

ARTIGOS

IMPACTO DO PROGRAMA “MAIS LEITE SAUDÁVEL” EM UMA INDÚSTRIA DO RAMO DE LATICÍNIOS DA MESORREGIÃO DO CAMPO DAS VERTENTES – MINAS GERAIS**THE IMPACT OF “MORE HEALTHY MILK” PROGRAM IN A DAIRY INDUSTRY IN THE CAMPO DAS VERTENTES MESOREGION - MINAS GERAIS**

RESUMO

O objetivo geral desta pesquisa foi analisar o impacto do Programa Mais Leite Saudável no resultado de uma indústria do setor lácteo da mesorregião dos Campos das Vertentes. Essa análise contribui para avaliar os impactos financeiros e tributários do programa, bem como os resultados econômicos da empresa com a implantação do programa. No estudo de caso, foram analisadas as demonstrações contábeis de uma indústria do setor lácteos. Procurou-se avaliar os incentivos fiscais na compra do leite *in natura*, que é o aproveitamento dos créditos presumidos de PIS e COFINS. Constatou-se, que desde seu lançamento em outubro de 2015, o programa beneficiou mais de sessenta mil produtores. O Mais Leite Saudável representou uma economia de capital de, aproximadamente, um milhão e quatrocentos mil reais, viabilizando a ampliação da indústria e investimentos em novos produtos e equipamentos.

Palavras-chave: Mais Leite Saudável. Tributos. Laticínio.

ABSTRACT

The general objective of this study was to analyze the impact of the More Healthy Milk Program on the result of a dairy industry in the Campos das Vertentes mesoregion. This analysis contributes to assess the financial and tax impacts of the program, as well as the company's economic results with the implementation of the program. In the case study, the financial statements of a dairy industry were analyzed. It was sought to evaluate the tax incentives on the purchase milk *in natura*, which is the use of the presumed PIS and COFINS credits. It was found that since its launch in October 2015, the program has benefited more than

Robert Wiliam Fernandes da Silva
robertsilva1997.rf@gmail.com
Graduando em Ciências
Contábeis pela Universidade
Federal de São João del-Rei.
São João del Rei - MG - BR.

Luiz Gustavo Camarano Nazareth
luizgustavo@ufsj.edu.br
Doutor em Administração.
Professor da Universidade
Federal de São João del-Rei.
São João del Rei - MG - BR.

Mário Sérgio de Almeida
marioalmeida@ufsj.edu.br
Doutor em Administração.
Professor da Universidade
Federal de São João del-Rei.
São João del Rei - MG - BR.

André Luiz Bertassi
bertassi@ufsj.edu.br
Doutor em Administração.
Professor da Universidade
Federal de São João del-Rei.
São João del Rei - MG - BR.

sixty thousand producers. The More Healthy Milk program represented a capital saving of approximately one million four hundred thousand reais, enabling the expansion of the industry and investments in new products and equipment.

Keywords: More Healthy Milk. Tax. Dairy Industry

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, o total de propriedades rurais é, de aproximadamente, 5,07 milhões de unidades, segundo censo realizado em 2017 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2019). Dados do IBGE ainda demonstram que, nesses estabelecimentos, agropecuários, trabalham, aproximadamente, 15 milhões de pessoas na pecuária.

“O Brasil é um dos maiores produtores de leite do mundo, e Minas Gerais é maior bacia leiteira do País.” (BARBOSA *et al.*, 2019, p. 2). Neste estado, são mais de 150 laticínios filiados ao Sindicato da Indústria de Laticínios no estado de Minas Gerais (SILEMG, 2019), em que a principal fonte de riqueza é a produção de queijos artesanais e industriais, além da venda de leite *spot* e creme industrializados. Foram mais de 6,2 bilhões de litros de leite captados no primeiro trimestre e 5,86 bilhões de litros no segundo trimestre de 2019 pelos estabelecimentos credenciados e fiscalizados por algum órgão federal, estadual ou municipal (EMBRAPA, 2019). Barbosa *et al.* (2019) evidenciam a relevância desse insumo e da empregabilidade nos municípios mineiros.

Neste contexto, o Governo Federal, em parceria com o Ministério da Agricultura e Pecuária (MAPA), instituiu, em 2015, o Programa Mais Leite Saudável por meio da Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015. Essa norma tem o intuito de incentivar os laticínios a melhorar a qualidade do leite *in natura* captados por eles, dando aos contribuintes o direito da utilização dos créditos presumidos de PIS/PASEP e COFINS, oriundos da aquisição do lei-

te *in natura*, quando utilizados como insumo (BRASIL, 2015b). Para usufruir de tal benefício, as indústrias de laticínios devem desenvolver um projeto no qual o produtor seja o principal beneficiado por meio de investimentos na qualidade do leite. Esses projetos, por sua vez, devem ser protocolados e aprovados pelo MAPA, utilizando-se, no mínimo, 5% do valor de créditos presumidos.

Poderão beneficiar-se do Programa Mais Leite Saudável as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, regularmente habilitadas, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo, na forma estabelecida no Decreto nº 8.533/2015, e na IN RFB nº 1.590/2015. Os créditos presumidos adquiridos por meio do programa poderão ser utilizados para desconto do valor da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidas em cada período de apuração (BRASIL, 2015a). Ainda que não aproveite em determinado mês, o crédito presumido poderá ser utilizado nos meses subsequentes (BRASIL, 2015a).

Para Grandis (2018), esse programa deveria visar ao aumento da eficiência e qualidade do leite, sendo, também, uma ferramenta para orientação e auxílio aos produtores de leite, buscando melhores índices de qualidade e produtividade do leite, assim como a geração de renda e melhoria da qualidade de vida dos produtores. Diante dessas constatações, tem-se o seguinte problema de pesquisa: qual o impacto do Programa Mais Leite Saudável em uma indústria do setor Lácteo da Mesorregião dos Campos das Vertentes? Acredita-se que esta pesquisa se justifica na relevância da identificação do quão vantajoso pode ser a implantação do Programa Mais Leite Saudável nas pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, a fim de não somente diminuir sua carga tributária, mas, paralelamente, aumentar a qualidade do leite adquirido do produtor rural.

Logo, o objetivo central desta pesquisa é mensurar o impacto do Programa Mais Leite Saudável no resultado de uma indústria do setor lácteo da Mesorregião dos Campos das Vertentes. Para tanto, destacam-se os se-

guintes objetivos específicos: (I) avaliar se a empresa necessita do Programa Mais Leite Saudável; (II) avaliar a viabilidade da Implantação do Programa Mais Leite Saudável; (III) identificar o resultado econômico da empresa com a implantação do programa e comparar com os resultados antes da implantação.

Assim, para a realização desta pesquisa, o trabalho foi estruturado em seis itens, conforme preconiza a ABNT NBR 6022:2018. O item 1 representa a introdução e contempla a contextualização do objeto de estudo, a situação problema, o problema de pesquisa, os objetivos (geral e específicos), bem como a justificativa e a originalidade do tema. No item 2, aborda-se o referencial dos incentivos fiscais concedidos na cadeia produtiva do leite, o Programa Mais Leite Saudável. Após essa reflexão teórica, o item 3 sintetiza os procedimentos metodológicos adotados para a condução desta pesquisa. O item 4 apresenta reflexões, implicações sobre o conteúdo empírico e teórico do Programa Mais Leite Saudável. No item 5, apresentam-se as considerações finais, as limitações e as sugestões para as pesquisas futuras. Por fim, o item 6 expõe as referências bibliográficas utilizadas para a edificação desta pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para melhor compreensão, o referencial teórico foi dividido em duas partes: uma geral sobre a cadeia produtiva do leite e outra mais específicas sobre o Programa Mais Leite Saudável que, a partir de agora, adotaremos a sigla PMLS.

2.1 INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS NA CADEIA PRODUTIVA DO LEITE

Os incentivos fiscais são benefícios tributários concedidos pela administração pública aos contribuintes e estão entre as técnicas ortodoxas, mais corriqueiras, de planejamento tributário (CREPALDI, 2019; PADOVEZE *et*

al., 2017; PÊGAS, 2017; FABRETTI, 2016; OLIVEIRA *et al.*, 2013).

Para o auxílio no desenvolvimento da pesquisa, fez-se necessária a compreensão de algumas normas aplicadas ao setor de laticínios. Entre elas, o Projeto de Lei nº 1.026/19 trata dos incentivos fiscais concedidos às indústrias de laticínios que produzem leite hidrolisado, que possuem o benefício da redução de até 5% do Imposto de Renda devido, limitado aos custos com a produção e/ou comercialização (BRASIL, 2019a). Além da Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente sobre equipamentos, máquinas, insumos, aparelhos e instrumentos, destinados à produção do leite hidrolisado, limitado ao custo de produção e/ou comercialização.

O Decreto 45.251, de 18 de dezembro de 2009, refere-se à venda, ao transporte, ao recebimento de leite *in natura*, fornecido pelo produtor rural pessoa física, e à aquisição e sua transferência de crédito de ICMS (BRASIL, 2009). A norma evidencia que a apropriação do crédito será sempre proporcional ao índice de industrialização do produto. Essa regra aplica-se às empresas adquirentes do leite com o tratamento tributário mencionado; todavia, o fato gerador se concretiza, e ela deverá transferir os créditos adquiridos somente no momento da venda de leite cru ou pasteurizado, inclusive o desnatado e de creme de leite não acondicionados em embalagem própria para consumo.

Em relação ao produtor rural, o Decreto 44.576, de 25 de julho de 2007, contempla os regimes tributários que asseguram ao microprodutor rural (MPR), ao produtor rural de pequeno porte (PRPP) e ao micro ou pequeno produtor rural de leite tratamento diferenciado e simplificado (BRASIL, 2007). Em outras palavras, o estabelecimento industrial que adquirir leite *in natura* de MPR ou PRPP de leite acrescentará ao valor da operação de aquisição, a título de ressarcimento, o correspondente a 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) desse valor. Esse valor, por sua vez, não integrará a base de cálculo do tributo e

deverá ser destacado no documento fiscal sob a designação “Incentivo à produção e à industrialização do leite”.

2.2 PROGRAMA MAIS LEITE SAUDÁVEL (PMLS)

O Decreto 8.533, de 2015, institui o PMLS e o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS decorrente dele. Os créditos presumidos provenientes da aquisição de leite *in natura* poderão ser aproveitados para a compensação com débitos próprios, relativos a tributos administrados pela Receita Federal Brasileira (RFB) ou para ressarcimento em dinheiro (BRASIL, 2015a). O decreto ainda estabelece que as alíquotas aplicadas poderão ser de 50% para pessoa jurídica ou cooperativa habilitada no PMLS ou 20% para as empresas não habilitadas. Para usufruir de tal benefício, as empresas deverão, além de comprovar regularidade fiscal em relação aos tributos administrados pela RFB e apresentar um projeto de investimento de, no mínimo, 5% do valor de créditos presumidos aproveitados no ano, deverá ser aprovado e protocolado no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA).

A legislação que apresenta os parâmetros e as diretrizes a serem seguidos a respeito do PIS e da COFINS é a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que traz a base de cálculo a ser adotada, sendo ela o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, as alíquotas a serem aplicadas, que são de 7,6 para COFINS, e 1,65 para PIS, e os parâmetros para a obtenção de créditos referente às contribuições e a utilização dos créditos adquiridos (BRASIL, 2003).

Quando falamos dos créditos presumidos, temos, como base, a Lei nº 13.137, de 19 de julho de 2015, que trata sobre os créditos presumidos advindos da aquisição de leite *in natura*, do PIS e da COFINS, sendo elas 50% da alíquota base para empresas habilitadas perante o Poder Executivo e 20% para não habilitadas (BRASIL, 2015b).

As Instruções Normativas (INs) Nº 76 e 77, de 26 de novembro de 2018, por sua vez, além de substituírem a IN nº 62 de 2011, a qual tinha o objetivo de fixar os requisitos mínimos que devem ser observados para a produção, a identidade e a qualidade do leite tipo A, trazem como definição de leite *in natura* aquele produzido nas propriedades rurais e destinado à obtenção de leite pasteurizado, podendo ser destinado para o consumo humano ou para transformação em produtos lácteos diversos. As novas INs também trazem os novos critérios e procedimentos para a produção, o acondicionamento, a conservação, o transporte, a seleção e recepção do leite cru *in natura*.

A Instrução Normativa RFB nº 1.911 é a norma mais recente e revoga a Instrução Normativa RFB Nº 1.590, de 5 de novembro de 2015, regulamentando a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, pois traz os parâmetros a serem aplicados sobre o valor de aquisição dos produtos agropecuários utilizados como insumos. O quadro 01 resume as principais leis que impactam no objeto de estudo.

Quadro 1 - Principais atos normativos relacionados à fabricação, produção e comercialização do leite

Leis	Objetivo
Projeto de Lei 1.026 de 2019	Incentivos Fiscais para a fabricação, a produção e comercialização do leite hidrolisado
Decreto nº 45.251, de 18 de dezembro de 2009	Altera o Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, e dá outras providências, ao que se diz respeito à venda, transporte, recebimento de leite <i>in natura</i> recebido de produtor rural pessoa física e a aquisição e transferência de crédito de ICMS do mesmo.
Decreto 44.576 de 25 de julho de 2007	Altera o regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto Nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, normas relativas aos regimes tributários que asseguram ao micro produtor rural, ao produtor rural de pequeno porte e ao micro ou pequeno produtor rural de leite tratamento diferenciado e simplificado.
Decreto 8.533/2015	Regulamenta o disposto no art. 9º-A da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, que dispõe sobre o crédito presumido da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins relativo à aquisição de leite <i>in natura</i> , e institui o Programa Mais Leite Saudável.
Lei 13.137 19/06/2015	Altera as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, para elevar alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins- Importação, além de outras, e revoga dispositivos das Leis nºs 4.380, de 21 de agosto de 1964, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 8.177, de 1º de março de 1991; e dá outras providências.
Lei 10.833/2003 (Crédito presumido)	Institui os parâmetros para apuração e reconhecimento de créditos PIS/Cofins, e créditos presumidos.
IN RFB Nº 1911 de 2019	Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.
Instrução Normativa 76/2018	Fixa a identidade e as características de qualidade que devem apresentar o leite cru refrigerado, o leite pasteurizado e o leite pasteurizado tipo A
Instrução Normativa 77/2018	Estabelece os critérios e procedimentos para a produção, acondicionamento, conservação, transporte, seleção e recepção do leite cru em estabelecimentos registrados no serviço de inspeção oficial,

Fonte: elaborado pelo autor.

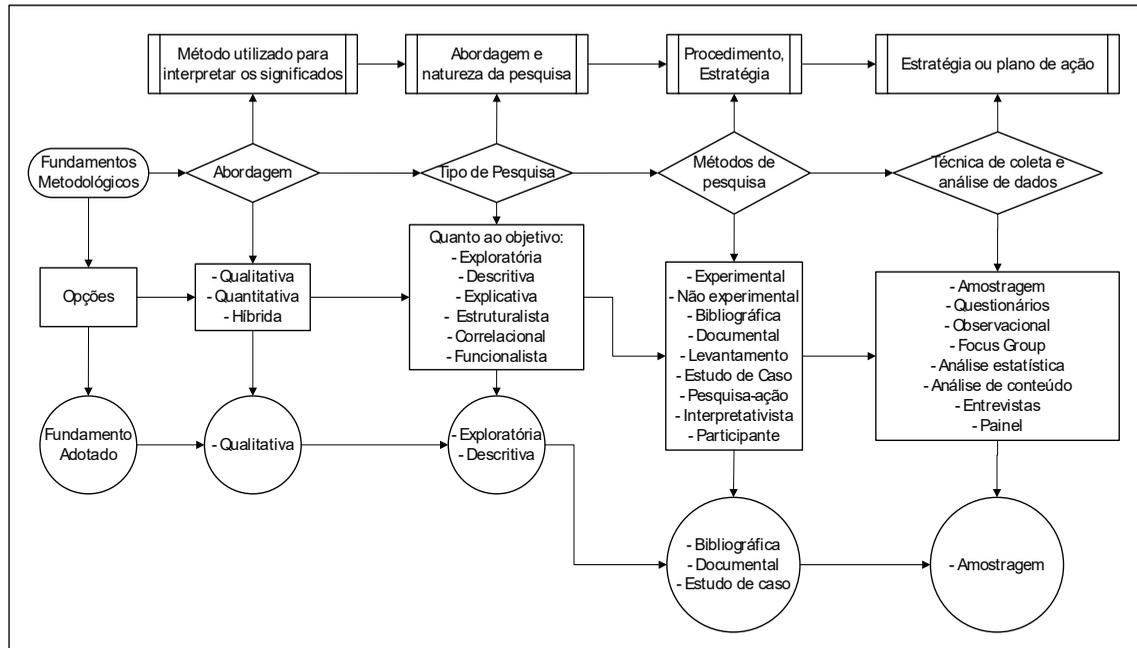
Todas essas normas apresentam alguma questão relevante sobre o tema seja sobre aquisição de leite *in natura*, comercialização e industrialização desse produto, seja na utilização de seus créditos presumidos de PIS/COFINS, além de algumas delas serem a base desse projeto que é o PMLS.

e técnicas de coleta e análise de dados, conforme figura 1. Conhecidas as fundamentações metodológicas, detalharam-se as fases e estratégias para a execução da pesquisa.

3 METODOLOGIA

Neste item, apresentam-se a sistematização e a adoção da fundamentação metodológica, o resumo da abordagem, tipologia, métodos

Figura 1 - Mapa Resumo dos Fundamentos Metodológicos



Fonte: adaptado de Nazareth (2018), Bertassi (2016), Lourenço e Sauerbronn (2016), Saccol (2009) e Borinelli (2006).

Trata-se de um estudo de caso, com uma amostragem intencional e não probabilística por conveniência, realizada de acordo com a viabilidade de acesso às informações. Utilizou-se, como base, uma Indústria do Setor Lácteos da Mesorregião dos Campos das Vertentes, onde foram analisadas suas demonstrações contábeis, avaliando-se o impacto do Programa Mais Leite Saudável em seu resultado econômico. Adicionalmente, procuraram-se avaliar os incentivos fiscais na compra do leite *in natura*, que é o aproveitamento dos créditos presumidos de PIS e COFINS.

A pesquisa teve abordagem qualitativa, com seu principal foco, nos resultados subjetivos do objeto analisado, pois foram analisados todos os aspectos do projeto em si, fornecendo uma visão ampla dos fenômenos e dos resultados obtidos. Quanto aos objetivos, esta pesquisa tem uma abordagem descritiva e exploratória. Sendo o primeiro um tipo de pesquisa que tem como principal objetivo detalhar os fatos e os fenômenos de uma realidade o mais fiel possível, de forma que abranja, com exatidão,

as características de um indivíduo, situação, ou grupo, bem como as relações entre eventos (SELLTIZ *et al.*, 1965; GIL, 2010).

Foi realizada uma pesquisa bibliográfica com objetivo de melhor compreensão das leis acerca do assunto a ser estudado, além de um conhecimento mais amplo do Programa Mais Leite Saudável, suas aplicações e procedimentos a serem adotados. A pesquisa documental realizada no projeto foi por meio de dados e informações cedidas pela empresa analisada, sendo o recorte temporal de cinco anos e meio.

A empresa é optante pelo Lucro Real, possui, como atividade econômica, a venda de derivados lácteos (queijos), subprodutos (creme) e de leite fluido a granel, tem, aproximadamente, 70 empregados e se relaciona com, aproximadamente, 130 produtores rurais, distribuídos na região do Campo das Vertentes. O projeto adotado na indústria analisada procurou capacitar os produtores selecionados para gestão da propriedade e aumento da produtividade. Foram acompanhados seis produtores, durante 35 meses, realizando 210 visitas técnicas ge-

renciais. Foi fornecido um informativo técnico mensal da Cia do Leite a 130 fornecedores da empresa durante a execução do projeto, totalizando 4.550 informativos.

Em 2016, a empresa aderiu ao PMLS, por meio de um projeto de 15 meses com auxílio de uma prestadora de serviço, no período de janeiro de 2016 a março de 2017, no qual tinha, como principal objetivo, o auxílio aos produtores rurais na melhoria da qualidade do leite, principalmente buscando a redução da contagem das células somáticas. Após o término do primeiro projeto, foi desenvolvido um novo para mais 36 meses, de março de 2017 até março de 2020, o qual está em vigor até o momento. A análise foi referente a esse período. Considera-se o recorte temporal suficiente, uma vez que não seria de muita relevância um período maior, pois o PMLS foi implantado no decorrer desse período analisado. Para auxiliar a análise, foi investigado nessa pesquisa um período maior de apuração, de 2014 a 2019, do que o da aplicação do Projeto desenvolvido na empresa, para efeito de comparação

Os produtores selecionados para aplicação do PMLS foram escolhidos com base em seu potencial e interesse no crescimento da produção e da produtividade. Foi realizado um trabalho de campo com os produtores por meio de uma visita técnica mensal por produtor que envolve o controle zootécnico, econômico, agrônomo e da qualidade do leite. Todos os produtores receberam, mensalmente, um informativo técnico tratando de diversos temas relacionados à bovinocultura leiteira. Mediante um diagnóstico inicial da propriedade como um todo, esperava-se desenvolver a produção do produtor ao longo dos 36 meses de projeto, de forma a aumentar em 15% a margem líquida média das fazendas.

Foi fornecido aos produtores, mensalmente, um informativo técnico. O trabalho consistiu em assistir as propriedades mensalmente, por meio das visitas capacitando os produtores, familiares e colaboradores, para a implementação de técnicas e tecnologias de produção na bovinocultura de leite, utilizando-as como

meio de aumentar a rentabilidade da fazenda medida pela variação da margem líquida.

Ao que se trata do Projeto do PMLS realizado na empresa, ele foi avaliado por meio de planilhas e relatórios, em que a empresa prestadora de serviço detalha toda a aplicação do projeto e relata o desenvolvimento dos produtores e todos os gastos acerca dele, além do relato dos responsáveis pela aplicação do projeto.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Foi feito um estudo de caso detalhado de uma indústria do setor de laticínios, que possui, como atividade econômica, a venda de derivados lácteos (queijos), subprodutos (creme) e de leite fluido a granel. Essa empresa é uma Sociedade Limitada – LTDA com o Regime Tributário no Lucro Real. Em virtude do faturamento é considerada uma empresa de médio porte, visto que possui um quadro de funcionários que gira em torno de 70 empregados, com um faturamento mensal dos últimos períodos superior a R\$2.000.000,00. A empresa dispõe de um universo de, aproximadamente, 130 produtores rurais, distribuídos na região do Campo das Vertentes.

Observou-se o desenvolvimento da visão empresarial do produtor, fazendo que ele utilizasse as técnicas e tecnologias como ferramentas para ganhar mais dinheiro e não pela simples implementação da tecnologia que, muitas vezes, pode acabar onerando o sistema.

Foram implementadas as seguintes rotinas: padronização dos registros; implementação de procedimentos operacionais padrão e protocolos; controle zootécnico; avaliação agrônoma; controle da qualidade do leite; recomendações gerenciais; validação das recomendações gerenciais; controle financeiro; resgate de despesas e receitas; inventário; lançamentos de rotinas; medida a evolução da produtividade.

A tabela 1 evidencia o orçamento do Projeto Mais Leite Saudável que foi realizado no início do projeto, levando em consideração os períodos anteriores da empresa estudada.

Tabela 1 - Orçamento do Projeto Mais Leite Saudável

	1º Projeto (2016/2017)	2º Projeto (2017/2020)
Valor total dos créditos presumidos aproveitáveis (9,25% do faturamento de compra de leite x 50%)	630.000,00	2.282.000,00
% a ser investida	5%	5%
Valor dos créditos a serem investidos	31.500,10	114.100,00

*Valores em Reais (R\$)

Fonte: dados da pesquisa (2019).

O orçamento inicial foi feito com base no faturamento da compra de leite do ano anterior, levando em conta aqueles 5% de investimento obrigatório. Vale ressaltar que os pagamentos foram feitos de acordo com um orçamento pré-estabelecido no começo do projeto implantado, de acordo com a quantidade de créditos presumidos efetivamente aproveitados, pois foi feito um termo aditivo anual para correção de valores e correção do IPC-A acumulado do período de 4/2017 a 2/2019. A tabela 2 lista o cronograma de pagamentos pelos dois projetos implantados pela empresa, com os valores já atualizados de acordo com o IPC-A e com o montante de créditos PIS e COFINS efetivamente aproveitados. A tabela 2 apresenta o investimento junto aos produtores detalhado do projeto implantado na empresa estudada.

Tabela 2 - Investimentos realizados junto aos produtores por meio do Programa Mais Leite Saudável

		2016	2017	2018	2019
1º Trimestre	Total (R\$)	0,00	7.785,00	9.780,00	13.306,40
	Acumulado (R\$)	0,00	31.500,10	85.503,26	131.149,66
2º Trimestre	Total (R\$)	8.145,10	24.663,16	9.780,00	13.569,60
	Acumulado (R\$)	8.145,10	56.163,26	95.283,26	144.719,26
3º Trimestre	Total (R\$)	7.785,00	9.780,00	9.780,00	13.569,60
	Acumulado (R\$)	15.930,10	65.943,26	105.063,26	158.288,86
4º Trimestre	Total (R\$)	7.785,00	9.780,00	12.780,00	13.569,60
	Acumulado (R\$)	23.715,10	75.723,26	117.843,26	171.858,46

*Valores em Reais (R\$)

Fonte: dados da pesquisa (2019).

A empresa não atingiu, em um primeiro momento, o investimento necessário para atingir os 5% dos créditos compensados no período de janeiro de 2016 a março de 2017, por isso a empresa, dentro do prazo legal (até 30/6/2017), fez um novo investimento conforme tabela 2º trimestre de 2017, no valor de R\$18.143,16 referente à distribuição de produtos de limpeza e manutenção de ordenha distribuídos aos produtores.

Ao comparar o valor investido no programa (5% dos créditos adquiridos), com o valor economizado pela empresa por meio das compensações de tributos nesse período, obtém-se uma grande economia, o que permitiu que a empresa investisse no crescimento e na ampliação da in-

dústria, além de ela estar investimento em um leite de melhor qualidade.

Observa-se que a captação de leite da empresa em questão teve um aumento significativo no decorrer dos anos apurados, assim como houve um maior investimento na indústria nesses anos, passando a produzir mais e a aumentar suas vendas. A tabela abaixo mostra o aumento na captação de leite no período abordado (2014 a 2019):

Tabela 3 - Captação de Leite para a Indústria

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
1º Trimestre	1.613.343	2.713.299	3.297.271	3.508.013	4.151.855	4.351.791
2º Trimestre	2.452.469	2.398.986	3.176.559	3.649.632	3.818.947	3.922.902
3º Trimestre	2.603.030	2.580.964	3.298.803	4.219.979	4.213.376	3.324.624
4º Trimestre	2.887.069	3.209.933	3.694.270	4.564.354	5.052.749	2.760.764
Total	9.555.911	10.903.182	13.466.903	15.941.978	17.236.927	14.360.081

*Valores em litros.

Fonte: elaborado pelo autor.

Além de investir na qualidade do leite captado por meio dos projetos de qualificação do produtor rural, como o manejo correto do gado, os insumos a serem utilizados na alimentação animal etc., as indústrias do setor ainda usufruem de benefícios fiscais, no aproveitamento de créditos presumidos de PIS e COFINS na compra do leite *in natura* utilizado como matéria prima na cadeia produtiva da indústria. Considerou-se que a empresa possui apenas um produto: o queijo Gouda, em que a venda gera débito de PIS e COFINS, sendo os valores baixos em relação aos créditos adquiridos. No total do período analisado (62 meses), não ultrapassa os R\$ 450.000,00 totais em débitos de PIS e COFINS.

O leite vendido para outro estabelecimento não acondicionado à embalagem deve ter seus créditos presumidos estornados, não podendo a empresa aproveitar-se dos créditos presumidos adquiridos na compra do leite *in natura*. Durante o período de análise, foram apurados os seguintes dados referentes ao aproveitamento de créditos PIS e COFINS segundo tabela 4:

Tabela 4 - Aproveitamento de Crédito PIS / COFINS na compra de leite *in natura*

		2014	2015	2016	2017	2018	2019	Total
1º Trimestre	PIS	16.006,22	23.617,23	30.365,30	36.615,96	42.554,79	53.647,62	202.807,12
	COFINS	73.725,19	108.781,27	139.863,42	168.653,70	196.007,90	247.102,50	934.133,98
	Total	89.731,41	132.398,50	170.228,72	205.269,66	238.562,69	300.750,12	1.136.941,10
2º Trimestre	PIS	16.006,22	23.617,23	30.365,30	36.615,96	42.554,79	53.647,62	202.807,12
	COFINS	73.725,19	108.781,27	139.863,42	168.653,70	196.007,90	247.102,50	934.133,98
	Total	89.731,41	132.398,50	170.228,72	205.269,66	238.562,69	300.750,12	1.136.941,10
3º Trimestre	PIS	0,00	26.792,48	39.261,99	40.438,64	60.941,37	38.162,63	205.597,11
	COFINS	0,00	123.406,70	180.841,32	186.260,04	280.697,10	175.777,72	946.982,88
	Total	0,00	150.199,18	220.103,31	226.698,68	341.638,47	213.940,35	1.152.579,99
4º Trimestre	PIS	8.372,48	26.206,19	36.449,24	41.469,73	55.272,86	32.497,54	200.268,04
	COFINS	38.563,64	120.706,85	167.885,99	191.009,70	254.587,70	149.684,68	922.438,56
	Total	46.936,12	146.913,04	204.335,23	232.479,43	309.860,56	182.182,22	1.122.706,60
TotalAnual		183.725,94	570.868,83	783.993,19	885.749,63	1.161.078,30	981.379,79	4.566.795,68

*O 3º trimestre de 2014 não foi aproveitado o crédito de PIS e COFINS pois a empresa estava impedida de aproveitá-los

**Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor.

Nota-se que em relação aos créditos adquiridos na compra de leite *in natura* como matéria-prima pela indústria analisada, a partir da adesão ao PMLS (2016), houve um grande aumento nos valores de PIS/COFINS adquiridos. Esses valores foram utilizados na compensação de IR e CSLL a pagar, conforme tabela 4, sendo todo o valor desses tributos compensados e ainda sobrando créditos para meses posteriores.

Com o aumento de matéria prima adquirida, era de se esperar que o lucro da empresa aumentasse seguindo o aumento de matéria-prima adquirida, mas a empresa passou a ter um lucro maior somente a partir de 2017, conforme tabela 5; isso se deve ao aumento de suas vendas e expansão da indústria nesse período. A tabela 5 evidencia os valores de IR e CSLL a compensar:

Tabela 5 - Tabela dos valores de IR e CSLL a pagar (Valores em Reais - R\$)

		2014	2015	2016	2017	2018	2019
1º Trimestre	IR	9.397,46	8.497,63	11.351,55	64.491,76	147.305,21	101.559,40
	CSLL	5.638,47	5.098,58	6.246,56	25.377,03	55.189,89	38.721,38
	LUCRO	62.649,71	56.650,84	69.406,21	281.967,03	613.221,05	430.237,61
2º Trimestre	IR	8.956,22	10.944,82	13.249,11	343.630,28	192.884,38	109.938,22
	CSLL	5.373,73	6.566,89	6.929,69	125.866,90	71.598,38	41.737,76
	LUCRO	59.708,10	72.965,45	76.996,47	1.398.521,12	795.537,51	463.752,89
3º Trimestre	IR	8.076,59	7.654,14	44.623,35	56.656,08	27.387,83	89.503,37
	CSLL	4.845,95	4.592,48	18.224,40	22.556,19	12.019,62	34.381,21
	LUCRO	53.843,93	51.027,59	202.493,37	250.624,39	133.551,36	382.013,49
4º Trimestre	IR	5.889,87	12.833,50	13.770,90	41.522,36	85.028,73	103.800,98
	CSLL	3.533,92	6.780,06	7.117,52	17.108,05	32.770,34	39.528,35
	LUCRO	39.265,77	75.334,02	79.083,59	190.089,44	364.114,93	439.203,92

Fonte: elaborado pelo autor.

Com base nesses dados, pode-se observar que a empresa apresentou um crescente lucro em todos os períodos, considerando sazonalidade do produto. Por isso, o Imposto de Renda e a CSLL também aumentaram. A tabela 5 mostra que, em todos os períodos, houve compensação dos tributos devidos; em nenhum período, a empresa precisou destinar capital para seu pagamento.

A tabela 6, a seguir, mostra a comparação entre os valores creditados de PIS e COFINS na compra de leite *in natura* e os débitos de IR e CSLL, sendo dados, em porcentagem, o quanto os créditos foram maiores que os débitos referentes aos mesmos períodos.

Tabela 6 - Tabela de comparação de créditos PIS/COFINS com os débitos de IR/CSLL

		2014	2015	2016	2017	2018	2019
1º Trimestre	PIS +						
	COFINS	89.731,41	132.398,50	170.228,72	205.269,66	238.562,69	300.750,12
	IR + CSLL	15.035,93	13.596,21	17.598,11	89.868,79	202.495,10	140.280,79
	%	597%	974%	967%	228%	118%	214%
2º Trimestre	PIS +						
	COFINS	47.058,41	141.358,11	189.325,93	221.301,86	271.016,58	284.507,10
	IR + CSLL	143.29,95	17.511,71	20.178,80	469.497,18	264.482,75	151.675,98
	%	328%	807%	938%	47%	102%	188%
3º Trimestre	PIS +						
	COFINS	0,00	150.199,18	220.103,31	226.698,68	341.638,47	21.3940,35
	IR + CSLL	12.922,54	12.246,62	62.847,75	79.212,27	39.407,45	15.6085,93
	%	0%	1226%	350%	286%	867%	137%

4º Trimestre	PIS +						
	COFINS						
	46.936,12	146.913,04	204.335,23	232.479,43	309.860,56	182.182,22	
	9.423,79	19.613,56	20.888,42	58.630,41	117.799,07	181.249,72	
	%	498%	749%	978%	397%	263%	101%

*Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor.

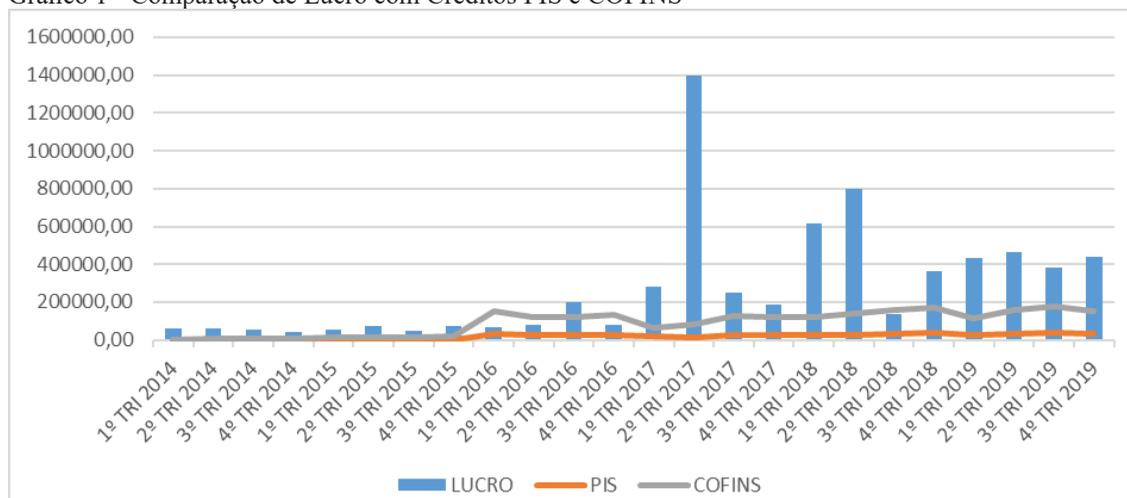
Cabe ressaltar que os valores de créditos de PIS e COFINS adquiridos em 2015 foram, em média, 250% a mais do que o ano anterior. Enquanto o lucro da empresa, no mesmo período em média, não alterou em quase nada. Nos anos posteriores, com a adesão do projeto, a empresa passou a aproveitar cada vez mais créditos.

Em alguns períodos, os créditos aproveitados foram tão altos, que ela compensou seus débitos de IR e CSLL e ainda fez o pedido de ressarcimento por meio do PERDCOMP. Adicionalmente, por meio do Decreto nº 8.533, de 30 de setembro de 2015, art. 33, a empresa pode aproveitar créditos (BRASIL, 2015a) passados de 2010 até 2014, seguindo o seguinte cronograma:

- Créditos apurados no ano-calendário de 2011, a partir de 1º de janeiro de 2016;
- Créditos apurados no ano-calendário de 2012, a partir de 1º de janeiro de 2017;
- Créditos apurados no ano-calendário de 2013, a partir de 1º de janeiro de 2018; e
- Créditos apurados no período compreendido entre 1º de janeiro de 2014 e o dia anterior à data de publicação deste Decreto, a partir de 1º de janeiro de 2019.

O gráfico 1 é uma comparação entre os valores de PIS e COFINS creditados e o lucro do trimestre.

Gráfico 1 - Comparação de Lucro com Créditos PIS e COFINS



*Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor.

Como pode ser notado no gráfico, apesar de o lucro da empresa também ter aumentado nesse período, os valores de créditos adquiridos tiveram uma alta muito maior e, até mesmo, um período anterior ao do lucro.

A partir de 2017, se a empresa não fizesse a adesão ao projeto, com certeza, não iria conseguir fazer a compensação com os valores de créditos adquiridos e teria que desembolsar os valo-

res restantes a pagar de Imposto de Renda e CSLL, em vez disso, em certos períodos, a empresa foi ressarcida, pois não possuía mais débitos com a Receita Federal.

Levando em consideração que as indústrias do setor de laticínios não fazem parte do Programa Mais Leite Saudável, apenas 20% dos créditos presumidos adquiridos na compra de leite *in natura* podem ser aproveitados, em vez dos 50% das empresas habilitadas pelo programa, o que faria que os valores de créditos de PIS e COFINS adquiridos não fossem o bastante para a compensação de Imposto de Renda e CSLL. A tabela 7 evidencia a economia proporcionada pelo projeto.

Tabela 7 - Economia do Projeto

	Créditos PIS/ COFINS com implantação do Projeto	Investimento no Projeto	Saldo	Créditos PIS/ COFINS Sem implantação do Projeto	Diferença de implantar ou não o Projeto
1º Trimestre de 2016 a 4º Trimestre de 2020	3.812.200,91	171.858,46	3.640.342,45	1.524.880,36	2.115.462,09
	Majoração de IR e CSLL por im- plantar o Projeto	Custo operacional da implantação do Projeto Diminuição de IR e CSLL	Diferença de IR e CSLL pagos	Resultado Eco- nômico	
	719.257,11	58.431,88	660.825,23	1.454.636,85	

*Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor.

A tabela 7 foi feita com base nos dados das tabelas anteriores, cujos créditos de PIS/CO-

FINS foram calculados de acordo com a tabela 4 sendo considerados os valores do 1º trimestre de 2016 ao 4º trimestre de 2019, os valores investidos foram retirados da tabela 2. Os valores sem a implantação do projeto foram calculados, levando em conta 20% da base de cálculo dos créditos presumidos de PIS e COFINS.

A segunda parte da tabela leva em consideração o impacto tributário da implantação do projeto, em que a majoração se refere ao valor de PIS e COFINS que foi creditado a mais, fazendo que diminuísse o custo de compra de insumos, e o custo operacional é o valor pago pela empresa à prestadora de serviço pela implantação do projeto. Sendo os valores já calculados os 34% de IR e CSLL.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Desde o seu lançamento, em outubro de 2015, o programa Mais Leite Saudável beneficiou 63.706 produtores, informa o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA).

Um dos objetivos do MAPA é aumentar a qualidade do leite produzido por meio dos incentivos fiscais dados àqueles que investissem na qualidade do leite, com o intuito de alavancar a exportação do leite para a China e Rússia.

Após o estudo dos dados econômicos da empresa, observou-se que é muito vantajoso para a empresa aderir ao PMLS, uma vez que os créditos que seriam adquiridos sem a implantação do projeto seriam menos que a metade. Ressalta-se, ainda, que o seu custo de implantação é relativamente baixo, levando-se em conta tanto os retornos, quanto os aspectos de despesas e tributários. Leva-se em consideração, também, que o projeto é de fácil aplicação, pois a indústria contrata uma empresa terceirizada para a implantação e realização dos itens listados no projeto, e que a análise da qualidade do leite é feita por uma instituição em que só é cobrado o valor realmente gasto para análise das amostras da qualidade do leite, ficando, assim, um custo barato para a indústria contratante.

O PMLS deve ser levado a sério, pois é por meio dele que há a melhoria dos produtos e da qualidade do leite, como também amplifica a rentabilidade e a competitividade das propriedades, ratificando os apontamentos Santos e Oliveira (2018).

Para as indústrias do setor lácteo em que o leite *in natura* é o principal insumo na cadeia produtiva, o aproveitamento dos créditos PIS e COFINS por meio do PMLS acaba sendo de grande importância, uma vez que os outros insumos não possuem valores tão significantes. Os créditos PIS e COFINS adquiridos por meio do leite *in natura* chega a ser de 90% em relação ao crédito de PIS e COFINS total.

Nem todos os produtores rurais são afetados pelo PMLS, pois, assim como o projeto desenvolvido pela prestadora de serviço na empresa analisada, apenas alguns são selecionados para participar; porém, são aproveitados os créditos adquiridos na compra do leite *in natura* de todos os produtores.

Para aqueles cujo projeto desenvolvido pela empresa é aplicado, houve melhora na qualidade do leite e na quantidade produzida. Isso para eles é de suma importância, já que a indústria que adquire o leite o qual foi objeto do estudo paga seus fornecedores de acordo com a qualidade e o volume.

Na empresa analisada, a aplicação do PMLS representou uma economia de capital aproximado de R\$ 1.400.000,00 durante o período analisado. Tal economia permitiu um redirecionamento do valor a outro propósito, tal como a ampliação da indústria e o investimento em novos produtos e equipamentos.

Levando em consideração que o programa é de fácil aplicação, o custo em relação ao retorno é muito baixo; os laticínios se beneficiam muito com a implantação programa, possuindo, assim, um impacto muito grande, tanto economicamente, quanto na qualidade dos seus produtos.

REFERÊNCIAS

- BARBOSA, B. B. de C. *et al.* A Inovação Ambiental em Laticínios Sob o Olhar dos Gestores. **Revista de Administração, Sociedade e Inovação**, v. 5, n. 3, p. 38-54, 2019.
- BERTASSI, A. L. **Controladoria Estratégica Governamental aplicada ao Setor Executivo**: uma contribuição teórica. 2016. 232 f. Tese (Doutorado em Administração) - Universidade Metodista de Piracicaba – UNIMEP, Piracicaba, 2016.
- BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. 341 f. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- BRASIL. **Projeto de Lei 1.026/19 de 2019**. Dispõe sobre incentivos fiscais para fabricação, produção e comercialização do leite hidrolisado. 2019a. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2192691>. Acesso em: 25 out. 2019.
- BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019**. Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Publicado(a) no DOU de 15/10/2019, seção 1, página 27. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104314> Acesso em: 14 nov. 2019.
- BRASIL. **Decreto nº 45.251, de 18 de Dezembro de 2009**. Altera o regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto N° 43.080, de 13 de Dezembro de 2002, e dá outras providências. Minas Gerais, 18 de jan. de 2018. Diário do Executivo. 19/12/2009. p. 4_col1. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br;minas.gerais:estadual:decreto:2009-12-18;45251>. Acesso em: 20 out. 2019.
- BRASIL. **Decreto nº 44.576, de 25 de julho de**

2007. Altera o regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto N° 43.080, de 13 de Dezembro de 2002, e dá outras providências. Diário do Executivo. p. 22_col2. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br;minas.gerais:estadual:decreto:2007-07-25;44576>. Acesso em: 21 out. 2019.

BRASIL. Decreto n° 8.533, de 30 de Setembro de 2015. Regulamenta o disposto no art. 9º-A da Lei n° 10.925, de 23 de julho de 2004, que dispõe sobre o crédito presumido da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins relativo à aquisição de leite *in natura*, e institui o Programa Mais Leite Saudável. **Diário Oficial da União**, Seção 1, 1 out. 2015a. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2015/decreto-8533-30-setembro-2015-781677-norma-pe.html>. Acesso em: 18 out. 2019.

BRASIL. **Lei n° 13.137 de 19 de junho de 2015.** Altera as Leis n° 10.865, de 30 de abril de 2004, para elevar alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, 11.941, de 27 de maio de 2009, 11.079 [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2015b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13137.htm. Acesso em: 10 nov. 2019.

BRASIL. **Lei n° 10.833, de 29 de dez. de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, 29 de dezembro de 2003; 182º da Independência e 115º da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm. Acesso em: 30 out. 2019.

BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Instrução Normativa n° 62 de 29 de dezembro de 2011.** Altera o caput, excluir o parágrafo único e inserir os §§ 1º ao 3º, todos do art. 1º, da Instrução Normativa MAPA

n° 51, de 18 de setembro de 2002. Norma Federal - Publicado no DO em 30 dez 2011. Disponível em: https://www.normasbrasil.com.br/norma/instrucao-normativa-62-2011_78285.html Acesso em: 30 out. 2019.

BRASIL. **Instrução Normativa n° 76, de 26 de Novembro de 2018.** Publicado em: 30 nov. 2018, Edição 230, Seção: 1, Página 9. Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/52750137/do1-2018-11-30-instrucao-normativa-n-76-de-26-de-novembro-de-2018-52749894IN%2076. Acesso em: 10 dez. 2019.

BRASIL. **Instrução Normativa n° 77, de 26 de novembro de 2018.** Publicado em: 30 nov. 2018, Edição 230, Seção 1, Página 10. Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/52750141/do1-2018-11-30-instrucao-normativa-n-77-de-26-de-novembro-de-2018-52749887. Acesso em: 10 dez. 2019.

CENSO Agro 2017: população ocupada nos estabelecimentos agropecuários cai 8,8%. Agência IBGE Notícias, 2019. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/25789-censo-agro-2017-populacao-ocupada-nos-estabelecimentos-agropecuarios-cai-8-8>. Acesso em: 26 out. 2019.

CREPALDI, S. **Contabilidade fiscal e tributária teoria e prática.** 2. São Paulo: Saraiva, 2019.

EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA - EMBRAPA. **Anuário leite 2019: novos produtos e novas estratégias da cadeia do leite para ganhar competitividade e conquistar os clientes finais.** Disponível em: <https://url.gratis/5beax>. Acesso em: 23 out. 2019.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária.** 16. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2016.

- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GRANDIS, L. C. de. **Avaliação da qualidade do leite de integrantes do programa mais leite saudável**. 2018. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Tecnologia em Alimentos) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Campo Mourão, 2018.
- IBGE. **Estatística da Produção Pecuária: primeiros resultados**. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=73087>. Acesso em: 21 out. 2019.
- LOURENÇO, R. L.; SAUERBRONN, F. F. Revistando possibilidades epistemológicas em contabilidade gerencial: em busca de contribuições de abordagens interpretativas e críticas no Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 13, n. 28, p. 99-122, 2016.
- NAZARETH, L. G. C. **Controladoria tributária: uma contribuição para a sua estrutura conceitual**. 2018. Tese (Doutorado) – Universidade Metodista de Piracicaba, Administração, Piracicaba, 2018.
- OLIVEIRA, L. M. *et al.* **Manual de Contabilidade Tributária: textos e testes com as respostas**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- PADOVEZE, C. L. *et al.* **Contabilidade e Gestão Tributária: teoria, prática e ensino**. São Paulo, SP: Cengage, 2017.
- PÊGAS, P. H. **Manual de Contabilidade Tributária**. 9. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2017.
- SACCOL, A. Z. Um retorno ao básico: compreendendo os paradigmas de pesquisa e sua aplicação na pesquisa em administração. **Revista de Administração da UFSM**, v. 2, n. 2, p. 250-269, 2009.
- SANTOS, D. S. R.; OLIVEIRA, S. A. M. Uso do Programa Mais Leite Saudável em Propriedades Leiteiras com Problemas na Produção. In: SIMPÓSIO DE TCC, 14., e SEMINÁRIO DE IC DA FACULDADE ICESP, 7., 2018, Brasília. Anais [...]. Brasília: ICESP, 2018.
- SELLTIZ, C. *et al.* **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. Tradução de Dante Moreira Leite. São Paulo: EPU, 1965.
- SILEMG - Sindicato da Indústria de Laticínios do Estado de Minas Gerais. **Associados Silemg Por Região**. 2019. Disponível em: <https://www.silemg.com.br/associado-por-regiao>. Acesso em: 21 out. 2019.