

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**AVALIAÇÃO DA FORMA DE EXPLORAÇÃO
ECONÔMICA DA ATIVIDADE APÍCOLA**

TRABALHO DE CONCLUSÃO

Marcelo de Belgrado Secchi

**Santa Maria, RS, Brasil
2007**

**AVALIAÇÃO DA FORMA DE EXPLORAÇÃO
ECONÔMICA DA ATIVIDADE APÍCOLA:
UM ESTUDO DE CASO**

por

Marcelo de Belgrado Secchi

Trabalho de conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**.

Orientador: Prof. Antonio Reske Filho

**Santa Maria, RS, Brasil
2007**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

A comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho de Conclusão

**AVALIAÇÃO DA FORMA DE EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DA
ATIVIDADE APÍCOLA**

elaborado por
Marcelo de Belgrado Secchi

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA:

Prof. Antonio Reske Filho
(Presidente/Orientador)

Santa Maria, abril de 2007.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, por permitir-me ter saúde, paz, alegria, ambição de viver, conseguindo com tais, conquistar uma vaga em um curso superior de qualidade, permitindo-me alcançar a graduação.

Como não poderia deixar de ser, agradeço aos meus pais, Juarez e Ana Maria Secchi, razões maiores de minhas alegrias, fontes de minhas forças, por tudo o que me ofereceram ao longo da minha vida, meu muito obrigado.

Aos demais familiares, que próximos ou distantes, sempre torceram por mim, compreendendo minhas ausências, incentivando-me a alcançar mais esse objetivo.

A todos os professores que participaram da minha vida acadêmica, em especial aos professores Antonio Reske Filho, meu orientador, e ao professor Wanderlei José Ghilardi, pelas suas dedicações, incentivos e confianças depositadas no trabalho executado, disponibilizando seus tempos de férias para auxílio ao meu melhor entendimento do assunto abordado.

Por fim aos meus colegas de aula, em especial a Zumbizeira, por momentos inesquecíveis em sala de aula e fora dela, por compartilhar horas difíceis de estudos, muitas vezes nas madrugadas vésperas de provas, por suas companhias em festas, churrascos, futebol e ajuda em meu crescimento intelectual e como ser humano.

“Não é a força,
mas a perseverança
que realiza grandes
coisas”.
(S. Hohnson)

RESUMO

Trabalho de Conclusão
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

AVALIAÇÃO DA FORMA DE EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DA ATIVIDADE APÍCOLA: UM ESTUDO DE CASO

AUTOR: MARCELO DE BELGRADO SECCHI

ORIENTADOR: ANTONIO RESKE FILHO

Data e Local da Defesa:

O presente trabalho é um estudo de caso realizado no Apiário Favos de Mel, situado na cidade de Itaqui-RS, que utilizando-se de pesquisa bibliográfica, tendo como objetivos os levantamentos das atividades de manejo envolvidas no processo produtivo durante o ano, as receitas auferidas, os custos incorridos e o cálculo dos impostos, como pessoa física e pessoa jurídica, para avaliação da melhor forma de exploração da atividade apícola, bem como orientar a proprietária a tomada da melhor decisão. O desenvolvimento deste estudo de caso foi alicerçado na bibliografia estudada, na coleta de dados e no acompanhamento de algumas rotinas do Apiário Favos de Mel. Foi localizada uma fragilidade no sistema de apuração de custos e receitas utilizados no Apiário, fragilidade essa que após ser detectada foi alertado a proprietária. Por fim, os atos conclusivos demonstram a contribuição que o presente estudo trouxe à matéria-objeto deste trabalho e a importância de um planejamento tributária de qualidade nas empresas familiares.

Palavras-chave: apiário; pessoa física; pessoa jurídica.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 01 –Enxame pousado sendo apanhando.....	58
FIGURA 01 – Veiculo Kombi ano 98.....	66

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Demonstrativo dos equipamentos existentes no Apiário Favos de Mel.....	55
Quadro 2 - Demonstrativo da quantidade vendida e receita proveniente das vendas dos potes de 250 gramas.....	61
Quadro 3 - Demonstrativo da quantidade vendida e receita proveniente das vendas dos potes de 275 gramas.....	61
Quadro 4 - Demonstrativo da quantidade vendida e receita proveniente das vendas dos potes de 500 gramas.....	62
Quadro 5 - Demonstrativo da quantidade vendida e receita proveniente das vendas dos potes de 1 quilo.....	62
Quadro 6 - Demonstrativo da quantidade vendida e receita total das vendas durante o ano de 2006.....	62
Quadro 7 - Demonstrativo da quantidade vendida e receita total das vendas por produto durante o ano de 2006.....	63
Quadro 8 – Demonstrativo da receita de venda simulada a cooperativas, explorando a atividade apícola como pessoa física utilizando a mesma quantidade vendida do ano de 2006 como PJ.....	63
Quadro 9 – Demonstrativo do valor da mão-de-obra conforme as formas de exploração como PJ e PF.....	65
Quadro 10 – Demonstrativo do custo com gasolina, utilizado pelo apiário em 2006.....	66
Quadro 11 – Demonstrativo dos demais custos com o veículo, utilizado pelo apiário em 2006.....	67
Quadro 12 – Demonstrativo do custo total com o veículo, utilizado pelo apiário em 2006.....	67
Quadro 13 – Demonstrativo do custo da troca da cera pelo apiário em 2006.....	68
Quadro 14 - Demonstrativo das quantidades, valores, vida útil e depreciação dos equipamentos existentes no Apiário Favos de Mel.....	70
Quadro 15 – Demonstrativo do custo das embalagens usadas nas vendas durante o ano de 2006.....	71
Quadro 16 – Demonstrativo do custo dos rótulos usados nas vendas durante o ano de 2006.....	71

Quadro 17 – Demonstrativo do cálculo do SIMPLES.....	72
Quadro 18 – Demonstrativo do cálculo do IRPF.....	73
Quadro 19 – Demonstrativo resumido dos custos com impostos conforme as formas de exploração como PJ e PF.....	73
Quadro 20 – Demonstrativo do custo com serviços contábeis durante o ano de 2006.....	74
Quadro 21 – Demonstrativo do custo com água e luz durante o ano de 2006....	74
Quadro 22 – Demonstrativo resumido do custo com água e luz durante o ano de 2006.....	75
Quadro 23 – Demonstrativo de resultado da atividade apícola, explorada como PF e PJ.....	75

LISTA DE ABREVIATURAS

ABC – Custeio Baseado em Atividades

AGF – Aquisições do Governo Federal

APACAME - Associação Paulista de Apicultores, Criadores de Abelhas Melíferas Europeias

CBA - Confederação Brasileira de Apicultores

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

FUNRURAL – Fundo Rural

IN – Instrução Normativa

IPI – Imposto Produto Industrializado

IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física

IRPJ – Imposto Renda Pessoa Jurídica

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

LC – Lei Complementar

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PF – Pessoa Física

PJ – Pessoa Jurídica

PIS – Programa de Integração Social

PROAGRO – Programa de Garantia da Atividade Agropecuária

REDE APIS – Rede de Apicultura Integrada Sustentável

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

SRF – Secretaria da Receita Federal

SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 Tema	16
1.2 Problema	16
1.3 Objetivos	17
1.3.1 Objetivo geral.....	17
1.3.2 Objetivos específicos.....	17
1.4 Justificativas	17
1.5 Organização do estudo	18
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	20
2.1 Atividade rural	20
2.1.1 História da atividade rural.....	20
2.1.2 Características da atividade rural.....	20
2.1.3 Considera-se atividade rural.....	22
2.1.3.1 Atividades principais.....	23
2.1.3.2 Atividade acessórias ou conexas.....	23
2.1.4 Não considera-se atividade rural.....	24
2.1.5 Receita bruta da atividade rural.....	24
2.1.6 Despesa de custeio.....	26
2.1.7 Investimentos	26
2.1.8 Comprovação das despesas e dos investimentos.....	27
2.1.9 Resultado da atividade rural.....	27
2.1.10 Livro caixa.....	28
2.2 Apicultura	28
2.2.1 Conceito de apicultura.....	28
2.2.2 História da apicultura.....	29
2.2.3 Características das abelhas.....	30
2.2.4 Apicultura no Brasil.....	31
2.2.4.1 Apicultura no Brasil atualmente.....	31
2.3 Contabilidade	32
2.3.1 Conceito de contabilidade.....	32
2.3.2 Contabilidade rural.....	33

2.4 Contabilidade de custos	34
2.4.1 Conceito da contabilidade de custos.....	34
2.4.2 Conceitos básicos de custos.....	35
2.4.2.1 Gastos.....	36
2.4.2.2 Desembolso.....	36
2.4.2.3 Investimentos.....	36
2.4.2.4 Custos.....	37
2.4.2.5 Despesas.....	37
2.4.2.6 Pagamentos.....	37
2.4.2.7 Perdas.....	37
2.4.3 Classificação dos custos.....	38
2.4.3.1 Custos fixos	38
2.4.3.2 Custos variáveis.....	39
2.4.3.3 Custos diretos.....	39
2.4.3.4 Custos indiretos.....	39
2.4.4 Métodos de custeios.....	40
2.4.4.1 Sistema ABC.....	40
2.4.4.2 Custo variável ou direto.....	41
2.4.4.3 Custeio por absorção.....	42
2.4.4.4 Custeio padrão.....	44
2.5 Contabilidade tributária	44
2.5.1 Legislação tributária.....	44
2.5.2 Planejamento tributário.....	44
2.6 Contabilidade tributária da atividade rural	45
2.6.1 Formas de exploração da atividade rural.....	45
2.6.1.1 Forma de exploração da atividade rural como Pessoa Física.....	46
2.6.1.1.1 Imposto de Renda Pessoa Física.....	46
2.6.1.2 Forma de exploração da atividade rural como Pessoa Jurídica.....	46
2.6.1.2.1 SIMPLES.....	47
3 METODOLOGIA	49
3.1 Delineamento da pesquisa	49
3.2 Limitações da pesquisa	50
4 DESENVOLVIMENTO	51

4.1 Apresentação do apiário.....	51
4.2 Desenvolvimento da atividade apícola.....	52
4.2.1 Equipamentos e utensílios para o desenvolvimento da atividade apícola	53
4.2.1.1 Equipamentos utilizados pelo Apiário Favos de Mel.....	55
4.2.2 Criação do apiário.....	56
4.2.3 Colméias.....	57
4.2.4 Manejo das colméias e colheita do mel.....	58
4.2.5 Instalações.....	59
4.2.5.1 Extração do mel.....	59
4.2.5.2 Perda de enxames.....	60
4.2.6 Receitas da atividade apícola.....	61
4.2.7 Custos da atividade apícola.....	64
4.2.7.1 Mão-de-obra.....	64
4.2.7.2 Transporte.....	65
4.2.7.3 Alimentação das abelhas.....	67
4.2.7.4 Cera.....	68
4.2.7.5 Rainhas.....	69
4.2.7.6 Depreciação.....	69
4.2.7.7 Embalagens e rótulos.....	71
4.2.7.8 Impostos incidentes na atividade apícola.....	72
4.2.7.9 Custos de manutenção do material permanente.....	73
4.2.7.10 Custo com contador.....	74
4.2.7.11 Água e Luz.....	74
4.3 Cálculo dos resultados.....	75
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	76
5.1 Conclusões.....	76
5.1.1 Conclusão quanto ao objetivo geral.....	76
5.1.2 Conclusão quanto aos objetivos específicos.....	77
5.2 Recomendações.....	77
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	78
ANEXOS.....	81
ANEXO A - Percentuais aplicados sobre a base de cálculo mensal, para fins de cálculo do Imposto de Renda Física.....	82

ANEXO B - Percentuais aplicados sobre a base de cálculo mensal, para fins de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Juridica optante do SIMPLES..... 83

Formatados: Marcadores e numeração

4.2 INTRODUÇÃO

Com o aumento da expectativa de vida média do ser humano e sua crescente preocupação com a qualidade de vida houve um aumento considerável nas últimas décadas da procura por produtos naturais, sendo o mel um dos seus representantes.

Por esses fatores a apicultura tornou-se uma fonte de renda interessante para pequenos agricultores e empresas familiares.

O mel brasileiro sempre teve concorrentes fortes como, o mel da Argentina, do Uruguai e da China, mas no último ano vem sofrendo também com o embargo europeu.

Segundo Reginaldo Resende, coordenador nacional da Rede de Apicultura Integrada Sustentável (Rede Apis), mesmo com o aumento do preço do produto no mercado internacional, o Brasil exportou mais de 14 mil toneladas só nos primeiros 10 meses de 2006, números esses devido ao forte frio do inverno europeu, que castigou fortemente principalmente os enxames da Alemanha, um dos maiores produtores e consumidores daquele continente.

Apesar de sofrer com o embargo europeu, o Brasil tem batido recordes de exportação, graças ao mercado consumidor do Canadá e dos Estados Unidos da América.

Diferentemente do que ocorre nos principais países do mundo, no Brasil o mel é considerado um produto de segunda necessidade, ou seja, grande parte da população não consome mel diariamente, sendo este visto como remédio e não como alimento rico em nutrientes.

Mesmo produzindo uma quantidade abaixo da demanda interna, a apicultura brasileira passou de importadora para exportadora. Essa situação se deve ao baixo valor que é vendido nosso produto no mercado internacional, ao alto valor que chega aos nossos consumidores internos e a boa qualidade do nosso mel, livre de impurezas.

O consumo de mel no Brasil é um dos mais baixos do mundo, sendo de apenas 100 gramas por habitante por ano, enquanto os alemães consomem aproximadamente 2,4 quilos por habitante por ano.

Um dos responsáveis deste baixo consumo brasileiro é o grande ônus tributário imposto ao apicultor, diminuindo assim a margem de lucro do mesmo, fazendo com que o mel chegue muito caro à mesa do consumidor final.

Com todo esse panorama, observa-se que o apicultor deve possuir um conhecimento técnico aprimorado, visão empresarial, dedicação e muito trabalho para a obtenção do seu objetivo final, ou seja, o lucro.

Diante disso julga-se necessário um estudo de caso no Apiário Favos de Mel, abordando os custos e receitas da atividade, para melhor determinação da forma de exploração da atividade apícola.

1.42.7 Tema

Estudo de avaliação da melhor forma de exploração econômica da atividade apícola, do Apiário Favos de Mel, situado na cidade de Itaqui-RS, com base nos dados relativos ao ano de 2006.

1.22.8 Problema

No Brasil o consumo de mel vem crescendo entre as classes mais abastadas da nossa população, mas ainda não chega a um preço acessível aos estabelecimentos comerciais para que as classes mais humildes, maior parte da população brasileira, possam consumir esse produto, tornando o consumo de mel, no Brasil um dos mais baixos em relação aos principais países do mundo.

Esse baixo consumo deve-se basicamente ao alto preço que o mel chega ao consumidor final, preço esse em grande parte devido ao ônus tributário que é exigida do produtor, por este ver-se obrigado a constituir Pessoa Jurídica (PJ) para poder embalar seu produto e vender com sua marca nos estabelecimentos comerciais de todo país.

Para o produtor rural, uma saída é a exploração da atividade apícola como Pessoa Física (PF), pagando um menor ônus tributaria, porém não podendo embalar seu produto com marca própria, permanecendo no anonimato e sujeitando-se a vender seu mel por um menor preço para cooperativas exportarem ou para indústrias nacionais de remédios, bolachas, cigarros entre outras, fatia essa muito pequena em relação àquela.

Formatados: Marcadores e numeração

Formatados: Marcadores e numeração

Diante desse contexto, procurou-se descobrir-se a melhor alternativa para a exploração econômica da atividade apícola seria vendendo a um preço mais baixo na condição de pessoa física, ou vendendo o produto com marca própria, por maior preço na condição de pessoa jurídica optante do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES).

1.3.2.9 Objetivos

Formatados: Marcadores e numeração

1.3.12.9.1 Objetivo geral

Avaliação da melhor forma de exploração econômica da atividade apícola, considerando a produção e venda através de Pessoa Física ou Pessoa Jurídica optante do SIMPLES.

1.3.22.9.2 Objetivos específicos

Formatados: Marcadores e numeração

- a) determinar quais as atividades de manejo envolvidas no processo produtivo durante o ano;
- b) calcular os tributos devidos explorando a atividade apícola como pessoa jurídica optante do SIMPLES;
- c) calcular os tributos devidos explorando a atividade apícola como pessoa física;
- d) calcular o custo da atividade apícola explorando como pessoa jurídica optante do SIMPLES e
- e) calcular o custo da atividade apícola explorando como pessoa física.

1.42.10 Justificativa

Formatados: Marcadores e numeração

O ambiente mundial vem passando por modificações profundas no que diz respeito aos aspectos social e econômico. Neste cenário de competição global, as empresas são compelidas a adotar sistematicamente novos métodos de trabalho e diminuição de custos que possam aumentar a sua competitividade e, assim, fazer frente a uma concorrência cada vez mais voraz.

A apicultura é uma das atividades produtivas capazes de causar impactos positivos, pois já é comprovada sua viabilidade nas diversas regiões brasileiras e que existem imensas vantagens para o setor dos pontos de vista social, ambiental e econômico.

O apicultor brasileiro vem conquistando um aumento sensível na aceitação do mel no mercado interno nos últimos anos, espaço esse que vem sendo conquistado através da percepção das pessoas de que o mel é um produto natural, portanto extremamente saudável.

Dessa forma o mel vem sendo inserido entre os produtos de consumo do brasileiro, principalmente de alta renda e apesar do alto preço, ganha novos consumidores a cada dia, por ser o mel, um produto associado à prevenção de doenças e a boa qualidade de vida.

A produção de mel no Brasil, conforme a Confederação Brasileira de Apicultores (CBA) gira em torno de 40 toneladas/ano sendo a quinta no cenário mundial e sua cadeia produtiva envolve cerca de 350.000 pessoas, sendo a grande maioria de pequenos produtores.

Ainda conforme a CBA, estima-se que a produção de mel no Brasil poderia ser de pelo menos 200 mil toneladas /ano, aumento de produção esse inibido devido ao ônus tributário que o produtor rural é obrigado a pagar, e conseqüente aumento do valor de venda do produto, o que diminui consideravelmente o consumo interno.

O Apíário Favos de Mel, esta inserido dentro deste mercado, tornando-se relevante o presente estudo em que se avalia a melhor forma de exploração econômica da atividade apícola, sendo este um dos fatores de suma importância para o crescimento do mesmo no mercado.

4.52.11 Organização do estudo

O presente estudo contempla no capítulo primeiro a introdução, os objetivos geral e específicos, a justificativa e a organização do trabalho. O capítulo segundo contém a revisão bibliográfica no que tange as atividades rurais, a apicultura, a contabilidade, a contabilidade de custos, a contabilidade tributária e a contabilidade tributária na atividade rural. No capítulo terceiro apresenta-se a metodologia do trabalho, seu delineamento e suas limitações. No capítulo quarto se dá o estudo de caso, onde é feita uma explanação sobre a atividade apícola, cálculo das receitas e

custos da atividade apícola, cálculo dos impostos e calculo do resultado da atividade apícola como PF e PJ.

Por fim o capítulo quinto apresenta as conclusões e recomendações do trabalho.

Formatados: Marcadores e numeração

23 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.43.1 Atividade rural

Formatados: Marcadores e numeração

2.4.13.1.1 História da atividade rural

Formatados: Marcadores e numeração

Segundo Hubermann (1976, p. 17), “a agricultura foi umas das primeiras atividades produtivas e econômicas do homem, iniciando a revolução neolítica, por volta de 10.000 a.C.”. Assim o homem veio a fixar-se, deixando de ser nômade.

Concomitantemente a descoberta da agricultura, com a fixação do homem em um determinado local, este passou a explorar também a pecuária, criando animais, tanto para ajudar em seus afazeres como para sua alimentação.

Com a utilização dos metais, a partir de 6.000 a.C., possibilitou ao homem aumentar sua capacidade de exploração da atividade rural, passando a desenvolver técnicas novas de exploração agrícola e pecuária, conseqüentemente viabilizando um aumento populacional.

Atualmente o homem, através de técnicas de manejo apuradas e máquinas agrícolas cada vez mais sofisticadas, consegue colher safras nunca antes imaginadas, ao passo que sua atividade zootécnica tem conseguido aumentar consideravelmente sua produção de carne, leite, lã, ovos, mel, entre outros, através do melhoramento genético e do seu manejo.

2.4.23.1.2 Características da atividade rural

Formatados: Marcadores e numeração

A atividade rural possui diversas peculiaridades em relação às demais atividades. Segundo Santos (2002, p. 19) entre elas esta o “fato de o administrador da propriedade rural não ter controle sobre os fatores externos (preço dos produtos, clima, existência de mercado para os produtos, pragas, entre outros), devendo conhecê-los para tomar as decisões mais favoráveis”.

Será analisado cada um desses fatores externos:

a) O preço da maioria dos produtos agropecuários (entre eles o mel) é definido exclusivamente pela lei de oferta e procura, não possuindo nenhum tipo de controle, portanto o administrador rural deve acompanhá-los mantendo um histórico

para seguir as tendências do mercado. Portanto só resta ao agricultor tentar reduzir o custo para obter uma melhora no resultado.

b) O clima é um fator externo que não se pode mudar, podendo simplesmente ser previsto, dando tempo para que o produtor consiga tomar as melhores decisões, diferente da indústria em que se consegue quase que inteiramente, isolar o processo produtivo das condições atmosféricas e climáticas.

c) Existência de mercado para seus produtos: O administrador rural deve fazer uma pesquisa prévia de mercado para analisar se seu produto terá demanda proporcional a sua produção. Deve ser feito um acompanhamento constante dessa demanda, prevendo assim variações no consumo do seu produto.

d) As pragas são uma verdadeira ameaça para a agropecuária, podendo dizimar plantações e afetar seriamente a atividade zootécnica. O administrador rural deve estar atento a elas, tomando as devidas precauções.

Existem também os fatores internos da atividade rural (tamanho da empresa, rendimentos das culturas e criações, eficiências da mão-de-obra e do equipamento, entre outros), fatores esses controláveis pelo homem, e que fazem toda diferença no resultado econômico da empresa rural.

Após essa análise dos fatores externos e citação dos fatores internos, pode-se constatar que o produtor tem que analisar a atividade como se fosse uma empresa rural, implantando sistemas de controle gerencial, para poder concorrer no mercado atual, deixando de administrar sua propriedade rural de forma conservadora ou como um *hobby* sob pena de ter prejuízos financeiros.

Segundo Medeiros (1999, p. 97) um erro ainda muito cometido pelos produtores rurais, "é o desconhecimento de que a sua propriedade deve ser tratada de forma distinta da sua pessoa física". Esta prática é muito adotada por produtores rurais onde o dinheiro da empresa é retirado para compra de bens e pagamentos de contas de pessoas da família, sem ter sido planejada essa retirada de capital da empresa.

O capital retirado da empresa, por vezes pode acabar comprometendo o seu capital de giro, comprometendo seriamente sua saúde financeira e por muitas vezes fazendo com que a mesma venha a contrair dívidas desnecessárias para o bom andamento de suas atividades.

2.1.33.1.3 Considera-se atividade rural

Formatados: Marcadores e numeração

Antes de citar quais são as atividades consideradas rurais, é importante conhecer o que é uma empresa rural.

Anceles (2002, p. 158), comenta “que a empresa para se enquadrar no direito, tem uma visão tripartite: o empresário, a atividade econômica organizada e o estabelecimento”.

Dessa forma, vê-se que a empresa rural se enquadra na definição do direito, uma vez que o empresário é o próprio produtor rural, pessoa física ou jurídica, a atividade econômica organizada é o intercâmbio de bens e serviços e o estabelecimento é o local onde se desenvolve essa atividade, que é a propriedade rural.

Segundo Marion (2002, p. 24), “empresas rurais são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo por meio do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas”.

Já para Crepaldi (1998, p. 23), “é a unidade de produção em que são exercidas atividades que dizem respeito a culturas agrícolas, criação do gado ou culturas florestais, com a finalidade de obtenção de renda”.

Ambos os conceitos de empresa rural abordam a exploração da terra e da criação dos animais como fonte de renda. E partindo desses conceitos classificam as atividades rurais em três grupos distintos:

- a) Produção Vegetal - Atividade Agrícola;
- b) Produção Animal - Atividade Zootécnica;
- c) Indústrias Rurais - Atividade Agroindustrial.

Nem todas as atividades desenvolvidas no meio rural são consideradas pela legislação brasileira como sendo atividades rurais, tendo como exemplos os casos da fabricação de bebidas alcoólicas e o beneficiamento de arroz em máquinas industriais.

Segundo a Lei Federal n.º 8023/90 considera-se atividade rural:

- Art. 2º Considera-se atividade rural:
- I - a agricultura;
 - II - a pecuária;
 - III - a extração e a exploração vegetal e animal;
 - IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura e não configure procedimento industrial feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.

Pode-se concluir então que conforme a legislação brasileira, a apicultura está incluída como atividade rural.

Um conceito importante é o de atividade agrária, muito bem definido por Miguel Neto (1997, p. 70):

Atividade agrária constitui uma forma de atividade humana que tem por objetivo fazer a natureza orgânica produzir certos tipos de vegetais e de animais com o fim de aproveitar-se dos seus frutos e produtos. Esta atividade cria relações entre homem e o solo e entre os homens entre si, que atuam no trabalho da terra. O primeiro tipo de relação implica o trabalho da terra; o segundo, supõe a co-participação daqueles que atuam em trabalhos vinculados à produção agropecuária, em qualquer de suas formas ou modalidades.

3.1.3.1 Atividades principais

Anceles (2002, p. 27) diz: “Constituem, genericamente, atividades rurais ditas principais (1) o cultivo de vegetais e (2) a criação de animais, no sentido, portanto, de atividades que se poderiam qualificar como sendo de produção”.

Podem-se citar como formas de atividade principal as criações de animais destinados ao mero lazer ou a funções de conteúdo estritamente estético, tal como às criações de cavalos de corrida e peixes ornamentais.

3.1.3.2 Atividades acessórias ou conexas

Quando a pessoa jurídica tiver como atividade principal a atividade rural, e utilizar da transformação e à alienação dos produtos dela originados, serão chamadas de atividades acessórias ou conexas.

Podem-se citar como formas de atividade acessória ou conexa a transformação do leite, em manteiga pelo produtor rural, ou o acondicionamento do mel em embalagens pelo produtor rural.

2.1.43.1.4 Não considera-se atividade rural

Formatados: Marcadores e numeração

Segundo Anceles (2002, p. 30) “a transformação de produtos agrícolas e pecuários não abrange produtos típicos do setor secundário da economia, ainda que obtidos com matéria-prima exclusivamente da propriedade rural”.

Algumas atividades que não são de natureza rural para fins do imposto de renda, segundo ANCELES (2002,p. 34):

- a) a industrialização de produtos, tais como bebidas alcoólicas em geral, óleos essenciais, arroz beneficiado em máquinas industriais, fabricação de vinho com uvas ou frutas;
- b) a comercialização de produtos rurais de terceiros e a compra e venda de rebanho com permanência em poder do contribuinte em prazo inferior a 52 dias, quando em regime de confinamento, ou 138 dias, nos demais casos;
- c) o beneficiamento ou a industrialização de pescado *in natura*;
- d) o ganho auferido por proprietário de rebanho, entregue mediante contrato por escrito a outra parte contratante (simples possuidora do rebanho), para o fim específico de procriação, ainda que o rendimento seja predeterminado em número de animais;
- e) as receitas provenientes do aluguel ou arrendamento de máquinas, equipamentos agrícolas e pastagens e da prestação de serviços de transportes de produtos de terceiros;
- f) as receitas decorrentes da venda de recursos minerais extraídos da propriedade rural, tais como metal nobre, pedras preciosas, areia, aterro, pedreiras;
- g) as receitas de vendas de produtos agropecuários recebidos em herança ou doação quando o herdeiro ou donatário não explore atividade rural;
- h) as receitas financeiras de aplicações de recursos no período compreendido entre dois ciclos de produção;
- i) os valores dos prêmios ganhos a qualquer título pelos animais que participarem em concursos, competições, feiras e exposições;
- j) os prêmios recebidos de entidades promotoras de competições hípcas pela proprietária, criadores e profissionais do turfe.
- l) as receitas oriundas da exploração de turismo rural e de hotel-fazenda.

Assim não sendo tais atividades consideradas atividades rurais, não podem usufruir dos benefícios oferecidos pela legislação tributária, para o incentivo da atividade rural, como por exemplo a depreciação acelerada incentivada.

3.1.5 Receita bruta da atividade rural

A receita bruta da atividade rural é constituída das vendas dos produtos oriundos das atividades rurais, definidas anteriormente, ou seja, a receita bruta incluirá todas as vendas que o produtor realizar referentes à atividade rural, conforme definida em lei.

A receita bruta da atividade rural será computada sem a exclusão do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Fundo Rural (FUNRURAL) e adicionado os seguintes valores descritos no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

Art. 61. A receita bruta da atividade rural é constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades definidas no art. 58, exploradas pelo próprio produtor-vendedor.

§ 1º Integram também a receita bruta da atividade rural:

I - os valores recebidos de órgãos públicos, tais como auxílios, subvenções, subsídios, aquisições do Governo Federal - AGF e as indenizações recebidas do Programa de Garantia da Atividade Agropecuária - PROAGRO;

II - o montante ressarcido ao produtor agrícola, pela implantação e manutenção da cultura fumageira;

III - o valor da alienação de bens utilizados, exclusivamente, na exploração da atividade rural, exceto o valor da terra nua, ainda que adquiridos pelas modalidades de arrendamento mercantil e consórcio;

IV - o valor dos produtos agrícolas entregues em permuta com outros bens ou pela dação em pagamento;

V - o valor pelo qual o subscritor transfere os bens utilizados na atividade rural, os produtos e os animais dela decorrentes, a título da integralização do capital.

§ 2º Os adiantamentos de recursos financeiros, recebidos por conta de contrato de compra e venda de produtos agrícolas para entrega futura, serão computados como receita no mês da efetiva entrega do produto.

§ 3º Nas vendas de produtos com preço final sujeito à cotação da bolsa de mercadorias ou à cotação internacional do produto, a diferença apurada por ocasião do fechamento da operação compõe a receita da atividade rural no mês do seu recebimento.

§ 4º Nas alienações a prazo, deverão ser computadas como receitas as parcelas recebidas, na data do seu recebimento, inclusive a atualização monetária.

§ 5º A receita bruta, decorrente da comercialização dos produtos, deverá ser comprovada por documentos usualmente utilizados, tais como nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais.

A receita bruta, decorrente das vendas dos produtos, deverá ser comprovada por documentos hábeis, usados pelo produtor, como: nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais.

3.1.6 Despesa de custeio

Despesas de custeio são aquelas necessárias à percepção dos rendimentos da atividade rural e à manutenção da fonte produtora, relacionadas com a natureza das atividades rurais exercidas.

Algumas particularidades:

- a) As despesas relativas a aquisição a prazo de bens serão dedutíveis nas datas dos pagamentos;
- b) Bens adquiridos mediante financiamento rural - na data do pagamento do bem;
- c) Leasing – na data do pagamento de cada parcela;
- d) Consórcio – após retirada do bem tem tratamento idêntico ao leasing;
- e) Encargos financeiros de financiamento rural.

Segundo Anceles (2002, p. 86), “citam-se como exemplos de despesas de custeio: as despesas com salários, despesas com arrendamento rural e despesas com adubo e fertilizantes”.

3.1.7 Investimentos

Segundo Anceles (2002, p. 86):

Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário (exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua), com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e que seja realizada com:

- a) benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos;
- b) culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais;
- c) aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;
- d) animais de trabalho, de produção e de engorda;
- e) serviços técnicos especializados, devidamente contratados, visando elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou exploração rural;
- f) insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores e matrizes, girinos e alevinos, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais;
- g) atividades que visem especificamente à elevação socioeconômica do trabalhador rural, tais como casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde;
- h) estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade;
- i) instalações de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica;

j) bolsas para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.

Todos os investimentos são dedutíveis na data do pagamento.

Citam-se como exemplos de investimentos: tratores, utilitários rurais e máquinas e implementos agrícolas.

3.1.8 Comprovação das despesas e dos investimentos

As despesas de custeio e os investimentos serão comprovados com documentos idôneos, tais como fatura, recibo, nota fiscal, laudo de vistoria, folha de pagamentos de empregados, identificando adequadamente a destinação dos recursos.

A Nota Fiscal Simplificada e o Cupom de Máquina Registradora não são documentos hábeis para comprovar despesas efetuadas pelas pessoas físicas na apuração do resultado da atividade rural (INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL nº 17, de 4 de abril de 1996).

3.1.9 Resultado da atividade rural

Toda receita apurada diminuída das despesas de custeio e dos investimentos serão considerados resultado da atividade rural.

O resultado da atividade rural, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto na Declaração de Ajuste Anual. Para sua apuração, as receitas e despesas são computadas mensalmente pelo regime de caixa.

A legislação brasileira permite a compensação dos prejuízos, desde que apresente Declaração de Ajuste Anual referentes aos anos que obtiver resultado negativo. Se pessoa física, deverá ter o livro caixa e os documentos fiscais do(s) ano(s) do(s) respectivo(s) prejuízo(s) a compensar.

É facultada a pessoa física, que tiver receita bruta total inferior a R\$ 56.000,00(cinquenta e seis mil reais), a escrituração do livro caixa, porém não sendo permitido a compensação de prejuízos.

3.1.10 Livro caixa

Através da escrituração do livro caixa será apurado o resultado da exploração da atividade rural, devendo este abranger as receitas, despesas de custeio, investimentos e outros valores que integram a atividade rural.

O livro caixa pode ser considerado forma de apuração do resultado da atividade rural, independente do tamanho do imóvel rural, do tipo de atividade rural explorada e tamanho da receita bruta auferida no ano.

O livro caixa independe de registro em órgão da Receita Federal ou em qualquer repartição pública e deverá ser numerado sequencialmente e conter, no início e no encerramento, “termos” que identifiquem o contribuinte e a finalidade do livro. Não poderá haver rasuras, entrelinhas, intervalos em branco, raspaduras, emendas ou borraduras.

O livro caixa também poderá ser feito através do sistema de processamento eletrônico.

Segundo Anceles (2002, p. 24), “a falta do livro caixa implica o arbitramento do lucro de 20% da receita bruta do ano-calendário”.

Ainda segundo Anceles (2002, p. 25), “dessa obrigação exonera-se o pequeno agricultor com receita de até R\$ 56.000,00, que manterá apenas simples prova documental”.

Art. 71. À opção do contribuinte, o resultado da atividade rural limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário, observado o disposto no art. 66 (LEI Nº 8.023, de 1990, art. 5º).

§ 1º Essa opção não dispensa o contribuinte da comprovação das receitas e despesas, qualquer que seja a forma de apuração do resultado.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica à atividade rural exercida no Brasil por residente ou domiciliado no exterior (LEI Nº 9.250, de 1995, art. 20, e § 1º).

2.23.2 Apicultura

2.2.13.2.1 Conceito de apicultura

Inicialmente será abordado o conceito de apicultura segundo a enciclopédia Wikipédia: “Apicultura é a parte da [zootecnia especial](#) dedicada ao estudo e à

criação de [abelhas](#) para os seguintes fins: produção de [mel](#), [própolis](#), [geléia real](#), cera, [pólen](#) e veneno. Além disso, as abelhas são ótimas polinizadoras”.

A apicultura é uma atividade especial que deve ser tratada com muita responsabilidade, pois, embora possa gerar lucro e satisfação ao apicultor, não sendo explorada corretamente pode causar sérios acidentes.

A experiência do apicultor é ponto fundamental para a segurança e o sucesso do empreendimento. Por este motivo, a atividade deve ser iniciada com poucas colméias para adquirir experiência e com os primeiros lucros ampliar o apiário.

Pode-se analisar a apicultura com uma visão mais empresarial como sendo a atividade que visa à criação das melhores abelhas, para que forneçam, no menor espaço de tempo, os melhores produtos pelo menor preço e alcançando assim os maiores lucros.

[2.2.23.2.2](#) História da apicultura

A relação entre o homem e as abelhas é bastante antiga, como indicam registros encontrados em pinturas primitivas na Espanha e na África.

Estima-se que o homem tenha começado a fazer uso dos produtos das abelhas há mais de 7.000 anos, utilizando-os para fins alimentares e medicinais. O mel foi o primeiro adoçante conhecido pelo homem, que o utilizava em rituais e momentos festivos. O mel só teve seu uso diminuído com o crescimento do cultivo da cana em várias regiões do mundo e a descoberta da fabricação do açúcar.

O processo de obtenção do mel passou por três fases distintas: a da caça, quando era obtido pelo extrativismo; a da criação rústica das abelhas em cortiços e caixas primitivas; e, finalmente, a criação racional quando as abelhas passaram a ser mantidas em colméias racionais ou mobilistas (apicultura migratória).

O homem sempre teve um grande fascínio pelo mundo das abelhas e isto está registrado nos estudos de comportamento, organização e ecologia deste pequeno inseto realizados ainda no século XVII.

Contudo, foram as grandes descobertas científicas e inventos dos últimos 150 anos que fizeram com que a apicultura pudesse ganhar a dimensão global que possui hoje, tornando-se um importante segmento do setor agropecuário.

Contudo, seja por simples passatempo ou por amor à natureza, seja por curiosidade, por necessidade de estudos, ou seja, por interesse econômico, o certo é que mais e mais pessoas se sentem atraídas pela criação de abelhas nos dias atuais, tornando-se, portanto, apicultores.

2.2.33.2.3 Características das abelhas

Formatados: Marcadores e numeração

A abelha é um inseto trabalhador, disciplinado e convive num sistema de extraordinária organização, habitando em cada colméia aproximadamente 60 mil abelhas.

As abelhas vivem em enxames, isto é, em grande número de indivíduos no mesmo ninho, onde existe a divisão de trabalho e separação de castas. As castas são os membros da colméia, normalmente uma rainha, centenas de zangões e milhares de operárias.

A rainha tem como função a postura e a manutenção da ordem social da colméia. Os zangões têm como única função a fecundação da rainha, morrendo logo após ter copulado. As operárias executam todo o trabalho necessário para a manutenção e proteção da colméia, sendo as operárias abelhas do sexo feminino, porém sem capacidade de postura de ovos fecundados, pois possuem órgãos de reprodução atrofiados.

Além de mel, pólen, própolis, geléia real e veneno (medicamento contra diversos distúrbios e afecções) as abelhas são importantíssimas na polinização das plantas, pois muitas das plantas que cultivamos, sobretudo as árvores frutíferas como a pereira e a macieira que dependem dos insetos para sua polinização.

Um ramo de negócio surpreendente que vem crescendo no mercado é o aluguel de colméias nos estados do sul do país. O agricultor paga ao apicultor para que ele coloque suas colméias perto de suas plantações, com o objetivo de que as abelhas façam à polinização necessária.

O aluguel de colméias não seria necessário, se o desmatamento não fosse tão grande e a agricultura hoje não dependeria tanto das abelhas como inseto polinizador.

[2.2.43.2.4](#) Apicultura no Brasil

Formatados: Marcadores e numeração

No Brasil, esta atividade teve início em 1839 com abelhas “mansas” vindas da Europa e em 1956 o professor Warwick Estevan Kerr buscou na África rainhas de colméias africanas produtivas e resistentes a doenças.

A intenção era realizar pesquisas comparando a produtividade, rusticidade e agressividade entre as abelhas européias, africanas e seus híbridos e, após os resultados conclusivos, recomendar a abelha mais apropriada às nossas condições.

Mas algo deu errado e algumas rainhas africanas fugiram, formando colméias e após miscigenarem-se com outras abelhas tornaram-se híbridas, mais agressivas e produtivas. Nascia assim a Abelha Africanizada.

Com o nascimento da abelha africanizada e conseqüente exploração de suas colméias, o Brasil passou de 28º colocado no ranking mundial de produção de mel em 1956 para o 5º lugar em 2006, segundo a Confederação Brasileira de Apicultores.

[2.2.4.13.2.4.1](#) Apicultura no Brasil atualmente

Formatados: Marcadores e numeração

Atualmente a apicultura tornou-se um instrumento de inclusão econômica e alternativa de emprego e renda para pequenos produtores brasileiros, entretanto uma pequena parcela de produtores, das diferentes regiões do país já adota a apicultura como sua principal fonte de renda familiar e decide investir uma parte maior de seu capital nessa atividade, sendo a apicultura uma atividade que requer capacitação, gerenciamento de tecnologia e apoio governamental.

Essa capacitação se refere à profissionalização do produtor, pois a qualificação e especialização são fundamentais, para que seu produto torne-se competitivo no mercado nacional e internacional.

O Brasil, mesmo com as suas dimensões continentais e com a maior parte do seu território explorável, não consegue ser auto-suficiente na produção de mel, necessitando importá-lo.

O Brasil tem uma produção anual de aproximadamente 40 mil toneladas, enquanto o consumo gira em torno de 70 mil toneladas, segundo dados da

Associação Paulista de Apicultores, Criadores de Abelhas Melíferas Europeias (APACAME).

O Brasil possui todas as características necessárias para tornar-se o maior produtor mundial, devido ao clima favorável, uma enorme quantidade de plantas nectaríferas e poliníferas e uma produção que alternadamente ocorre durante todo o ano, em praticamente todas as regiões do país.

Outra importante vantagem competitiva que a apicultura brasileira possui, é o elevado grau de tolerância às pragas e doenças que as abelhas africanizadas possuem e que tantos prejuízos têm causado em outras importantes regiões apícolas mundiais.

2.3.3.3 Contabilidade

Formatados: Marcadores e numeração

2.3.13.3.1 Conceito de contabilidade

Formatados: Marcadores e numeração

A contabilidade é indispensável a todas as pessoas e empresas, tanto no caráter fiscal quanto na ótica gerencial, pois conforme a definição dos autores citados abaixo, ela possui como principal objetivo fornecer informações econômicas relevantes para cada tipo de usuário interessado.

Para Ludicibus (1997, p. 28):

A contabilidade objetivamente, é um sistema de informações e avaliação destinado a promover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação a entidade objeto de contabilização. O objetivo principal da contabilidade é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança.

Segundo Leone (1987, p. 28):

Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro, relativos aos atos e fatos da administração pública, ou então a ciência que coordena e dispõe em livros apropriados (ou em fichas) a descrição das operações efetuadas por uma empresa com o objetivo de conhecer a situação da dita empresa, determinar os resultados obtidos e explicar as causas que produziram tais resultados.

Conforme Libonati (1996, p. 25):

A contabilidade é um dos principais instrumentos para embasar a administração moderna nas tomadas de decisões, pois além de identificar, registrar e mensurar os eventos econômicos que alteram o patrimônio de uma entidade, também possibilita a análise dos mesmos.

Desta forma, o administrador de uma empresa, de posse das informações fornecidas pela contabilidade, pode avaliar a situação de sua organização, constatar a ocorrência de lucro ou prejuízo, podendo redirecionar os rumos da entidade.

Assim, o objetivo da contabilidade é efetuar os registros de todos os fatos patrimoniais para possibilitar um controle efetivo deste, de modo que os usuários possam tomar decisões a partir das informações obtidas. De outra forma, poder-se-ia dizer que o objetivo da contabilidade é permitir o estudo e o controle dos fatos contábeis decorrentes da administração do patrimônio das empresas ou entidades econômico-administrativas.

2.3.23.3.2 Contabilidade rural

Formatados: Marcadores e numeração

A contabilidade rural é uma importante ferramenta de auxílio aos empresários deste setor. Assim, aplicada de forma correta pode demonstrar toda a vida evolutiva da empresa.

Por isso é imprescindível que também na agropecuária, a contabilização dos fatos e sua estruturação sejam realizadas com o perfeito conhecimento, não apenas técnico, mas também de sua atividade operacional, respeitando as peculiaridades da atividade.

Conforme Crepaldi (1998, p. 75-76):

A contabilidade como um dos principais sistemas de controle em formação para as empresas rurais, podendo, através de seus instrumentos, verificar a situação da empresa sob os mais diversos enfoques, tais como, análise de estrutura, de evolução, de solvência, de garantia de capitais próprios e de terceiros, de retorno de investimentos, entre outros.

Desta forma, é necessário elaborar informações contábeis que permitam ao empresário rural, conhecer melhor sua propriedade, e suas atividades desenvolvidas, destacando-se alguns pontos importantes, como:

- a) quais atividades produtivas ele desenvolve;
- b) planejamento e controle das atividades exploradas;
- c) ter as receitas e despesas evidenciadas para o desempenho do negócio;

- d) o potencial de crescimento da propriedade, e das atividades rurais;
- e) destacar o retorno dos seus investimentos, e principalmente saber qual o verdadeiro custo de produção.

Portanto todas essas informações devem estar de forma clara e objetiva, com o intuito de abastecer o empresário rural com as instruções corretas e capazes de ajudá-lo no bom desempenho do agro-negócio.

Assim como nos demais setores, a agropecuária objetiva o retorno econômico-financeiro que satisfaça o produtor rural. Por esse motivo a contabilidade está constantemente gerando informações diretamente relacionadas com a lucratividade, liquidez e alguns riscos que podem ocorrer no agro-negócio.

Infelizmente, na maioria das propriedades os seus gestores não possuem condições para discernir os resultados obtidos em suas atividades rurais, os custos de seus produtos desenvolvidos em sua propriedade, verificar quais seriam os mais rentáveis e onde poderiam minimizar os custos de produção.

Muitas vezes, o produtor rural não consegue distinguir o dinheiro que obteve com a venda do milho, do recebido da venda do leite. Então o controle de caixa da propriedade fica totalmente desorganizado, envolvendo também seu capital particular, dificultando ainda mais a contabilização de seus resultados.

Com uma contabilidade rural transparente e organizada, o produtor rural poderá ter acesso a diversos dados, sabendo com maior precisão através de dados gerenciais minimizar riscos, diminuir custos e aumentar resultados.

2.43.4 Contabilidade de custos

Formatados: Marcadores e numeração

2.4.13.4.1 Conceito da contabilidade de custos

Formatados: Marcadores e numeração

Para iniciar este item, é importante colocar o conceito de contabilidade de custos:

É o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões (LEONE 1997, p. 19).

A contabilidade de custos, que inicialmente tinha a sua aplicação voltada basicamente para o campo industrial, adquiriu através de sua evolução no decorrer do tempo, um imenso potencial para controle e tomada de decisões, passando a ser utilizada em outros campos, inclusive o da atividade rural.

Custos são essencialmente medidas monetárias dos sacrifícios com que a organização tem que arcar para alcançar seus objetivos. Sua principal função é produzir informações sobre: custeio de produtos, serviços e atividades; controle de custos por área de atividade e avaliação de desempenho.

Custos é o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos serviços, dos componentes de organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição, para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento (LEONE, 1996 p. 13).

Backer et al. (1984, p. 2), salientam que “a contabilidade de custos ocupa-se da classificação, agrupamento, apropriação, atribuição e controle de custos”.

Há algum tempo atrás, a contabilidade de custos se restringia ao controle das atividades de produção das empresas fabris, mas veio a evoluir com o aumento de suas finalidades, passando a se tornar fator essencial em termos de informações, de apoio ao administrador.

A contabilidade de custos traz sempre consigo a idéia de ser um instrumento de auxílio à empresa em sua luta por expansão e sobrevivência, sendo por esse motivo considerado uma técnica de extrema utilidade para o administrador no manejo dos recursos.

A idéia básica de custos é de que eles devem ser determinados tendo em vista o uso a que se destinam.

Com essas definições entende-se que a contabilidade de custos, dentro suas diversas áreas de abrangência, envolve como objetivos principais o fornecimento de informações de natureza econômica e financeira aos usuários internos e externos à entidade.

2.4.23.4.2 Conceitos básicos de custos

Para se entender a contabilidade de custos necessita-se entender suas diversas terminologias e conceitos que por muitas vezes acabam por confundir, administradores, gerentes e tomadores de decisões, fazendo com que esses acabem tomando por muitas vezes a decisão equivocada.

Dentre essas terminologias citam-se as seguintes: os gastos, os desembolsos, os investimentos, os custos, as despesas, os pagamentos, e as perdas. Será explanado cada um deles separadamente.

2.4.2.13.4.2.1 Gastos

Formatados: Marcadores e numeração

Segundo Padoveze (1996, p.202) gastos são:

Gastos são todas as ocorrências de pagamentos ou recebimentos de ativos, custos ou despesas. Significa receber os serviços e produtos para consumo para todo o processo operacional, bem como os pagamentos efetuados e recebidos de ativos.

Citam-se como exemplos de gastos:

- Gastos com aquisição de mercadorias para revenda.
- Gastos com aquisição de matérias-primas para industrialização.
- Gastos com aquisição de máquinas e equipamentos.

2.4.2.23.4.2.2 Desembolso

Formatados: Marcadores e numeração

Os autores Neves e Viceconti (2001, p.11), definem desembolso como sendo “um pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço. Pode ocorrer concomitantemente com o gasto (pagamento a vista) ou depois deste (pagamento a prazo)”.

2.4.2.33.4.2.3 Investimentos

Formatados: Marcadores e numeração

Para Martins (2000, p. 25), investimentos são:

Investimentos são todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são "estocados" nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização.

Citam-se como exemplos de Investimentos:

- Aquisição de móveis e utensílios.
- Aquisição de imóveis.
- Aquisição de matéria-prima.

2.4.2.43.4.2.4 Custos

Para Crepaldi (2002, p. 79), custo é: “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços; são todos os gastos relativos à atividade de produção”.

2.4.2.53.4.2.5 Despesas

Para Crepaldi (2002, p. 80) despesa é: “gasto com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com finalidade de obtenção de receitas”.

Leone (2000, p. 62), considera a despesa como o componente negativo da renda de determinado período, ou seja, a despesa é sempre um consumo, é sempre alguma coisa já gasta para obtenção da renda.

Citam-se como exemplos de Despesas:

- Salários e encargos sociais do pessoal de vendas.
- Energia elétrica consumida no escritório.
- Conta telefônica do escritório.

2.4.2.63.4.2.6 Pagamentos

Para Padoveze (2000, p. 222) “pagamentos são os atos financeiros de pagar uma dívida, um serviço ou um bem ou direito adquirido. É a execução financeira dos gastos e investimentos da empresa”.

2.4.2.73.4.2.7 Perdas

Formatados: Marcadores e numeração

Formatados: Marcadores e numeração

Formatados: Marcadores e numeração

Formatados: Marcadores e numeração

Segundo Crepaldi (2002, p.80) conceitua-se perdas como:

Gasto não intencional decorrente de fatores externos fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa. No primeiro caso, são consideradas da mesma natureza que as despesas e são jogadas diretamente contra o resultado do período. No segundo caso, em que se enquadram, por exemplo, as perdas normais de matérias-primas na produção industrial, integram o custo de produção do período.

2.4.33.4.3 Classificação dos custos

Formatados: Marcadores e numeração

Visando adquirir uma melhor compreensão sobre os diversos tipos de custos, serão descritas as principais classificações constantes nas publicações dos principais autores em matéria de custos.

2.4.3.13.4.3.1 Custos fixos

Formatados: Marcadores e numeração

Os custos fixos são aqueles custos que não variam com as variações da quantidade produzida, dentro de um mesmo nível de produção.

De acordo com Crepaldi (2002, p. 83) “um aspecto importante a ressaltar é que os custos fixos são fixos dentro de determinada faixa de produção e, em geral, não são eternamente fixos, podendo variar em função de grandes oscilações no volume de produção”.

Portanto, entende-se que custos fixos são aqueles que são constantes no total, dentro de um intervalo de relevância que está sendo considerado. Estão relacionados à simples disponibilidade de capacidade operacional ou produtiva. Ou seja, quer a empresa produza ou não, eles ocorrerão. Como é o caso do aluguel, depreciação das máquinas e parte da energia elétrica consumida.

Os custos fixos totais se mantêm inalterados mesmo quando há aumento da produção. Isso se deve a não alteração no intervalo relevante. Não havendo modificação nos custos fixos, aumentando-se o nível de produção, aqueles serão mais facilmente diluídos, acarretando uma diminuição no custo total da produção.

2.4.3.23.4.3.2 Custos variáveis

Formatados: Marcadores e numeração

Custos variáveis são segundo Padoveze (2000, p. 148) “aqueles custos cujo montante em unidades monetárias variam na proporção direta das variações do nível de atividades”.

Os custos variáveis são aqueles custos que tem como característica variar proporcionalmente com o volume que é produzido. Se não há quantidade produzida, o custo variável é nulo.

Um conceito mais completo pode ser dado por Viceconti (2003, p.18) que define custos variáveis como sendo “aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção da empresa. Os custos variáveis aumentam à medida que aumenta a produção”. São exemplos de custos variáveis: matéria-prima, mão-de-obra direta, embalagens, comissões sobre produção e horas-extras.

2.4.3.33.4.3.3 Custos diretos

Formatados: Marcadores e numeração

Entende-se por custos diretos, aqueles que são facilmente verificados como integrantes do produto, que podem ser medidos, quantificados, calculados, que guardam as devidas proporções com o produto. Por exemplo: a madeira para fabricar móveis e os salários de todos os operários que trabalham diretamente na produção.

São os que podem ser diretamente (sem rateio) apropriados aos produtos, bastando existir uma medida de consumo (quilos, horas de mão-de-obra ou de máquina, quantidade de força consumida etc). Em geral, identificam-se com os produtos e variam proporcionalmente à quantidade produzida CREPALDI (2002, p. 81).

2.4.3.43.4.3.4 Custos indiretos

Formatados: Marcadores e numeração

São aqueles que se incorporam aos produtos através de critérios de rateio, por não se identificarem diretamente com os produtos. Essa incorporação ou apropriação, como é comumente chamada, se dá através de critérios ou chaves de rateio, por vezes arbitrários.

São os custos que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos, portanto, são custos apropriados indiretamente aos produtos. O parâmetro utilizado para estimativas é chamado de base ou critério de rateio (VICECONTI, NEVES, 2003, p. 17).

2.4.4.3.4.4 Métodos de custeios

Formatados: Marcadores e numeração

Segundo Martins (2001, p. 235), “Custeio é toda e qualquer forma de apropriação ou alocação dos custos aos produtos”. Existem diversos métodos de custeio atualmente sendo utilizados, destacaremos os principais: ABC, Custeio Variável ou Direto, Custeio por Absorção e Custeio-Padrão.

2.4.4.13.4.4.1 Sistema ABC

Formatados: Marcadores e numeração

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) surgiu porque as empresas necessitaram adequar-se às novas exigências dos clientes, que exigiram produção de melhor qualidade com menor preço.

Com esse método de custeio, os setores responsáveis pela contabilização dos custos, viram-se obrigados a rever seus sistemas e critérios de rateio dos custos, a fim de levar para a gerência informações mais precisas, e que servissem de suporte para a tomada de decisões dos responsáveis pelo controle.

O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (Activity-Based Costing), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos utilizado pelo método do custeio por absorção (MARTINS, 2001, p. 93).

Este método consiste em perseguir os custos indiretos até o ponto de identificá-los com o produto, de forma a alocá-los como custos diretos.

A contabilidade por atividade é um processo de acumulação e rastreamento de custos e de dados de desempenho para as atividades da empresa, proporcionando o *feedback* dos resultados reais comparados com o custo planejado, para iniciar ações corretivas sempre que necessária.

O custeio ABC é uma ferramenta para entendimento do custo. Um sistema de custos por atividades atribui os custos no momento em que realmente ocorrem não como deveriam ou poderiam ser realizados.

As principais finalidades do custeio por atividade são:

- a) fornecer uma linha base do processo de fabricação;
- b) proporcionar visibilidade das atividades organizacionais;
- c) relacionar os efeitos entre fatores de produção e o processo de produção;
- d) identificar, avaliar, medir e implantar atividades;
- e) relacionar custos orçados com reais.

2.4.4.23.4.4.2 Custos variáveis ou diretos

Formatados: Marcadores e numeração

Para Neves e Viceconti (1998, p. 139)

O custeio Variável é um tipo de custeamento que consiste em considerar como Custo de Produção do Período, apenas os Custos Variáveis incorridos. Os Custos Fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como Custos de Produção e sim como Despesas, sendo encerrados diretamente contra resultado do período.

Por considerar os custos fixos como se fossem despesas ao contrário do que ocorre no custeio por absorção, onde ocorre a prática de rateio por muitas vezes errôneo, o custeio variável tem grande utilidade para fins gerenciais, pois nas demonstrações a base do custeio variável obtém-se um lucro que acompanha sempre a direção das vendas.

O critério do custeamento variável é assim denominado porque trata dos custos que variam com o parâmetro operacional que foi escolhido para ser a base do volume ou da atividade ou segmento, cujos custos e operações estamos querendo estudar (LEONE, 2000, p. 391).

O fator mais forte da defesa do uso do método de custeio direto é baseado no fato de não ser necessário o uso de rateios para a alocação dos custos fixos. O custeio direto depende de um sistema contábil rigoroso que separe os custos variáveis e os custos fixos de produção, de modo que os gastos imputados aos custos sejam aqueles efetivamente incorridos e registrados contabilmente.

Mas existem também críticas a forma de realização do método do custeio variável como é explanado a seguir por Neves e Viceconti:

Custeio Variável fere os princípios contábeis, em especial os Princípios de Realização da Receita, de Confrontação e da Competência. Estes princípios estabelecem que os custos dos produtos só podem ser reconhecidos à medida que estes são vendidos, já que, somente quando reconhecida a receita, é que devem ser deduzidos todos os sacrifícios para sua obtenção. Como o Custeio Variável reza que os custos fixos sejam deduzidos do resultado, mesmo que nem todos os produtos sejam comercializados, ele violaria tais princípios. Por esta razão também não é aceito pelo fisco e por auditorias independentes (NEVES E VICECONTI 1998, p. 148-149)

Citam-se algumas vantagens do custeio variável:

- a) o custo dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns;
- b) o lucro líquido não é afetado por mudanças de incremento ou diminuição de inventários;
- c) os dados necessários para a análise das relações custo-volume-lucro são rapidamente obtidas do sistema de informação contábil;
- d) o custeamento direto possibilita mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões (LEONE 1997, p. 247).

Ainda sob a ótica do mesmo autor podem-se citar algumas desvantagens do custeamento variável são elas:

- a) a exclusão dos custos fixos indiretos para a valoração dos estoques causa sua sub-avaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período;
- b) na prática, a separação de custos e fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semi-variáveis e semi-fixos, podendo o custeamento direto incorrer em problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio (LEONE 1997, p. 247).

2.4.4.33.4.4.3 Custeio por absorção

Formatados: Marcadores e numeração

Segundo Martins (2001, p. 41, 42), custeio por absorção:

É o método derivado da aplicação dos princípios da contabilidade geralmente aceitos. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

O sistema de absorção é alvo de inúmeras dúvidas sobre sua forma de aplicação conforme demonstrado a seguir:

Segundo Padoveze (1997, p. 239):

Historicamente, o custeio por Absorção veio a ser utilizado mais em razão dos critérios de avaliação de inventários do que das necessidades gerenciais da empresa. Ele está de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, pois considera todos os gastos industriais como relacionados com produto.

Para Santos (1995, p. 31):

O método de custeamento por absorção é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada decisão, porque tem como premissa básica os rateios dos chamados custos fixos, que, apesar de se apresentarem lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas.

Padoveze (1997, p. 243) passa uma visão mais geral sobre o assunto:

Os defensores do custeamento por absorção argumentam que os custos fixos de produção adicionam valor ao inventário, e com isso tem potencial de serviço futuro. Eles argumentam que todos os custos envolvidos na criação do inventário devem ser carregados como ativos, não apenas os custos variáveis. Os custos fixos de depreciação, seguro, salários da chefia e outros são tão essenciais para geração das unidades de produtos quanto os custos variáveis. Ambos os custos, fixos e variáveis, são inseparavelmente atados às unidades produzidas e devem permanecer atados como inventário se unidades produzidas não tenham ainda sido vendidas.

Santos (1995, p. 31) entende que:

A metodologia de custeamento pelo método por absorção é considerada como básica para avaliação de estoques pela Contabilidade Financeira, para fins de levantamento de Balanço Patrimonial e de Resultado, com a finalidade de atender as exigências fiscais e societárias, entre outras.

O custeio por absorção obedece ao princípio da competência, apropriando os custos fixos à produção do período. É mais realista no que se refere à avaliação do estoque.

Apuração do custeio por absorção é demonstrada por Viceconti & Neves (2003, p. 33):

1. Separação de custos e despesas.
2. Apropriação dos custos diretos e indiretos à produção realizada no período.
3. Apuração do custo da produção acabada.
4. Apuração do resultado.

2.4.4.43.4.4.4 Custeio padrão

Formatados: Marcadores e numeração

O sistema de custeio padrão utiliza valores pré-determinados, mas que ainda não foram realizados. Tais valores são determinados a partir de padrões técnicos de produção. Para Martins (2000, p. 332) “o uso do custo-padrão ideal é extremamente restrito, já que serviria apenas para comparações realizadas no máximo uma vez por ano, por exemplo, para se ter uma idéia de quanto se evoluiu com relação a anos anteriores”.

Outra definição de custeio padrão é abordada por Peres Jr. et al. (2003, p. 154).

É o custo predeterminado das operações, considerando a quantidade de matérias-primas, o tempo de mão-de-obra que se calcula necessários em condições normais de operação, os valores que se espera pagar por materiais e salários, durante determinado período, e ainda os custos indiretos e fixos que serão incorridos, normais em relação à capacidade de produção.

3.5 Contabilidade tributária

3.5.1 Legislação tributária

O conceito dado pelo Código Tributário Nacional (Lei N.º 5.172/66) em seu artigo 96, é adequada e suficiente para o nosso estudo:

Art. 96. A expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

3.5.2 Planejamento tributário

O planejamento tributário é a forma utilizada por contadores, administradores, advogados e empresários, como forma de reduzir legalmente o ônus tributário que as empresas são obrigadas a pagar.

Drucker (1962, p.131), define que “o planejamento não diz respeito a decisões futuras, mas às implicações futuras de decisões presentes”.

O planejamento tributário pode ser conceituado como sendo:

Uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos fiscais inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal (BORGES, 2002, p.65).

Segundo Borges (2002, pg. 64) existem dois fatores que determinam a necessidade do planejamento tributário: “ o primeiro é o elevado ônus fiscal incidente no universo dos negócios. O outro é a consciência empresarial do significativo grau de complexidade, sofisticação, alternância e versatilidade da legislação pertinente.”

3.6 Contabilidade tributária da atividade rural

Na atividade rural existem diversas particularidades e incentivos no que tange ao ordenamento tributário. Particularidades essas relevantes, tanto na forma exploração da atividade como pessoa física como na forma de pessoa jurídica.

Serão explanados a seguir as formas de exploração e os impostos.

3.6.1 Formas de exploração da atividade rural

A atividade rural pode ser explorada na forma de pessoa física ou na forma de pessoa jurídica. Na forma de pessoa jurídica existem diversas formas de tributação, entre elas estão: lucro real, presumido, arbitrado e SIMPLES.

O RIR é que delimita como serão tributadas as pessoas físicas e jurídicas que praticam atividade rentável.

Diante do fato de que o objetivo do presente estudo é demonstrar qual a melhor forma de exploração entre pessoa física ou pessoa jurídica optante do SIMPLES na atividade apícola, não será abordado as demais formas de tributação da pessoa jurídica.

3.6.1.1 Forma de exploração da atividade rural como Pessoa Física

Segundo a Lei Federal n.º 10406 de 10/01/02 (Novo código civil):

Art. 1º Toda pessoa é capaz de direitos e deveres na ordem civil.

Art. 2º A personalidade civil da pessoa começa do nascimento com vida; mas a lei põe a salvo, desde a concepção, os direitos do nascituro.

Todas as pessoas capazes, que têm direito e deveres de ordem civil e quando exploram atividade rentável, serão passíveis de tributação conforme a lei.

3.6.1.1.1 Imposto de Renda Pessoa Física

As pessoas físicas deverão apresentar declaração individualmente, relativa aos rendimentos que perceberem de seu capital, de seu trabalho, da combinação de ambos ou de proventos de qualquer natureza, conforme o RIR/99:

Art. 839. As pessoas físicas serão lançadas individualmente pelos rendimentos que perceberem de seu capital, de seu trabalho, da combinação de ambos ou de proventos de qualquer natureza, bem como pelos acréscimos patrimoniais (DECRETO-LEI nº 5.844, de 1943, art. 80, e LEI nº 5.172, de 1966, art. 43).

Importante ressaltar ainda que:

Art. 57. São tributáveis os resultados positivos provenientes da atividade rural exercida pelas pessoas físicas, apurados conforme o disposto nesta Seção (LEI nº 9.250, de 1995, art. 9º).

O resultado da atividade rural, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto, na declaração de rendimentos e, quando negativo, constituirá prejuízo compensável.

3.6.1.2 Forma de exploração da atividade rural como Pessoa Jurídica

São evidenciadas as formas jurídicas de exploração da atividade rural.

Define-se pessoa jurídica como sendo:

A união de indivíduos que, por meio de um trato reconhecido por lei, formam uma nova pessoa, com personalidade distinta da de seus membros. As pessoas jurídicas podem ter fins lucrativos (empresas industriais, comerciais etc.) ou não (cooperativas associações culturais, religiosas etc.). Normalmente, as pessoas jurídicas denominam-se empresas (MARION, 2000, p. 27).

Para Borges (1998, p. 42) “a empresa rural é unidade de produção para uma comunidade mais ampla, onde se associam terra, trabalho, capital e técnica, tudo dirigido organicamente a um fim econômico”.

3.6.1.2.1 SIMPLES

O Simples Nacional também conhecido como Super Simples, que entrará em vigor em julho de 2007 estabelecerá normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 do Código Civil, “quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que a Lei Complementar n.º 123 de 2006 em seu artigo nº 3:

I - no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00;

II - no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00.

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos (LEI COMPLEMENTAR N.º 123 de 2006).

Consideram-se inscritas no Simples Nacional as microempresas e empresas de pequeno porte regularmente optantes pelo Simples Federal da Lei nº 9.317 de 1996, salvo as que estiverem impedidas de optar por alguma vedação imposta pela Lei Complementar (LC) nº 123.

Dentre as vedações, podem-se citar:

- a) empresas de fomento mercantil;
- b) empresa que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
- c) pessoa jurídica que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
- d) empresa que realize atividade de consultoria.

A LC 123 trata ainda das obrigações acessórias, das penalidades e acréscimos legais, da preferência nos processos licitatórios (como critério de desempate), e dos processos administrativo e judicial.

O sistema de tributação adotado pelo novo Simples implica no recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições, citados na Lei Complementar n. 123/2006:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

- I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);
- II – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- V – Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- VI – Contribuição para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o [art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#), exceto no caso das pessoas jurídicas que se dediquem às atividades de prestação de serviços previstas nos incisos XIII a XXVIII do § 1º e no § 2º do art. 17 desta Lei Complementar;
- VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Deve-se atentar, que em alguns desses tributos há exceções, onde o recolhimento será realizado de forma distinta, e ainda, ressalta-se a obrigatoriedade

de inclusão do ICMS e do ISS no regime, independentemente de convênio entre os entes federativos.

As empresas optantes pelo SIMPLES estão dispensadas de escrituração contábil, vale dizer, de adotar o regime de competência.

Neste sentido estabelece a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, em seu art. 1.179, § 2º:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

§ 1º Salvo o disposto no art. 1.180, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados.

§ 2º É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970.

4 METODOLOGIA

4.1 Delineamento da pesquisa

A metodologia é um elemento essencial de qualquer trabalho para que haja organização, coerência e entendimento.

Metodologia é uma preocupação instrumental. Trata das formas de se fazer Ciência. Cuida dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos. A finalidade da Ciência é tratar a realidade teórica e praticamente. Para atingirmos tal finalidade, colocam-se vários caminhos. Disto trata a Metodologia (DEMO, 1997, p. 19).

Segundo Tachizawa (2000, p. 49) "a monografia representativa de um estudo de caso deve ser desenvolvida a partir da análise de uma determinada organização".

Este trabalho foi desenvolvido a partir de uma pesquisa do tipo bibliográfica, baseada em um estudo de caso.

Segundo Köche (1997, pg. 122) uma pesquisa bibliográfica é "a que se desenvolve tentando explicar um problema, utilizando o conhecimento disponível a partir das teorias publicadas em livros ou obras congêneres".

Para Fachin (2002, pg. 42) o estudo de caso é "caracterizado por ser um estudo intensivo. É levado em consideração, principalmente, a compreensão, como um todo, do assunto investigado. Todos os aspectos do caso são investigados".

A adoção desse método deve-se às particularidades do objeto de pesquisa, pois, segundo Gil (1996, p.58), "o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos".

Para o estudo de caso realizado no Apiário Favos de Mel, foi inicialmente feito um levantamento dos custos, despesas e receitas, diretamente com sua proprietária, os dados apresentados referem-se ao ano de 2006. Na seqüência realizou-se o levantamento dos bens e utensílios que são utilizados na atividade.

Lakatos (2003, p. 166) diz que: "Após a coleta de dados, eles são elaborados e classificados de forma sistemática. Antes da análise e interpretação, os dados devem seguir os seguintes passos: seleção, codificação, tabulação".

Posteriormente esses dados foram então classificados e analisados de acordo com os conhecimentos adquiridos durante a pesquisa bibliográfica feita previamente, sendo alcançados o objetivo geral e os objetivos específicos.

Ao longo da realização do trabalho, as rotinas e processos utilizados normalmente no Apiário Favos de Mel não foram alteradas. A observação e a coleta dos dados foram realizadas a partir do que é considerado como padrão normal das atividades diárias.

4.2 Limitações da pesquisa

As limitações surgiram em decorrência da distância da empresa, situada em Itaqui-RS, e a dificuldade de obter informações precisas, uma vez que a proprietária utiliza-se do contador somente para o atendimento tributária, não possuindo dados gerenciais para um melhor conhecimento da empresa.

Algumas informações como gastos com alvará e taxa de bombeiros, não puderam ser incorporadas ao trabalho por falta de informações da proprietária, entretanto, os valores praticados no município para atividades semelhantes são de valores inexpressivos.

5 DESENVOLVIMENTO

4.3 Apresentação do apiário

O trabalho foi realizado na microempresa que atua no ramo de produção e venda de mel, denominada Apiário Favos de Mel, situada na cidade de Itaqui-RS, com objetivo de fornecer informações gerenciais para melhor tomada de decisões, procurando esclarecer e evidenciar qual a melhor forma de exploração da atividade apícola a proprietária.

A empresa atua no ramo de produção e venda de mel desde setembro de 2003, fundada por Ana Maria de Belgrado Secchi, proprietária até hoje, conseguindo um

crescimento na produção e uma boa aceitação no mercado atingindo assim, um aumento significativo de vendas anualmente.

A mão de obra da empresa é exercida pela proprietária e seu marido, e ambos executam todas as atividades realizadas na empresa, trabalhando diretamente na produção e venda do mel. As vendas são feitas diretamente a mercados da região, Itaqui e Uruguaiana, sendo o transporte das mercadorias responsabilidade dos clientes.

A empresa vende seu produto em quatro tipos de embalagens diferentes e a produção no ano de 2006 em suas 96 colméias atingiu um total de 3600 kg de mel, média de 37,5 kg por caixa/ano, sendo destes vendidos 3100,875 Kg.

As áreas utilizadas pelos apiários são todas cedidas pelos proprietários das terras, amigos da proprietária do Apiário Favos de Mel, não existindo custo com arrendamento dos locais.

A criação de abelhas para exploração do mel na região da fronteira, também conhecida como região da campanha gaúcha, é uma atividade muito explorada, porém a maioria dos apicultores da região explora a apicultura como *hobby*.

O mel da região da campanha gaúcha é bastante conhecido no sul do país por ser de boa qualidade e ser este livre de impurezas. O consumo do produto por suas características e pelos costumes do povo da região, vem aumentando consideravelmente.

A concorrência na cidade de Itaqui-RS é muito pequena, pois os demais criadores ainda utilizam-se de técnicas e aparelhos rudimentares, não condizentes com a realidade e qualidade exigida por um consumidor cada vez mais exigente, que é o consumidor de produtos naturais, no caso, do mel.

Segundo sua proprietária o sucesso que a empresa vêm alcançando deve-se ao fato de a empresa possuir um estoque constante de seus produtos para venda em mercados, sua alta qualidade, e preços baixos, o que tem aumentado cada vez mais a confiança e a fidelidade de seus clientes.

No município de Itaqui-RS, a proprietária do Apiário Favos de Mel utiliza-se de bom preço, qualidade e pronta entrega, para conseguir exclusividade de venda de mel nos maiores mercados da cidade, garantindo assim uma maior visibilidade de sua marca.

Assim utilizando o método do custeio por absorção e as normas de tributação exigidas pela legislação brasileira, buscou-se evidenciar o custo e qual a melhor forma de exploração economia da atividade apícola no Apiário Favos de Mel, para

que a proprietária possa fazer a melhor escolha referente a forma de exploração, pessoa física ou pessoa jurídica optante do SIMPLES, sendo esse um fator de suma importância para o crescimento da empresa no mercado.

4.4 Desenvolvimento da atividade apícola

Toda atividade ligada à produção de alimentos exige cuidados especiais. O produtor é responsável pelo alimento, sua qualidade e satisfação do consumidor.

Quando o apicultor se descuida perde credibilidade, caem as vendas e a atividade passa a não ser mais interessante. Portanto, estar “em dia” com a atividade é sempre positivo e o resultado é: produção + venda = lucro.

Para o desenvolvimento da atividade apícola são necessários diversos itens e um bom conhecimento da criação de abelhas. Após o estudo de mercado, e referências técnicas sobre a criação e manejo das abelhas, o apicultor deve avaliar o investimentos em matérias necessários para o bom desenvolvimento da atividade apícola.

4.4.1 Equipamentos e utensílios para o desenvolvimento da atividade apícola

Para que possa ser desenvolvida a atividade apícola são necessários alguns equipamentos básicos para segurança do apicultor e utensílios mínimos de manejo das colméias.

Recomendam-se os seguintes materiais:

- a) colméias Langstroth;
- b) fumegador;
- c) máscara;
- d) macacões de cor branca;
- e) botas brancas;
- f) luvas;
- g) formão de apicultor;

h) espanador (vassourinha);

i) pegador de quadros.

Serão apresentados mais detalhadamente alguns desses itens:

O fumegador é um equipamento próprio para produzir fumaça e usado pelo apicultor para controlar as abelhas. É composto de fole, fornalha com cinzeiro e tampa com bico direcionador da fumaça. A finalidade da fumaça é disfarçar o cheiro liberado pelas abelhas guardiãs e simular um incêndio na colméia, contra o qual as abelhas não possuem defesa. Nesta situação elas consomem o mel armazenado nos favos, se preparando para um provável abandono da colméia, o que dificulta ferrear, pois não consegue curvar o abdômen.

A máscara é um dos equipamentos de proteção individual, devendo ser bem ventilada e possuir uma armação que mantenha a tela afastada do nariz, rosto, orelhas e pescoço.

O macacão utilizado pelo apicultor serve para protegê-lo das abelhas durante os trabalhos. Deve ser de cor clara e confeccionado em tecido resistente, folgado no corpo, com zíper para fechar até a gola, com elástico nos punhos e nas barras das pernas para prender por cima das luvas e das botas.

As botas podem ser de couro ou borracha, desde que sejam brancas e tenham solado antiderrapante.

As luvas podem ser de couro macio, de borracha ou de pano. Aquelas que oferecem melhor tato são as mais recomendadas para as revisões de rotina e as mais resistentes para a colheita do mel.

O formão é a ferramenta utilizada para soltar a tampa e os quadros soldados com própolis nas colméias, bem como limpar e raspar o excesso de própolis e sujeira.

O espanador serve para tirar a sujeira e as abelhas que ficam nos quadros.

O pegador de quadros, como o próprio nome já diz, serve para retirar os quadros das colméias na hora do manejo, sem danificar os favos.

Com o passar do tempo e o apicultor conseguindo aumentar razoavelmente a quantidade de caixas produzindo, torna-se conveniente que ele adquira mais alguns equipamentos para aumentar sua capacidade de extração e conseqüentemente a sua competitividade no mercado:

a) garfos para desopercular;

b) mesa desoperculadora;

- c) centrífuga;
- d) decantador;
- e) tanques para depósito de mel e envase;
- f) balança de precisão para medição;
- g) descristalizador;
- h) derretedor de cera;
- i) alimentador de abelhas;
- j) tela excludora e
- k) coletor de pólen.

Serão apresentados mais detalhadamente alguns desses itens:

O garfo desoperculador serve para desopercular (retirar) os alvéolos para expor o mel e facilitar sua extração. Nesse processo é retirada uma pequena parcela de cera dos favos (opérculos).

A mesa desoperculadora é feita em aço inox e serve para desopercular os favos e colocar os quadros desoperculados até que sejam centrifugados. Possui também um reservatório para colocar os opérculos.

A centrífuga serve para retirar o mel dos alvéolos que compõem os favos, pela força centrífuga gerada durante o seu funcionamento, sem destruí-los. O mel escorre pelas paredes e sai por uma torneira no fundo do equipamento.

Tanques decantadores são tanques no qual o mel recém centrifugado deve descansar durante 48 horas, para que ocorra a separação das impurezas por suspensão ou sedimentação por gravidade.

Tanques envasadores são tanques verticais de aço inoxidável, que servem para deixar o mel depositado e para fazer o envasamento para a embalagem definitiva. O tamanho é variável de acordo com a produção que o apicultor possuir.

A balança de precisão serve para que o apicultor venda exatamente aquilo que será anunciado em seu produto, não se prejudicando ou a seu cliente.

O descristalizador é um equipamento muito importante para controlar um fator externo que atinge o produto, o clima, ganhando mercado frente à concorrência. É utilizado para descristalizar o mel que acaba endurecendo em épocas de temperaturas muito baixas, fazendo com que o mel volte a ter a sua consistência natural.

4.4.1.1 Equipamentos utilizados pelo Apiário Favos de Mel

O Apiário Favos de Mel, apesar de seu pouco tempo de existência no mercado, já possui uma estrutura sólida, com os diversos utensílios e equipamentos relacionados no Quadro 1.

Nº	Equipamento e utensílios
01	Balança de precisão
02	Bombonas plásticas para estocagem de 100 kg de mel
03	Botas de borracha
04	Carrinho para carregar caixas
05	Centrifuga elétrica
06	Coletador de pólen
07	Colméias Langstroth com melgueira
08	Decantador para 100 kg
09	Decantador para 200 kg
10	Derretedor de cera para 15 kg
11	Descristalizador
12	Esticador de arame
13	Formão de apicultor
14	Fumegadores
15	Garfos para desopercular
16	Jalecos com máscara
17	Kombi ano 98
18	Macacões com máscara
19	Melgueiras avulsas
20	Mesa desoperculadora
21	Pegador de quadros
22	Peneiras para decantador
23	Prateleiras para venda
24	Sede de alvenaria
25	Suporte de ferro para caixas
26	Tambores para 300 kg
27	Tampas de alvados
28	Tampas para transporte

Quadro 1 - Demonstrativo dos equipamentos existentes no Apiário Favos de Mel.
Fonte: Proprietária do Apiário.

4.4.2 Criação do apiário

Apiário nada mais é que o conjunto de colméias localizadas em uma determinada área de florada para a produção de mel, própolis, geléia real, pólen ou veneno.

Um apiário envolve muitos detalhes. Não é só aprender a lidar com as abelhas e saber como se retira o mel. Os interessados têm também que conhecer um pouco do funcionamento de uma colméia, das doenças existentes e das normas de funcionamento sanitário estipuladas.

Após o conhecimento suficiente sobre a atividade apícola é necessário que se tenha um bom local de instalação do apiário, devendo ficar a aproximadamente 10 km de centros urbanos e 500 metros de casas e locais com animais. Essa pequena distância da cidade reduz o custo com transportes, sendo os custos com transportes um fator a ser mencionado com mais transparência adiante.

O apiário deve ser localizado em um terreno plano, seco e com trânsito livre para a retirada de produtos. Em volta do local, plantas protetoras ajudam a evitar acidentes e diminuem as correntes de vento. Deve ainda ter uma boa florada e ter fonte de água potável próximas, fatores esses determinantes na produção das colméias. O apicultor responsável deve colocar um aviso alertando sobre a presença de abelhas.

O apicultor deve procurar evitar a instalação do apiário onde possua ventos fortes, locais próximos de padarias e fábricas de doces, locais muito úmidos, sombrios e sujeitos a enchente. Evitar também o trânsito de pessoas e animais, lugares com luzes acesas durante a noite e principalmente evitar colocar no apiário um número maior de colméias do que a capacidade suportada pela florada apícola.

O apiário deve ser limpo periodicamente, evitando transtorno no acesso, tanto para revisões como para a coleta do mel.

O excesso de vegetação na frente das colméias deve ser cortado, pois dificulta o vôo das operárias, diminui a incidência do sol e facilita o acesso aos inimigos, principalmente traças e formigas.

4.4.3 Colméias

A apicultura moderna, racional, que permite a produção de grandes quantidades de mel, própolis, entre outros produtos, começou com desenvolvimento do sistema de quadros móveis instalados em colméias. Esse sistema consiste em induzir as abelhas a construir seus favos em quadros dispostos verticalmente na colméia construída para abrigar o enxame.

Antigamente o homem pilhava o mel das abelhas, destruindo suas colméias e por muitas vezes acabando com os enxames.

O sistema de quadros móveis, que possui como representante mais utilizado a colméia Langstroth ou americana, permite que o apicultor inspecione o interior da colméia e intervenha sempre que for preciso, eliminando favos velhos, controlando focos de pragas, trocando a posição dos quadros, prevenindo a enxameação, controlando o nascimento de zangões, verificando a postura da rainha, entre outros.

O povoamento das colméias pode ser feito das seguintes formas:

- a) apanhando enxames pousados, conforme FIGURA 1;
- b) comprando enxames;
- c) recolhendo famílias alojadas;
- d) espalhando iscas de captura e
- e) incentivo da enxameação.



FIGURA 01 – Enxame pousado sendo apanhando.

4.4.4 Manejo das colméias e colheita do mel

Manejar com técnica as colméias é sempre um fator fundamental para o sucesso da apicultura. No entanto, convém lembrar que, para as abelhas, o apicultor é sempre um intruso que, além de importunar, revirar e desorganizar sua colméia, também acaba roubando seu mel e outros produtos.

Para o manejo das colméias são necessários, como mostrados anteriormente, os equipamentos de proteção individuais, como luva, macacão, máscara, luvas e botas, além de equipamentos de manejo, como fumegador e formão. Os equipamentos individuais devem ser de preferência de cor branca, evitando ao máximo cores escuras, pois estas tornam as abelhas agressivas.

Para as melhores condições de manejo é aconselhado evitar algumas situações:

- a) o uso de perfumes e desodorantes ativos;
- b) dias nublados e com ventos fortes;
- c) ficar na frente dos alvados;
- d) bater e sacudir os favos bruscamente;
- e) esmagar as abelhas com o formão ou entre quadros;
- f) deixar o fumegador apagar.

4.3.5 Instalações

Para atender a normas relacionadas com higiene e processamento do mel, o apicultor deve possuir instalações específicas, exclusivas para este fim.

A Casa do Mel demonstra que o apicultor preocupa-se com a qualidade do produto, gerando confiança aos consumidores. Esta deverá possuir espaço suficiente para os equipamentos previamente citados, como mesa desoperculadora, centrífuga, decantador, pia, local de estocagem de mel entre outros.

Essa instalação deve possuir piso cerâmico, para facilitar a higiene, devendo suas paredes ser pintadas com tinta impermeável e atóxica, e possuir telas nas aberturas, portas e janelas bem vedadas.

4.3.5.1 Extração do mel

A partir do momento que os favos estão operculados, e o mel é considerado “maduro”, os quadros com favos são desoperculados.

O processo de extração inicia-se com a desoperculação dos favos, que é a operação de abertura dos alvéolos dos favos, usando o desoperculador junto à mesa desoperculadora.

Logo após, devem ser bem encaixados na armação interna da centrífuga, para que não venham a se soltar durante a centrifugação. Os favos maiores e mais espessos devem ser colocados em posições opostas uns dos outros. Com o movimento de rotação da centrífuga o mel sai do favo, passando pelo dreno abaixo e por peneiras antes de passar para o decantador.

Os favos centrifugados, se em boas condições, devem ser devolvidos as colméias.

No decantador, o mel irá permanecer por dois dias descansando, até que as impurezas mais leves e a espuma subam para a superfície e as mais pesadas desçam ao fundo. A decantação deve ser feita logo após a extração, pois o mel é menos viscoso nesse momento.

Após isto, o mel será transferido para o tanque de envasamento, onde ficará depositado até que seja colocado em sua embalagem de venda.

A limpeza neste processo é muito importante para que o mel não perca sua qualidade.

Do processo de extração ainda sobrarão os opérculos dos favos e os favos velhos que não possuem mais condições de voltarem para as colméias, que podem ser transformados em cera, para posterior utilização do apicultor ou a sua comercialização.

4.3.5.2 Perda de enxames

O apicultor deve precaver-se com um fenômeno natural das abelhas que é chamado de enxameação. Ele consiste numa divisão da colméia, baseado no instinto de reprodução e conservação da espécie. O problema é que nesta divisão, quem deixa o enxame é a rainha velha e grande parte das operárias, levando mel para a sobrevivência até localizarem uma nova morada.

Porém não é somente esse o prejuízo para a colméia, com a saída da rainha e grande parte das operárias, diminui a capacidade de trabalho da colméia, que vai

demorar a se recuperar e ficar novamente em condições de reproduzir. A rainha que fica é virgem e precisa ser fecundada para poder começar a postura. O enxame vai diminuir muito até que nasçam as primeiras operárias, cerca de 20 dias, tempo no qual a produção de mel é praticamente nula.

Para que não se tenha este prejuízo, o apicultor deve em suas visitas, observar se há espaço suficiente na colméia, destruir realeiras em formação, entre outras formas de se evitar uma enxameação que a literatura especializada coloca.

Pode ocorrer também o abandono ou a migração dos enxames, principalmente por falta de comida, água, espaço na colméia e presença de muitos predadores. Neste caso o prejuízo é maior, pois se perde totalmente a capacidade de produção.

Em época de falta de floradas e clima adverso para as abelhas, principalmente no inverno, estas tendo reserva insuficiente de mel na colméia pode ocorrer à falta de alimento, ocasionado à morte das abelhas em função da fome.

4.3.6 Receitas da atividade apícola

A proprietária vende seu produto, o mel, em 4 (quatro) embalagens diferentes, de forma que acredita assim atingir uma maior parcela de clientes.

Abaixo serão apresentadas as receitas dos quatros tipos de embalagens, potes de 250, 275, 500 gramas e 1 kg, constituindo assim a receita total do Apiário Favos de Mel no ano de 2006 explorando a atividade apícola como Pessoa Jurídica optante do Simples.

Em resumo têm-se a evolução das receitas auferidas no ano de 2006 explorando a atividade apícola como PJ optante do SIMPLES nos Quadros 2 a 6:

	Quantidade	R\$ Unitário	R\$
Janeiro	101	1,55	156,55
Fevereiro	66	1,55	102,30
Março	31	1,55	48,05
Abril	203	1,55	314,65
Mai	122	1,55	189,10
Junho	208	1,55	322,40
Julho	126	1,55	195,30
Agosto	211	1,55	327,05

Setembro	220	1,55	341,00
Outubro	121	1,55	187,55
Novembro	55	1,55	85,25
Dezembro	83	1,55	128,65
Total	1547		2.397,85

Quadro 2 - Demonstrativo da quantidade vendida e receita proveniente das vendas dos potes de 250 gramas.

Fonte: Contabilidade do Apiário Favos de Mel.

	Quantidade	R\$ Unitário	R\$
Janeiro	105	1,70	178,50
Fevereiro	85	1,70	144,50
Março	33	1,70	56,10
Abril	218	1,70	370,60
Mai	140	1,70	238,00
Junho	192	1,70	326,40
Julho	165	1,70	280,50
Agosto	268	1,70	455,60
Setembro	235	1,70	399,50
Outubro	170	1,70	289,00
Novembro	75	1,70	127,50
Dezembro	169	1,70	287,30
Total	1855		3.153,50

Quadro 3 - Demonstrativo da quantidade vendida e receita proveniente das vendas dos potes de 275 gramas.

Fonte: Contabilidade do Apiário Favos de Mel.

	Quantidade	R\$ Unitário	R\$
Janeiro	108	2,80	302,40
Fevereiro	112	2,80	313,60
Março	41	2,80	114,80
Abril	228	2,80	638,40
Mai	133	2,80	372,40
Junho	208	2,80	582,40
Julho	180	2,80	504,00
Agosto	182	2,80	509,60
Setembro	227	2,80	635,60
Outubro	114	2,80	319,20
Novembro	70	2,80	196,00
Dezembro	111	2,80	310,80
Total	1714		4.799,20

Quadro 4 - Demonstrativo da quantidade vendida e receita proveniente das vendas dos potes de 500 gramas.

Fonte: Contabilidade do Apiário Favos de Mel.

	Quantidade	R\$ Unitário	R\$
Janeiro	80	4,65	372,00
Fevereiro	93	4,65	432,45

Março	31	4,65	144,15
Abril	130	4,65	604,50
Mai	152	4,65	706,80
Junho	210	4,65	976,50
Julho	147	4,65	683,55
Agosto	141	4,65	655,65
Setembro	123	4,65	571,95
Outubro	93	4,65	432,45
Novembro	47	4,65	218,55
Dezembro	100	4,65	465,00
Total	1347		6.263,55

Quadro 5 - Demonstrativo da quantidade vendida e receita proveniente das vendas dos potes de 1 quilo.

Fonte: Contabilidade do Apiário Favos de Mel.

Em resumo tem-se o seguinte quadro com a receita total do ano de 2006 da exploração da atividade apícola como pessoa jurídica optante do SIMPLES:

	Kg	R\$
Janeiro	188,125	1.009,45
Fevereiro	188,875	992,85
Março	68,325	363,10
Abril	354,7	1.928,15
Mai	287,5	1.506,30
Junho	418,8	2.207,70
Julho	313,875	1.663,35
Agosto	358,45	1.947,90
Setembro	356,125	1.948,05
Outubro	227	1.228,20
Novembro	116,375	627,30
Dezembro	222,725	1.191,75
Total	3100,875	16.614,10

Quadro 6 - Demonstrativo da quantidade vendida e receita total das vendas durante o ano de 2006.

Fonte: Contabilidade do Apiário Favos de Mel.

No Quadro 7 tem-se o resumo das receitas auferidas no ano de 2006 na venda do mel, quantidade vendida por tipo de embalagem.

	Unidade	Kg	R\$ Total
Pote de 250 gr	1547	386,75	2.397,85
Pote de 275 gr	1855	510,125	3.153,50
Pote de 500 gr	1714	857	4.799,20
Pote de 1 Kg	1347	1347	6.263,55
		3100,875	16.614,10

Quadro 7 - Demonstrativo da quantidade vendida e receita total das vendas por produto durante o ano de 2006.

Fonte: Contabilidade do Apiário Favos de Mel.

Portanto tem-se assim a receita total do ano de 2006, onde foram vendidos 3100,875 quilos de mel, de uma produção de 3.600 quilos, com uma receita bruta de R\$ 16.614,10, explorando a atividade como pessoa jurídica optante do SIMPLES, sendo assim vendido seu produto com marca própria.

Segundo a proprietária, caso fosse vendido o mel a cooperativas ou indústrias, sem marca própria, a proprietária teria a receita conforme o Quadro 8.

	Kg	Valor Kg	R\$ Total
Janeiro	188,125	2,20	413,88
Fevereiro	188,875	2,20	415,53
Março	68,325	2,20	150,32
Abril	354,7	2,20	780,34
Mai	287,5	2,20	632,50
Junho	418,8	2,20	921,36
Julho	313,875	2,20	690,53
Agosto	358,45	2,20	788,59
Setembro	356,125	2,20	783,48
Outubro	227	2,20	499,40
Novembro	116,375	2,20	256,03
Dezembro	222,725	2,20	490,00
Total	3100,875		6.821,93

Quadro 8 – Demonstrativo da receita de venda simulada a cooperativas, explorando a atividade apícola como pessoa física utilizando a mesma quantidade vendida do ano de 2006 como PJ.

Fonte: Proprietária do Apiário Favos de Mel.

Portanto, se a opção fosse pela forma de exploração por pessoa física, a proprietária teria como receita total do ano de 2006, considerando a mesma quantidade vendida de mel, R\$ 6.821,93, pois explorando a atividade como pessoa física, não poderia assim vender seu produto com marca própria, sujeitando-se a vender para indústrias ou cooperativas, as quais o valor mais alto encontrado foi de R\$ 2,20 por quilo.

Sendo assim o apicultor consegue obter uma receita bruta quase três vezes maior explorando a atividade apícola como pessoa jurídica, abdicando a opção de explorá-la como pessoa física.

Contudo falta ainda analisar os custos de cada uma dessas duas formas de exploração.

4.3.7 Custos da atividade apícola

Como em qualquer atividade produtiva, na apicultura há a ocorrência de diversos tipos de custos. Serão elencados a seguir os principais, como e quando eles ocorrem. Isto não quer dizer que os demais apicultores terão somente estes custos, poderão existir muitos outros conforme as características de suas empresas ou propriedades.

A produção apícola envolve os manejos que foram citados anteriormente e, neles ocorrem diversos custos. Os custos envolvidos em um apiário são relativamente simples de serem levantados, pelas próprias características da produção de mel.

4.3.7.1 Mão-de-obra

A apicultura possui características diferentes das demais atividades em relação à sua mão de obra. Na maioria das vezes o apicultor, que é o dono do empreendimento, é que realiza pessoalmente as atividades de manejo no apiário.

Porém, o trabalho no apiário exige ao menos mais um ajudante, para que ele se desenvolva de maneira mais eficiente e adequada. Este ajudante normalmente é um integrante da família do apicultor, o qual recebe o treinamento do mesmo. Neste caso, a melhor escola é a prática.

Quando for necessária a contratação de mão de obra, ela normalmente concentra-se nos períodos da safra, onde o volume de trabalho aumenta consideravelmente.

Fica a cargo do apicultor a forma da sua remuneração. O importante é que ele não retire dinheiro que possa comprometer, em momentos ruins da atividade, mantendo sempre alguma reserva para algum imprevisto, como queda nas vendas e algum equipamento dar defeito.

No Apiário Favos de Mel, a mão-de-obra é realizada pela proprietária e seu marido, sendo que a mesma fica com 25% do faturamento das vendas realizadas, conforme o Quadro 9.

Forma de Exploração	Faturamento R\$	%	Mão-de-Obra R\$
Pessoa Física	6.821,93	25	1.705,48

Pessoa Jurídica (Simples)	16.614,10	25	4.153,53
---------------------------	-----------	----	----------

Quadro 9 – Demonstrativo do custo de mão-de-obra anual conforme as formas de exploração como PJ e PF.

Fonte: Contabilidade do Apiário Favos de Mel.

4.3.7.2 Transporte

O gasto com transporte é um dos principais custos da atividade apícola, quando já em funcionamento.

O vulto dos custos com transporte na apicultura vai depender de fatores como a distância que os apiários ficam da sede, se o apicultor desenvolve apicultura de forma fixa ou migratória, se o veículo utilizado é próprio ou alugado. O apicultor deve manter um controle de quilometragem rodada.

O Apiário Favos de Mel possui um veículo Kombi ano 98, FIGURA 02, para desempenho exclusivo de suas atividades.



FIGURA 02 – Veículo Kombi ano 98.

O veículo é abastecido com gasolina proveniente do Brasil e da Argentina, onde o preço é mais barato, fazendo uma média de 9 km/litro.

Como o apiário realiza a apicultura migratória, o gasto com combustível torna-se maior, pois aumenta o número de visitas aos apiários.

No Quadro 10 é demonstrado o consumo de gasolina e seu custo durante o ano de 2006.

Gasolina	Litros	R\$ / Litro	R\$ Total
Argentina	127	1,60	203,20
Brasileira	312	2,80	873,60
Total	439		1.076,80

Quadro 10 – Demonstrativo do custo com gasolina, utilizado pelo apiário em 2006.

Fonte: Contabilidade do Apiário Favos de Mel.

Além do custo com gasolina a proprietária ainda teve gastos com manutenção, impostos e garagem com o veículo durante o ano de 2006, demonstrados no Quadro 11.

Kombi	R\$
Balanceamento	50,00
Mecânico	109,00
Garagem / Ano	480,00
Troca de Óleo	22,00
Troca de Bateria	130,00
IPVA	352,00
Total	1143,00

Quadro 11 – Demonstrativo dos demais custos com o veículo, utilizado pelo apiário em 2006.

Fonte: Contabilidade do Apiário Favos de Mel.

Os gastos com transporte, são os mesmos tanto para exploração da atividade apícola como PF ou PJ optante do SIMPLES, uma vez que o Apiário Favos de Mel, não tem despesas de frete nas suas vendas como PJ e caso venha a vender para cooperativas como PF, essas buscam o mel no local de extração, não tendo portanto, despesa com frete para o apiário.

No Quadro 12 é apresentado um resumo dos gastos com transportes do Apiário Favos de Mel:

Kombi	R\$
-------	-----

Gasolina	1.076,80
Demais gastos	1.143,00
Total	2.219,80

Quadro 12 – Demonstrativo do custo total com o veículo, utilizado pelo apiário em 2006.

Fonte: Contabilidade do Apiário Favos de Mel.

4.3.7.3 Alimentação das abelhas

É um custo que o apicultor vem a ter para manter os seus enxames durante períodos de clima adverso e floradas ruins. A periodicidade desta alimentação dependerá muito dos dois fatores anteriormente citados.

Caso o apicultor resolva não investir na alimentação de suas colméias e estas, porventura não tenham reservas de alimento suficientes para passar períodos de floradas ruins e climas adversos, poderão vir a ficar fracas ou até morrerem. Neste caso, os prejuízos são muito maiores que os custos com alimentação.

Se o apicultor não atentar para este detalhe, vai ter enxames fracos no início das floradas ou nem tê-los para a produção. Nesse caso, as abelhas devem receber alimentação artificial.

A proprietária do Apiário Favos de Mel adotou uma rotina diferente, ao invés de alimentar suas abelhas, utiliza-se da apicultura migratória, fazendo com que as abelhas tenham alimentação o ano todo, pois as leva para os locais que possuem floradas.

Com essa rotina a proprietária deixa de apenas manter seus enxames vivos, tornando-os mais fortes e produtivos e dessa forma não possuem despesa com alimentação, mas contrai um aumento considerável em seu gasto com gasolina.

A proprietária acredita que esse retorno do gasto com gasolina, é obtido com a alta média de produção por caixa.

4.3.7.4 Cera

As abelhas se orientam nas lâminas na construção dos favos, no sentido plano reto e dentro do quadro. Só nessa vantagem compensa o custo da lâmina alveolada.

As abelhas consomem de 6 (seis) a 10 (dez) kg de mel para produzir (1) um kg de cera.

O apicultor, muitas vezes, substitui favos velhos ou comprometidos por lâminas novas. Esta cera velha, somada aos opérculos, poderá ser derretida, acondiciona em blocos de cera bruta e vendidos ou trocados por cera alveolada.

Essa operação diminui consideravelmente os custos da atividade apícola.

A cera também é usado como matéria prima de diversos produtos na indústria farmacêutica, química, eletroeletrônica, calçadista, moveleira e em artesanato.

A proprietária do Apiário Favos de Mel faz a troca de 1 kg de cera bruta por um kg de cera alveolado pelo custo de R\$ 4,00. Uma vantagem enorme, pois o kg da cera alveolada gira em torno de R\$ 25,00.

Durante o ano de 2006, segundo a proprietária, foram trocados 47,60 kg de cera bruta por cera alveolada, conforme o Quadro 13.

	R\$ / Kg	Kg	R\$ Total
Troca da cera	4,00	47,6	190,40

Quadro 13 – Demonstrativo do custo da troca da cera em 2006.
Fonte: Contabilidade do Apiário Favos de Mel.

O custo com cera é igual tanto para exploração da atividade apícola como PF ou PJ optante do Simples.

4.3.7.5 Rainhas

A rainha é a personagem mais importante da colméia. Afinal, é dela que depende a harmonia dos trabalhos da colônia, bem como a reprodução da espécie. A rainha nada mais é do que uma operária que atingiu a maturidade sexual. Para que o apicultor mantenha suas colméias sempre com a capacidade de produção mais alta possível, é recomendado que ele faça a substituição de suas rainhas a cada dois anos. Se ele não as produzir, deve comprá-las, e este valor também entra na apuração dos custos de produção.

O Apiário Favos de Mel, não se utiliza da compra de rainhas fecundadas, produzindo-as para suas próprias colméias, portanto seu custo é nulo.

4.3.7.6 Depreciação

Os custos com depreciação dos bens permanentes, empregados nas atividades apícolas, incorrem da mesma forma que nas demais atividades produtivas. Como estes bens são utilizados por vários anos, eles devem ser apropriados à produção durante a vida útil destes.

Os apicultores, como a maioria dos administradores rurais, quase nunca lembram dos custos com depreciação na hora da apuração do custo final do mel, apesar da influência que eles exercem sobre este.

Devem sofrer depreciação todos os bens que são utilizados por mais de uma safra. O apicultor deve depreciar, por exemplo: vestimentas do apicultor, fumegador, formão, as colméias, mesa desoperculadora, centrífuga, desoperculador e todo e qualquer outro material utilizado na atividade apícola enquadrado no conceito.

Será utilizado no Apiário Favos de Mel, o método linear, sendo considerado portanto a depreciação em contas, taxas anuais constantes durante a vida útil do bem, considerando que os equipamentos e utensílios forneçam o mesmo valor de benefícios a empresa em cada período, conforme o Quadro 14.

Nº	Equipamento e utensílios	Unidades	R\$ unitário	Tempo de vida útil em anos	Despesa de depreciação anual (R\$)
01	Balança de precisão	1	450,00	10*	45,00
02	Bombonas plásticas para estocagem de 100 kg de mel	30	35,00	4**	262,50
03	Botas de borracha	3	25,00	3**	25,00
04	Carrinho para carregar caixas	1	90,00	10*	9,00
05	Centrifuga elétrica	1	2.700,00	10*	270,00
06	Coletador de pólen	1	60,00	10*	6,00
07	Colméias com melgueiras	200	84,00	10*	1.680,00
08	Decantador para 100 kg	1	790,00	10*	79,00
09	Decantador para 200 kg	1	1.100,00	10*	110,00
10	Derretedor de cera para 15 kg	1	320,00	10*	32,00
11	Descristalizador	1	2.300,00	10*	230,00
12	Esticador de arame	1	43,00	10*	4,30
13	Formao de apicultor	1	9,00	10*	0,90
14	Fumegadores	4	64,00	3**	85,33
15	Garfos para desopercular	5	9,00	2**	22,50
16	Jalecos com mascarã	2	50,00	2**	50,00
17	Kombi ano 98	1	11.000,00	5*	

18	Macacões com mascara	2	70,00	2**	70,00
19	Melqueiras avulsas	50	32,00	10*	160,00
20	Mesa desoperculadora	1	880,00	10*	88,00
21	Pegador de quadros	1	70,00	10*	7,00
22	Peneriras para decantador	2	150,00	10*	30,00
23	Prateleiras para venda	4	250,00	10*	100,00
24	Sede de alvenaria	1	4.000,00	25*	160,00
25	Suporte de ferro para caixas	200	15,00	10*	300,00
26	Tambores para 300 kg	4	50,00	10*	20,00
27	Tampas de alvados	20	15,00	10*	30,00
28	Tampas para transporte	10	10,00	10*	10,00
				Valor total da depreciação (R\$)	3.886,53

Quadro 14 - Demonstrativo das quantidades, valores, vida útil e depreciação dos equipamentos existentes no Apiário Favos de Mel.

* Fontes de acordo com Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998.

**Fonte de acordo com experiência da proprietária.

A depreciação calculada é uma despesa para ambas as formas de exploração, pois significa um gasto que o apiário terá que repor mais cedo ou mais tarde.

4.3.7.7 Embalagens e rótulos

Após a decantação, o mel deve ser embalado e estocado em potes com tampa lacre, baldes, tamboretas ou tambores. Estes devem ser de material atóxico, próprio para alimentação. Não usar potes ou outros recipientes já usados, pois podem contaminar o mel.

Quando o próprio apicultor faz a venda direta ao consumidor, este arcará também com os custos das embalagens e dos rótulos a serem utilizados. Ocorre que muitos apicultores vendem o mel a granel, a entrepostos e cooperativas, sem o uso de embalagem e dos rótulos.

Como explanado anteriormente, explorando a atividade apícola como PF e vendendo seu mel para cooperativas de exportação, o proprietário não possuirá custos com embalagens e rótulos, pois a cooperativa vem até o apiário e leva o seu

mel em tambores próprios. Vendendo seu mel como PJ, o produtor terá custos com embalagens e rótulos.

Conforme o Quadro 15 o ano de 2006, os custos com embalagens como PJ tiveram o seguinte comportamento.

	Quantidade	R\$ Unitário	R\$ Total
Pote de 250 gr	1547	0,30	459,30
Pote de 275 gr	1855	0,37	690,25
Pote de 500 gr	1714	0,41	702,05
Pote de 1 Kg	1347	0,57	761,19
Total	6463		2.612,79

Quadro 15 – Demonstrativo do custo das embalagens usadas nas vendas durante o ano de 2006.

Fonte: Contabilidade do Apiário Favos de Mel.

O Quadro 16 expõe os custos com rótulos como PJ:

	Quantidade	R\$ Unitário	R\$ Total
Pote de 250 gr	1547	0,06	92,82
Pote de 275 gr	1855	0,06	111,30
Pote de 500 gr	1714	0,06	102,84
Pote de 1 Kg	1347	0,06	80,82
Total	6463		387,78

Quadro 16 – Demonstrativo do custo dos rótulos para vendas no ano de 2006.

Fonte: Contabilidade do Apiário Favos de Mel.

4.3.7.8 Impostos incidentes na atividade apícola

A grande maioria dos apicultores, no Brasil, exerce a apicultura como atividade complementar de renda ou por *hobby*. Assim a apicultura é exercida em a grande parte como pessoa física, principalmente pelas vantagens de ordem fiscal, mas existem também casos de apicultores que constituem pessoa jurídica para exploração da atividade rural.

Nesse estudo de caso será utilizado como forma de tributação para a PJ, o SIMPLES Nacional que entrará em vigor em julho de 2007.

Como ainda não existe uma Instrução Normativa da Secretária da Receita Federal enquadrando a atividade rural, será usado a mesma alíquota do comércio.

Como o Apiário Favos de Mel enquadra-se na primeira faixa de tributação, ou seja, microempresa que possui renda bruta de até R\$ 120.000,00 em 12 meses a alíquota pertinente é a de 4%.

Assim aplica-se 4% sobre a receita bruta de cada mês, obtendo o imposto a ser pago mensalmente, conforme demonstrado no Quadro 17.

	Receita bruta	Alíquota (%)	Imposto devido R\$
Janeiro	*1.009,45	**4	40,38
Fevereiro	* 992,85	**4	39,71
Março	* 363,10	**4	14,52
Abril	*1.928,15	**4	77,13
Maiο	*1.506,30	**4	60,25
Junho	*2.207,70	**4	88,31
Julho	*1.663,35	**4	66,53
Agosto	*1.947,90	**4	77,92
Setembro	*1.948,05	**4	77,92
Outubro	*1.228,20	**4	49,13
Novembro	* 627,30	**4	25,09
Dezembro	* 1.191,75	**4	47,67
Total	*16.614,10		664,56

Quadro 17 – Demonstrativo do cálculo do SIMPLES.

* Fonte: Contabilidade do Apiário Favos de Mel.

**Lei Complementar 123/2006

Para o cálculo do IRPF, utiliza-se a tabela progressiva, que deixa isento de imposto de renda quem obtiver ganhos de até R\$ 14.992,32, conforme Quadro 18.

	Receita bruta	Alíquota %	Valor do imposto devido
Janeiro	*413,88	**0	0,00
Fevereiro	*415,53	**0	0,00
Março	*150,32	**0	0,00
Abril	*780,34	**0	0,00
Maiο	*632,50	**0	0,00
Junho	*921,36	**0	0,00
Julho	*690,53	**0	0,00
Agosto	*788,59	**0	0,00
Setembro	*783,48	**0	0,00
Outubro	*499,40	**0	0,00
Novembro	*256,03	**0	0,00
Dezembro	*490,00	**0	0,00
Total	*6.821,93		0,00

Quadro 18 – Demonstrativo do cálculo do IRPF.

* Fonte: Contabilidade do Apiário Favos de Mel.

**SRF – Tabela IRPF

Portanto fica a proprietária isenta de IRPF, caso adote o regime de exploração como pessoa física.

Assim os custos com impostos ficam demonstrados resumidamente no Quadro 19.

Forma de Exploração	Faturamento R\$	Alíquota %	Imposto devido R\$
Pessoa Física	* 6.821,93	**0	0,00
Pessoa Jurídica (Simples)	*16.614,10	***4	664,56

Quadro 19 – Demonstrativo resumido dos custos com impostos conforme as formas de exploração como PJ e PF.

* Fonte: Contabilidade do Apiário Favos de Mel.

**SRF – Tabela IRPF

***Lei Complementar 123/2006

4.3.7.9 Custos de manutenção do material permanente

Os custos com a manutenção do material permanente, na apicultura, são pequenos. As colméias duram em torno de 10 a 15 anos se bem construídas, sem fazer nenhuma reforma nelas. Os demais materiais empregados, no processo de produção e extração do mel, como por exemplo, os tanques, mesa desoperculadora e a centrífuga, só exigem limpeza.

O Apiário Favos de Mel está em atividade há apenas quatro anos, portanto não serão considerados nesse estudo os gastos com manutenção do ativo permanente, com exceção do veículo Kombi já abordado no tópico custos com transportes.

4.3.7.10 Custo com contador

Este custo é necessário quando se constitui uma pessoa jurídica, não sendo necessário quando se explora a atividade apícola como pessoa física.

O Apiário Favos de Mel, utiliza-se dos serviços de um contador da cidade de Itaquí-RS, pagando a importância de R\$ 50 por mês, conforme Quadro 20.

Nº meses do ano	R\$ mensal	R\$ anual
12	50	600

Quadro 20 – Demonstrativo do custo com serviços contábeis durante o ano de 2006.

4.3.7.11 Água e Luz

A Casa do Mel, local onde é extraído o mel, fica no mesmo terreno da residência da proprietária, e seu abastecimento de água e energia elétrica não são feitos por meio de contadores exclusivos para a atividade. Portanto são considerados 10% do valor mensal de ambas as contas como sendo pertencentes à atividade apícola, totalizando o que consta no Quadro 21.

	Água (R\$)	10% (R\$)	Luz (R\$)	10% (R\$)
JANEIRO	34,14	3,41	86,91	8,69
FEVEREIRO	38,53	3,85	108,76	10,88
MARÇO	43,56	4,36	81,00	8,10
ABRIL	73,61	7,36	96,85	9,69
MAIO	61,36	6,14	116,56	11,66
JUNHO	51,68	5,17	98,42	9,84
JULHO	52,68	5,27	102,36	10,24
AGOSTO	48,21	4,82	110,07	11,01
SETEMBRO	18,45	1,85	128,00	12,80
OUTUBRO	48,21	4,82	117,78	11,78
NOVEMBRO	52,68	5,27	123,76	12,38
DEZEMBRO	97,39	9,74	159,92	15,99
TOTAL	620,50	62,05	1.330,39	133,04

Quadro 21 – Demonstrativo do custo com água e luz durante o ano de 2006.
Fonte: Contabilidade do Apiário Favos de Mel.

Assim os custos com água e luz ficam demonstrados resumidamente no Quadro 22.

Custo	R\$
Água	62,05
Luz	133,04
Total	195,09

Quadro 22 – Demonstrativo resumido do custo com água e luz durante o ano de 2006.

4.4 Cálculo dos resultados

Conforme as receitas e custos apurados no decorrer do trabalho, tem-se os resultados do Quadro 23 para as duas formas de exploração econômica, abordadas no presente trabalho:

	PF (R\$)	PJ (R\$)
Receita Bruta (+)	6.821,93	16.614,10
Mão-de-obra (-)	1.705,48	4.153,53
Transporte (-)	2.219,80	2.219,80
Cera (-)	190,40	190,40
Depreciação (-)	3.886,53	3.886,53
Embalagens (-)	0,00	2.612,79
Rótulos (-)	0,00	387,78
Impostos (-)	0,00	664,56
Água (-)	62,05	62,05
Luz (-)	133,04	133,04
Contador (-)	0,00	600,00
Prejuízo (=)	(1.375,37)	1.703,62

Quadro 23 – Demonstrativo de resultado da atividade apícola, explorada como PF e PJ.

Como foi observado, a forma de exploração como pessoa física foi deficitária, não cobrindo os custos correntes no ano de 2006.

A forma de exploração como pessoa jurídica, apesar de pagar diversos custos não pagos pela pessoa física, logrou-se rentável, pagando todos os custos e impostos, auferindo lucro ao final do ano.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

5.3 Conclusões

Como qualquer outro negócio a apicultura passa por transformações muito rápidas. As fronteiras para o comércio mundial estão abertas ampliando significativamente o comércio destes produtos e o apicultor deve estar atento e aberto a estas informações e transformações.

Na última década a procura por produtos orgânicos cresceu consideravelmente e o mel encontrou seu espaço neste mercado. O marketing

realizado por empresas apícolas, federações, associações e os próprios apicultores agregou valor ao produto, facilitando a comercialização e intercâmbio mundial.

Devido aos fatores como clima, baixa incidência de doenças, flora privilegiada e manejo adequado, o mel do Brasil está associado a produção orgânica, mostrando qualidade e interesse pelo mercado exterior.

Portanto, este é o momento de incentivar e investir nas produções, para que esta atividade possa, além de proporcionar prazer, terapia e qualidade de vida, render lucros.

5.3.1 Conclusão quanto ao objetivo geral

O estudo de caso realizado, de acordo com a literatura consultada e coleta de dados, através de conversas com a proprietária demonstraram a dificuldade de organização da informação de qualidade que uma empresa familiar normalmente passa.

O fato de não distinguir dinheiro da empresa do dinheiro da pessoa física, traz inúmeros problemas para a empresa, tornando-se o maior fator de dificuldade organizacional.

Após as apurações das receitas, dos custos do Apiário Favos de Mel e as comparações entre as formas de exploração, PF e PJ optante pelo SIMPLES, chega-se a seguinte conclusão:

Como PF, se pagou menor ônus tributário, devido a forma de tributação, que no caso do apiário favos de mel no ano de 2006, o custo com impostos foi nulo, mas fica o produtor rural obrigado a vender o produto em feiras ou para indústrias e cooperativas, recebendo um valor de venda bem inferior. Se fosse utilizada a forma de exploração com base nos dados de 2006, existiria um prejuízo na apuração final na ordem de R\$ 1.375,37.

Como PJ, se paga uma carga tributária considerável, cerca de R\$ 664,56, mas existe a possibilidade de vender em qualquer tipo de comércio, além de poder vender a um preço maior. Houve lucro após o encerramento do ano de 2006 na ordem de R\$ 1.703,62 no Apiário Favos de Mel.

Portanto a primeira vista seria indicada a forma de exploração como Pessoa Jurídica optante do SIMPLES para a proprietária, mas não se podem

analisar apenas os números apresentados, pois é necessário analisar o mercado em que está ou poderá entrar o Apiário Favos de Mel, devido a sua forma de tributação, demanda dos seus produtos e sua produção.

5.3.2 Conclusão quanto aos objetivos específicos

Quanto aos objetivos específicos, alcançaram-se os fixados inicialmente, que eram:

a) determinação das atividades de manejo envolvidas no processo produtivo durante o ano;

b) calculo dos tributos devidos explorando a atividade apícola como pessoa jurídica optante do SIMPLES, tendo como resultado de R\$ 664,56;

c) calculo dos tributos devidos explorando a atividade apícola como pessoa física, tendo como resultado o valor de R\$ 0,00;

d) calculo dos custos da atividade apícola explorando como pessoa jurídica optante do SIMPLES, tendo como tais:Gastos com Mão-de-obra, Transporte, Cera, Depreciação, Embalagens, Rótulos, Impostos, Água, Luz, Contador, totalizando um gasto total de R\$ 14.910,48 e

e) calculo do custo da atividade apícola explorando como pessoa física, tendo como tais:Gastos com Mão-de-obra, Transporte, Cera, Depreciação, Água, Luz, totalizando um gasto total de R\$ 8.197,30.

Verificou-se ainda que a empresa não possui um sistema de controle de custos implantado, o que dificultou a obtenção de alguns dados considerados importantes para a obtenção do custo final do Apiário Favos de Mel.

5.4 Recomendações

Considerando a relevância do planejamento tributário e da contabilidade de custos na atividade apícola, minha sugestão para futuros trabalhos de pesquisa, é o acompanhamento dos custos e receitas do Apiário Favos de Mel, destacando o sistema tributário nacional e acompanhando o crescimento da empresa Apiário Favos de Mel.

REFERÊNCIAS

ANCELES, Pedro Einstein dos Santos. **Manual de tributos da atividade rural**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BACKER, Morton; et al. **Contabilidade de custos**. São Paulo: McGraw-Hill, 1984.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de Impostos**. 4. ed. São Paulo: São Paulo: Atlas, 2002.

BORGES, Paulo Torminn. **Institutos básicos do direito agrário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

_____. **Código Civil. Lei n. 10406 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil.

_____. **Decreto n. 3000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (RIR/99).

_____. **Lei Complementar n. 123 de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nos 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.

_____. **Lei n. 8023 de 12 de abril de 1990**. Altera a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural, e dá outras providências.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

CRC-SP. **Curso de contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1993.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1998.

_____, Silvio Aparício. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DEMO, Pedro. **Introdução à metodologia da pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

DRUCKER, Peter F. **A Eficiência empresarial**. São Paulo: Ed. Nova Cultura, 1962.

- FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO, Paulo C. **Controladoria: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- GIL, Antônio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.
- HERRMAMM, Jr. Frederico. **Contabilidade superior**. 10. ed. São Paulo, Atlas 1978.
- HUBERMANN, Leo. **História da riqueza do homem**. 11. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1976.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 14. ed. Petrópolis: Vozes, 1997.
- LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- LEONE, George S. G. **Custos: um enfoque administrativo**. 9. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1987.
- _____, George S. G. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.
- _____, George S. G. **Custos: Um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 1996.
- _____, George S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LIBONATI, Jeronymo José. **Modelo gerencial de apuração de resultado para empresa agrícola: enfoque do sistema de gestão econômica – GECON**. 1996. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade rural**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- _____, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, Petrônio G., LAUGENI, Fernando P. **Administração da produção**. São Paulo: Saraiva, 2001.
- MEDEIROS, Joseimar Antônio de. **Agribusiness - contabilidade e controladoria**. Guaíba: Agropecuária, 1999.
- MIGUEL NETO, Sulaiman. **Questão agrária**. Campinas: Brookseller, 1997.

NEVES, Silvério; VICECONTI, Eduardo. **Contabilidade de Custos**. 5. ed. São Paulo: 1998.

_____, Silvério; VICECONTI, Eduardo. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Frase, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**, São Paulo, Atlas 1996.

_____, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial – Um enfoque em Sistema Contábil**. São Paulo : Atlas, 1997.

_____, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PEREZ JR., José H; OLIVEIRA, Luís M. de; COSTA, Rogério G. **Gestão estratégica de custos**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SANTOS, Joel José dos. **Formação do preço e do lucro**. 4 ed. São Paulo, Atlas 1995.

SANTOS, G. J. dos, MARION, J. C., SEGATTI, Sonia. **Administração de Custos na Agropecuária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002

SILVA, Wanderley Pardo da. **Manual de comercialização apícola**. Maceió: Sebrae, 2000.

TACHIZAWA, Takeshy & MENDES, Gildázio. **Como fazer monografia na prática**. 5. ed. Rio de Janeiro : Fundação Getúlio Vargas, 2000.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA. Pró-reitoria de pós-graduação e pesquisa. **Estrutura de apresentação de monografias, dissertações e teses – MDT**. 6. ed. rev. e ampl. Santa Maria: Ed. da UFSM, 2006.

WIESE, Helmuth. **Novo manual de apicultura**. Guaíba: Agropecuária, 1995.

WIKIPÉDIA, **Enciclopédia eletrônica**. Disponível em:
<<http://pt.wikipedia.org/wiki/apicultura>>. Acesso em: 29 mar. 2007.

VICECONTI & NEVES, Paulo Eduardo, Silvério. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 7 ed. São Paulo, Frase editora 2003.

ANEXOS

ANEXO A - PERCENTUAIS APLICADOS SOBRE A BASE DE CÁLCULO MENSAL, PARA FINS DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA.

Base de cálculo anual em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 14.992,32	-	-
De 14.992,33 até 29.958,88	15,0	2.248,87
Acima de 29.958,88	27,5	5.993,73

ANEXO B - PERCENTUAIS APLICADOS SOBRE A BASE DE CÁLCULO MENSAL, PARA FINS DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURIDICA OPTANTE DO SIMPLES.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	INSS	ICMS
Até 120.000,00	4,00%	0,00%	0,21%	0,74%	0,00%	1,80%	1,25%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,47%	0,00%	0,36%	1,08%	0,00%	2,17%	1,86%
De 240.000,01 a 360.000,00	6,84%	0,31%	0,31%	0,95%	0,23%	2,71%	2,33%
De 360.000,01 a 480.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 480.000,01 a 600.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%