

COMPARAÇÃO DE REGIMES TRIBUTÁRIOS EM UMA PROPRIEDADE RURAL NO MUNICÍPIO DE IPIRANGA-PR

Daniele Martins

Faculdade Sagrada Família- FASF
danimartins225@hotmail.com

Claudio Kapp Junior

Faculdade Sagrada Família-FASF
juniorkapp@hotmail.com

RESUMO

O artigo trata da importância do planejamento tributário para a gestão de empresas do agronegócio. Para tanto é feito um estudo comparativo sobre qual seria a forma de tributação Pessoa Física ou Pessoa Jurídica com mais vantagens para o produtor rural. Esse estudo teve como objetivo analisar qual o regime tributário de maior vantagem financeira para o produtor rural em uma propriedade rural no município de Ipiranga-PR. Esta pesquisa pode ser classificada como uma pesquisa descritiva, de abordagem quantitativa, em forma de estudo de caso. Para coleta e análise dos dados foi utilizada a entrevista semiestruturada e análise documental. Como resultado obteve-se que o regime de produtor rural pessoa física é o mais indicado para este caso. Além disso, o produtor pessoa física possui menores obrigações acessórias, tornando seu trabalho de fácil controle. Observou-se também que para o recolhimento do Fundo de Assistência Rural, a opção pela folha de pagamento no caso estudado é menos onerosa. Com esses resultados conclui-se que para o caso estudado o regime de pessoa física é o mais indicado para a propriedade rural, com a divisão das receitas para os dois produtores rurais envolvidos no negócio.

Palavras chaves: Planejamento tributário; Contabilidade Rural; Produtor Rural; Tributos.

1 INTRODUÇÃO

O agronegócio, em nível nacional, obteve no último ano a maior safra já registrada, com um resultado de 21% do Produto Interno Bruto (Embrapa,2019). As lavouras e a pecuária do Paraná tiveram, juntas um faturamento de R\$ 69,6 bilhões ao longo de 2018. Segundo maior produtor do grão no país, a produção do Paraná chegou a R\$ 23,9 bilhões: um recorde histórico no Estado (Sistema FAEP, 2019)

Apesar deste desempenho ilustrado, os produtores rurais enfrentam o Custo Brasil, que se trata de uma série de custos de produção, ou despesas incidentes sobre a produção e que acaba tornando difícil ou desvantajoso para o exportador brasileiro colocar seus produtos no mercado internacional, ou então tornam inviável ao produtor nacional competir com os produtos importados. Dentro do custo Brasil estão os tributos Federais, Estaduais e Municipais.

Os tributos no agronegócio são Imposto de Renda (IR), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSSL), Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços (ICMS), Imposto sobre

Produtos Industrializados (IPI) e Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL).

Devido à elevada carga tributária brasileira, um bom planejamento tributário a fim de reduzir o custo com os impostos é importante. Grande parte dos produtores rurais, principalmente os que não possuem escrituração regular até mesmo desconhecem a importância da contabilidade para gerar as informações econômico-financeiras e tributárias que afetam o seu patrimônio.

A elaboração desse trabalho buscou responder a seguinte pergunta: Qual a forma de tributação Pessoa Física ou Pessoa Jurídica apresenta mais vantagens para um produtor rural? O objetivo da pesquisa é analisar as possíveis formas de tributação para um produtor rural em uma propriedade no município de Ipiranga-PR.

Esta pesquisa pode ser classificada como uma pesquisa descritiva, de abordagem quantitativa, em forma de estudo de caso. Para coletar os dados utilizou-se a análise documental, observação e entrevista semiestruturada com os proprietários.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE RURAL

A contabilidade é dividida em ramos e um deles é a contabilidade rural, a qual é o foco deste estudo. A contabilidade rural é o ramo que atua com foco no patrimônio rural, ela se dedica ao estudo dos ativos e dos passivos e do patrimônio líquido da Empresa Rural (Crepaldi,2011).

Integram as atividades rurais a agricultura, pecuária extração e a exploração vegetal e animal, atividades zootécnicas, venda de rebanhos, cultivo de florestas e a transformação de produtos oriundos de atividade rural

No que se refere a legislação, o Código Civil Brasileiro regula parte das normas vinculadas à atividade rural. Além dele, há o Estatuto da Terra que é regulamentado pela Lei n. 4.504/1964, A Política Agrícola regulamentada pela Lei n. 8.171/1991 e outros preceitos que tratam de questões relacionadas à constituição, à tributação e à prestação de contas para empresas dessa modalidade. A Normativa sobre a Contabilidade Rural está disposta na NBC-T-10

O exercício social na Contabilidade Rural corresponde ao ano agrícola, que abrange o período de plantação, colheita e comercialização da safra (Crepaldi,2011).

Além de permitir conhecer a realidade econômica do empreendimento, com a organização de informações relacionadas aos ativos e passivos a contabilidade rural auxilia o agricultor a visualizar quais são os pontos positivos e negativos do negócio, tornando possível planejar e adotar estratégias que visem à melhora dos resultados da empresa (Crepaldi,2011).

A contabilidade rural é, portanto, um ramo da contabilidade que merece uma maior atenção por parte dos empresários, pois além de ser importante para fatores tributários, ela também é fundamental para planejar melhor os rumos do negócio.

2.2 REGIMES TRIBUTÁRIOS APLICADOS AO PRODUTOR RURAL

O planejamento tributário é uma ferramenta contábil que o auxilia no pagamento de impostos e na otimização da carga de tributos através de medidas legais, evita o pagamento de impostos indevidos, impede a ocorrência dos fatores geradores de tributos e mantém a empresa legalizada.

A definição de tributo segundo o Código Tributário Nacional é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua

sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (Portal educação, 2019).

O Sistema Tributário brasileiro, prevê a liberdade em optar pelo enquadramento que melhor for vantajoso desde que atenda aos requisitos impostos em lei. No caso de Pessoas Físicas a tributação se dá pelo Imposto de Renda e para Pessoa Jurídica a tributação se dá nas opções de Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

2.2.1 Pessoa Física

O produtor rural pessoa física é aquele, proprietário ou não, que desenvolve em área urbana ou rural a atividade agropecuária (agrícola, pastoril ou hortifrutigranjeira), pesqueira ou silvicultural, bem como a extração de produtos primários, vegetais ou animais, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos.

Seu patrimônio está unificado, não havendo separação entre patrimônio pessoal e patrimônio de seu negócio. Nas obrigações o produtor rural pessoa física somente precisa ter em dia documentos que comprovem posse das terras, sua certidão de nascimento, e o cadastro de pessoa física (CPF).

O produtor rural pessoa física está sujeito ao Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) e ao recolhimento sobre a receita bruta através do Funrural ou alternativamente contribuição incidente sobre a folha de salários (Lei n. 13.606/2018).

O resultado da atividade é escriturado pelo livro caixa, a legislação permite que o produtor apure os ganhos e despesas por meio de lançamentos contábeis.

2.2.2 Simples Nacional

Simples Nacional é um regime tributário diferenciado e simplificado para cálculo e recolhimento de impostos e contribuições devidos pelas Microempresas - ME e Empresas de Pequeno Porte – EPP, previsto na Lei Complementar nº 123/2006.

A receita bruta para enquadramento no regime é de R\$ 4,8 milhões por ano. Microempresas até R\$ 360 mil ao ano e as Empresas de Pequeno Porte, R\$ 4,8 milhões ao ano.

O simples nacional é um sistema simplificado que recolhe vários impostos reduzidos e contribuições em apenas uma guia denominada Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS). Os tributos pertinentes a esse regime de tributação são: Imposto sobre a renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Imposto sobre produtos industrializados (IPI), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços (ICMS), e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

A pessoa jurídica produtora rural que optar pelo Simples Nacional fica sujeito ao recolhimento da DAS. Além dessa guia o empresário, deve realizar o pagamento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) de seus colaboradores e ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), descontado do trabalhador para sua contribuição previdenciária.

O produtor rural, poderá optar pelo Simples Nacional, desde que este esteja inscrito no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e suas obrigações junto à Receita Federal estejam em dia.

2.2.3 Lucro Presumido

O Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) das pessoas jurídicas (Ribeiro, 2014).

Podem optar pelo Lucro Presumido as pessoas jurídicas não obrigadas a apuração do Lucro Real, também podem optar por esse regime as pessoas jurídicas que iniciarem atividades ou que resultarem de incorporação, fusão ou cisão. Assim como as sociedades cooperativas também podem optar pelo Lucro Presumido.

A opção por esse regime de tributação deverá ser manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. A saída do sistema de tributação pelo lucro presumido pode ocorrer anualmente por opção ou, obrigatoriamente, quando a pessoa jurídica deixar de se enquadrar nas condições para permanecer no sistema (Instrução normativa SRF N. 93/1997).

O limite de receita bruta total é de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei 12.814/2013). Denomina-se de Lucro Presumido por não se tratar do lucro contábil efetivo, mas uma mera aproximação fiscal.

O imposto devido do CSLL e do IRPJ poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder. (Lei 9.430/1996).

Na hipótese do IR ou CSLL ser superior a R\$ 2.000,00, poderá ser pago em até 3 quotas iguais, mensais e sucessivas, observado o seguinte (Instrução normativa SRF N. 93/1997).

- I - As quotas deverão ser pagas até o último dia útil dos meses subsequentes ao do encerramento do período de apuração;
- II - Nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00;
- III - O valor de cada quota (excluída a primeira, se paga no prazo) será acrescido de juros SELIC, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% no mês de pagamento.

A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei 8.981/1995, artigo 45):

- I – Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária, ou escrituração contábil nos termos da legislação comercial;
- II – Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;
- III – Em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

2.2.4 Lucro Real

Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas. (Decreto lei n.1598, de 1977, art. 6º e art. 247 do RIR/1999).

Estão obrigadas à apuração do Lucro Real as pessoas jurídicas (Lei n.9.718, de 1998, art. 14 e art.246 do RIR/1999):

- I – Cujas receita bruta total, no ano-calendário anterior, seja superior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-

calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses (limite fixado pela Lei 10.637/2002);

II – Cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III – Que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV – Que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V – Que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2 da Lei 9.430/1996;

VI – Que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

O período de apuração da primeira incidência do imposto após a constituição da pessoa jurídica compreenderá o prazo desde o início do funcionamento até o último dia do respectivo trimestre (Ribeiro,2014).

A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real correspondente ao período de apuração. Integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto (Ribeiro,2014).

As obrigações fiscais que cabem a esse regime são Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), tais impostos podem ser recolhidos trimestralmente ou anualmente.

A pessoa jurídica sujeita a tributação na forma do lucro real poderá optar pelo pagamento mensal com base na apuração por estimativa em cada mês, desde o início da atividade, apurando o lucro real e a CSLL no encerramento do ano calendário em 31 de dezembro (Ribeiro,2014).

2.3 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O RESULTADO

O lucro é considerado todo o rendimento positivo obtido através de uma negociação econômica ou de qualquer outro gênero. Na economia, o lucro é tudo o que foi ganho ou recebido a partir de um ato de comercialização financeira (Portal tributário,2019).

2.3.1 Apuração do Imposto para Pessoa Física

Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física (Lei 8.023/1990, art. 4º, e Lei 8.383/1991, art. 14).

O resultado da atividade rural, quando positivo, integra a base de cálculo do IRPF, na declaração de rendimentos e, quando negativo, constitui prejuízo compensável, desde que escriturado em Livro Caixa. A pessoa física fica obrigada à conservação e guarda do Livro Caixa e dos documentos fiscais que demonstram a apuração do prejuízo a compensar.

Segundo o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), a base tributável para a atividade rural pessoa física poderá ser apurada por meio do regime financeiro, isto é, receitas

recebidas e despesas pagas. A receita é composta pela venda de produtos oriundos de atividades rurais, executadas pelo próprio produtor rural. As despesas são divididas em despesas de custeio e investimentos, as quais são indispensáveis para realização da atividade rural.

Uma segunda opção que o produtor pode optar é utilizar o cálculo simplificado de imposto de renda, conseqüentemente perde o direito a compensação de prejuízos. Nessa forma de tributação utiliza-se 20% sobre as receitas tributáveis, para encontrar a base de cálculo. Porém o produtor rural pessoa física deverá manter arquivado o livro-caixa e os demais documentos fiscais.

A seguir será demonstrado a tabela dos percentuais para tributação do IRPF.

Tabela 1. Tabela Progressiva IRPF 2019.

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 22.847,76	-	-
De 22.847,77 até 33.919,80	7,5	1.713,58
De 33.919,81 até 45.012,60	15	4.257,57
De 45.012,61 até 55.976,16	22,5	7.633,51
Acima de 55.976,16	27,5	10.432,32

Fonte: Receita Federal do Brasil (2019)

Em 2019, esteve obrigado a declarar o produtor rural que obteve receita bruta anual superior a R\$ 142.798,50 e/ou pretenda compensar prejuízos de outros anos.

E teve como inovação para o produtor rural, o livro caixa, pois, houve a edição da Instrução Normativa n. 1.848, de 28 de novembro de 2018, que alterou a Instrução Normativa n. 83/2001, que enuncia:

Art. 23-A. A partir do ano-calendário de 2019 o produtor rural que auferir, durante o ano, receita bruta total da atividade rural superior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) deverá entregar, com observância ao disposto no § 4º do art. 23, arquivo digital com a escrituração do Livro Caixa Digital do Produtor Rural (LCDPR).

2.3.2 Apuração do Imposto no Regime Presumido

De forma geral, trata-se de um lucro fixado a partir de percentuais padrões aplicados a receita operacional. A partir desse resultado são somadas as demais receitas, por isso é chamado de Lucro Presumido (Crepaldi,2011).

Para calcular a base de cálculo do Lucro presumido é necessário conhecer o seu faturamento no período de apuração, identificar qual é a margem de lucro presumida através da tabela dos percentuais sobre as receitas auferidas, aplicar a margem de lucro presumida sobre o faturamento e calcular o tributo devido de acordo com a alíquota prevista na legislação (Crepaldi,2011).

A base de cálculo da CSLL corresponde a 12% da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte e 32% para prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e transporte, intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Os percentuais aplicados variam conforme a atividade. Para a atividade rural tem-se um percentual de 8% para o IRPJ e 12% para o CSLL, conforme a Lei 9.249/1995.

Após enquadrar a empresa em uma das bases de cálculo, deve-se aplicar a alíquota dos impostos, para o CSLL, a alíquota sempre será 9% sobre a base de cálculo.

Para fins de cálculo do IRPJ aplica-se o percentual de 8% para encontrar a base de cálculo e sobre o resultado da base de cálculo deve-se aplicar a alíquota de 15%, além do adicional, que estará sujeito a aplicação de 10% sobre a parcela do lucro presumido que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$20.000,00 pelo número de meses do período de apuração (Crepaldi,2011).

Tabela 2. Impostos incidentes no Lucro Presumido

Tributos	Alíquota
IRPJ/ADICIONAL (Base de Cálculo)	8%
IRPJ/ADICIONAL (Tributação)	15% e 10%
CSLL (Base de Cálculo)	12%
CSLL (Tributação)	9%

Fonte: Adaptado Lei 9.249/1995/ Lei 9.430/1996

2.3.3 Apuração do Imposto no Regime Lucro Real

As pessoas jurídicas enquadradas no regime do Lucro Real deverão apurar o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) trimestralmente ou anualmente.

Na apuração trimestral a pessoa jurídica tem uma tributação baseada no Lucro Real apurado no fim de cada trimestre. Já na apuração anual a pessoa jurídica deverá apurar o Lucro Real em 31 de dezembro de cada ano, e estará obrigada a proceder antecipações mensais do IRPJ e CSLL, ou seja, recolhimento por estimativa.

O lucro líquido do período a ser encontrado é o resultado apurado do lucro operacional, das outras despesas e receitas e das antecipações, observadas a legislação comercial.

A pessoa jurídica, seja comercial, civil ou rural o seu objeto, pagará o IRPJ à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro real, apurado de conformidade com o Regulamento.

Quando o lucro da empresa ultrapassar R\$20.000,00 (vinte mil reais) no mês, R\$60.000,00 (sessenta mil reais) no trimestre ou R\$240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) no ano, a empresa deverá recolher 10% sobre o valor ultrapassado (Crepaldi,2011).

O adicional de que trata este item será pago juntamente com o imposto de renda apurado pela aplicação da alíquota geral de 15% (Ribeiro,2014). O valor da alíquota a ser recolhido referente ao CSLL é de 9%

Tabela 3. Impostos incidentes no Lucro Real

Tributos	Alíquota
IRPJ/ADICIONAL	15% e 10%
CSLL (Tributação)	9%

Fonte: Adaptado Lei 7.689/1988/ Lei 9.249/1995.

2.4 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O FATURAMENTO

São considerados tributos incidentes sobre as vendas aqueles que guardam proporcionalidade com o preço da venda, mesmo que integrem a base de cálculo do tributo (Portal de Contabilidade,2019).

2.4.1 Apuração do Imposto no Simples Nacional

As atividades de produção e cultivo agrícola são todos tributados como comércio representados no Anexo I, essas alíquotas de comércio são apenas para aqueles que plantam, cultivam ou criam animais (Lei complementar n.º 155, DE 2016).

Tabela 4. Anexo I- Comércio

Receita Bruta Total em 12 meses	Alíquota	Quanto descontar do valor recolhido
Até R\$ 180.000,00	4%	0
De 180.000,01 a 360.000,00	7,3%	R\$ 5.940,00
De 360.000,01 a 720.000,00	9,5%	R\$ 13.860,00
De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,7%	R\$ 22.500,00
De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,3%	R\$ 87.300,00
De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19%	R\$ 378.000,00

Fonte: Lei Complementar n.º 155, de 2016.

Para calcular a alíquota efetiva do Simples Nacional deve seguir a seguinte fórmula. Segundo a Lei Complementar n.º 155, de 2016.

$$\frac{RBT12 \times Aliq - PD}{RBT12}$$

Em que:

I - RBT12: receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração (Incluído pela Lei Complementar n.º 155, de 2016)

II - Aliq: alíquota nominal constante dos Anexos I a V desta Lei Complementar (Incluído pela Lei Complementar n.º 155, de 2016)

III - PD: parcela a deduzir constante dos Anexos I a V desta Lei Complementar (Incluído pela Lei Complementar n.º 155, de 2016)

2.4.2 Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural

O Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (Funrural), trata-se de um fundo rural voltado para contribuição social. O recolhimento desta contribuição social pode ser feito por diferentes pessoas, Empregado Rural, Produtor Rural pessoa física e Produtor Rural Pessoa Jurídica (Lei n.º 8.212).

A [alíquota do Fundo Rural](#) incide sobre a receita bruta resultante da comercialização de um produto (Lei n.º 8.212).

Conforme o inciso I do art. 166 da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009 o fato gerador das contribuições sociais do produtor rural pessoa física e do segurado especial ocorre nas seguintes situações:

Produtor Rural Pessoa Física:

Quando uma empresa adquire uma mercadoria do Produtor Rural Pessoa Física, a própria deverá recolher a contribuição sobre o que foi comprado.

Quando o Produtor Rural Pessoa Física negocia com: comércio exterior, consumidor pessoa física, Produtor Rural Pessoa Física ou segurado especial, ele será o responsável pelo recolhimento.

Produtor Rural Pessoa Jurídica:

Quando uma empresa adquire algo do Produtor Rural Pessoa Jurídica, quem irá recolher a contribuição é o próprio Produtor Rural.

Tabela 5. Alíquota Funrural

Opção pelo faturamento	INSS	RAT	SENAR	% Total sobre o faturamento
Pessoa Física	1,2%	0,1%	0,2%	1,5%
Pessoa Jurídica	1,7%	0,1%	0,25%	2,05%

Fonte: Adaptado Lei nº 13.606/2018

Algumas mudanças ocorreram com relação a contribuição sobre a receita bruta do produtor rural, uma delas decorre da Lei n. 13.606/2018, a qual excluiu a obrigatoriedade de apuração e recolhimento para o produtor rural pessoa física e jurídica sobre a receita bruta da produção o Funrural, tornando este regime facultativo.

Art. 14. O art. 25 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 25. [...]

§ 13. O produtor rural pessoa física poderá optar por contribuir na forma prevista no caput deste artigo ou na forma dos incisos I e II do caput do Art. 22 desta Lei, manifestando sua opção mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a folha de salários relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente ao início da atividade rural, e será irrevogável para todo o ano-calendário.

Art. 15. O art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, passa a vigorar com as seguintes alterações:

§ 7º O empregador pessoa jurídica poderá optar por contribuir na forma prevista no caput deste artigo ou na forma dos incisos I e II do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, manifestando sua opção mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a folha de salários relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente ao início da atividade rural, e será irrevogável para todo o ano-calendário”.

A opção se dará mediante pagamento da contribuição incidente sobre a folha de salários relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente ao início da atividade rural e a decisão do produtor rural será irrevogável para todo o ano-calendário, de acordo com o disposto no § 13, art. 25, da Lei 8.212/91, e § 7º do art. 25 da Lei 8.870/94.

Tabela 6. Alíquota Funrural

Opção pela folha de pagamento	INSS	RAT
Pessoa Física	20,00%	1 a 3%
Pessoa Jurídica	20,00%	1 a 3%

Fonte: Adaptado Lei nº 13.606/2018

A definição da alíquota do Risco de Acidente de Trabalho (RAT), se dará através do Fator Acidentário de Prevenção (FAP), o qual pode ser identificado conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas-Fiscal (CNAE) (Decreto 6.042/2007).

Nesse estudo será utilizado a alíquota de 3% para o cálculo do RAT.

É importante destacar que a contribuição destinada ao Senar, será devida sobre a comercialização da produção rural e não sobre a folha de pagamento. Ou seja, a obrigatoriedade com o Senar não muda independentemente da opção de apuração e recolhimento escolhida, conforme inciso II do parágrafo único do art. 6º da Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997.

2.4.3 Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

A alíquota incide sobre o faturamento mensal, ou seja, a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza (Lei complementar 70/1991). Há dois sistemas de apuração das contribuições do PIS e COFINS, sendo uma cumulativa e outra não cumulativa.

O Regime de Incidência Cumulativa aplica-se às Pessoas Jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido ou Arbitrado. A base de cálculo compreende o total do faturamento (receita bruta) da Pessoa Jurídica, portanto não é permitido o aproveitamento de créditos nas aquisições para abatimento do débito gerado. A alíquota nesse regime é de 0,65% para PIS e 3% para COFINS (Lei 10.833/2003)

Já o Regime de Incidência não cumulativa aplica-se às Pessoas Jurídicas tributadas pelo Lucro Real. No entanto, nem todas as empresas tributadas pelo Lucro Real estão sujeitas ao regime não cumulativo, visto que existem algumas exceções. Tendo como base de cálculo o faturamento total (receita bruta) da empresa, este regime permite o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da Pessoa Jurídica, para abatimento de débitos gerados. A alíquota nesse regime é de 1,65% para PIS e 7,6% para COFINS.

Os requisitos determinados pela legislação, não haverá pagamento de PIS e COFINS, que ficam suspensos: (i) na venda de grãos in natura, como arroz, trigo, milho e outros, sendo que o comprador apure seus impostos pelo Lucro Real e utilize o grão como insumo, destinado à alimentação humana ou animal; (ii) em operações de venda de soja, conforme a Lei 12.865 de 09/10/2013, em que as condições impostas pela lei 10.925/04 nos artigos 8º e 9º foram extintas. Dessa forma, em todas as vendas de soja praticada por Pessoas Jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido, independente de quem seja o adquirente, existirá a suspensão; (iii) nas vendas destinadas de forma direta ou indireta à exportação, o que implica na imunidade ou isenção no pagamento de PIS e COFINS em tais operações, seja no regime cumulativo ou não cumulativo (Artigo 149, CF; artigo 14, mp 2.158; artigo 5º, da lei 10.637/2002, artigo 6º, da lei 10.833/2003).

Tabela 7. Alíquotas PIS/COFINS

Tributo	Pessoa Física	Pessoa Jurídica		
		Simplex Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real
PIS Soja	X	X	0%	0%
PIS Trigo	X	X	0%	0%
PIS Feijão	X	X	0,65%	1,65%
COFINS Soja	X	X	0%	0%
COFINS Trigo	X	X	0%	0%
COFINS Feijão	X	X	3%	7,60%
Imposto Único	X	1,47%	X	X

Fonte: Adaptado Lei nº 9.718/1998, art.3º/Lei nº 10.637/2002, art. 8º/Lei nº 10.833/2003, art. 10/inciso XIV do art. 1º da Lei nº 10.925/2004/ inciso XIV do art. 1º da Lei nº 10.925/2004.

2.5 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O VALOR AGREGADO

São os tributos que agregam ou acrescentam valor ao processo produtivo (Oliveira,2013).

2.5.1 Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços

O ICMS é um imposto estadual cobrado na circulação de mercadorias e serviços gerados na venda de produtos e na prestação de serviços, sobre a receita bruta da

empresa em sua atividade, com as deduções autorizadas pela legislação específica. (Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996).

Tabela 8. Alíquota do ICMS sobre os produtos específicos para estudo

Tributo	Produto		
	Soja	Trigo	Feijão
ICMS	0%	12%	12%

Fonte: Adaptado Item 18, Alínea “G”, inciso II, Artigo 17 do RICMS/PR/ Item 11, Alínea “G”, inciso II, Artigo 17 do RICMS/PR.

2.5.2 Imposto sobre Produtos Industrializados

O imposto sobre produtos industrializados (IPI) incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros. E suas disposições estão regulamentadas pelo Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010).

Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida no RIPI como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação não tributado (RIPI/2010).

Tabela 9. Alíquota do IPI sobre os produtos específicos para estudo

Tributo	Produto		
	Soja	Trigo	Feijão
IPI	0%	0%	0%

Fonte: Adaptado TIPI - Decreto nº 9.394, 30 de maio de 2018

2.5.3 Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)

A Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) é uma arrecadação federal vinculada ao INSS e, conseqüentemente, ao Ministério do Trabalho e Previdência Social, que contribui para a manutenção do Regime Geral da Previdência Social. Em regra, a contribuição incide sobre a folha de pagamento, porém alguns contribuintes estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, como é o caso do produtor rural pessoa jurídica (Lei nº12.546/2011).

O produtor rural pessoa física ou jurídica está sujeito ao recolhimento das contribuições devidas a terceiros FNDE 2,5% e INCRA 0,2%, incidentes sobre a folha de salários (Instrução Normativa RFB 1238/2012).

2.5.4 Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) foi criado pela Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966 e vigente a partir de 01 de janeiro de 1967, para proteger o trabalhador demitido sem justa causa (Portal FGTS,2019).

Tabela 10. Alíquotas sobre a folha de pagamento

	Pessoa física	Pessoa Jurídica		
		Simplex nacional	Lucro presumido	Lucro real
INSS-Terceiros	2,7%	Imposto único	2,7%	2,7%
FGTS	8%	8%	8%	8%

Fonte: Adaptado Receita Federal (2019).

3. METODOLOGIA

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Classifica-se como descritiva, de abordagem quantitativa, em forma de estudo de caso. O objeto de estudo é uma propriedade rural, localizada no município de Ipiranga, no Sudoeste do Paraná, com atividade de destaque a produção de soja, feijão e trigo.

Destaca-se que os resultados obtidos pela pesquisa, não poderão ser estendidos a outros produtores, pois faturamento, custos, despesas e atividades executadas se diferenciam de propriedade para propriedade.

3.2 COLETA DE DADOS

Para a realização da pesquisa foi utilizado como instrumento de coleta de dados a entrevista semiestruturada. Com a entrevista semiestruturada, o entrevistador tem certa liberdade nos questionamentos, pois parte de um esboço, perguntas básicas e ao longo da entrevista acrescenta-se novas questões, hipóteses influenciadas pela realidade do local em estudo (Beuren, 2012).

A entrevista foi aplicada aos proprietários, os quais tem o conhecimento de faturamento, custos e despesas incorridas, além de serem os responsáveis pela propriedade. Para que a pesquisa fosse de fato completa, utilizou-se a análise documental, pela qual foi possível observar notas fiscais de saídas, entradas, despesas e tributos referentes ao ano de 2018, para embasar o resultado pretendido.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este trabalho foi desenvolvido por meio de dados fornecidos pelos proprietários da propriedade rural, optantes pela tributação Pessoa Física. Após a busca, identificação e tabulação de dados, foi elaborada a análise dos resultados da pesquisa, através de planilhas e comparações pelas quais foi possível obter as informações necessárias para atingir os objetivos e concluir o estudo.

O capítulo em questão propõe apresentar a propriedade estudada e os dados encontrados.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA PROPRIEDADE

A propriedade, localiza-se no interior do município de Ipiranga, sudoeste do Paraná, com 41 hectares próprios e 69 hectares arrendados.

A produção baseia-se no cultivo de soja, feijão e trigo. O cultivo das determinadas culturas divide-se em diferentes períodos do calendário agrícola, sendo 110 hectares destinado ao cultivo da soja, 36 hectares no cultivo do feijão (cedo e tarde) e 28 hectares no cultivo de trigo.

O faturamento bruto médio levantado foi de R\$1.826.194,39 e as despesas de R\$ 1.229.803,12. Desta forma o resultado da atividade rural a ser analisado é de R\$ 596.391,27. Para o desenvolvimento das atividades a propriedade conta com dois funcionários, além dos dois proprietários que preferem não divulgar nomes. Conta também com 16 maquinários utilizados para plantio, colheita e entrega da produção.

4.2 ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DO FUNRURAL

Considera-se importante a análise da opção de recolhimento do Funrural, atualmente existe duas formas de contribuição, a opção pelo faturamento bruto e a opção pela folha de pagamento, tema o qual já foi detalhado na fundamentação teórica. Na tabela 11 é mostrado um comparativo de ambas as formas, para analisar qual é a menos onerosa para a propriedade em estudo.

Tabela 11. Comparativo do Funrural

	FUNRURAL (Faturamento)			FUNRURAL (Folha de pagamento)		
	Alíquota	Base de cálculo(R\$)	Valor devido (R\$)	Alíquota	Base de cálculo(R\$)	Valor devido (R\$)
Pessoa Física	1,5%	1.826.194,39	27.392,92	23%	34.580,00	7.953,40
Pessoa Jurídica	2,05%	1.826.194,39	34.436,98	23%	34.580,00	7.953,40

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa (2019).

É possível verificar que a opção de tributação do Funrural pela folha de pagamentos é a mais vantajosa, tanto para pessoa física quanto para pessoa jurídica. Diante desse resultado, nesse estudo o método de tributação do Funrural a ser utilizado será pela folha de pagamento.

4.3 TRIBUTAÇÃO INCIDENTE PARA PESSOA FÍSICA

Para pessoa física, é permitido que tanto as receitas como as despesas sejam divididas entre os proprietários que exercem a atividade, nesse caso, duas pessoas. Cada contribuinte deve ter seu livro caixa, escriturado em 50% do total demonstrado (RIR/1999).

Para cálculo do resultado tributável do IRPF é possível optar por duas formas de apuração, ou seja, pelo livro caixa (resultado) ou pelo limite de 20% sobre a receita bruta. Ainda para cálculo do IRPF é possível optar por duas formas de apuração dos valores a serem deduzidos, os quais são Tributação por desconto simplificado ou Tributação por deduções legais, cabe a análise para decidir qual é a mais vantajosa.

No modelo apresentado na tabela 12 o total do lucro é dividido entre os dois sócios, incidindo sobre o valor de cada um a alíquota de 27,5% do IRPF. Nesse estudo será utilizado apenas a opção de dedução por desconto simplificado, devido ao não acesso de informações pessoais do produtor rural.

Tabela 12. IRPF na opção do Livro Caixa (resultado).

	100%	50%	50%
Total dos rendimentos tributáveis	596.391,27	298.195,64	298.195,64
Total das deduções (Desconto Simplificado)	16.754,34	16.754,34	16.754,34
(=) Base de cálculo	579.636,93	281.441,30	281.441,30
(x) 27,5% alíquota IRPF	159.400,16	77.396,36	77.396,36
(-) Parcela a deduzir	10.432,32	10.432,32	10.432,32
(=) Saldo do IRPF a pagar	148.967,84	66.964,04	66.964,04

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa (2019).

Observa-se na tabela 12 que cada sócio teria um saldo a pagar R\$66.964,04 de IRPF na opção de base de cálculo pelo livro caixa, não sendo uma forma atrativa de tributação.

Outra forma de se calcular a base de cálculo a ser tributado pelo IRPF é aplicando 20% sobre a receita bruta e sobre a base de cálculo incide a alíquota de 27,5%. Conforme demonstrado na tabela 13.

Tabela 13. IRPF na opção pelo limite de 20% sobre a receita bruta.

	100%	50%	50%
Total dos rendimentos tributáveis (20%)	365.238,88	182.619,44	182.619,44
Total das deduções (Desconto Simplificado)	16.754,34	16.754,34	16.754,34
(=) Base de cálculo	348.484,54	165.865,10	165.865,10
(x) 27,5% alíquota IRPF	95.833,25	45.612,90	45.612,90
(-) Parcela a deduzir	10.432,32	10.432,32	10.432,32
(=) Saldo do IRPF a pagar	85.400,93	35.180,58	35.180,58

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa (2019).

Após a análise o método mais indicado para os sócios seria a tributação pelo limite de 20% sobre a receita bruta, demonstrado na tabela 13, onde cada sócio pagaria R\$ 35.180,58. Nesse caso, calculando o imposto de renda em dois CPF gerou uma economia de R\$ 31.783,45 por contribuinte, ou seja, R\$ 63.566,92 no total da atividade.

Além do Imposto de renda, há a incidência do Funrural e do INSS e FGTS sobre a remuneração, para então totalizar o montante de tributos devido pelo produtor rural pessoa física, conforme apresenta a tabela 14.

Tabela 14. Demonstrativo dos tributos devidos pela pessoa física.

TRIBUTOS	ALÍQUOTA	BASE DE CÁLCULO	VALOR DEVIDO (últimos 12 meses)
IMPOSTO DE RENDA	27,5%		70.361,16
FUNRURAL	23%	34.580,00	7.953,40
SENAR	0,2%	1.826.194,39	3.652,39
INSS-Terceiros	2,7%	34.580,00	933,66
FGTS	8%	34.580,00	2.766,40
TOTAL			85.667,01

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa (2019).

4.4 COMPARATIVO DA TRIBUTAÇÃO INCIDENTE PARA PESSOA JURÍDICA

Na tabela 15 a seguir é demonstrado os tributos devidos pelos três regimes tributários possíveis para pessoa jurídica.

Tabela 15. Comparativo de Incidência de Tributação em Diferentes Enquadramentos

Tributo	Simples Nacional		Lucro Presumido		Lucro Real	
	%	Valor devido	%	Valor devido	%	Valor devido
IRPJ	-	-	15%	21.914,33	15%	89.458,69
ADIC. IRPJ	-	-	10%	-	10%	35.639,13
CSLL	-	-	9%	19.722,90	9%	53.675,21
PIS (Feijão)	-	-	0,65%	2.757,81	1,65%	7.000,59
COFINS (Feijão)	-	-	3%	12.728,34	7,60%	32.245,13
IPI	-	-	0%	0,00	0%	0,00
ICMS (feijão e trigo)	-	-	12%	62.613,68	12%	62.613,68
FUNRURAL	-	-	23%	7.953,40	23%	7.953,40
SENAR	-	-	0,25%	4.565,48	0,25%	4.565,48
FGTS	8%	2.766,40	8%	2.766,40	8%	2.766,40
INSS-Terceiros	-	-	2,7%	933,66	2,7%	933,66
IMPOSTO ÚNICO	9,52%	173.853,71	-	-	-	-
Total		176.620,11		135.956,00		296.851,37

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa (2019).

Observa-se que o enquadramento menos oneroso enquanto pessoa jurídica é a tributação pelo lucro presumido, que totalizou o montante de R\$135.956,00 de imposto. Enquanto o mais oneroso foi a tributação pelo lucro real, resultante em um montante de R\$296.851,37

Quanto ao PIS, COFINS, ICMS e IPI foi observado na legislação que alguns produtos possuíam benefícios fiscais, resultando assim na tributação apenas do PIS e COFINS sobre a venda do feijão, e ICMS sobre a venda do feijão e trigo. A soja foi o único produto que obteve benefício fiscal em todos os tributos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O resultado da pesquisa apontou o sistema de tributação pela pessoa física como a melhor opção para o produtor rural nos quatro cenários apresentados. Se analisar os três regimes na forma jurídica o Lucro Presumido é o que apresenta o melhor desempenho financeiro.

Para cálculo do Funrural foi utilizado a tributação sobre a folha de pagamento visto que tal escolha é mais vantajosa financeiramente tanto como pessoa física quanto pessoa jurídica. Para tal cálculo foi somado o valor do Senar visto que a obrigatoriedade segue independente da opção de tributação.

Constatou-se que o produtor rural pessoa física possui as vantagens de um controle mais simplificado, tendo apenas como tributação em relação ao seu o resultado o Imposto de Renda; controle de receitas e despesas de modo mais simplificado, através do livro caixa; e não tributação de CSLL, IPI, ICMS, PIS e COFINS que dependem de controles mais detalhados dependendo de um trabalho contábil estruturado.

Conclui-se que o estudo alcançou os seus objetivos e respondeu à questão de pesquisa, sendo a opção pelo regime tributário Pessoa Física a mais vantajosa para o produtor. E nesse sentido o planejamento tributário torna-se uma importante ferramenta de gestão, o qual visa economia e redução de custos.

Destaca-se que os resultados obtidos pela pesquisa, não poderão ser estendidos a outros produtores, pois faturamento, custos, despesas e atividades executadas se diferenciam de propriedade para propriedade.

REFERÊNCIAS

ALVES, Patrícia Medianeira da Costa; COLUSSO, Ana Cláudia. (2005). Empresa Rural e o Novo Código Civil. IN: Revista Eletrônica de Contabilidade. Recuperado em maio de 2019 <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIIInEspecial/a01vIIInesp.pdf>>.

BEUREN, Ilse Maria. (2012). Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade. 3a ed. Atlas, São Paulo.

CREPALDI, Silvio Aparecido. (2011). Contabilidade rural: uma abordagem decisória atual. de acordo com as Leis nº 11.638/0. 6a ed. Atlas, São Paulo.

FRANK, Ana Cláudia; RODNISKI, Cleber Marcos. (2017). Planejamento tributário para produtor rural: estudo comparativo da carga tributária para pessoa física x pessoa jurídica. UNOESC – Universidade do Oeste de Santa Catarina. Recuperado em maio de 2019, de <http://www.uniedu.sed.sc.gov.br/wp-content/uploads/2017/09/TCC-Ana-Claudia-Frank.pdf>

Planalto. (2006). Lei nº 11.326/2006. Recuperado em maio de 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11326.htm.

Planalto. (2018). Lei n. 13.606/2018. Recuperado em maio de 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13606.htm.

Planalto. (1996). Lei 9.430/1996. Recuperado em maio de 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm.

Planalto. (1977). Decreto lei n.1598, de 1977. Recuperado em junho de 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm.

Planalto. (1998). Lei n.9.718, de 1998. Recuperado em junho de 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm.

Planalto. (1991). Lei nº 8.212. Recuperado em junho de 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm.

Planalto. (2002). Lei nº 10.637/2002. Recuperado em julho de 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm.

Portal educação. (2014). Código Tributário Nacional. Recuperado em junho de 2019, de <https://www.portaleducacao.com.br/conteudo/artigos/contabilidade/conceito-de-tributo/54762>.

Portal tributário. TIPI - Decreto nº 9.394, 30 de maio de 2018. Recuperado em julho de 2019, de <http://www.portaltributario.com.br/tributario/tipi.htm>.

Portal FGTS. Sobre o FGTS. Recuperado em julho de 2019, de <http://www.fgts.gov.br/Pages/sobre-fgts/rendimento-fgts.aspx>.

Portal Embrapa. Dados econômicos. Recuperado em maio de 2019, de <https://www.embrapa.br/soja/cultivos/soja1/dados-economicos>.

SOUZA, Ricardo; GIMARÃES, José Mário Patto; MORAIS, Vander Azevedo; VIEIRA, Guaracy; ANDRADE, José Geraldo. (1995). A Administração da Fazenda. Globo, São Paulo.