

TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NA ATIVIDADE RURAL: SISTEMA PESSOA FÍSICA *VERSUS* SISTEMA PESSOA JURÍDICA

Gustavo Barbosa Gonçalves

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª: Erika Monteiro de Souza e Savi

RESUMO

As ferramentas contábeis são indispensáveis, principalmente quando se trata de tributos, a contabilidade tributária possibilita planejamentos que podem oferecer informações para a tomada de decisão. A atividade rural pode ser exercida por pessoa jurídica e por pessoa física, ambos estão sujeitos à tributação do imposto de renda. Esta pesquisa objetiva identificar, dentre as possíveis formas de tributação para a atividade rural, a que possibilita maior benefício fiscal, considerando tanto a tributação referente ao Imposto de Renda pessoa física e jurídica. Este trabalho trata-se de um estudo descritivo em que foram analisados os documentos de um produtor rural que exerce suas atividades como pessoa física, os dados foram retirados dos livros caixas dos anos de 2012 a 2016. A pesquisa demonstra que foi possível constatar que a melhor opção é exercer atividade enquanto pessoa física, pois a apuração pelo lucro presumido e simples nacional consideram as receitas e não o resultado, e enquanto pessoa física o produtor não atingiu a renda necessária que o obrigue a recolher imposto de renda.

PALAVRAS CHAVE. Planejamento Tributário; Atividade Rural; Imposto de Renda.

ABSTRACT

Accounting tools are indispensable, especially when it comes to taxes, tax accounting allows planning that can provide information for decision making. Rural activities can be practiced by legal persons and by natural persons, both subject to income tax. This research aims to identify, among possible forms of taxation for a rural activity, the one with greater tax benefit, considering the taxation related to both natural and legal persons. This paper is a descriptive study in which the documents of a farmer who exercises his work as a natural person were analyzed, the data being taken from the cash books from 2012 to 2016. The research shows that the best option is to act as a natural person, since the calculation by presumed and simple national profits considers the income and not the result, and as a natural person the farmer did not reach the necessary income that obliges him to collect income tax.

Keywords. Tax Planning; Rural Activities; Income tax.

1 INTRODUÇÃO

O Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2016) constata que tanto o faturamento bruto, quanto a receita líquida, das empresas brasileiras em 2016 recuou aos níveis da crise mundial de 2008, sendo que 78% delas tiveram queda acentuada das suas receitas nos últimos dois anos. Nesse sentido, o cenário nacional exhibe nos últimos anos uma recessão, conforme o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2016), o Produto Interno Bruto (PIB) apresentou uma retração de 3,6%.

Embora o resultado geral seja de diminuição da riqueza gerada, o setor agropecuário corresponde a mais da metade das economias de 1.135 municípios brasileiros, o IBGE (2016)

indica que este setor é de extrema importância para a economia brasileira. O Centro de Estudos Avançados de Economia Aplicada (CEPEA, 2016) demonstra que no setor agropecuário houve crescimento acumulado de janeiro a novembro de 2016 de 4,39%.

Marion e Segatti (2005) afirmam que as atividades rurais possuem fatores externos que influenciam os custos de produção, devido à dependência dos fatores climáticos, ciclos biológicos das culturas e das criações, esse fatores são associados a riscos naturais, podendo aumentar os custos normais que segundo os autores já são altos, portanto, é necessário estabelecer alternativas de redução de gastos, tal como um planejamento tributário para os produtores rurais, que precisam prestar contas do faturamento, apurar seus resultados e com isso é gerada a obrigação de recolher tributos.

Diante deste cenário, Alves (2003) define o planejamento tributário como uma ação de precaução para que sejam previstas formas com menor fator oneroso, e ainda com o objetivo principal de gerar economia para a empresa no momento em que houver o desembolso dos tributos, na administração do agronegócio. Neste mesmo sentido, Silva et al (2005) ressalta a necessidade da profissionalização da gestão e do planejamento e não se ater apenas na questão dos custos operacionais.

Miotto (2016) coloca que o sistema tributário brasileiro abrange pessoas físicas e jurídicas, no tocante às pessoas físicas, no momento em que ultrapassarem o teto de rendimentos estabelecidos para o ano-calendário devem declarar seus rendimentos e recolherem os valores devidos. A autora acrescenta ainda que as pessoas jurídicas estão sujeitas a quatro regimes de tributação: Simples Nacional, Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado.

O produtor rural está sujeito à tributação, seja explorando a atividade como pessoa física quanto como pessoa jurídica. Diante deste contexto, esta pesquisa objetiva identificar, dentre as possíveis formas de tributação legalmente aceitas para a atividade rural, a que possibilita maior benefício em termos de economia, considerando tanto a tributação referente ao Imposto de Renda - IR para pessoa física, quanto os regimes tributários para a pessoa jurídica. Sendo assim, pretende-se responder ao seguinte questionamento: Qual o sistema de tributação possibilita maior economia fiscal na atividade rural?

De tal modo que, para a consecução do objetivo geral se faz necessário alcançar os seguintes objetivos específicos: 1) Apresentar os aspectos legais que norteiam o Imposto de Renda Pessoa Física e Pessoa Jurídica. 2) Apresentar estudos anteriores sobre o tema. 3) Apurar o imposto devido pelo produtor rural em cada sistema de tributação. 4) Comparar os sistemas e apontar o mais vantajoso para o produtor rural.

A relevância desta pesquisa consiste inicialmente em evidenciar o tratamento diferenciado à tributação da renda no exercício da atividade rural e demonstrar que a contabilidade, por meio do planejamento tributário, é uma ferramenta essencial para embasar as decisões, possibilitando ao gestor maior segurança ao escolher um regime tributário.

Estabelecer uma correta administração tributária pode aumentar os lucros proporcionando maior competitividade no mercado nacional. Miotto (2016) acrescenta que o esforço dos produtores para reduzir os custos e apresentar uma atenção específica aos impostos que devem pagar pode assim contribuir para que os resultados financeiros sejam crescentes. É válido mencionar que o planejamento tributário é amplo e abrange todos os tributos para a obtenção de resultados mais completos, no entanto para fins de escopo deste trabalho, as análises incidirão apenas para fins de IR.

O estudo apresentado apresentou uma importante limitação para a consecução da pesquisa. O sistema de registro contábil adotado pelo produtor é efetuado pelo regime de caixa, fator limitante, tendo em vista que para que fosse possível analisar o sistema de apuração pelo Lucro Real, o registro contábil deveria estar sendo realizado em regime de competência, tornando a apuração do lucro confiável, visto que este (regime de competência)

é um dos princípios contábeis que devem ser observados nas atividades empresariais. Deste modo, a pesquisa restringiu-se ao estudo dos outros dois regimes de tributação possíveis para este estudo, Lucro Presumido e Simples Nacional.

Esta pesquisa foi estruturada em cinco seções, sendo essa primeira introdutória, seguida pela fundamentação teórica. A terceira seção apresenta os procedimentos metodológicos e a quarta seção se constitui dos resultados e discussões do estudo. Por fim a quinta seção refere-se à conclusão do estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Atividade Rural

A atividade rural é exercida em sua maioria por famílias, Valle (1987) esclarece que houve uma migração de atividade de subsistência para uma atividade comercial em resultado do desenvolvimento das atividades comerciais ao longo do tempo. Crepaldi (2005) acrescenta que o produtor rural que exerce atividade rural para fins econômicos tem reduzido a quantidade de atividades em seu estabelecimento rural com o intuito de aprimorar o processo de produção com o objetivo de elevar a qualidade e assim atender o mercado em que está inserido.

Marion (2002, p. 22), afirma que “empresas rurais são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo através do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas”. A atividade rural pode ser desenvolvida por meio de pessoa física, consórcio de pessoas físicas e por uma empresa jurídica. O Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), por meio do Manual de Orientação das contribuições previdenciárias e do SENAR (2014), esclarece no Quadro 1:

Quadro 1: Composição da Atividade Rural

Pessoa física	É o indivíduo que “proprietário ou não, que desenvolve em área urbana ou rural a atividade agropecuária (agrícola, pastoril ou hortifrutigranjeira), a qualquer título, em caráter permanente ou temporário”.
Consórcio de pessoas físicas	Associação de produtores rurais pessoas físicas, com o objetivo de manter trabalhadores para prestação de serviços de modo regular, diminuir custos de produção e cumprir com as exigências trabalhistas e previdenciárias.
Pessoa Jurídica	É constituída legalmente e explora as atividades pecuárias, pesqueiras e agrícolas. Podendo atuar na área rural e também na área urbana

Fonte: Adaptado de SENAR (2014).

A Lei nº 8.023/90 estabelece quais atividades rurais estão sujeitas a recolhimento de imposto e tributação específica, e considera atividade rural: a agricultura; a pecuária; a extração e a exploração vegetal e animal; a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais; bem como a transformação de produtos que são recorrentes da atividade rural, desde que a composição não seja transformada, deve ser realizada pelo próprio produtor, com maquinário ou equipamentos que sejam próprios nas atividades rurais, sendo que os insumos utilizados também devem ser produzidos no âmbito rural.

2.2 Contabilidade Rural e Planejamento Tributário

A contabilidade é ferramenta importante nas atividades empresariais, Ulrich (2009) deixa claro que a contabilidade tem a responsabilidade de informar a situação da empresa gerando

dados para a gestão, e acrescenta que é na área rural que a contabilidade tem seu desenvolvimento mais lento, no entanto Crepaldi (2012) afirma que devido à relevância do agronegócio para a economia a contabilidade rural apresenta-se como um instrumento importante para a administração da atividade rural devido à representatividade do agronegócio a contabilidade rural mostra-se um instrumento necessário para a gestão da atividade rural embora sendo uma ferramenta pouco utilizada tanto pelos produtores quanto pelos contadores, portanto é importante entender que:

A Contabilidade Rural surgiu da necessidade de controlar o patrimônio. É fato que existem pessoas, entidades e empresas que realizam muitas transações, decorrendo daí maior complexidade de controle. Seria impossível controlar um patrimônio, que é um conjunto de bens, direitos e obrigações, sem que houvesse registros organizados de todas as mutações ocorridas (CREPALDI, 2012, p. 85-86).

Miotto (2016) afirma que a contabilidade utiliza o planejamento tributário como mecanismo de busca para a redução de custos e assim maximizar os lucros, que o principal objetivo do planejamento tributário é perceber os impactos dos impostos dentro da organização, com isso deve-se tentar por meio legal diminuir as obrigações a ser entregue ao governo, a autora salienta ainda que o planejamento tributário é estudar as diversas formas de tributação.

O planejamento tributário é uma ferramenta para a tomada de decisão de tal modo que buscar a redução dos tributos é uma necessidade para amenizar a carga tributária que pessoas físicas e jurídicas estão submetidas. Segundo Fabretti (2006, p. 152), a finalidade o planejamento tributário “é obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente exigido por lei [...]”. Portanto, deve-se estudar e identificar todas as alternativas legais aplicáveis aos casos ou a existência de lacunas na lei, que possibilitem realizar a operação pretendida da forma menos onerosa possível para o contribuinte, sem contrariar a lei. A Lei 5.172/66, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, e ainda priorizar a busca de melhores alternativas lícitas de redução de tributos e maximização dos lucros.

Quadro 2: Conceito de Planejamento Tributário

Autores	Conceito
Borges (1998)	O autor denomina planejamento tributário como “planejamento fiscal e conceitua como sendo uma gerencial que tem por objetivo projetar as operações das empresas para assim conhecer as obrigações e os encargos tributários inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiantamento.”
Autores	Conceito
Lima e Duarte (2007)	“o planejamento tributário é de uma relevância fundamental, pois tem a capacidade de proporcionar à empresa a diminuição de seus custos tributários em tempos de economia turbulenta, é imprescindível a adoção de um sistema de economia legal. O planejamento tributário é a revitalização dos recursos para a empresa, pois representa maior capitalização do negócio”
Maggi (2009)	O planejamento tributário, objetiva obter economia de impostos por meio de procedimentos legais, e que tem caráter preventivo, possibilitando escolher entre as alternativas menos onerosas observando sempre os aspectos legais.
Miotto (2016)	“O planejamento tributário é um planejamento empresarial com enfoque nos tributos e seus reflexos dentro da empresa, o objetivo do planejamento tributário é a menor entrega legal de dinheiro ao governo, visto que a globalização da economia trata da sobrevivência das empresas e a correta administração tributária.”

Fonte: Adaptado de Borges (1998), Maggi (2009), Lima e Duarte (2007), Miotto (2016).

O Quadro 2 destaca os principais conceitos referentes ao planejamento tributário e demonstra a relevância da adoção desse procedimento pelas empresas, pois é possível diminuir as despesas fiscais e consequentemente maximiza os resultados.

2.3 IMPOSTO DE RENDA

O imposto de renda é de competência federal, o fato gerador deste tributo é a renda auferida por pessoas jurídicas e físicas, sendo que em cada sistema existe o percentual fixado pelo Governo. A Receita Federal é a responsável por arrecadar os valores e também manter os registros e a fiscalização de pessoas físicas e jurídicas. O Artigo 1º do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do imposto sobre a Renda.

2.3.1 Tributação da Pessoa Física

O Imposto de Renda Pessoa Física incide sobre a renda de brasileiros residentes ou não no país, cujas fontes de renda sejam originadas no Brasil. A Receita Federal apresenta alíquotas diferenciadas que variam de acordo com a renda dos contribuintes. Oliveira et al (2014), esclarece que a obrigação das pessoas físicas é anual e devem explicar a evolução patrimonial obtida ao longo do ano-calendário.

Com relação à atividade rural o Artigo 57 do Decreto nº 3000/99, menciona que são tributáveis os resultados positivos provenientes da atividade rural exercida pelas pessoas físicas. Mais especificamente, o artigo 5º da Lei nº 8.023/90 dispõe acerca da “opção” do contribuinte, pessoa física, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural. Por outro lado o art. 4º da referida lei esclarece que o resultado tributável, caso o contribuinte não efetue a opção da tributação na forma presumida, será apurado pela diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base.

O Artigo 58 do Decreto nº 3000/99 aponta as atividades rurais que pode ser explorada pela pessoa física, são elas: a agricultura, a pecuária, a extração e a exploração vegetal e animal, exploração de diversas culturas animais, transformação de produtos decorrentes da atividade rural desde que as características naturais não sejam alteradas e cultivo de florestas, o artigo exclui as atividades que fazem a intermediação de animais e produtos agrícolas.

A Tributação do imposto de renda pelo sistema pessoa física de acordo com a legislação vigente permite diversas deduções com os gastos com educação, despesas médicas e com dependentes, pensão alimentícia, contribuição à previdência social, contribuição à previdência do empregado doméstico, é possível ainda para o produtor rural compensar prejuízos e considerar os investimentos como despesas do período.

2.3.2 Tributação da Pessoa Jurídica

No Brasil as pessoas jurídicas podem ser enquadradas em três regimes de tributação, são eles: o Simples Nacional, o Lucro Real, o Lucro Presumido e o Lucro Arbitrado. (INDBRAS, 2015). Cada um desses regimes possuem suas características, vantagens e desvantagens, fazer a opção por um deles auxilia a gestão financeira da empresa, portanto, entender o cenário macroeconômico pode contribuir na escolha do melhor regime tributário, lembrando que escolha a opção por um regime vale para todo ano-calendário (INDBRAS, 2015). De acordo com a Receita Federal (2015), o arbitramento de lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. É aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso.

2.3.2.1 Simples Nacional

A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, criou o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, com efeito, a partir de 01 de julho de 2007. A Receita da Federal explica que o Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP). Este regime inclui a participação da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. De acordo com a mencionada lei, aplica-se em parte ao produtor rural limitado ao faturamento denominado no artigo 3º da LC. Neste sentido, o Art. 3º-A da Lei Complementar 123/06, dispõe:

Aplica-se ao produtor rural pessoa física e ao agricultor familiar conceituado na Lei nº 11.326, de 24 de julho de 2006, com situação regular na Previdência Social e no Município que tenham auferido receita bruta anual até o limite de que trata o inciso II do caput do art. 3º o disposto nos arts. 6º e 7º, nos Capítulos V a X, na Seção IV do Capítulo XI e no Capítulo XII desta Lei Complementar, ressalvadas as disposições da Lei nº 11.718, de 20 de junho de 2008.

Além disso, é válido mencionar que, conforme disposto no parágrafo único deste mesmo artigo retro citado, a equiparação de que trata o caput não se aplica às disposições do Capítulo IV desta Lei Complementar, ou seja, a tributação efetuada de forma simplificada, e alíquotas reduzidas incidentes sobre a receita bruta, previstas no Capítulo IV, não foram estendidas a estas pessoas físicas.

2.3.2.2 Lucro Presumido

O Lucro Presumido conforme explica Bordignon, Cassanta e Ribeiro (2007) é um regime optativo para a apuração do lucro e o imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ), no qual a receita está baseada em valores globais para presumir o lucro. A Receita Federal do Brasil (2015) define o Lucro Presumido como uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda (IR) e da contribuição social (CSLL) das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do Lucro Real. Uma vantagem desse regime é para empresas que auferem um lucro acima de 32% da receita bruta. Depois de obtido o valor do Lucro Presumido são calculados os impostos e as contribuições federais (INDBRAS, 2015).

De acordo com a Secretaria da Receita Federal (2017), usualmente, a opção é manifestada com o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano calendário, sendo considerada definitiva para todo o ano-calendário. Composição da receita (aferição do limite para adesão ao Lucro Presumido) de acordo com a base legal (Lei nº 10.637, de 2002, art. 46; Lei nº 12.814, de 16. 5. 2013, art. 7º; e IN RFB nº 1.515, de 2014, art. 121). O art. 15 da Lei nº 9.249/95 e art. 25º. Da Lei 9.430/96 determinam os percentuais a serem aplicados.

Neste sentido, a renda da atividade rural poderá ser tributada pela opção do Lucro presumido, tendo em vista o art. 13 da Lei nº 9.718/98 que estabelece que a pessoa jurídica poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido, desde que respeitados os parâmetros apresentados pela mesma lei, em que a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais).

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

Nesta sessão apresenta-se alguns trabalhos e estudos anteriores correlatos a essa pesquisa, esse levantamento aponta que o planejamento tributário influencia em uma escolha

na forma de tributação que tem a capacidade de fomentar o crescimento das organizações, demonstrando assim a importância do planejamento levando em consideração as peculiaridades de cada atividade.

Miotto (2016) realizou um estudo de caso com um produtor rural da região Norte do Rio Grande do Sul com o intuito de analisar qual o modelo tributário apresentava maior vantagem, a pesquisadora confrontou o sistema destinado a pessoas físicas com o Simples Nacional, e com isso procurou apresentar em qual modelo os custos com os tributos seriam minimizados.

O estudo apresenta as diferenças geradas pelos dois modelos: Pessoa Física e Simples Nacional. O estudo analisa seis anos que compreende entre 2010 e 2015, enquanto pessoa física a obrigação com o tributo geraram a importância de R\$ 78.163,43 e caso fosse optante pelo Simples Nacional o valor nos seis períodos seria de R\$ 935.976,04. (MIOTO, 2016)

O estudo lista quatro vantagens principais ao optar pelo IRPF, são elas: 1) Dedução de despesas com dependentes que abrangem os gastos com educação, saúde e pensão alimentícia, dedução da contribuição com a previdência social e privada, dedução da contribuição à previdência social com trabalhador doméstico, livro-caixa, aposentadoria e pensões de maiores de 65 anos. 2) A opção por deduções legais ou desconto simplificado. 3) Considerar os investimentos como despesas no mês corrente de pagamento. 4) A possibilidade de compensar prejuízo, que no caso da pesquisa permitiu economia tributária nos anos de 2013 a 2015. Com isso, Miotto (2016) conclui que a opção pelo IRPF é mais atrativo para o produtor rural em estudo.

A pesquisa de Silva et al (2015) aponta os impactos de um planejamento eficiente, os autores analisaram duas agroindústrias leiteiras com formas societárias diferentes, uma sociedade anônima e outra uma cooperativa, cujo objetivo era evidenciar os impactos que resultaram das suas atuações diante a legislação tributária vigente, a análise realizada abordou ainda a incorporação da Elegê Alimentos S. A pela Avipal S. A e a criação de filiais em outros estados pela empresa CONSUEL. O foco da pesquisa foi o planejamento tributário envolvendo todos os impostos pois o estudo de caso foi realizado junto a empresas jurídicas.

De modo geral os pesquisadores afirmam que o planejamento tributário é uma ferramenta importante e necessária no momento da tomada de decisão, pois puderam apurar que houve uma efetiva economia no pagamento de impostos em função das estratégias apontadas pelo planejamento tributário. No estudo de caso que aponta a incorporação da Elegê Alimentos S.A. pela Avipal S.A., foi realizado um estudo minucioso da legislação tributária do Brasil, permitindo construir um planejamento que resultou em economia em termos de pagamentos dos impostos estaduais e federais.

No estudo de caso que aborda a CONSUEL, conhecer os aspectos legais do ICMS dos demais estados da federação a criação da filial no Estado de São Paulo gerou economia e a possibilidade de ampliar a área de atuação. (SILVA et al, 2015)

Bordignon, Cassanta e Ribeiro (2007) apresentaram um estudo que evidencia o melhor enquadramento nos regimes de tributação do imposto de renda e contribuição social para uma empresa cuja atividade é o comércio de insumos agrícolas, os dados utilizados na pesquisa foram coletados em uma empresa do município de Campo Verde – MT.

Os pesquisadores ao analisarem os demonstrativos contábeis e as informações oferecidas pelo gestor apuraram que a empresa estava enquadrado no regime do lucro presumido e em 2007, no ano de 2007 mudaram para o regime lucro real trimestral, os autores observaram as receitas estavam ligadas a épocas específicas do ano, em específico a época do plantio e da colheita.

A pesquisa aponta que a migração dos sistemas aconteceu devido aos prejuízos fiscais em 2006, mas que a melhor opção para a empresa observando a sazonalidade é o lucro presumido, os autores explicam que essa conclusão está baseada no histórico de faturamento

da empresa no segundo semestre de 2006 e que o lucro real pode apresentar recolhimentos de valores distintos dependendo do modo em que se dará o recolhimento, se por estimativa ou trimestral, com isso Bordignon, Cassanta e Ribeiro (2007) também afirmam da importância do planejamento tributário adequados para a tomada de decisão.

3. PROCEDIMENTOS METOLÓGICOS

A presente pesquisa procura “gerar conhecimentos para aplicação prática” (GERHARDT; SILVEIRA, 2009, p. 35) com vistas a uma aplicação local, portanto, a natureza do trabalho enquadra-se como pesquisa aplicada, quanto aos objetivos propostos é uma pesquisa exploratória, pois proporciona maior familiaridade com o problema, proporciona a construção de hipóteses e gera a compreensão da questão levantada esclarece Gil (2006).

A pesquisa contará com uma pesquisa bibliográfica e um estudo de caso no qual haverá o levantamento de dados contábeis reais junto ao produtor rural. O estudo de caso é uma metodologia que “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento” (GIL, 2006, p.54) tornando-se uma pesquisa abrangente conforme acrescenta Yin (2005).

Inicialmente entrou-se em contato com escritórios de contabilidade de Ituiutaba-MG que se dispusessem a fornecer os dados necessários para a pesquisa. Após esse contato uma empresa se disponibilizou a fornecer os dados necessários para o desenvolvimento da pesquisa. Para efeito das análises foi considerado um período de cinco anos, compreendendo 2012 a 2016. A coleta de dados para a construção dessa pesquisa foi realizada por meio dos registros contábeis contidos nos livros caixas mantidos pelo produtor rural.

O critério da escolha do produtor rural para o presente estudo foi baseado na oportunidade e conveniência dos dados. O produtor está instalado em Ituiutaba, região polo do Pontal do Triângulo Mineiro. A atividade rural desempenhada pelo produtor rural selecionado é a pecuária (recria e engorda de gado bovino). E o referido produtor mantém registros contábeis formais no escritório contábil selecionado no qual presta serviços há aproximadamente dez anos para este produtor, tornando as informações confiáveis. A atividade rural é exercida como pessoa física e a média da receita anual dos cinco períodos em análise permite que os dados possam ser simulados nos três sistemas para pessoa jurídica (simples nacional, lucro real e lucro presumido).

Os dados receberam tratamento e foram organizados em planilhas desenvolvidas com auxílio do Microsoft Excel. Calcular-se-á a tributação devida em cada período (2012 – 2016) em cada um dos sistemas para pessoa jurídica, (Simples Nacional, Lucro Real e Lucro presumido), procedendo-se então uma análise comparativa e quantitativa entre os sistemas tributários, embasada na pesquisa bibliográfica.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Apresentação dos Dados

Os dados retirados dos livros caixas mantidos pelo produtor rural e das declarações anuais do imposto de renda pessoa física foram organizados em tabelas e se apresentam abaixo para melhor análise e comparação. Foi apurado inicialmente as receitas, as despesas e o lucro/prejuízos acumulados em todos os períodos de análise, a Tabela 1 abaixo demonstra prejuízos nos anos de 2012, 2014 e 2015 enquanto em 2013 e 2016 o produtor apresentou lucro na atividade desenvolvida.

Tabela 1 – Receita, despesa e lucro anual em cada período analisado

ANO	RECEITA (R\$)	DESPESA (R\$)	LUCRO/PREJUÍZO (R\$)
2012	1.082.982,29	1.118.419,78	(35.437,49)
2013	1.083.981,75	1.048.654,74	35.327,01
2014	1.226.445,12	1.475.242,20	(248.797,08)
2015	1.404.923,67	1.730.614,33	(325.690,66)
2016	1.151.838,80	1.055.190,09	96.648,71

Fonte: Dados de pesquisa (2017)

Com os resultados apurados foram simulados os valores devidos pelo produtor caso fosse empresa rural optante pelo Simples Nacional, a Tabela 2 demonstra as obrigações geradas quanto ao imposto de renda, caso pessoa jurídica. O Simples Nacional é recolhido trimestralmente. Embora o produtor tenha apresentado prejuízos em três períodos o cálculo pelo Simples Nacional considera a receita bruta e a faixa em que o produtor está inserido, na composição do cálculo foi considerado apenas o percentual correspondente ao imposto de renda, já que os demais impostos não são o foco desse trabalho.

Tabela 2 – Cálculo do imposto a pagar pelo Simples Nacional – 2012 - 2016

ANO	RECEITAS (R\$)	VALOR A PAGAR (R\$)
2012	1.082.982,29	3.592,43
2013	1.083.981,75	3.995,00
2014	1.226.445,12	4.821,58
2015	1.404.923,67	5.502,78
2016	1.151.838,80	4.601,32

Fonte: Dados de pesquisa (2017)

A apuração pelo sistema Lucro Presumido, assim como o Simples Nacional considera a receita trimestral, o Anexo 2 deste artigo apresentam a maneira pela qual foram apurados os valores devidos considerando o Lucro Presumido e a Tabela 3 abaixo apresentam as obrigações caso o produtor fosse optante desse sistema.

Tabela 3. Apuração pelo Lucro Presumido

ANO	RECEITAS (R\$)	VALOR A PAGAR (R\$)
2012	1.082.982,29	12.995,79
2013	1.083.981,75	11.258,86
2014	1.226.445,12	13.510,81
2015	1.404.923,67	12.727,22
2016	1.151.838,80	13.822,07

Fonte: Dados de pesquisa (2017)

Ao consultar as declarações de Imposto de Renda Pessoa Física a Tabela 4 demonstra que enquanto pessoa física o produtor rural não teve obrigação de recolher o imposto de renda, após apurados os resultados de cada período na atividade rural em 2012 e 2013 conforme se apresenta nas declarações houve recolhimento em face de outras rendas e atividades exercidas pelo produtor.

Tabela 4 – Imposto de renda pessoa física

ANO	PESSOA FÍSICA (R\$)
2012	0,00
2013	0,00
2014	0,00
2015	0,00
2016	0,00

Fonte: Dados de pesquisa (2017)

O produtor rural em questão possui outras rendas além da atividade rural, e realiza a declaração em conjunto com seu cônjuge. Nos anos de 2012 e 2013 houve recolhimento de imposto de renda nas declarações, em 2012 recolheu-se R\$ 751,00 e a base de cálculo foi de R\$ 29.551,60 referente aos rendimentos recebidos pelo cônjuge de pessoa jurídica.

A atividade rural neste período não gerou obrigação de recolhimento do imposto de renda visto que houve prejuízo conforme apresenta a Tabela 1 acumulando com o prejuízo apurado no período anterior (2011). Em 2013 o valor recolhido foi conforme a declaração de Ajuste Anual foi de R\$ 35.795,34. Esse valor, no entanto, refere-se a aplicações financeiras realizadas pelo produtor e não está relacionada com a atividade rural. No ano de 2013 houve lucro conforme apresenta a Tabela 1, no entanto o prejuízo do período anterior foi compensado, o resultado apresentado em 2013, portanto, não foi tributado. Em 2014, 2015 e 2016 mesmo com outras atividades não houve obrigação de recolhimento de imposto de renda.

Tabela 5 – Comparativo do Imposto a pagar em cada sistema tributário

ANO	SIMPLES NACIONAL (R\$)	LUCRO PRESUMIDO (R\$)	PESSOA FÍSICA (R\$)
2012	3.592,43	12.995,79	0,00
2013	3.995,00	11.258,86	0,00
2014	4.821,58	13.510,81	0,00
2015	5.502,78	12.727,22	0,00
2016	4.601,32	13.822,07	0,00

Fonte: Dados de pesquisa (2017)

A Tabela 5 acima compara ano a ano a geração da obrigação com imposto de renda em cada sistema tributário pessoa jurídica e no sistema de pessoa física considerando apenas o exercício da atividade rural.

A legislação oferece ao produtor rural benefícios são eles: dedução de investimentos, compensar prejuízos em exercícios posteriores, presunção de lucro.

A dedução de investimentos é basicamente dedução integral dos investimentos com o imobilizado que está envolvido na atividade, o Art. 4º da Lei 8.023/90 no 2º parágrafo permite enquadrar os investimentos como despesa no mês em que ocorre o pagamento efetivo do imposto, permitindo portanto, o lançamento integral do investimento como despesa do período.

O Artigo 4º da Lei 8.023/90 no parágrafo 3º não considera receita da atividade rural a valorização da terra nua em caso de alienação, o artigo 9º em seu parágrafo 2º da IN SRF nº 83/2001 esclarece que o valor de venda da terra nua deve ser considerado como ganho de capital e será tributado conforme estabelece o artigo 3º da Lei 8.023/90 juntamente com os artigos 18 e 22 da Lei 7.713/88.

Artigo 14 da Lei 8.023/90, os Artigos 65 e 68 do RIR e o 19 da Lei 9.250/95 mencionam a possibilidade de compensar os prejuízos da atividade rural em períodos

posteriores caso apresentem lucro a pessoa física bem como a pessoa jurídica podem utilizar desse benefício no entanto devem manter registro em livro caixa e manter os documentos fiscais que demonstram a apuração dos prejuízos,.

O terceiro benefício apontado é a presunção de vinte por cento do lucro apurado para compor a base de cálculo do imposto de renda pessoa física. O artigo 5º da Lei 8.023 de estabelece que o contribuinte, pessoa física, pode optar na “composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base.” ao realizar a declaração do IRPF.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O agronegócio é um setor que apresenta crescimento e por esse motivo deve considerar a contabilidade como uma ferramenta para planejamento e gestão da atividade. A atividade rural é exercida tanto por pequenos quanto por grandes produtores, que independentemente se a atividade é exercida por famílias ou por grandes empresas a contabilidade deve ser uma aliada e deve ser utilizada para que maximizar os ganhos e minimizar custos e despesas.

A contabilidade rural, portanto, é uma ferramenta necessária para que o produtor possa controlar seu patrimônio, possibilitando planejamentos adequados. Dentre as ferramentas gerenciais que a contabilidade oferece este artigo abordou a importância do planejamento tributário para a diminuição dos gastos com impostos, Alves (2003) considera o planejamento tributário como um fator preventivo e que é capaz de gerar economia minimizando os impactos dos impostos.

Faz parte da carga tributária o imposto de renda, que é devido tanto por pessoas físicas e jurídicas e representam desembolsos onerosos, o planejamento tributário é capaz de apontar o sistema mais vantajoso para o empresário rural, que pode exercer a atividade como pessoa física e pessoa jurídica. Ao optar por exercer a atividade como pessoa jurídica o produtor rural pode optar por três sistemas tributários: o simples nacional, o lucro real e o lucro presumido.

O simples nacional engloba diversos impostos e é apurado com base na receita auferida, e o percentual varia de acordo com a somatória das receitas dos últimos 12 meses. O lucro presumido, conforme este trabalho aponta é um sistema simplificado de apuração, esse sistema é vantajoso para empresas que tiveram um lucro maior que 32% da receita bruta. O lucro real é um sistema que exige maior organização e atenção, existe empresas que são obrigadas por força da legislação utilizar esse sistema, esse sistema é indicado para empresas que tem lucro inferior a 32% da receita apurada.

Este trabalho buscou evidenciar qual a melhor opção para o empresário rural, se exercer atividades como pessoa jurídica ou pessoa física, apresentado no comparativo do Imposto a pagar em cada sistema tributário. Ao apurar o imposto devido pelos três sistemas que as empresas podem utilizar e em comparação ao que o produtor declarou como pessoa física é evidente que a melhor opção é exercer atividade como pessoa física. Pois conforme os dados apresentados foi o sistema que não gerou a obrigação com a Receita Federal.

No entanto, deve-se ressaltar a limitação dessa pesquisa ao apurar a previsão do imposto de renda por meio do Lucro Real. A limitação encontrada foi devido ao sistema de registro contábil adotado pelo produtor que é pelo regime de caixa. Para uma devida apuração utilizando-se o Lucro Real, o registro contábil deveria estar sendo realizado em regime de competência, tornando a apuração do lucro confiável, visto que este (regime de competência) é um dos princípios contábeis que devem ser observados nas atividades empresariais.

A legislação tributária oferece benefícios para os empresários que exploram a atividade rural seja como pessoas físicas ou pessoas jurídicas, esses benefícios devem ser utilizados e analisados para maximizar os ganhos com a atividade.

Os benefícios para os produtores rurais estão descritos na Lei 8.023/90 e na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 83/2001, os empresários rurais podem considerar os investimentos da atividade como despesas dos períodos no mês de apuração, ao considerar esses investimentos como receitas e a utilização da escrituração em regime de caixa é possível ao empresário diminuir o valor da base de cálculo para a apuração do imposto de renda.

Os ganhos com a alienação de terra nua não é considerado como receita, mas como ganho de capital, possui tributação específica normatizada pela Lei 7.871/3. Ao empresário rural tanto pessoa física quanto pessoa jurídica é permitido a compensação dos prejuízos, a atividade rural pode sofrer intervenção de fatores climáticos e naturais, a legislação entende esse fatores e possui mecanismos pra que prejuízos sejam compensados. O trabalho aponta ainda a possibilidade do produtor pessoa física compor a base de cálculo do IRPF de modo presumido, considerando até 20% da receita bruta.

É preciso ressaltar ainda que ao optar exercer a atividade rural como pessoa jurídica existem outros impostos e obrigações acessórias pertinentes a uma organização. Assim, sugere-se para futuras pesquisas apurar a previsão do imposto de renda pelo sistema do Lucro Real considerando o regime de competência e o impacto das obrigações acessórias pertinentes a uma pessoa jurídica.

REFERÊNCIAS

ALVES, A. A. C. **A legalidade da fusão, cisão e incorporação de empresas como instrumento de planejamento tributário.** Jus Navigandi, Teresina, Ano 7, n.61, jan./2003. Disponível em: <<http://www.jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BORDIGNON, E. ; CASSANTA, L. F.; RIBEIRO, O. D. J. **Planejamento tributário numa empresa de comércio de insumos agrícolas: um estudo de caso.** Revista Eletrônica de Contabilidade. UFSM. Santa Maria, RS, 2007. Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/view/10>> Acesso em: 20 de jun de 2017

BRASIL. Decreto nº 3.000/99. **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.** Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm> Acesso em: 02 de set. de 2017.

BRASIL. Lei nº 5.172/66. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em 20 de jun. de 2017.

BRASIL. Lei 8.023/90. **Dispõe sobre a alteração a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural, e dá outras providências.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8023.htm> Acesso em 20 de jun. de 2017.

BRASIL. Lei 9.718/98. **Altera a Legislação Tributária Federal.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm> Acesso em 05 de nov. de 2017.

BRASIL. Lei 7.713/88. **Altera a Legislação do Imposto de Renda e dá Outras Providências**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm> Acesso em 05 de nov. de 2017.

BRASIL. Lei nº 9.250/95. **Altera a Legislação do Imposto de Renda e dá Outras Providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm> Acesso em 05 de nov. de 2017.

BRASIL. Lei nº 10.637/02. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep)**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm> Acesso em 26 de nov. de 2017.

BRASIL. Lei nº 12.817/13. **Altera a Lei nº 10.836, de 9 de janeiro de 2004**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112817.htm> Acesso em 26 de nov. de 2017.

BRASIL. Lei nº 9.249/95. **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm> Acesso em 26 de nov. de 2017.

BORGES, H. B. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

CARLOS, J. T.; OLIVEIRA, J. N. P.; MEDEIROS, T L. de. Planejamento Tributário com Incentivo Financeiro Produzir. **Revista Saber Eletrônico On Line**. Jussara, n. 2, p. 67-87, Ago/Dez. 2014. Disponível em: < http://www.unifaj.edu.br/revistas/01_2015/artigo4.pdf> Acesso em 20 de jun. de 2017.

Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada - CEPEA. **PIB do Agronegócio brasileiro**. USP. 2016. Disponível em <[http://www.cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/Relatorio%20PIBAGRO%20Brasil_NOVEMBRO\(1\).pdf](http://www.cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/Relatorio%20PIBAGRO%20Brasil_NOVEMBRO(1).pdf)> Acesso em 20 de jun de 2017.

CREPALDI, S. A.; **Contabilidade Rural: Uma abordagem decisorial**, 3 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Rural: uma abordagem decisorial**. 7. ed. revista, atualizada - São Paulo: Atlas, 2012.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de pesquisa**. UAB/UFRGS e EAD/UFRGS. Porto Alegre, RS, 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.

INDBRAS. **Regime de tributação ideal, Simples Nacional, Lucro Real ou Presumido?** (2015). Disponível em:< <http://www.indbras.com.br/regime-de-tributacao-gestao-sistema/>> Acesso em: 24/06/2017.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. **PIB dos Municípios: agropecuária representa mais da metade da atividade econômica em 1.135 municípios.** IBGE 14/12/2016. Disponível em: < <http://saladeimprensa.ibge.gov.br/noticias.html?view=noticia&id=1&idnoticia=3343&busca=1&t=pib-municipios-agropecuaria-representa-mais-metade-atividade-economica-1-135> > Acesso em 20 de jun de 2017.

Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT. **78% das empresas brasileiras tiveram queda acentuada das suas receitas nos últimos 2 anos.** IBPT 06/06/2017. Disponível em:<<https://ibpt.com.br/noticias/3/estudos>> Acesso em 22 de jun de 2017.

LIMA, F. B. DUARTE, A. M. P.; **Planejamento Tributário: Instrumento Empresarial de Estratégia competitiva.** Qualitas Revista Eletrônica. v. 6, n. 1, 2007. Disponível em: <http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/view/106> Acesso em 23 de set de 2017.

MAGGI, Luiz. **Planejamento Contábil e Tributário.** 1ª. Edição. Belo Horizonte: Fumarc, 2009. 188 p.

MARION, J. C. **Contabilidade rural: contabilidade da pecuária, imposto de renda pessoa jurídica.** 4.ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

MARION, J.C. SEGATTI, S. **Gerenciando Custos Agropecuários.** Custos e @gronegocio Online. v. 1; n. 1, Jan/Jun 2005. Disponível em: < https://www.researchgate.net/profile/Jose_Marion/publication/268379570_Gerenciando_custos_agropecuarios/links/5748679c08ae5298d8818ecd/Gerenciando-custos-agropecuarios.pdf > Acesso em 23 de set. de 2017.

MIOTTO, M. **Comparativo Tributário Modelos Pessoa Física Imposto de Renda (IRPF) e Pessoa Jurídica Simples Nacional (PJSN).** (Bacharel em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina. Tapejara-RS. 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/166709>> Acesso em 13 de jun de 2017.

OLIVEIRA, L. M.; CHIEREGATO, R.; JUNIOR, J. H. P.; GOMES, M. B. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas.** 10 ed., São Paulo: Atlas. 2014.

OIAGEN, RP. BARCELLOR, J. O. J.; CASTRO, E. E. C.; CANOZZI, M. E. A. **Custos de produção em terneiros de corte: uma revisão.** Veterinária em Foco. Canoas, v. 3; n. 2, Jan/Jun. 2006, p. 169-180. Disponível em:< <http://revistas.bvs-vet.org.br/vetfoco/article/view/27811/29199> > Acesso em 12 de jun de 2017.

Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Manual de Orientação das Contribuições Previdenciárias na Área Rural e do SENAR.** Serviço Nacional de Aprendizagem Rural. - 8ª ed. Brasília: SRFB / SENAR, 2014. 180 p.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. (2015). **Educação Fiscal.** Disponível em:<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres>>. Acesso em: 20 de jul de 2017.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. (2017). **Capítulo XIII - IRPJ - Lucro Presumido 2017**. Disponível em: < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2017-arquivos/capitulo-xiii-irpj-lucro-presumido-2017.pdf/view>>. Acesso em 15 de set de 2017.

SILVA, T.N; BRUCH, K.L.; FERNANDES, L.A.; HOFF, D.N. **O impacto do Planejamento tributário na gestão de agroindústrias leiteiras: Avipal / Elegê e COSUEL**. XLIII CONGRESSO DA SOBER: “Instituições, Eficiência, gestão e Contratos no Sistema Agroindustrial”. Ribeirão Preto. Jul/2005.

ULRICH, E. R.. **Contabilidade Rural e Perspectivas da Gestão no Agronegócio**. RACI – Revista de Administração e Ciências Contábeis IDEAU. v. 4, nº 9, 2009.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 3 ed. Porto Alegre, RS: Bookaman, 2005.

VALLE, F. **Manual da contabilidade agrária: a produção agrária, a administração da empresa agrária, a contabilidade agrária**, 2 ed. São Paulo: Atlas. 1987.