

Agroindústria e a tributação das contribuições destinadas a terceiros



Fábio Calcini

Advogado e Professor

No artigo desta semana, pretendemos trazer ao debate a discussão a respeito

da tributação por meio das contribuições destinadas aos terceiros no caso da agroindústria, principalmente, diante da recente implantação do eSocial.

Somente para lembrar, são contribuições para terceiros: salário-educação (Lei 9.424/96, 9.766/98, Decreto 6003/2006 – FNDE), Sebrae (Lei 8.029/90, Decreto-Lei 2.318/86 e Decreto 5.256/2004), Incra (Lei 2.613/55, Decreto-Lei 2.318/86, Decreto-Lei 1.146/1970, MP 222/2004 e Decreto 5.256/2004), Senai (Decreto-Lei 4.048/42, Decreto-Lei 6.246/44, MP 222/2004 e Decreto 5.256/2004) e Senar (Lei 8.540/92, Lei 9.528/97 e Decreto 566/1992).

Como é de conhecimento, para fins de tributação na esfera, principalmente, das contribuições previdenciárias e de terceiros, agroindústria é o produtor rural pessoa jurídica que desenvolve as atividades de produção rural e de industrialização da produção rural própria ou da produção rural própria e da adquirida de terceiros (artigo 165, IN 971/2009 e artigo 22-A da Lei 8.212/91).

A agroindústria em geral, salvo sociedades cooperativas e as agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura, é tributada quanto às contribuições previdenciárias, em substituição daquelas previstas no artigo 22, incisos I e II da Lei 8.212/91, sobre a receita bruta da comercialização da produção (2,5%) denominada de Funrural, nos termos do artigo 22-A da mesma legislação.

É preciso esclarecer, no entanto, que as agroindústrias não se sujeitam somente ao Funrural, pois, de conformidade com o artigo 177, IV, da Instrução Normativa 971/2009, também possuem a obrigação de recolhimento da contribuição para terceiros, ou seja, “devidas a outras entidades ou fundos, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos” (artigo 177, IV, IN 971/2009)[\[1\]](#), que são tributadas, fiscalizadas, arrecadas e cobradas pela Receita Federal.



Dentro dessa perspectiva, a tributação para a agroindústria de tais contribuições de terceiros, ressalvado o Senar, é incidente sobre a remuneração ou folha de salários devida, paga ou creditada a empregados e trabalhadores avulsos (artigo 22, da Lei 8.212/91).

Um ponto importante ainda quando se trata da tributação da contribuição a terceiros é a classificação da atividade para fins de atribuição do código FPAS, a qual cabe como regra ao contribuinte este procedimento, embora a autoridade administrativa possa de ofício reavaliar (artigo 109-B da IN 971/2009).

Nos termos do artigo 109-C da Instrução Normativa 971/2009, a classificação a ser feita pelo contribuinte e, eventualmente, revisada de ofício pela autoridade administrativa “terá por base a principal atividade desenvolvida pela empresa, assim considerada a que constitui seu objeto social, conforme declarado nos atos constitutivos e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ, observadas as regras abaixo, na ordem em que apresentadas”:

I – a classificação será feita de acordo com o Quadro de Atividades e Profissões a que se refere o art. 577 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1943 (CLT), ressalvado o disposto nos arts. 109-D e 109-E e as atividades em relação às quais a lei estabeleça forma diversa de contribuição;

II – a atividade declarada como principal no CNPJ deverá corresponder à classificação feita na forma do inciso I, prevalecendo esta em caso de divergência;

III – na hipótese de a pessoa jurídica desenvolver mais de uma atividade, prevalecerá, para fins de classificação, a atividade preponderante, assim considerada a que representa o objeto social da empresa, ou a unidade de produto, para a qual convergem as demais em regime de conexão funcional (CLT, art. 581, § 2º);

IV – se nenhuma das atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica se caracterizar como preponderante, aplica-se a cada atividade o respectivo código FPAS, na forma do inciso I”.

Dentro dessa perspectiva, com a classificação da atividade tem-se a atribuição do FPAS e as alíquotas correspondente a cada uma das contribuições para terceiros, sendo que para a agroindústria tem-se previsão no artigo 111-F da Instrução Normativa 971/2009, inserido na Seção VII “Da Contribuição devida pela Agroindústria pelo Produtor Rural Pessoa Jurídica”.

De conformidade com o artigo 111-F da Instrução Normativa 971/2009, a contribuição devida para terceiros pela agroindústria, como definida no artigo 22-A da Lei 8.212/91, segue algumas regras, porém nos limitaremos a mencionar um ponto específico decorrente de alteração realizada pela Instrução Normativa 1.453/2014.

Isto porque há dúvida quanto ao enquadramento para algumas agroindústrias, por exemplo, usinas de açúcar e álcool, que estão consignadas no artigo 2º do Decreto-Lei 1.146/70.

De um lado, temos a orientação no sentido de que (artigo 111-F, IN 971/2009):

(i) – agroindústria sujeita à contribuição substitutiva instituída pela Lei nº 10.256/2001: incidem



sobre a receita bruta da comercialização da produção e sobre as folhas de salários dos setores rural e industrial, as quais devem ser declaradas separadamente, de acordo com o seguinte quadro:

Base de cálculo da contribuição	Código FPAS	Código de terceiros	Total terceiros
Receita bruta da comercialização da produção	744	—	0,25%
Folha de salários do setor rural	604	0003	2,7%
Folha de salários do setor industrial	833	0079	5,8%

Portanto, caberá à agroindústria que apura contribuições previdenciárias pela receita bruta (Funrural) o recolhimento de terceiros sob duas perspectivas principais: (i) sobre a receita bruta da comercialização – FPAS 744 – total 0,25%; e (ii) sobre a folha de salários, sendo de forma segregada conforme setor rural ou industrial: (a) setor rural – FPAS 604 – total 2,7%; e (b) setor industrial – FPAS 833 – total 5,8%.

A agroindústria, nessa hipótese, não recolhe a título de terceiros somente o Senar, que incide, na mesma forma que o Funrural, sobre a receita bruta da comercialização produção.

Temos ainda a incidência de outras contribuições de terceiros sobre a remuneração ou salário de empregados ou avulsos que serão segregadas: (i) setor rural – FPAS 604 – recolhimento de FNDE – 2,5%; Incra – 0,2% – total 2,7%; (ii) setor industrial – FPAS 833 – recolhimento de FNDE – 2,5%; Incra – 0,2%; Senai – 1,0%; Sesi – 1,5%; Sebrae – 0,6% – total 5,8%. (ii) agroindústria sujeita à contribuição substitutiva estabelecida pelo artigo 22-A da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 10.256/2001, que desenvolva atividade enumerada no *caput* do artigo 110-A^[2]: incidem sobre a receita bruta da comercialização da produção e sobre as folhas de salários dos setores rural e industrial, as quais devem ser declaradas separadamente, de acordo com o seguinte quadro:

Base de cálculo da contribuição	Código FPAS	Código de terceiros	Total terceiros
Receita bruta da comercialização da produção	744	—	0,25%
Folha de salários (rural e industrial)	825	0003	5,2%

A agroindústria nesta hipótese não recolhe a título de terceiros somente o Senar, que incide, na mesma forma que o Funrural, sobre a receita bruta da comercialização produção.

Temos ainda a incidência de outras contribuições de terceiros sobre a remuneração ou salário de empregados ou avulsos: setor rural e industrial – FPAS 825 – recolhimento de FNDE – 2,5%; Incra – 2,7% – total 5,2%.

Por força de tais dispositivos, há significativa dúvida quanto ao enquadramento da tributação no tocante à contribuição destinada aos terceiros para diversas agroindústrias, pois a Instrução Normativa 1.453/2014, entre outros dispositivos, revogou expressamente os parágrafos 1º e 2º, do artigo 110-A, que reconhecia que tais atividades do artigo 2º do Decreto-Lei 1.146/70 seriam autônomas e se restringiam “à fase primária do processo produtivo, as quais aperfeiçoam-se com o emprego de técnicas rústicas e mão de obra predominantemente artesanal, que independem de qualificação profissional a cargo das entidades a que se refere o inciso I do § 1º do art. 109”.

Da mesma forma, antes de tal alteração, também houve a edição da IN 1.238/2012, que excluiu da opção



(i) acima descrita tais atividades.

Assim, de um lado, é possível se entender que, se houver o exercício das atividades do artigo 2º, do Decreto-Lei 1.146/70, não haveria mais a necessidade de se avaliar ou impor como requisito que fosse por meio de técnicas rústicas, de tal sorte que caberia a tributação sobre a folha destinada aos terceiros o FPAS (825) para os empregados rural e industrial no percentual de 5,2%.

Porém, essa interpretação pode ser refutada pelo posicionamento da Receita Federal anterior a essa alteração ou mesmo com base na Instrução Normativa 1.027/2010, no anexo I, que esclarece não se enquadrar no FPAS 825 a agroindústria que, embora empregue no processo produtivo matéria-prima produzida por indústria relacionada no artigo 2º do Decreto-Lei 1.146, de 1970, dependa de estrutura industrial mais complexa e de mão de obra especializada, enquadrando-se, portanto, no FPAS 833.

A dúvida se mantém, porém, pois referida instrução normativa é anterior às alterações mencionadas na IN 971/2009, sendo um tema ainda em aberto à reflexão e discussão para o setor.

[1] “Art. 183. As contribuições sociais devidas pelo produtor rural e pela agroindústria à Previdência Social e as contribuições por eles devidas às outras entidades ou fundos, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas especificamente a segurados empregados e trabalhadores avulsos, são as discriminadas no Anexo IV” (IN 971/2009).

[2] “Art. 110-A. A contribuição de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento), de que trata o art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, devida ao Incra, identificada pelo código FPAS 531 e código de terceiros 0003, incide sobre a folha de salários das empresas que atuam nas seguintes atividades: I – indústria de cana-de-açúcar; II – indústria de laticínios; III – indústria de beneficiamento de cereais, café, chá e mate; IV – indústria da uva; V – indústria de extração e beneficiamento de fibras vegetais e de descarçamento de algodão; VI – indústria de extração de madeira para serraria, de resina, lenha e carvão vegetal; e VII – matadouros ou abatedouros de animais de quaisquer espécies, inclusive atividades de preparo de charques. § § 1º a 5º revogados; § 6º Tratando-se de agroindústria, deverá ser observado o disposto no inciso IV do art. 111-F.”

Date Created

06/04/2018