão latim *tributum* que significa em uma perspectiva global dividir entre as tribos. Já na ótica financeira o tributo é uma espécie de receita derivada considerada a principal.

Via de regra os tributos podem somente ser instituídos por lei, apesar disso o supremo tribunal federal tem aceitado instituição de tributos por meio de medidas provisórias que são editadas pelo poder executivo e somente tramitam pelo legislativo no momento em que são convertidas em leis ou não.

O código tributário nacional conforme Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 no artigo terceiro define: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Dessa definição podemos entender que o pagamento de um tributo deve ser feito em dinheiro, que vai de encontro à necessidade dos Estados de arrecadar dinheiro para custear suas atividades. Também mensurado em moeda corrente ou que possa expressar valor de outra forma como por exemplo unidades fiscais convertidas em UFIR. O fato de ser considerado uma prestação compulsória o que significa que não é facultativo, mas sim uma obrigação de ser pago.

A contribuição previdenciária patronal – CPP é um tipo de tributo considerado como uma contribuição parafiscal criadas para destinação a setores de interesse específico.

A contabilidade tributária é definida por (FABRETTI, 2014), como sendo o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas de contabilidade e de legislação tributária, de forma simultânea e adequada.

Em razão dos impactos financeiros que os tributos provocam no negócio, não basta ao produtor rural entender apenas de gado ou de commodities, mas também de direito e, em especial, de tributos (HARET, 2015).

Segundo (OLIVEIRA et. al., 2004), contabilidade tributária é o ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupos de empresas, adaptando ao dia a dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais.

Para (SARSO, 2017), em sua dissertação de mestrado no agronegócio, fez um levantamento da legislação, estrutura da tributação brasileira, incentivos incidentes sobre o agronegócio, produtor rural, agropecuária, concluiu que o modelo de sistema tributário sobre o agronegócio é complexo, com alta carga tributária, números excessivos de impostos e contribuições, porém

tanto produtores rurais quanto agroindústrias recebem um número representativo de incentivos fiscais, que os coloca em termos relativos numa menor posição de tributação em comparação com outros setores da economia.

2.3 Planejamento tributário

A economia globalizada com forte aumento da competição faz com que as empresas busquem novas maneiras de melhorar seu desempenho. Nesse cenário a contabilidade tem papel fundamental como ferramenta de avaliação patrimonial e performance para terceiros interessados, como investidores, credores, governos, os próprios empregados, etc. Assim tanto os organismos contábeis como governo emitem normas específicas que as empresas devem seguir e aplicar.

Muitos fatores podem impactar a informação contábil, regulação de mercado, estrutura de capital, as próprias normas, e a tributação é um fator importante que pode impactar a qualidade da informação contábil.

Isso pode acontecer por três aspectos:

- a) os números contábeis são propensos a não representar adequadamente a realidade econômica quando há uma ligação estreita entre a tributação e contabilidade,
- b) quanto maior a tributação, maior o incentivo para gestor criar mecanismos para redução da base para tributação
- c) as autoridades tributárias dos países possuem poder de fiscalizar e verificar o lucro das empresas. (SODERSTROM, E SUN, 2007).

Os números contábeis e fiscais são diferentes em quase sua totalidade, pois existem argumentos que suportam essa diferença. A contabilidade objetiva evidenciar a realidade das transações, buscando considerar aspectos econômicos e que reflitam a realidade das informações e relevância, enquanto o fisco está interessado apenas na arrecadação tributária baseado em normas.

Assim, existem diferenças entre o lucro contábil e o lucro fiscal decorrentes de diferenças de metodologia de cálculos contábeis seguindo a normatização estabelecida pelos órgãos da classe e aqueles cálculos considerando a normatização tributária.

Conforme (SHACKELFORD E SHEVLIN, 2001), não deve causar espanto que o planejamento tributário afete as escolhas contábeis, nem que as considerações da contabilidade afetem os planejamentos fiscais, de modo que ambas as áreas não são independentes e também não há uma sobreposição consistentemente dominante de uma sobre a outra.

A definição de planejamento tributário segue linha de redução dos impostos pagos por uma empresa, e conseqüentemente aumentar o retorno para o investidor e lucros distribuídos.

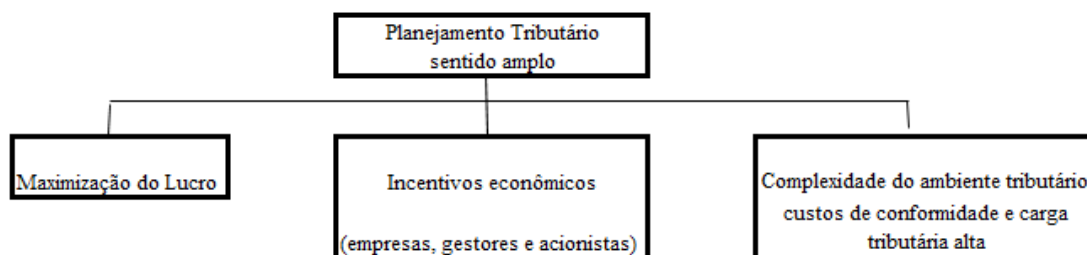
De acordo com (REGO, 2003), o tax planning é o método que o contribuinte utiliza para reduzir a base dos tributos de forma legal, já o tax evasion pode ser considerado como fraude uma vez que representa evasão fiscal e não uma forma de evitar tributos.

No Brasil, quando se dirige ao campo do direito, tem-se expressões como Elisão Fiscal e Evasão Fiscal, ambas são consideradas maneiras de se evitar pagamento de tributos, mas a chamada Evasão Fiscal trata de se evitar pagamentos de tributos por meio ilícitos, qualquer que seja o método utilizado. Já a Elisão Fiscal vai mais de encontro com o planejamento tributário, tratando de evitar a ocorrência do fato gerador do imposto e não simplesmente o seu não pagamento.

A Evasão Fiscal pode não se dar somente por uma questão de fraude, mas em alguns casos por a legislação ser tão complexa e cinzenta que deixa algumas lacunas e as autoridades fiscais podem descaracterizar alguns casos onde o planejamento foi aplicado.

O planejamento pode ser motivado por alguns objetivos principais pelas empresas, exibidos na figura abaixo:

Figura 1 - Motivação do Planejamento Tributário



Fonte: (REZENDE, 2015 como citado em SILVA, 2016, p. 53)

Podem existir diversas motivações para que as empresas assumam práticas de planejamento tributário que variam desde escolha do de práticas contábeis/ fiscais mais agressivas para avaliação de desempenho da empresa que impactam na remuneração dos gestores como escolhas de não pagar tributos no vencimento por exemplo, por conta da complexidade da legislação tributária no país, visando prorrogar essa situação para uma futura discussão judicial.

2.4 Recolhimento da contribuição social previdenciária patronal do produtor rural pessoa jurídica e figura de outras atividades econômicas autônomas

A contribuição previdenciária patronal é uma das subcategorias das contribuições sociais, dos valores arrecadados para seguridade social, ou seja, é o valor devido pelo empregador (produtor rural) ao governo federal para aplicação nos serviços previdenciários concedidos aos trabalhadores de uma empresa pelo Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), e é uma contribuição obrigatória.

De acordo com (CARVALHO et. al., 2015) afirmam que o levantamento e disposição dos tributos objetiva contribuir com a análise da complexa estrutura tributária brasileira no agronegócio e sua incidência nas atividades produtivas do setor, constituindo uma ferramenta importante no processo de gestão financeira da firma.

A Previdência Social Patronal deve ser objeto de muito estudo e entendimento por parte dos empregadores, afinal seu custo influencia muito a operação tributária da empresa.

O produtor rural pessoa física ou jurídica, estão sujeitos à faculdade de apuração das contribuições previdenciárias, ou seja, contribuição previdência patronal, sobre o faturamento da sua atividade rural, inicialmente nos termos do artigo 25 da lei n. 8.870 de 15 de abril de 1994 em substituição às contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da lei n. 8.212 de 1991. Essa faculdade, se assemelha ao sistema de desoneração da folha de pagamento iniciado pelo governo em 2011 que em linhas gerais permitiu à alguns setores da economia o pagamento da contribuição previdenciária que variava de um a dois por cento do faturamento em relação aos 20% da folha de pagamento.

A Lei 13.606 de janeiro de 2018 pelo artigo 15 alterou a Lei 8.870 de 1994 no que diz respeito às alíquotas da contribuição previdenciária sobre o faturamento do produtor rural de 2,5% para 1,70%, produzindo efeitos a partir de 10 de janeiro de 2019. Entretanto, o ato declaratório executivo CODAC número 6 da Receita Federal do Brasil, de maio de 2018 alterou o início dessa vigência para 18 de abril de 2018.

Com introdução dessa lei um ponto muito importante que alterou foi o fato de que a opção para recolhimento da contribuição previdenciária patronal sobre faturamento deixou de ser obrigatória, e a opção deve ser feita em janeiro de cada ano desde que o primeiro recolhimento seja pelo faturamento ou pela folha de pagamento.

A contribuição previdenciária patronal do PRPJ é apresentada conforme o quadro a seguir:

Quadro 1 - Alíquotas da contribuição previdenciária do produtor rural pessoa jurídica que se dedique exclusivamente à atividade rural

Base Legal	Incidência	Nomenclatura	Alíquota (até abril 2018)	Alíquota (a partir de abril 2018)
Art. 25, Inc. I, lei 8.870/94	Receita Bruta Interna	FUNRURAL	2,50%	1,70%
Art. 25, Inc. II, lei 8.870/94	Receita Bruta Interna	RAT	0,10%	0,10%
Art. 2, lei 10.256/01	Receita Bruta Interna	SENAR	0,25%	0,25%
		Total	2,85%	2,05%
	Receita Bruta Exportação	SENAR	0,25%	0,25%
		Total	0,25%	0,25%
Art. 3, Inc I, lei 8.315/91 / IN 971/09 Anexo II	Folha de Pagamento	SENAR	2,50%	2,50%
Art. 3, Inc I, lei 8.315/91 / IN 971/09 Anexo II	Folha de Pagamento	INCRA	0,20%	0,20%
		Total	2,70%	2,70%

Fonte: elaborado pelos autores

A faculdade da contribuição previdenciária sobre a receita bruta interna é condicionada somente à comercialização da sua produção rural, ou seja, não serão admitidas outras atividades econômicas autônomas, sejam, comerciais, industriais ou de serviços. Neste caso, entende-se como outras atividades econômicas autônomas quaisquer atividades que tenha substância econômica diferente da atividade preponderante do objeto principal da empresa. Como exemplo, no caso de um produtor avícola, qualquer atividade diferente da comercialização da produção de aves e ovos, como seriam as receitas de aluguel, a prestação de serviços, a produção de ração exceto para consumo próprio, a renda com atividade florestal fora do regime de parceria rural, entre outros.

A exploração de outra atividade econômica autônoma afasta a contribuição substitutiva, e neste caso as contribuições devem incidir sobre a folha de pagamento em relação à totalidade dos segurados e trabalhadores avulsos. Na situação da não aplicação da contribuição substitutiva, fica a empresa sujeita ao recolhimento da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamento em sua totalidade independente de qual atividade preponderante, de acordo com os incisos I e II do art. 22 da Lei 8.212 de 24 de julho de 1991, considerando nesse caso que o produtor rural pessoa jurídica não se enquadra como agroindústria, condição da empresa estudada neste trabalho. A restrição à aplicação da contribuição da contribuição social previdenciária patronal pela pessoa jurídica produtor rural está descrita no artigo 175 §2 itens b da Instrução Normativa 971 de 13 de novembro de 2009.

Em estudo feito por (LUDWIG et. al., 2016), sobre o comportamento dos custos em empresas de construção civil com a desoneração da folha de pagamento, uma empresa optante pelo lucro presumido com totalidade de mão de obra terceirizada que não sofreu aplicação da desoneração, e outra optante pelo simples nacional com mão de obra própria que teve o recolhimento da contribuição social previdenciária alterada pela desoneração. Foi definido um período de 24 meses em períodos equitativos antes e após a desoneração para a comparação dos dados. Observaram que a empresa que sofreu desoneração no ramo construção civil teve redução direta nos custos em torno de 61.5% na rubrica despesas com previdência, enquanto a empresa que utiliza de terceirização de mão de obra onde a desoneração se dá de forma indireta não foi observado esse benefício.

De acordo com (FERRARI et al., 2017), foi feito um estudo feito com base na seleção de 10 empresas listadas na B3 - Brasil, Bolsa, Balcão do setor têxtil de fios e tecidos do período de 2009 a 2015, e foi confirmado com análises estatísticas descritivas e testes de média, que os custos dos produtos vendidos foram significativamente afetados, e sofreram uma redução em comparação com o período antes e após a introdução da desoneração da folha de pagamento. Foi igualmente observada essa tendência de ascensão dos custos totais incluindo despesas administrativas no período antes da publicação das medidas de desoneração da folha de pagamento e tendência de queda após desoneração..

3. Metodologia

O trabalho foi desenvolvido partindo de estudo bibliográfico, utilizando livros, leis e artigos já publicados sobre o tema. Foi aplicado o método descritivo utilizando metodologia de coleta de dados primários junto à empresa que foi base para esse estudo de caso.

Conforme (OLIVEIRA, 2011), a metodologia é o estudo do método e de suas técnicas.

O ponto inicial do trabalho foi com base em referencial teórico que sustentou toda base de literatura sobre o que é o agronegócio, a figura do produtor rural, explanação sobre tributos, legislação pertinente que trata da contribuição previdenciária social aplicada ao produtor rural pessoa jurídica, a figura do planejamento tributário, assim como publicações acadêmicas que trataram sobre a carga tributária no setor rural como abordagem geral, sua relevância e estudos relacionados à desoneração da folha de pagamento que representa certa similaridade com o tema apresentado.

O estudo é caracterizado como descritivo, e pode ser o meio no qual são expostas características de determinada população ou determinado fenômeno (VERGARA, 2016).

Foi realizado um estudo de caso, que consistiu na contextualização do agronegócio e produtor rural, contabilidade rural e contabilidade tributária, e a contribuição previdenciária patronal a ele aplicável. Utilizou-se de literatura para contextualização do trabalho, além de normatizações, publicações de pesquisas recentes sobre aplicação geral e específica, com a finalidade de identificar impactos financeiros na adoção de outra atividade econômica autônoma além da atividade principal que é a comercialização de aves e ovos de sua produção própria.

Na sequência foi feita uma pesquisa de campo levantando informações financeiras da empresa com base em registros físicos que serviram como base dos cálculos.

3.1 Amostra

A amostra da pesquisa para estudo de caso é uma empresa do agronegócio, produtor rural, com atividade exclusiva de produção de ovos e aves de um dia para comercialização da produção além de atividades de produção de ração para consumo próprio e análises laboratoriais internas. Para desenvolvimento do trabalho foram disponibilizadas pela empresa informações contábeis e de folha de pagamento, além de documentos de pagamentos de impostos e contribuições.

Essas informações foram coletadas em relação ao período de 2018 que incluíram dados do faturamento doméstico e exportação e recolhimento da contribuição social previdenciária patronal sobre faturamento e também dados da folha de pagamento como salários que foram base para cálculo dos impostos e contribuições incidentes sobre a folha de pagamento.

Ademais, esses dados da folha de pagamento serviram também para cálculo de possível desenquadramento do recolhimento da contribuição social previdenciária patronal sobre o faturamento, caso a empresa introduzisse na sua operação venda de excedente de ração produzido para consumo próprio (outra atividade econômica autônoma).

Foi fornecido pela empresa estudo recente da possibilidade de venda de ração excedente por interesse de um terceiro, quantidade estimada e o custo para produção, agregado à uma margem de mercado, o que possibilitou a comparação do adicional de margem gerada com a diferença de eventual desenquadramento tributário.

Os cálculos foram feitos partindo dos dados reais enviados, porém as bases alteradas para divulgação dos resultados no trabalho a pedido dos profissionais da empresa, com objetivo de manter a confidencialidade dos números, assim como do nome da empresa.

3.2 Limitação da pesquisa

Por se tratar de estudo de caso, a condição estudada se refere a situação momentânea dessa empresa objeto de estudo de acordo com sua estrutura operacional e financeira. Desse modo, nessas exatas condições esse estudo em termos numéricos de resultado obtido não poderia ser aplicado a outras empresas. Entretanto a legislação vigente estudada e o modelo de estudo em relação à possível desenquadramento do recolhimento da contribuição social previdenciária produtor rural pelo faturamento em caso da execução de outra atividade econômica autônoma, e até mesmo aplicado como forma de planejamento tributário por meio de um estudo de qual situação agregaria mais valor, poderia ser adaptado por outras empresas que produtores rurais que vivenciem situação semelhante, observadas as restrições apontadas.

4. Resultados e discussões

Objeto do estudo a pessoa jurídica produtor rural se dedica à produção e comercialização de sua exclusiva produção de ovos e pintos de um dia, além da produção de ração com grãos adquiridos de terceiros para abastecimento de seu plantel interno, entretanto, surgiu a possibilidade de comercializar um excedente de ração considerando ociosidade interna, tema que visa responder questão de pesquisa, se outras atividades econômicas autônomas podem ser utilizadas como forma de planejamento tributário em relação à opção de recolhimento da contribuição social previdenciária patronal e nesse caso se a renúncia do benefício fiscal pela substituição da contribuição ao faturamento é relevante.

A empresa trabalha atualmente com 2 turnos na produção de ração então essa oportunidade de venda de um volume adicional nas condições estudadas no trabalho, não requer novos investimento e aumento da estrutura operacional atual, o que poderia ser facilmente absorvido pela estrutural atual sem adição de novos custos.

Os profissionais da empresa fizeram uma análise em relação à questão da possibilidade de venda do excedente de ração produzido para consumo próprio a partir de grãos comprados de terceiros pela necessidade e interesse de um terceiro em adquirir esse excedente e entendeu-se que o desenquadramento da contribuição substitutiva pelo faturamento remeteria a empresa ao recolhimento conforme abaixo, § 1 do artigo 111-G da IN 971 de 2009: (contribuição total sobre a folha de pagamento).

Quadro 2 - Alíquotas da Contribuição a previdenciária Social produtor rural pessoa jurídica (que além da atividade rural desenvolve outra atividade econômica autônoma)

Dispositivo IN 971	Contribuinte	Base	FPAS	Empresa	GILRAT	Salário Educação	Incra	Senar	Total terceiros
111-G § 1	Pessoa jurídica que desenvolve além da atividade rural outra atividade econômica autônoma	Total da remuneração dos segurados em todas atividades	787	20%	1 a 3%	2,50%	0,20%	2,50%	5,20%

Fonte: elaborado pelos autores

Encontram-se resumidos no quadro 3, o total de faturamento doméstico e faturamento exportação da empresa, e foi calculada a contribuição social previdenciária patronal do produtor rural para o período, observando que a partir do mês de maio de 2018 a alíquota patronal da contribuição social previdenciária sofreu uma alteração. A outra parte do cálculo se refere àquela parcela que mesmo aplicando a contribuição substitutiva pelo faturamento ainda ficou obrigada pela folha de pagamento, no que diz respeito ao cálculo do salário educação e do Instituto Nacional de colonização e reforma agrária (INCRA).

Quadro 3 - Pagamento efetuado pela empresa R\$ '000 (pessoa jurídica que se dedique apenas à atividade de produção rural)

Período	Faturamento doméstico da produção rural	Faturamento exportação da produção rural	Contribuição Patronal INSS (2.85% até abril18 / 2.05% a partir de maio18)	SENAR (0.25%) exportação	Total Contribuição Faturamento	Base folha de pagamento para cálculo contribuição INSS patronal produtor rural	INSS s/ folha pagamento (Anexo I IN - RFB 1453/14 (111A e 111-G) 2.5% salário educação + 0.2% Inca FPAS604	Total contribuição folha de pagamento	Total recolhimento (faturamento + folha pagamento)
jan-18	50.729	12.146	1.446	30	1.476	4.854	131	131	1.607
fev-18	39.339	13.970	1.121	35	1.156	4.644	125	125	1.281
mar-18	39.427	25.580	1.124	64	1.188	4.530	122	122	1.310
abr-18	30.418	23.953	867	60	927	4.655	126	126	1.052
mai-18	49.799	31.017	1.021	78	1.098	4.807	130	130	1.228
jun-18	42.268	33.626	866	84	951	4.897	132	132	1.083
jul-18	53.395	25.653	1.095	64	1.159	5.068	137	137	1.296
ago-18	37.370	31.098	766	78	844	4.780	129	129	973
set-18	32.708	15.548	671	39	709	4.919	133	133	842
out-18	38.661	33.705	793	84	877	4.987	135	135	1.011
nov-18	55.169	20.118	1.131	50	1.181	5.164	139	139	1.321
dez-18	39.686	30.286	814	76	889	4.945	134	134	1.023
13º salário	0	0	0	0	0	4.627	125	125	125
Total	508.969	296.700	11.713	742	12.455	62.877	1.698	1.698	14.153

Fonte: elaborado pelos autores

Os dados do quadro 4 referem-se a uma simulação de desenquadramento caso a empresa optasse por não recolher a contribuição social previdenciária patronal sobre o faturamento. Partiu-se dos dados da folha de pagamento da empresa aplicando as alíquotas a serem utilizadas por empresas que além da comercialização da produção rural desenvolvam outras atividades econômicas autônomas.

Quadro 4 - Simulação de desenquadramento tributário caso a empresa se dedicasse a outra atividade econômica autônoma além da comercialização da produção rural ovos e aves (R\$ '000)

Período	Base folha de pagamento para cálculo contribuição INSS (pessoa jurídica que desenvolva além da atividade rural, outra atividade econômica autônoma)	INSS s/ folha pagamento (Anexo I IN - RFB 1453/14 (111-G §1º) 20% INSS empresa + 1% GILRAT + 5.2% terceiros) FPAS 787
jan-18	4.854	1.272
fev-18	4.644	1.217
mar-18	4.530	1.187
abr-18	4.655	1.220
mai-18	4.807	1.259
jun-18	4.897	1.283
jul-18	5.068	1.328
ago-18	4.780	1.252
set-18	4.919	1.289
out-18	4.987	1.307
nov-18	5.164	1.353
dez-18	4.945	1.296
13º salário	4.627	1.212
Total	62.877	16.474

Fonte: elaborado pelos autores

Pelo quadro 5, pode-se observar que apenas fazendo uma comparação de cálculo pelo entre os dois regimes fiscais, faturamento e folha de pagamento, a empresa seria onerada na contribuição pela folha de pagamento em R\$ 2.3m considerando os dados do ano de 2018. Essa diferença se tornou ainda mais acentuada a partir do meio de 2018 com alteração da lei e redução da alíquota da contribuição social previdenciária sobre o faturamento.

Quadro 5 - Resumo comparativo (R\$ '000) INSS patronal sobre faturamento e INSS patronal sobre folha de pagamento

Período	Total recolhimento (faturamento + parte da folha pagamento FPAS 604)	INSS s/ folha pagamento (Anexo I IN - RFB 1453/14 (111-G §1º) 20% INSS empresa + 1% GILRAT + 5.2% terceiros) FPAS 787	Diferença
jan-18	1.607	1.272	336
fev-18	1.281	1.217	65
mar-18	1.310	1.187	123
abr-18	1.052	1.220	-167
mai-18	1.228	1.259	-31
jun-18	1.083	1.283	-200
jul-18	1.296	1.328	-32
ago-18	973	1.252	-279
set-18	842	1.289	-447
out-18	1.011	1.307	-295
nov-18	1.321	1.353	-32
dez-18	1.023	1.296	-273
13º salário	125	1.212	-1.087
Total	14.153	16.474	-2.321

Fonte: elaborado pelos autores

O quadro 6 foi elaborado com informações fornecidas pela área de controladoria em relação ao potencial de venda de excedente de ração, atualmente com fim exclusivo de consumo interno, produzido a partir de grãos adquiridos de terceiros, pelo interesse de um terceiro em adquirir os volumes informados. Esse volume seria absorvido pela estrutura de produção atual não incorrendo em custos fixos adicionais. Os dados de quantidade e possível margem a ser agregada conforme prática de mercado são apresentados abaixo.

Quadro 6 - Possibilidade venda sobra de ração de produção própria (outra atividade econômica autônoma) - R\$ '000

Período	Quantidade - KG ('000)	Custo Produção	Valor venda (markup 20%)	Margem adicionada
jan-19	118	164	197	33
fev-19	74	109	131	22
mar-19	44	58	69	12
abr-19	135	182	218	36
mai-19	135	182	218	36
jun-19	135	182	218	36
jul-19	123	156	187	31
ago-19	125	160	192	32
set-19	155	199	238	40
out-19	158	197	236	39
nov-19	149	184	221	37
dez-19	149	184	221	37
Total	1.498	1.956	2.347	391

Fonte: elaborado pelos autores

Comparando as informações trazidas pelos quadros 5 e 6 observou-se que eventual mudança de recolhimento da contribuição previdenciária de faturamento para folha de pagamento por vender excedente de ração, levaria a um cenário prejudicial para a empresa. O resultado positivo proveniente da inclusão dessa atividade não superaria a perda causada pelo desenquadramento tributário e direcionando o recolhimento da contribuição social previdenciária patronal para folha de pagamento.

Caso a empresa desenvolvesse essa outra atividade a margem agregada por essa atividade seria de R\$ 391 mil. Em contrapartida, a perda tributária pelo desenquadramento do recolhimento da contribuição social previdenciária patronal sobre o faturamento representaria um aumento no valor calculado de R\$ 2.3 milhões. Fazendo-se uma relação direta entre os dois dados, para empresa compensar o efeito dessa perda tributária, e a partir daí começar a gerar alguma margem dessa atividade, teria que vender no mínimo 5.9 vezes o volume de ração proposto no quadro 6 nas mesmas condições do cálculo apresentado.

5. Considerações finais

O presente artigo teve por objetivo fazer um estudo de caso, analisando-se possíveis consequências da adoção de outras atividades econômicas autônomas além daquela exclusivamente de comercialização de sua própria produção rural, nesse caso ovos e aves de um dia.

Conforme observado no decorrer do trabalho o produtor rural pessoa física e jurídica, estão sujeitos à faculdade do cálculo e recolhimento das contribuições previdenciárias sobre o faturamento da sua atividade rural em substituição às contribuições incidentes sobre a folha de pagamento, conforme a base legal citada no trabalho.

Desse modo, o agronegócio possui um sistema tributário estrutural complexo considerando sua incidência e as atividades praticadas pelo setor. O seu profundo entendimento, análise e estudo de seus impactos constituem uma ferramenta importante no processo de gestão da empresa bem como da análise de um possível planejamento tributário. Duas alterações recentes na legislação, uma que impactou as alíquotas de recolhimento da contribuição social previdenciária patronal, e a outra na opção do modelo de contribuição que anteriormente era obrigatória, foram fundamentais para os resultados obtidos. A alíquota da contribuição social previdenciária patronal sobre o faturamento a partir de abril de 2018 diminuiu de 2.85% para 2.05%, ou seja, uma redução de 0.80% para produtor rural pessoa jurídica que se dedique exclusivamente à comercialização de sua própria produção rural.

Juntamente com a alteração das alíquotas, a lei alterou a condição da faculdade do recolhimento pelo faturamento em substituição à folha de pagamento, de obrigatória para facultativa a partir de janeiro de 2019, com a opção do contribuinte no primeiro recolhimento do ano e mantida por todo o período, seja sobre faturamento ou pela folha de pagamento. Essa opção pode utilizada como uma boa ferramenta de planejamento tributário, observando as exigências legais para o enquadramento da empresa na forma que for mais conveniente.

Conforme problema de pesquisa estudado, o estudo procurou elaborar uma análise dos impactos econômicos relacionados à possibilidade de um produtor rural praticar novas atividades, o que resultaria em um ganho, mas que provocaria a mudança do regime tributário referente ao recolhimento de contribuição social previdenciária patrimonial aparentemente benéfico a esse produtor. O estudo mostrou que a geração de riqueza adicional com venda de ração não superaria a perda tributária com a mudança de regime de recolhimento.

Por fim, é muito importante que esse tipo de análise através de um planejamento tributário seja observado pelo profissional da área tributária da empresa, pois, o que simplesmente pode parecer uma oportunidade de novos negócios, muitas vezes gera número relevante de perdas em caixa e resultado por alteração no regime tributário, como foi observado nesse estudo.

Referências

ABPA (associação brasileira de proteína animal). Relatório anual de 2018. Disponível em: <https://abpa-br.org/wp-content/uploads/2018/10/relatorio-anual-2018.pdf>. Acesso em: 13/10/2021

Batalha, M. O.; Silva, A. L (2001). Gerenciamento de Sistemas Agroindustriais: Definições e correntes mercadológicas. Gestão agroindustrial, (3a ed., vol. 1). São Paulo: Atlas.

Lei n. 8.870, de 15 de abril de 1994. Altera dispositivos das leis n. 8.212 e 8.213 de 24 de julho de 1991 e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8870.htm. Acesso em: 12/10/2021.

Lei n. 5712 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre código tributário nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 12/10/2021.

Soares, A.; A importância da segregação de outras atividades econômicas autônomas no recolhimento da contribuição previdenciária ao INSS do produtor rural pessoa jurídica e o planejamento tributário

Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o código civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 12/10/2021.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da seguridade social, institui plano de custeio e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212cons.htm. Acesso em: 12/10/2021.

Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018. Institui o programa de regularização tributária rural (PRR) entre outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13606.htm. Acesso em: 12/10/2021.

Ato declaratório nº 6, de 7 de maio de 2018. Dispõe sobre procedimentos da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=91865>. Acesso em: 13/10/2021.

Instrução normativa nº 971, de 17 de novembro de 2009. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>. Acesso em: 20/04/2019.

Carvalho, T. M., Lima P. F., & Thomé, K. M. (2015). Economic analysis of taxes in agribusiness: production cost or transaction cost. *Custos e agronegócio online*, 11(1). Disponível em: http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero1v11/OK_5_tributos__english.pdf. Acesso em: 28/04/2019.

Castro, A. P.; Lazzari, J. B. (2005). *Manual de Direito Previdenciário*. (6a ed.). São Paulo: LTR.

Davis, J. H.; Goldberg, R. A. (1957). *A concept of agribusiness*. Division of Research. (XIV, 136) Graduate School of Business Administration. Boston: Harvard University.

Fabretti, L. C. (2014). *Contabilidade tributária*. (14a ed.). São Paulo: Atlas.

Ferrari, M. J.; Borget, A.; Elias, T. M.; Kremer, A. W.; Silva, M. C. (2009). Desoneração da folha de pagamento e comportamento dos custos das empresas listadas no segmento de fios e tecidos da BM&FBOVESPA. *Revista Unemat de Contabilidade*, 6(11), 131-152. Disponível em: <https://periodicos.unemat.br/index.php/ruc/article/view/1813>. Acesso em: 11/06/2020.

Giambiagi, F.; Além, A. C. (1999). *Finanças públicas teoria e prática no Brasil*. (2a ed.). Rio de Janeiro: Campus.

Haret, F. (2015). Planejamento tributário nos contratos do agronegócio. *Revista dialética de direito tributário*. (234a ed.). São Paulo: Dialética.

Lazzarotto, J. J.; Roessing, A. C (2019). Arrecadação tributária sobre produtos agrícolas brasileiros. Disponível em: <http://www.sober.org.br/palestra/12/06O315.pdf>. Acesso em: 20/04/2019.

Ludwig, M. J., Borget, A., & Kremer, A. W. (2016). Desoneração da folha de pagamento e comportamento dos custos em empresas de construção civil. *Pensar Contábil*, 18(66), 14-23. Disponível em: <http://www.atenas.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/2811/2304>. Acesso em: 11/06/2019.

Marion, J. C. (1996). Contabilidade rural. Contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda-pessoa jurídica. (4a ed.) São Paulo: Atlas.

Marion, J. C. (2016) Contabilidade Rural. Contabilidade Agrícola, Contabilidade da Pecuária, Imposto de Renda – Pessoa Jurídica. (14a ed.). São Paulo: Atlas.

Oliveira, L. M.; Chieregato, R.; Perez Júnior, J. H.;

Gomes, M. B. (2004). Manual de contabilidade tributária. (3a ed.). São Paulo: Atlas.

Oliveira, A. B. S. (2011). Métodos da pesquisa contábil. São Paulo: Atlas.

Rego, S. O. (2003) Tax-Avoidance Activities of U.S Multinational Corporations. *Contemporary Accounting Research*, 20(4), 805-833. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1506/VANN-B7UB-GMFA-9E6W>. Acesso em: 12/10/2021.

Sarso, F. J. H. (2017). Desafios ao crescimento do agronegócio diante da tributação na agropecuária e agroindústria brasileira. (Dissertação de mestrado). Fundação Getúlio Vargas Escola de Economia de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/18178/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20FABIO%20SARSO%2012042017.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 28/04/2019.

Shackelford, D. A.; Shevlin, T. (2001). Empirical Tax Research in Accounting. *Journal Accounting and Economics*, 1(3), 321-387. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=235796. Acesso em: 11/10/2021.

Silva, J. M. (2016). A influência do ciclo de vida organizacional sobre o nível de planejamento tributário. (Tese livre docência). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-06012017-151945/en.php>. Acesso em 22/07/2019.



Soares, A.; A importância da segregação de outras atividades econômicas autônomas no recolhimento da contribuição previdenciária ao INSS do produtor rural pessoa jurídica e o planejamento tributário

Soderstrom, N. S.; Sun, K. J. (2007). IFRS adoption and accounting quality: A Review. *European accounting review*, 16(4), 675 – 702. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1008416. Acesso em: 12/10/2021.

Vergara, S. C. (2016). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. (16a ed.). São Paulo: Atlas.

Recebido: 14/10/2021

Aceito: 09/12/2021