

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

Higor Gabriel Christofolletti

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA ATIVIDADE RURAL: UM
ESTUDO A PARTIR DAS FORMAS JURÍDICAS DE
EXPLORAÇÃO E DOS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO**

Santa Maria,
RS 2023

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA ATIVIDADE RURAL: UM ESTUDO A PARTIR DAS FORMAS JURÍDICAS DE EXPLORAÇÃO E DOS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO


Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção de grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**.

Orientadora: Profª. Drª. Marivane Vestena Rossato


PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA ATIVIDADE RURAL: UM ESTUDO A PARTIR DAS FORMAS JURÍDICAS DE EXPLORAÇÃO E DOS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção de grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**.


Aprovado em 05 de Dezembro de 2023.

Documento assinado digitalmente
 **MARIVANE VESTENA ROSSATO**
Data: 12/12/2023 15:24:01-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Marivane Vestena Rossato, Dr^a. (UFSM)
(Presidente/Orientador)

Documento assinado digitalmente
 **ANA PAULA FRAGA**
Data: 12/12/2023 17:09:55-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Ana Paula Fraga, Me. (UFSM)
(Avaliador)

Documento assinado digitalmente
 **ROBSON MACHADO DA ROSA**
Data: 13/12/2023 16:37:30-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Robson Machado da Rosa, Me.. (UFSM)
(Avaliador)

Santa Maria, RS
2023

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus, pela minha vida e por ser meu ponto de apoio e fé para me conduzir aos melhores caminhos e me ajudar a superar as adversidades.

Aos meus pais e irmã, Saulo, Tereza e Nicole, que apesar da distância, foram a minha base e tenho certeza que sem vocês essa jornada teria sido muito mais difícil. Não posso deixar de citar todas as vezes que vocês abriram mão de alguma coisa para poder me ajudar. Agradeço todo dia por todo amor, carinho e puxões de orelhas que vocês me deram, tenho certeza que isso me moldou e me ajudou a chegar onde cheguei. Eu amo vocês!

E com imenso carinho e gratidão, ao meu amor, Ana Paula de Souza Lima, que esteve do meu lado nesses últimos meses tensos que antecederam a entrega do meu Trabalho de Conclusão de Curso e que além de namorada, é a minha maior confidente e meu porto seguro. Eu amo você!

Agradeço em especial a minha orientadora, professora Marivane, por toda sua atenção, compreensão e suporte dispensados a mim, não mediu esforços para que este estudo fosse realizado da melhor forma possível. Obrigado pela oportunidade.

E por fim, a todos os colegas de graduação, professores e servidores da Universidade Federal de Santa Maria, que de alguma forma contribuíram para minha formação, deixo aqui registrado minha gratidão.

Higor Gabriel Christofolletti

“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito. Não sou o que deveria ser, mas Graças a Deus, não sou o que era antes”.

(Marthin Luther King)

RESUMO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA ATIVIDADE RURAL: UM ESTUDO A PARTIR DAS FORMAS JURÍDICAS DE EXPLORAÇÃO E DOS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

O presente estudo aborda o tema planejamento tributário na atividade rural, com enfoque nas formas jurídicas de exploração e nos regimes de tributação, que se aplicam à referida atividade. Seu objetivo consistiu em identificar e avaliar o regime de tributação e a forma jurídica de exploração da atividade rural de menor incidência tributária para os produtores do município de Cruz Alta/RS. Delineia-se o estudo como sendo de caráter descritivo, qualitativo e documental. Os resultados revelaram que, mesmo que as opções do Lucro Real (pessoa jurídica) e da tributação completa (personalidade física) concedam benefícios fiscais para o produtor rural de soja do município de Cruz Alta/RS, a forma de tributação mais vantajosa sob o aspecto financeiro, quando se considera a soma dos tributos IR, CSLL e FunRural, é a do Lucro Presumido. O estudo trouxe evidências, a partir da descrição e aplicação dos regimes de tributação, em consideração as formas jurídicas de exploração, de que o lucro presumido se configura no regime de menor incidência tributária aos produtores rurais do município de Cruz Alta/RS que desenvolvem a cultura da soja. No entanto, no planejamento tributário, há que se considerar que, ao se determinar o Lucro Presumido como sendo o regime de tributação para o período de apuração do resultado, tanto a personalidade jurídica quanto a física perdem o direito aos benefícios fiscais. Os resultados do estudo contribuem de uma forma prática aos produtores rurais de soja do município, pois o modelo de planejamento tributário traz um passo a passo de como apurar e analisar os resultados a partir de cada regime, podendo optar pelo menos oneroso. Em termos teóricos, o trabalho traz uma contribuição para a literatura referente ao planejamento tributário na atividade rural, visto que há pouca pesquisa sobre o tema.

Palavras-chave: Atividade rural. Planejamento tributário. Produtores rurais. Regimes de tributação.

ABSTRACT

TAX PLANNING IN RURAL ACTIVITY: A STUDY FROM LEGAL FORMS OF EXPLORATION AND TAXATION REGIMES

This study addresses the topic of tax planning in rural activities, focusing on the legal forms of exploitation and taxation regimes that apply to said activity. Its objective was to identify and evaluate the taxation regime and the legal form of exploration of rural activity with lower tax incidence for producers in the municipality of Cruz Alta/RS. The study is designed to be descriptive, qualitative and documentary in nature. The results revealed that, even though the Real Profit (legal entity) and complete taxation (individual) options grant tax benefits to rural soybean producers in the municipality of Cruz Alta/RS, the most advantageous form of taxation from the perspective financial, when considering the sum of IR, CSLL and FunRural taxes, is the Presumed Profit. The study brought evidence, based on the description and application of taxation regimes, taking into account the legal forms of exploitation, that the presumed profit is configured in the regime with the lowest tax incidence for rural producers in the municipality of Cruz Alta/RS who develop the soybean culture. However, in tax planning, it must be considered that, when determining the Presumed Profit as the taxation regime for the period in which the result is calculated, both legal and physical entities lose the right to tax benefits. The results of the study contribute in a practical way to rural soybean producers in the municipality, as the tax planning model provides a step-by-step guide on how to determine and analyze the results from each regime, with the option of opting for the least onerous one. In theoretical terms, the work makes a contribution to the literature regarding tax planning in rural activities, as there is little research on the topic.

Keywords: Farmers. Rural activity. Tax planning. Taxation regimes.

LISTA DE QUADROS

- Quadro 1 – Formas de associação na Atividade Rural
- Quadro 2 – Elementos da Demonstração do Resultado do Exercício
- Quadro 3 – Simples Nacional: Anexo 1 - Comércio
- Quadro 4 – Faixas de Faturamento Simples Nacional
- Quadro 5 – Estudos anteriores sobre o planejamento tributário na atividade rural
- Quadro 6 – Exemplo da Depreciação Incentivada
- Quadro 7 – Exemplo Compensação do Prejuízo Fiscal Acumulado
- Quadro 8 – Demonstrativo do Resultado (Valores médios/ha - 2018 a 2022)
- Quadro 9 – Demonstração do Lucro Real ou Prejuízo Fiscal
- Quadro 10 – Demonstrativo do Resultado do Exercício
- Quadro 11 – Demonstrativo do Lucro Presumido
- Quadro 12 – Demonstrativo do Lucro Arbitrado
- Quadro 13 – Demonstrativo do Simples Nacional
- Quadro 14 – Demonstrativo da Pessoa Física
- Quadro 15 - Demonstrativo da Pessoa Física Presunção
- Quadro 16 - Comparativo dos Regimes de Tributação e Personalidades Jurídicas
- Quadro 17 - Comparativo Incentivos Fiscais de Tributação e Personalidades

LISTA DE ABREVIATURAS E SÍMBOLOS

AOSSG - ASIAN-OCEANIAN STANDARD-SETTERS GROUP
CMV - CUSTO DA MERCADORIA VENDIDA
CNPJ - CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA
COFINS - CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
CONAB - COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO
CPC - COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS
CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
DRE - DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO
FGTS - FUNDO DE GARANTIA DO TRABALHADOR POR TEMPO DE SERVIÇO
FunRural - FUNDO DE ASSISTÊNCIA AO EMPREGADO RURAL
HA - HECTARE
IAS - *INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD*
IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA
ICMS - IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS
IN - INSTRUÇÃO NORMATIVA
INSS - INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL
IPi - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
IR - IMPOSTO DE RENDA
IRPF - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA
IRPJ - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
ISSQN - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA
LAIR - LUCRO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA
LALUR - LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL
NBC - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
PF - PESSOA FÍSICA
PIS - PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL
PJ - PESSOA JURÍDICA
RB - RECEITA BRUTA
RFB - RECEITA FEDERAL BRASILEIRA
RIR - REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA
RS - RIO GRANDE DO SUL

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	14
1.2 ESTRUTURA DO ESTUDO	17
2 REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1 ASPECTOS GERAIS DA ATIVIDADE RURAL	19
2.1.1 Atividade agrícola	20
2.1.2 Atividade zootécnica	20
2.1.3 Atividade agroindustrial	21
2.1.4 Ano Agrícola <i>versus</i> Exercício Social	22
2.1.5 Formas de exploração da atividade rural	23
2.1.5.1 Pessoa Jurídica	23
2.1.5.2 Pessoa Física	24
2.2. MODALIDADES DE EXPLORAÇÃO DE TERRA	25
2.3 ASPECTOS CONTÁBEIS DA ATIVIDADE RURAL	26
2.3.1 Mensuração do ativo biológico e produtos agrícolas	26
2.3.1.1 Métodos de avaliação do ativo	28
2.3.2 Contabilidade no campo	29
2.4 ASPECTOS FISCAIS E TRIBUTÁRIOS DA ATIVIDADE RURAL	32
2.4.1. Tributação Pessoa Jurídica	33
2.4.1.1 Lucro Real	33
2.4.1.2 Lucro Presumido ou Arbitrado	34
2.4.1.3 Simples Nacional	35
2.4.2 Tributação pessoa física	36
2.4.3 Planejamento tributário na atividade rural	38
3. MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DE PESQUISA	41
3.2 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS	42
3.3 LIMITAÇÕES DO ESTUDO	45
4. RESULTADOS E DISCUSSÃO	46
4.1 DETERMINAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS	46
4.1.1 Benefícios fiscais - Pessoa Jurídica	47
4.1.2 Benefícios fiscais - Pessoa Física	49
4.2 APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO COM BASE NOS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO E PERSONALIDADES JURÍDICAS	52
4.2.1 Apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Pessoa Jurídica	52
4.2.2 Apuração dos tributos - Pessoa Física	59
4.3 COMPARAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS – REGIMES DE TRIBUTAÇÃO E PERSONALIDADES JURÍDICAS	60
5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	63
5.1 CONCLUSÕES	63

1 INTRODUÇÃO

Esta seção tem por finalidade apresentar a contextualização do problema que deu origem ao estudo, os objetivos gerais e específicos, a justificativa para sua realização, bem como as contribuições de natureza teórica, prática e social, associadas aos seus resultados. Por fim, apresenta a estrutura do estudo.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

Desde o seu surgimento até os dias atuais, o agronegócio passou por diversos avanços tecnológicos que possibilitaram o aumento nos índices de produtividade e maior controle das atividades, fazendo com que a atividade rural se constituísse em uma das mais importantes base econômica brasileira, tendo a soja como principal produto (IBGE, 2021). Essa aproximação da contabilidade e da produção rural, criou mecanismos de controle para que o setor fosse cada vez mais eficiente. Dentre esses mecanismos está o planejamento tributário, que tem como objetivo auxiliar o produtor na escolha do perfil mais vantajoso para a atividade rural, visando a redução do pagamento de tributos, sempre em consonância com a lei.

Em relação aos números, o Rio Grande do Sul é considerado o 3º (terceiro) estado que mais produz grãos, cerca de 35 milhões de toneladas por ano, tendo apenas Mato Grosso e Paraná à frente. O estado gaúcho ajuda a colocar o país no patamar de um dos maiores exportadores de grãos do planeta, responsável por alimentar mais de 800 milhões de pessoas anualmente. (CONTINI; ARAGÃO, 2020).

Como consequência da importância do setor do agronegócio para os cofres públicos, representando 29,5% do PIB (IBGE, 2021), e por ser enquadrado como atividade essencial, o governo oferece diversos incentivos e benefícios fiscais, como o Programa Nacional de Desenvolvimento da Agricultura Familiar (PRONAF). Esses incentivos vão desde estímulo a novas tecnologias para o campo até benefícios fiscais, como redução de alíquotas de tributos.

Logo, para que se possa maximizar e usufruir desses benefícios, um bom planejamento se faz importante (CREPALDI, 2019). Destaca-se que no meio empresarial há três principais tipos de planejamento: o planejamento estratégico, o planejamento tático e o planejamento operacional (TEIXEIRA; DANTAS; BARRETO, 2019). Os três tipos de planejamento estão interligados, sendo o estratégico mais abrangente e o operacional mais específico

(TEIXEIRA; DANTAS; BARRETO, 2019). Dentro do planejamento estratégico, há diversas ramificações que estudam e planejam com mais detalhes cada área, como o planejamento tributário, que de acordo com Latorraca (2000, p.37), se “constitui na atividade empresarial que projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais”. O autor ainda enfatiza que “[...] considerando todas as opções legais, o administrador procura orientar os seus passos, de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal”. (LATORRACA, 2000, p.37).

Segundo informações de Crepaldi (2019), estima-se que cerca de 33% do faturamento empresarial é direcionado ao pagamento de tributos. Sendo assim, torna-se imprescindível a adoção de um sistema de economia legal, mais conhecido como planejamento tributário (CREPALDI, 2019).

O planejamento tributário é aplicável e pode resultar em importantes benefícios, tanto para pessoas físicas quanto para pessoas jurídicas, buscando utilizar de artifícios legais para pagar menos tributos e, conseqüentemente, aumentar a margem de lucro. Entretanto, para que se usufrua desse sistema, é necessário ter um amplo domínio e conhecimento acerca da legislação tributária vigente, evitando surpresas com tributos fora do planejado (BORGES, 1998).

Nesse sentido, é necessário ressaltar a existência de duas formas de exploração das atividades econômicas: a Pessoa Jurídica (PJ) e a Pessoa Física (PF), o que é extensivo às atividades rurais, sendo estas consideradas atividades econômicas de produção, como as demais. Marion (2021, p. 11) conceitua pessoa física como “toda pessoa natural, todo ser humano, indivíduo sem nenhuma exceção”. A pessoa jurídica, por sua vez, “é a união de indivíduos que, por meio de um trato reconhecido por lei, formam uma nova pessoa, com personalidade distinta da de seus membros” (MARION, 2021, p. 11). Destaca-se que para fins fiscais, cada personalidade possui suas particularidades, seja em relação às alíquotas, seja em relação aos incentivos fiscais.

No recorte rural, o planejamento tributário é embasado na contabilidade rural, que por sua vez, é pouco difundida nesse segmento, devido à falta de conhecimento por parte dos empresários, no que tange à importância das informações obtidas através da contabilidade (CREPALDI, 2019). A maioria dos produtores sujeitos à tributação do Imposto de Renda não mostram grande interesse por uma aplicação gerencial da contabilidade, especificamente associada à tributação, pois em sua visão resulta em um ônus maior que o necessário. (CREPALDI, 2019).

Entre seus benefícios, o planejamento tributário rural, além de ser uma ferramenta que possibilita ao produtor, ou ao empresário, menos despesas fiscais, também impacta na eficiência da empresa. Crepaldi (2019) evidencia esse aspecto ao expor que o planejamento rural visa organizar a produção da propriedade, objetivando melhor utilização dos fatores de produção, aumento das eficiências técnica e econômica, com melhoria da rentabilidade econômica e a renda do proprietário.

Nesse sentido, esse estudo se refere ao desenvolvimento de um planejamento tributário voltado aos produtores rurais do município de Cruz Alta – RS, importante produtor de grãos, especialmente de soja, localizado na região Centro-Norte do estado, com base nos dados médios do período de 2017 a 2022. O planejamento tributário foi desenvolvido considerando um panorama médio de área, de produção por hectare, de custo e de receita, que foram obtidos junto a Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB) e do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Foram considerados os regimes tributários previstos na legislação tributária, aplicáveis à atividade rural, e existentes atualmente, assim como foram consideradas as formas jurídicas de exploração da atividade rural, quais sejam a pessoa jurídica e a pessoa física, evidenciando, através do estudo, a que determina menor incidência tributária.

Com base na delimitação do tema de pesquisa, tem-se como pergunta norteadora de investigação: qual o regime de tributação e a forma jurídica de exploração agropecuária de menor incidência tributária para os produtores do município de Cruz Alta/RS?

Diante da questão-problema, o estudo perseguiu o objetivo geral de identificar e avaliar o regime de tributação e a forma jurídica de exploração da atividade rural de menor incidência para os produtores do município de Cruz Alta/RS.

Logo, o trabalho buscou responder, por meio da utilização de procedimentos técnicos, os seguintes objetivos específicos: a) Determinar os incentivos fiscais em consideração as formas jurídicas de exploração da atividade rural; b) Apurar e analisar os valores a serem recolhidos a título de Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a partir dos diferentes regimes tributários e das diferentes formas jurídicas de exploração da atividade rural, aplicáveis à atividade desenvolvida; e, c) Identificar e analisar o regime tributário e a forma de exploração de menor incidência para o produtor no cultivo da soja, no município de Cruz Alta/RS.

Uma vez que o Rio Grande do Sul é um dos estados que mais produz soja no país, sendo de extrema importância para a economia nacional e para a economia da região Sul do país, torna-se importante um estudo sobre o planejamento tributário para a Região

Centro-Norte do Estado, a de maior influência no cultivo da soja, de acordo com o Atlas Econômico (2021). Ademais, além de sua representatividade na produção da soja no estado do RS, justifica-se a escolha dessa região devido ao fácil acesso aos dados, disponibilizados pela CONAB.

Alguns estudos têm procurado analisar o regime de tributação, bem como a personalidade mais vantajosa para explorar a atividade rural, sendo que seus resultados não são conclusivos. Além disso, observa-se um déficit de conteúdos na literatura, produzidos por estudos na área, o que motiva a elaboração desta pesquisa. Dentre os estudos realizados, pode ser citada a pesquisa elaborada por Carvalho (2020), que concluiu que a maioria dos produtores rurais não conhece os benefícios que o planejamento tributário pode trazer para suas atividades. Também, a pesquisa de Schiavo (2018), que objetivou analisar as possíveis formas de tributação para o produtor rural Pessoa Física e Jurídica, suas vantagens e desvantagens. Tal estudo concluiu que a exploração como Pessoa Física apresenta vantagens de caráter financeiro em relação à exploração como Pessoa Jurídica, no caso do estudo de caso realizado.

Diante do exposto, avalia-se como importante a realização desse estudo, tanto para avançar na literatura sobre planejamento tributário, quanto para fornecer subsídios de ordem prática aos produtores rurais. Em relação às contribuições teóricas, tem-se a análise aprofundada do tema ao definir um setor do agronegócio (soja) e o público-alvo (produtores rurais); o preenchimento de uma lacuna nessa área de estudo que não possui uma literatura vasta, quando auxilia a identificar melhores práticas de planejamento tributário para os produtores rurais, que cultivam soja no município de Cruz Alta/RS.

No quesito das contribuições práticas, tem-se a possibilidade de otimização da carga tributária, uma vez que os produtores se tornam capazes de fazer a comparação entre os regimes de tributação e optar pelo menos oneroso; além da disseminação do conhecimento para que os produtores rurais possam tomar melhores decisões, visto que são os responsáveis por fornecer o alimento de $\frac{1}{3}$ da população mundial.

1.2 ESTRUTURA DO ESTUDO

Este trabalho está dividido em cinco capítulos, sendo o primeiro esta introdução, que expõe a contextualização do problema de investigação, os objetivos do estudo, sua justificativa e contribuições. O segundo capítulo se constitui no referencial teórico, que traz as concepções teóricas acerca do tema de estudo. O terceiro se encarrega de apresentar a

metodologia aplicada no trabalho, essencialmente no que se refere a sua classificação e aos procedimentos utilizados para que os objetivos pudessem ser respondidos. Já o quarto capítulo tem por finalidade apresentar e discutir os resultados. Na sequência é apresentado o quinto capítulo que traz as considerações finais. E, por fim, o leitor encontra a listagem das referências bibliográficas que foram utilizadas no desenvolvimento do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta a base teórica utilizada para o desenvolvimento do estudo. Aborda inicialmente a base conceitual relativa aos aspectos gerais da atividade rural e segue abordando os aspectos contábeis e fiscais inerentes à atividade rural. Por fim, apresenta estudos correlatos que serviram para a discussão dos resultados.

2.1 ASPECTOS GERAIS DA ATIVIDADE RURAL

A atividade rural pode ser definida como aquela que explora a capacidade produtiva do solo por meio do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas (MARION, 2021). Vilhena e Antunes (2010, p.2) consideram como sendo atividade rural:

A exploração das atividades agrícolas, pecuárias, a extração e a exploração vegetal e animal, a exploração da apicultura, avicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras de pequenos animais; a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*, realizada pelo próprio agricultor ou criador, que são aqueles que exploram a capacidade produtiva do solo, através do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas, ou seja, o produtor rural, que é a pessoa física, também chamada de pessoa natural.

Como rege e determina o Art. 249 da Instrução Normativa (IN) da RFB nº.1700/2017, são consideradas atividades rurais:

- a) Agricultura;
- b) Pecuária;
- c) Extração e exploração vegetal e animal;
- d) Exploração das atividades Zootécnicas;
- e) Cultivos de florestas que se destinam ao corte, consumo ou industrialização;
- f) Venda de rebanho de renda, reprodutores ou matrizes
- g) Transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e características do produto *in natura*.

No mesmo sentido, o art. 4º da IN RFB nº. 1.903/2017 também estabelece quais as atividades não são caracterizadas como rurais:

- a) O beneficiamento ou à industrialização de produtos;
- b) Comercialização de produtos rurais de terceiros;
- c) A receita proveniente de aluguel ou arrendamento;
- d) A receita oriunda da venda de minerais extraídos da propriedade rural.

De acordo com Marion (2021), pode-se dividir as atividades rurais em três grupos distintos, quais sejam: atividade agrícola, atividade zootécnica e atividade agroindustrial. Estas atividades são caracterizadas em sequência.

2.1.1 Atividade agrícola

A atividade agrícola, ou agricultura, é a atividade que tem como principal característica a exploração do solo para plantio e produção vegetal. (MARION, 2021).

Conforme traz o Comitê de Pronunciamentos Técnicos (CPC), através do CPC 29, há características em comum entre às atividades agrícolas, como a capacidade de mudança, o gerenciamento de mudança e a mensuração da mudança. Essas características buscam dizer que a atividade agrícola é capaz de sofrer mudanças biológicas, que podem ser gerenciadas e potencializadas, por meio do controle dos processos. E que é necessário que essas transformações sejam mensuráveis, visto que afetam diretamente no valor do ativo biológico. (MARION, 2021).

Conforme a Lei nº. 9.430, de 1996, a atividade agrícola é dividida em três grandes grupos, quais sejam: cultura hortícola, forrageira e arboricultura. A cultura hortícola estuda as técnicas de produção e aproveitamento dos frutos, hortaliças e flores. É de grande importância não só como alimento, mas como produtos comerciais. A cultura forrageira se traduz no ramo da agricultura que estuda as plantas herbáceas de ciclo vegetativo anual destinadas à alimentação animal. A produção de forragens assegura a alimentação e manutenção de determinadas atividades nos sistemas de produção animal. Já a cultura arbórea compreende a seleção, propagação, e talha de árvores ou arbustos, assim como o estudo de seu crescimento.

2.1.2 Atividade zootécnica

A atividade zootécnica é muito abrangente e importante, visto que engloba estudos relacionados ao melhoramento da alimentação e da reprodução dos animais. A atividade pecuária é uma das mais importantes do setor; e notoriamente, ao falar de pecuária, associa-se ao gado. Contudo, essa atividade se refere à criação de gado em geral, quer sejam, bois, vacas, búfalos, carneiros, entre outros; também à criação de aves, que incluem frango, pato, peru e etc. (CREPALDI, 2019). Os principais subgrupos da atividade

zootécnica podem ser compreendidos: avicultura, apicultura, cunicultura, criação de animais, pecuária, piscicultura e a ranicultura. (MARION, 2021).

Na atividade pecuária, são observadas três especificidades pelas quais o animal passa, também conhecidas como fases de criação: a cria, cuja atividade principal é a produção do bezerro, que é vendido após o desmame; a recria, que a partir do bezerro desmamado, produz e vende o novilho magro para engorda; e, a engorda, que é a especificidade denominada invernista, que engorda o novilho magro e produz o novilho gordo para vendê-lo. (CREPALDI, 2019).

Há empresas que, pelo processo de combinação das várias fases, obtêm até seis alternativas de produção, como colocado por Marion (2021): a) cria; b) recria; c) cria-recria; d) cria-recria-engorda; e) recria-engorda e f) engorda.

De forma geral, é correto dizer que a especialização de cada empresa está correlacionada com o tamanho da área de pastagem, visto que quanto mais área o produtor possui, mais combinações podem ser feitas.

2.1.3 Atividade agroindustrial

A atividade agroindustrial é definida como um conglomerado de atividades que transmutam às matérias primas oriundas da agricultura, aquicultura, pecuária ou silvicultura, que vai desde o fornecimento de insumos agrícolas até a entrega ao consumidor (MARION, 2021).

Na visão de Araújo (2010, p. 93), a atividade agroindustrial compreende:

Nas atividades responsáveis pelas etapas de beneficiamento, processamento e transformação de produtos agropecuários “in natura” até a embalagem, prontos para a comercialização, envolvendo diferentes tipos de agentes econômicos, como comércio, agroindústrias, prestadores de serviços, governo e outros.

Assim, tem-se que os principais subgrupos dessa atividade são o beneficiamento do produto agrícola (Exemplos: arroz, café e milho); a transformação de produtos zootécnicos (Exemplos: mel e laticínios); e, a transformação de produtos agrícolas (Exemplos: cana-de-açúcar em etanol).

A atividade rural apresenta algumas peculiaridades, que se fazem importantes. Dentre as quais, pode-se citar o ano agrícola *versus* exercício social, que é descrito em sequência.

2.1.4 Ano Agrícola *versus* Exercício Social

No que diz respeito ao término do exercício social na atividade agropecuária, devido principalmente a sua sazonalidade, há certa confusão ou até mesmo dificuldade em se determinar o período correspondente ao exercício social. Assim, é necessário distinguir uma empresa que é caracterizada como agrícola, zootécnica e agroindustrial das demais empresas, para apuração do resultado do exercício.

As empresas comerciais, industriais e de serviços, de maneira geral, findam o exercício social em 31/12, coincidindo com o ano civil. Isso se deve ao fato de que essas empresas possuem receitas e despesas constantes durante os meses do ano, não havendo dificuldade quanto à fixação do mês de encerramento do exercício social para apuração do resultado (MARION, 2021). Logo, essas empresas optam por encerrar o exercício social em dezembro, não só pelo fato de ser o último mês do ano, mas também pela redução ou até interrupção das atividades neste mês, bem como para o cumprimento de regras fiscais. Contudo, na atividade agrícola, a receita concentra-se, normalmente, durante ou após a colheita. Ao contrário de outras atividades, cuja comercialização se distribui ao longo dos 12 meses, a produção agrícola, essencialmente sazonal, concentra-se em determinado período, que pode traduzir-se em alguns dias de um determinado ano. (MARION, 2021).

Ao final da colheita e, quase sempre, da comercialização dessa colheita, tem-se o encerramento do ano agrícola. O ano agrícola é o período em que se planta, colhe e comercializa a safra agrícola. (MARION, 2021).

No caso de encerramento do exercício social coincidindo com o ano civil pode-se evitar encerrar o ano agrícola com a cultura em formação, por conta da dificuldade em mensurar o valor das plantas em crescimento. (CREPALDI, 2019).

Outra peculiaridade inerente à atividade rural diz respeito às suas formas de exploração, que são descritas em sequência.

2.1.5 Formas de exploração da atividade rural

Na atividade rural são encontradas as duas formas jurídicas possíveis de exploração com bastante frequência: pessoa jurídica e pessoa física. Essas formas jurídicas definem como é constituída juridicamente aquela atividade.

Com base no Código Civil de 2002, o produtor rural passa a ser considerado empresário rural se sua atividade constituir sua principal profissão, podendo requerer sua

inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis. De forma geral, o produtor rural poderá exercer a atividade rural nas seguintes formas jurídicas: a) Autônomo; b) Empresário Individual c) Sociedade Empresária; e, d) Sociedade Simples.

2.1.5.1 Pessoa Jurídica

Marion (2021, p. 7) conceitua pessoa jurídica como “a união de indivíduos que, por meio de um contrato reconhecido por lei, formam uma nova pessoa com personalidade diferente da de seus membros”. Elas podem ter fins lucrativos ou não, denominando-se de empresas.

Anceles (2001, p. 154) diz que “é a sociedade que dá estrutura à pessoa jurídica, que passa a ser entendida como unidade econômica moderna de produção rural. E, Marion (2021, p.2) explica que “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”.

Através da constituição de uma pessoa jurídica, mediante um contrato, essa entidade poderá explorar a atividade rural. Usualmente chamada de empresa rural, essa entidade explora a produção em um imóvel rural com a finalidade de obter renda.

De acordo com o que reza o Art. 4º da Lei nº 4.504/64, empresa rural se constitui no:

Empreendimento de pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que explore econômica e racionalmente imóvel rural, dentro de condição de rendimento econômico da região em que se situe e que explore área mínima agricultável do imóvel segundo padrões fixados, pública e previamente, pelo Poder Executivo. Para esse fim, equiparam-se às áreas cultivadas, as pastagens, as matas naturais e artificiais e as áreas ocupadas com benfeitorias. (BRASIL, 1964).

No contexto rural, o termo empresa não é utilizado no sentido mercantil, mas no sentido fundiário, que se preocupa em explorar o imóvel de forma adequada, atendendo, inclusive, à função social da terra. A legislação tributária, para as pessoas jurídicas que exploram a atividade rural, determina que elas devam pagar o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro da mesma forma que as demais pessoas jurídicas. (ANCELES, 2001, p.153-154).

O Código Civil de 2002, baseado na Lei nº. 10.406, traz que o empresário rural que desenvolve atividade agropecuária em sociedade - o caso da Pessoa Jurídica - deve se atentar as espécies de sociedades adotadas pelo Código Civil, sendo elas: Sociedade Simples

e a Sociedade Empresária.

Assim, o mesmo Código Civil define Sociedade Simples como a sociedade constituída por pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados, não tendo por objeto o exercício de atividade própria de empresário. Pode-se dizer que as sociedades simples são as que exclusivamente têm por objeto a prestação de serviços. (BRASIL, 2002).

Já a Sociedade Empresária é aquela que exerce atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços, constituindo elemento de empresa. Tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito ao registro.

2.1.5.2 Pessoa Física

Marion (2021) define a pessoa física como a pessoa natural, é todo o ser humano, é todo o indivíduo, sem nenhuma exceção. A existência da pessoa física termina com a morte, de acordo com Marion (2021, p.7). No Brasil, prevalece a exploração da atividade agrícola na forma de pessoa física, por ser menos onerosa e proporcionar maiores vantagens fiscais, principalmente para pequenas atividades. (MARION, 2021, p.7).

De acordo com a IN SRF N 83/2001, o produtor rural que exerce atividade como pessoa física não é obrigado a escriturar e apresentar todos seus livros contábeis, apenas o livro caixa, que é exigido pela Receita Federal do Brasil. Destaca-se que o produtor rural autônomo atua como pessoa física, não sendo necessária a inscrição na Junta Comercial, versa o Art.º 971 do Código Civil brasileiro.

No que diz respeito ao grande produtor rural, embora possa optar por ser pessoa física, para fins contábeis é equiparado à pessoa jurídica, devendo escriturar os livros contábeis, atentando para o método utilizado, que deve ser o das partidas dobradas.

Em sequência, são apresentadas as associações possíveis entre as diferentes personalidades de produtores rurais para se explorar a atividade rural.

2.2. MODALIDADES DE EXPLORAÇÃO DE TERRA

As modalidades e combinações que podem ser feitas na associação da exploração da atividade agropecuária são diversas e podem ser divididas em dois grupos de investimentos: o capital fundiário, que são todos os recursos fixos vinculados à terra, como terra, edifícios

rurais, cultura permanente e etc; e o capital de exercício, também conhecido como capital de trabalho, que é o instrumento necessário para o funcionamento do negócio, como o gado, equipamentos, trator e etc. (CREPALDI, 2019).

Destarte, observa-se duas personalidades econômicas distintas nas associações dos capitais fundiários e de exercício, sendo: a) o proprietário da terra, que participa com o capital fundiário; e, b) o empresário, que participa com o capital de exercício. E, a partir dessas personalidades econômicas, pode-se chegar a diversas associações na exploração da atividade agropecuária, como mostrado no Quadro 1.

Quadro 1 - Formas de associação na atividade rural

Associações	Definição
Parceria	É um contrato agrário onde uma pessoa se obriga a ceder à outra o uso específico do imóvel rural ou de partes dele, por um tempo. Nessa modalidade, há a partilha do risco e/ou do sucesso do negócio.
Comodato	Trata-se de um acordo ou contrato em que uma pessoa cede para outra, de forma gratuita, o uso de seu imóvel rural, ou parte dele. Isso inclui ou não benfeitorias, e pode ser válido por tempo determinado ou indeterminado.
Condomínio	Condomínio rural é uma forma de propriedade conjunta ou solidária. Os proprietários, também chamados de condôminos, possuem frações sobre o todo da propriedade.
Arrendamento	É um contrato agrário, firmado entre as partes, que permite ao produtor rural plantar nas terras de propriedade de outra pessoa, por tempo determinado ou não. Esse contrato pode permitir também o uso das benfeitorias, acessórios e maquinários que a propriedade rural possua. Nesse tipo de associação, o arrendador não participa dos riscos associados à atividade rural desenvolvida pelo arrendatário.

Fonte: Adaptado de Marion (2021).

Com base no quadro acima é possível distinguir as diferentes associações possíveis, observando qual delas se enquadra melhor em cada situação, bem como a mais vantajosa para determinada produção.

A seguir, são apresentados os aspectos contábeis inerentes à atividade rural, em relação à mensuração e contabilização dos produtos agrícolas e ativos biológicos.

2.3 ASPECTOS CONTÁBEIS DA ATIVIDADE RURAL

No que tange aos aspectos contábeis da atividade rural, toma-se como base o conteúdo do Pronunciamento Técnico Contábil 29 (CPC 29) – Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas para contemplar o tratamento contábil e a divulgação dos valores associados ao desenvolvimento das culturas agrícolas e das atividades pecuárias, a preço de custo e a preço de mercado (valor justo). Além disso, foi utilizado o CPC 26 como baliza para estruturar a apuração do resultado.

2.3.1 Mensuração do ativo biológico e produtos agrícolas

Na perspectiva dos padrões internacionais de contabilidade, até a adoção do CPC 29, os ativos biológicos e os produtos agrícolas eram classificados e tratados contabilmente como os demais ativos, já que não existia uma norma específica. Esses ativos eram mensurados pelo custo e cada país estabelecia o procedimento de mensuração. (ARGILÉS et al., 2011).

Nesse sentido, em 2009, foi divulgado e aprovado o Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola, que passa a ser NBC TG 29 (1). Esse pronunciamento teve como base a norma internacional *International Accounting Standard 41* (IAS 41) e tem como intuito estabelecer o tratamento contábil e a forma de mensuração e evidenciação de ativos biológicos e produtos agrícolas (SOUZA et al., 2015).

O objetivo do Pronunciamento Técnico CPC 29 é de estabelecer o tratamento contábil, e às respectivas divulgações, relacionados aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas (CPC, 2009). Empresas que se enquadram no escopo divulgado e delimitado pelo CPC 29, devem reconhecer e mensurar o ativo biológico ou o produto agrícola conforme orientações do referido pronunciamento.

Ademais, o CPC 29 apresenta definições para ativos biológicos e produção agrícola, sendo o primeiro “um animal e/ou uma planta, vivos”, e o segundo, “o produto colhido de ativo biológico da entidade” (CPC, 2009). Logo, para que um ativo seja classificado como biológico, ele deve atender a uma das seguintes premissas: ser um organismo vivo que futuramente pode gerar um produto para a entidade, ou ser o produto já resultante do ser

mantido pela entidade.

Portanto, pode-se concluir que os produtos processados, sejam eles oriundos de ativos biológicos ou não, são excluídos desta classificação. Há que se considerar também que as plantas portadoras não estão sob o alcance do CPC 29 visto que se enquadram. Elas são definidas como “uma planta viva que: (a) é utilizada na produção ou no fornecimento de produtos agrícolas; (b) é cultivada para produzir frutos por mais de um período; e (c) têm uma probabilidade remota de ser vendida como produto agrícola, exceto para eventual venda como sucata”. (CPC, 2009, p. 4).

Silva (2017) apresentou os argumentos que fizeram com que as chamadas plantas portadoras, que na IAS 41 eram mensuradas a valor justo, tivessem que ser revistas para mensuração ao custo. O autor se baseou em um relatório da *Asian-Oceanian Standard-Setter Group* (AOSSG), que expôs o prejuízo que esse método de mensuração trouxe para os produtores que possuíam as plantas portadoras como principal ativo biológico.

Silva (2017, p. 70) apresentou um breve resumo dos argumentos da AOSSG. Dentre os quais, citam-se:

As plantas portadoras não são cultivadas para venda e seu valor residual no fim da vida útil é geralmente insignificante. Quando uma entidade está cultivando plantas portadoras, como dendezeiros ou videiras, as plantas maduras se tornam um meio para a produção de produtos agrícolas. [...] As plantas portadoras maduras estão livres de uma transformação biológica significativa, pois neste caso a transformação biológica é um conceito de crescimento em direção à maturidade. Após a maturidade, elas tendem a sofrer um desgaste, assim como a máquina industrial.

Dessa forma, precificar animais ou plantas vivas e suas transformações biológicas, compreendendo o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação, reflete uma mudança qualitativa e quantitativa no ativo biológico e tem sido um dos desafios da contabilidade moderna. (BARROS et al, 2012).

Por isso, em 2015, o CFC, por meio da NBC TG 29 (2), aprovou a alteração da NBC TG 29 (1), diferenciando o conceito de planta portadora. Ainda de acordo com o CPC 29, as plantas portadoras serão tratadas por meio do Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado, que tem como objetivo “estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados” (CPC 27; 2009).

2.3.1.1 Métodos de avaliação do ativo

Um dos pontos mais emblemáticos no que tange aos ativos biológicos tem sido o

campo da avaliação e mensuração, pois o CPC 29 define o valor justo como critério de medição. Partindo de defensores do método (CHALMERS; CLINCH; GODFREY, 2011; BARTH, 2006) e críticos do método (MACHADO, 2016; DVORAKOVA, 2006; HOLTHAUSEN; WATTS, 2001), é possível fazer uma análise geral de cada ponto levantado sobre o assunto.

Apesar da discordância quanto a forma de mensuração, o valor justo é definido pelo Pronunciamento Técnico CPC 46 - Mensuração a valor justo, correspondente a IAS 13, como “o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração”.

Em relação aos defensores do método do valor justo, Chalmers, Clinch e Godfrey (2011) apontam como vantagem o reconhecimento de forma tempestiva dos ganhos e perdas. Em contraponto, Machado (2016) menciona que esses reconhecimentos constituem um ponto crítico que merece atenção, de forma que o custo histórico tem maior confiabilidade assegurada, visto que é possível verificar o registro dos dados.

O CPC 29, por meio do item 12, traz que o ativo biológico deve ser mensurado ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência, exceto para os casos descritos no item 30, em que o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável. Já o produto agrícola colhido de ativos biológicos da entidade, de acordo com o item 13 do CPC 29, deve ser mensurado ao valor justo, menos a despesa de venda, no momento da colheita.

Nas situações previstas no item 30 do CPC 29, nas quais não existe valor para o ativo biológico disponível no mercado e as alternativas para mensurá-lo não são claramente confiáveis, o ativo biológico deve ser mensurado ao custo, menos qualquer depreciação e perda por irrecuperabilidade acumulada.

Nessa exceção, se encaixam às plantas portadoras, que tomam como base para mensuração, o CPC 27. De acordo com o item 7 deste mesmo pronunciamento, o custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se: (a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e (b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

No que tange a divulgação do resultado, de acordo com o CPC 29, a entidade deve divulgar o ganho ou a perda do período corrente em relação ao valor inicial do ativo biológico e do produto agrícola e, também, os decorrentes da mudança no valor justo, menos a despesa de venda dos ativos biológicos.

As mensurações ou estimativas financeiras das quantidades físicas devem ser feitas e distinguidas de acordo com seu grupo de ativo biológico no final do período (CPC 29).

Contudo, o valor justo menos a despesa de venda de um ativo biológico pode se alterar devido a mudanças físicas e também de preços no mercado. Logo, divulgações separadas são úteis para avaliar o desempenho do período corrente e para projeções futuras.

Após versar sobre o tratamento contábil e a forma de avaliação do ativo biológico e produto agrícola, é de suma importância fixar os conceitos de cultura permanente e temporária, visto que esta classificação influencia diretamente na classificação contábil.

2.3.2 Contabilidade no campo

No que se refere à Contabilidade Agrícola, pode-se classificar uma cultura como temporária ou permanente. Cada tipo de cultura possui características específicas, como o processo de formação, o momento da colheita e a classificação da conta de acordo com a fase.

De acordo com o CPC 29, uma cultura permanente possui a característica de permanecer vinculada ao solo e proporcionar mais de uma colheita. Geralmente o ciclo produtivo deste tipo de cultura é maior que 12 meses e os principais exemplos são: cafeeicultura, cana-de-açúcar, laranjeira e maçã. Neste tipo de cultura, os custos de formação devem ser acumulados na conta Cultura Permanente em Formação, classificados no Ativo Não Circulante (CREPALDI, 2019; MARION, 2021).

Após a formação completa da planta, que geralmente leva vários anos, esses custos devem ser transferidos para a conta de Cultura Permanente Formada (MARION, 2021). Quando se inicia a fase produtiva, os custos incorridos devem ser acumulados numa conta denominada Colheita em Andamento, classificada no Ativo Circulante, como se fosse um estoque em formação. No término da colheita, o total acumulado deve ser transferido para a conta de Produtos Agrícolas (Ativo Circulante). (MARION, 2021).

Em caso de perdas extraordinárias que provoquem perda total ou parcial da capacidade da cultura decorrente de geadas, incêndios, inundações, tempestade etc., são retiradas do Ativo Permanente e transferidas para o Resultado do Exercício como perdas do período. (CREPALDI, 2019).

As alterações para melhoria de produtividade e duração de uma cultura permanente não devem ser descontadas em apenas uma safra. O valor do gasto total deve ir contabilmente para a conta de ativo imobilizado "Cultura Permanente Formada" e ser repassado às safras, aos poucos, através da depreciação. (MARION, 2021).

Com relação às culturas temporárias, de acordo com Marion (2021), possui um tempo de vida curto, encontrando-se suscetível ao replantio depois da colheita, ou seja, é retirada do solo para que seja plantada novamente. Pode-se citar como exemplos: soja, milho, feijão, entre outras. Essas culturas são contabilizadas no Ativo Circulante, por serem tratadas como se fossem um estoque em andamento de uma indústria. E os custos se acumularão numa subconta específica da cultura que está se formando, sendo essa subconta pertencente à conta “Culturas Temporárias” (MARION, 2021). Esses custos poderão ser: mão-de-obra, sementes, energia elétrica, depreciação de tratores, adubos, entre outros ligados à cultura em questão.

Ainda com relação à cultura temporária, Marion (20021, p. 17) afirma que “em se tratando de uma única cultura (o que é muito mais raro ocorrer), todos os custos se tornam diretos à cultura, sendo apropriados diretamente”. Já quando existem várias culturas, é preciso compartilhar os custos indiretos ligados a cada cultura. A conta “Cultura Temporária” também receberá o custo com a colheita, sendo baixada, pelo seu valor de custo. Ao fim dessa etapa, é transferida para a conta “Produtos Agrícolas”, com especificação do tipo de produto como subconta. Esta segunda, por apresentar-se como um estoque acabado, também irá compor o Ativo Circulante, recebendo tanto os custos posteriores à colheita como os custos para manutenção desse estoque. (MARION, 2021).

Crepaldi (2019, p.101) explica que:

Após o término da colheita, o saldo da conta de Culturas Temporárias será transferido para a conta de Produtos Agrícolas, na qual serão somados posteriormente à colheita os custos para deixar o produto à disposição para a venda. Ao ser vendido o produto, transfere-se o valor correspondente ao volume vendido de Produtos Agrícolas para a conta de Custo dos Produtos Vendidos, sendo assim possível calcular o resultado, apurando-se o Lucro Bruto.

Ressalta-se que na atividade agrícola, os produtos agrícolas podem ser armazenados para serem vendidos num momento posterior, onde o agricultor espera que aconteça uma oscilação de preços, aumentando o preço do produto. O gasto com este armazenamento é considerado despesas de vendas e não custo do produto. (MARION, 2021; OLIVEIRA, 2012).

Uma vez que o produtor rural está inscrito na Junta Comercial, todos esses custos, as receitas e as despesas devem ser levados e interferem no resultado, para que trimestralmente ou anualmente, seja apurado o resultado econômico da atividade rural desenvolvida. A apuração do resultado econômico é feita mediante a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), regido pelo Art. 187º da Lei nº. 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações) e alterações posteriores, e tem por objetivo apresentar de forma vertical resumida o

resultado apurado em relação ao conjunto de operações realizadas num determinado período.

De acordo com a legislação mencionada, os produtores deverão, na DRE, discriminar:

1. Receita bruta das vendas e serviços, às deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
2. A receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias vendidas e o lucro bruto;
3. As despesas com as vendas, despesas financeiras, despesas gerais, administrativas e outras despesas operacionais;
4. O lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e outras despesas;
5. O resultado do exercício antes do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido e a provisão para ambos;
6. Participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias;
7. O lucro ou prejuízo líquido do exercício.

Apesar de algumas diferenças na estrutura do demonstrativo, o Comitê dos Pronunciamentos Contábeis CPC 26 e a Lei das SAs convergiram para um mesmo modelo de elaboração. A principal diferença é que no CPC 26, a DRE começa com a Receita Líquida, diferente do disposto na Lei nº. 6.404/76 e alterações posteriores, onde a DRE se inicia com o Faturamento Bruto, conforme mostrado no Quadro 2.

Quadro 2 - Elementos da Demonstração do Resultado do Exercício

Lei 6.404/76	CPC 26
Faturamento Bruto	-
(-) IPI	-
(=) Receita Bruta	-
(-) Devoluções	-
(-) Abatimentos	-
(-) Descontos incondicionais	-
(-) Impostos sobre venda	-
= Receita Líquida	Receita Líquida
(-) CMV	(-) CMV
= Resultado Operacional Bruto	= Lucro Bruto
(+/-) Resultado Operacional	(-) Despesas com vendas
= Resultado Operacional Líquido	(-) Despesas administrativas
(+/-) Outras Despesas/Receitas	(+/-) Outras despesas/receitas
= LAIR	(+/-) Resultado EP
(-) CSLL	= Lucro antes Receitas e Despesas Financeiras
(-) IR	(+/-) Despesas/Receitas Financeiras

= Lucro Líquido	LAIR (-) CSLL (-) IR = Lucro Líquido
-----------------	---

Fonte: CPC 26

Logo, para que seja melhor compreendida a Demonstração de Resultado, é de suma importância apresentar os aspectos fiscais, bem como os aspectos tributários, visto que há diferentes formas de tributação.

2.4 ASPECTOS FISCAIS E TRIBUTÁRIOS DA ATIVIDADE RURAL

No que tange aos aspectos fiscais e tributários, toma-se como baliza o Decreto n. 9.580/2018, que substituiu o Regulamento do Imposto de Renda de 1999. Esse regramento regulamenta e consolida, em um único documento, as normas de tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Nesse sentido, cabe distinguir os regimes de tributação a fim de se evidenciar suas diferenças e como apurar o resultado, base para cálculo do imposto sobre a renda, para que possam, dentre outras finalidades, ser utilizados como ferramenta de gestão.

2.4.1. Tributação Pessoa Jurídica

O produtor rural que explora a atividade rural sob a forma de pessoa jurídica e não é optante pelo Simples Nacional, sujeita-se à IN SRF nº. 1942/2020, devendo pagar o imposto de renda e adicional em conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas, observando o disposto na referida Instrução Normativa. Assim, pode-se determinar o imposto de renda com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Cada um desses regimes possuem suas características, vantagens e desvantagens. Fazer a opção por um deles auxilia a gestão financeira da empresa, portanto, entender o cenário macroeconômico pode contribuir na escolha do melhor regime tributário (INDBRAS, 2015).

Em sequência, apresentam-se as particularidades de cada regime de tributação.

2.4.1.1 Lucro Real

O lucro real constitui-se no principal sistema de tributação onde, uma vez adotado pelo produtor rural que explora a atividade rural como pessoa jurídica, são concedidos alguns benefícios fiscais. Entretanto, para que a pessoa jurídica possa usufruir desses benefícios fiscais, o lucro real e o resultado ajustado devem ser apurados com base nas leis comerciais e fiscais, segregando contabilmente as receitas, os custos e as despesas referente às atividades rurais. (MARION, 2021).

Assim, o cálculo do imposto de renda devido pelas empresas rurais deve ser feito conforme o Art. 541º do RIR/2018, cuja alíquota básica é de 15%, aplicando uma alíquota adicional de 10% sobre o valor mensal do lucro que for superior a R\$20.000,00 (vinte mil reais). Geralmente, os tributos são apurados trimestralmente ou anualmente.

O Art. 247º do Regulamento do Imposto de Renda/18 traz que a regra geral de apuração do lucro real é trimestral. No entanto, a pessoa jurídica poderá optar pela apuração do lucro real anualmente, sem prejuízo do recolhimento mensal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), cuja alíquota é de 9%, calculados com base em regime de estimativa. Essa estimativa é feita com base nos exercícios anteriores da empresa.

No que diz respeito aos incentivos fiscais admitidos às pessoas jurídicas que optam por esse regime de tributação, tem-se como os principais:

- a) Compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL;
- b) Os bens do ativo não circulante imobilizado, exceto a terra nua, destinados à produção, podem ser depreciados integralmente no próprio ano-calendário de aquisição;
- c) Aproveitamento de créditos do PIS e COFINS. (Art. 9º, RIR/18).

Em sequência são apresentadas as particularidades do regime de tributação Presumido ou Arbitrado.

2.4.1.2 Lucro Presumido ou Arbitrado

A pessoa jurídica que exerce atividade rural poderá optar pelo regime de tributação lucro presumido quando a comprovação contábil do lucro real for impossível ou sem fidedignidade; e quando a lei, pela natureza do negócio, aconselhar a simplificação. Além disso, a empresa não pode ter faturamento superior a R\$78.000.000,00 (setenta e oito

milhões de reais) para se enquadrar no regime do lucro presumido, caso contrário, fica obrigada a tributação pelo lucro real (MARION, 2021).

O sistema de lucro presumido constitui-se em um regime de presunção simplificado, a partir de percentuais pré-estabelecidos conforme a natureza do negócio. Para a atividade rural, aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) para a determinação da base de cálculo (lucro presumido) para o IRPJ, de acordo com o Art. 518 do RIR/2018, que incide sobre o faturamento. Já para a determinação da base para cálculo da CSLL, esse percentual corresponde a 12% (doze por cento). Destaca-se que a apuração trimestral é obrigatória para esse regime de tributação.

Para fins de cálculo do valor do IRPJ e da CSLL, aplica-se o percentual pré-estabelecido no RIR/2018, sendo de 15% e de 9%, respectivamente. Após isso, aplica-se a mesma regra do lucro real, sendo alíquota de 15% até o lucro de R\$ 20.000,00 mensal (R\$ 60.000,00, trimestral) e 10% de adicional sobre o excedente. Ganhos de capital e de aplicações financeiras serão acrescidos à base de cálculo antes da apuração, conforme dita o Art. 521º do RIR/2018.

Em relação ao lucro arbitrado, constitui-se no regime de tributação aplicável quando a pessoa jurídica deixa de cumprir as obrigações acessórias determinadas pelo lucro presumido ou pelo lucro real. Nota-se que não se trata de uma sanção (RIR/2018). Quando o faturamento é conhecido, aplica-se um coeficiente de arbitramento de acordo com a natureza da indústria - para a atividade rural corresponde a 9,6% - para determinar a base de cálculo. Uma vez que a base de cálculo for determinada, são aplicadas as mesmas alíquotas dos outros regimes

Destaca-se que apenas no regime do Lucro Real o produtor rural poderá usufruir dos benefícios fiscais discriminados acima, visto que esse regime permite ter um controle maior sobre a receita e os custos.

Já com a Lei nº. 9.249/95 e alterações posteriores, na hipótese em que a empresa não conhece o próprio faturamento, a receita bruta será determinada por meio de procedimento de ofício, mediante utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

- a) Lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais.
- b) Soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido;
- c) Valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido;
- d) Valor das compras de mercadorias efetuadas no mês (colocar o artigo e a lei de referência).

Dentre essas alternativas, compete à autoridade fiscal a responsabilidade por escolher e aplicá-la para a referida empresa.

2.4.1.3 Simples Nacional

O regime tributário denominado por Simples Nacional constitui-se em um regime de enquadramento simplificado, onde os impostos são unificados e reduzidos, conforme determina a Lei Complementar nº. 123/2006. Porém, não são todas as empresas que podem optar por este enquadramento, por se tratar de um regime que estabelece normas de tratamento diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte.

No caso do produtor rural, poderá ser feita opção pelo Simples Nacional, desde que este esteja inscrito no CNPJ. Sendo assim, conforme a Lei Complementar nº. 123/2006, serão recolhido de forma unificada oito tributos, como o IRPJ – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, a CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, a COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, a PIS/ PASEP, CPP – Contribuição Patronal Previdenciária, o ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - e o ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. As alíquotas para o Simples Nacional variam conforme a faixa de faturamento acumulada nos últimos 12 meses, conforme demonstrado abaixo:

Quadro 3 - Simples Nacional: Anexo 1 - Comércio Geral

Receita Bruta Total em 12 Meses	Alíquota
Até R\$ 180.000,00	4%
De R\$ 180.000,00 a R\$ 360.000,00	7,3%
De 360.000,00 a R\$ R\$ 720.000,00	9,5%
De R\$ 720.000,01 a R\$ 1.800.000,00	10,7%
De R\$ 1.800.000,01 a R\$ 3.600.000,00	14,3%
De R\$ 3.600.000,01 a R\$ 4.800.000,00	19%

Fonte: Receita Federal (2022).

Para determinação da alíquota, utiliza-se a receita bruta acumulada nos 12 meses

anteriores ao do período de apuração. A partir desta, consulta-se no anexo, cujo ramo de atividade pertence à empresa. Nesse caso, a título de exemplo, utilizou-se a do Comércio, Anexo I. identifica-se a alíquota, que deve ser aplicada ao faturamento do período em questão.

Dentre todos esses regimes de tributação e formas de exploração da atividade rural, se faz necessário enfatizar a importância de um planejamento estratégico, principalmente para os pequenos produtores rurais, que por falta de um profissional contábil, algumas vezes são onerados mais do que deveriam.

Em sequência são apresentados os aspectos de tributação inerentes à exploração da atividade rural como pessoa física.

2.4.2 Tributação pessoa física

Após versar sobre a abrangência da tributação da atividade rural na Pessoa Jurídica, cabe falar sobre a tributação dos produtores rurais que optam por explorar a personalidade física. Tal forma de exploração na atividade rural é regida pelo Art. 22º da Instrução Normativa SRF 17/96, que se originou após a introdução da Lei nº. 9.250 de 1995. E alterações ...

Assim, com base no regramento acima, o resultado da atividade rural, quando explorada por pessoa física é apurado mediante escrituração do Livro Caixa, sendo obrigatória tal escrituração para produtor rural que aufera receita bruta no ano-calendário superior a R\$ 56.000,00 (cinquenta e seis mil reais). Caso o resultado seja positivo, este fará parte da base de cálculo do Imposto de Renda na Declaração de Ajuste Anual; caso negativo, poderá ser compensado nos anos-calendário posteriores. Ou seja, o optante pela tributação Pessoa Física, também tem o benefício fiscal da compensação de prejuízo acumulado.

Destaca-se que partir do ano de 2019, passou a ser exigido pela RFB que os produtores rurais pessoas físicas que exploram a atividade rural nas condições previstas na Lei nº 8.023/1990, regulamentada pela IN SRF 83/2001, fiquem obrigados ao cumprimento de uma nova obrigação acessória: o livro-caixa digital do produtor rural (LCDPR). A obrigação deverá ser cumprida por aqueles que auferirem receita bruta total superior a R\$ 3,6 milhões em face da IN RFB 1.848/2018.

Logo, o produtor rural pode optar pela tributação apurada no Livro Caixa ou realizar o arbitramento do rendimento tributável bruto do IR, no percentual de 20% sobre a receita

bruta. Após obter o rendimento tributável bruto, o contribuinte pode fazer jus às deduções admitidas na legislação (modalidade completa) ou optar pelo desconto simplificado.

Com base no Art. 10 da Lei nº. 9.250/95, o desconto simplificado substitui todas as deduções admitidas na legislação, correspondente a 20% do valor dos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, limitado ao teto de R\$ 16.754,34. Essa opção não necessita de comprovação de documentos.

Importa esclarecer que, quando o proprietário de imóvel rural optar por explorar seus bens por meio de qualquer modalidade de exploração de terras, o Decreto nº. 9.580/2018, diz que:

Art. 59º. Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documental, pagarão o imposto, separadamente, na proporção dos rendimentos que couberem a cada um.

Parágrafo único. Na hipótese de parceria rural, o disposto neste artigo aplica-se somente em relação aos rendimentos para cuja obtenção o parceiro houver assumido os riscos inerentes à exploração da respectiva atividade.

Em suma, se dois produtores rurais optarem por explorar a terra por uma das diversas formas de associação, pagaram impostos separadamente.

Assim, logo após a apuração do resultado, seja pelo Livro Caixa, na modalidade completa, seja pela utilização do percentual de 20% sobre a Receita Bruta, define-se a alíquota incidente para que seja calculado o montante devido de IRPF, conforme Quadro 4.

Quadro 4 - Faixas e alíquotas Pessoa Física

Base de cálculo (R\$)	Alíquota %	Parcela a deduzir
Até 22.499,13		
De 22.499,14 até 33.477,22	7,50	1.687,43
De 33.477,23 até 44.476,74	15,00	4.198,26
De 44.476,75 até 55.373,55	22,50	7.534,02
Acima de 55.373,55	27,50	10.302,70

Fonte: Autoria Própria

A primeira faixa da base de cálculo, com faturamento anual de até R\$ 22.499,13, está isenta do IRPF. Também, não incide a porcentagem do CSLL no produtor rural que opta pela personalidade física, visto que essa modalidade é isenta, como diz a Lei nº 9.250 de 1995. Entretanto, nessa modalidade, o produtor rural deve recolher o Fundo de Assistência ao Produtor Rural (FunRural), que é basicamente como o INSS para o produtor, visto que tem caráter previdenciário e seu percentual é de 1,5% da Receita Bruta.

Apresentadas as formas de exploração da atividade rural e os regimes de tributação

associados a essas modalidades, faz-se necessário um aprofundamento sobre o planejamento tributário na atividade rural.

2.4.3 Planejamento tributário na atividade rural

O planejamento tributário serve para reduzir, adiar ou anular, dentro dos meios legais, o ônus fiscal. Em decorrência do complexo e oneroso sistema tributário brasileiro, fazer uso desta técnica é, para muitas empresas, uma forma de sobreviver no mercado, operando com preços passíveis de competição. Segundo Fabretti (2005, p. 152).

Sua finalidade é obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente exigido por lei [...]. Portanto, deve-se estudar e identificar todas as alternativas legais aplicáveis aos casos ou a existência de lacunas na lei, que possibilitem realizar a operação pretendida da forma menos onerosa possível para o contribuinte, sem contrariar a lei.

De acordo com Gubert (2003, p.33), planejamento tributário “é o conjunto de condutas, comissivas ou omissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legal e lícitamente os ônus do tributo”.

De forma mais específica, pode-se dizer que o planejamento tributário aliado à produção rural é um importante aliado ao produtor, principalmente na questão da economia tributária, seja na personalidade física, seja na personalidade jurídica. (MARION, 2021).

Crepaldi (2019) menciona que: o planejamento rural visa organizar a produção da propriedade tendo como objetivo melhorar a utilização dos fatores de produção, aumento das eficiências técnica e econômica e, assim, melhorar a rentabilidade econômica e a renda do proprietário.

Diante disso, nota-se que o planejamento tributário na atividade rural tem extrema importância, visto que é por meio dele que os produtores organizam suas ações no decorrer do exercício de suas atividades, melhorando assim o seu fator econômico.

Por tratar-se de uma temática recente, esta ainda não foi suficientemente explorada, embora seja importante ressaltar o que vem sendo discutido e exposto nos últimos anos. O Quadro 5 evidencia as pesquisas mais recentes identificadas na literatura e associadas à temática em questão.

Quadro 5 - Estudos anteriores sobre planejamento tributário na atividade rural

AUTORES	OBJETIVOS DO ESTUDO	CONCLUSÃO DO ESTUDO
Müller, Bruna da Silva (2015).	Apurar qual a forma de tributação mais adequada para o produtor rural, entre pessoa física ou pessoa jurídica, com base nos períodos de 2013 e 2014.	Observou-se que para o produtor rural em estudo, a melhor forma de tributação é o Imposto de Renda Pessoa Física, em ambos os exercícios, opção esta adotada pelo produtor atualmente.
Schiavo, Fernanda (2018).	Analisar as possíveis formas de tributação para o produtor rural Pessoa Física e Jurídica, suas vantagens e desvantagens.	Constatou-se através do estudo que a exploração como Pessoa Física apresenta vantagens onerosas em relação a Pessoa Jurídica, no caso do produtor rural utilizado no estudo.
Carvalho, Ana Cristina Ghedini (2020).	Analisar como o planejamento tributário pode contribuir para a redução da carga tributária do produtor rural da região da Alta Mogiana.	Concluiu-se que a maioria dos produtores rurais não conhecem os benefícios que o planejamento tributário pode trazer para suas atividades. Os 5 analisados no estudo são tributados como PF e para esses casos, a PF é o menos oneroso.
Born, Jaqueline Luana (2022).	Analisar a incidência tributária de uma propriedade média caracterizada como representativa do município de Muitos Capões/RS, observando sua possível configuração entre pessoa física, pessoa jurídica ou combinando ambas as situações em sistema de parceria.	O estudo clareou uma legislação burocrática e engessada e através dele observou-se o quão importante é o planejamento tributário e de que forma ele pode auxiliar os produtores rurais. Além disso, evidenciou o sistema menos oneroso para o produtor.

Fonte: Autoria própria

O conteúdo evidenciado no Quadro 5 revela a falta de estudos acerca do planejamento tributário rural, levando à necessidade da continuidade de estudos voltados ao aprofundamento e discussão do tema. Observa-se que três, dos quatro estudos esboçados acima, realizaram estudo de caso, ajudando o produtor rural em questão a encontrar o regime de tributação menos oneroso para seu modelo de negócio.

O estudo que não se caracteriza como um estudo de caso constitui-se em uma pesquisa exploratória e documental, que tem como objetivo analisar a incidência tributária de uma propriedade média por meio de dados secundários.

Em sequência, é apresentada a metodologia seguida para a efetivação do estudo.

3. MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Este capítulo apresenta as informações metodológicas referentes à pesquisa realizada. Inicia com o delineamento metodológico e segue apresentando como ocorreu a coleta e o tratamento dos dados, a fim de que os objetivos do estudo fossem alcançados. Ao final, apresenta as limitações do estudo.

3.1 DELINEAMENTO METODOLÓGICO

A pesquisa realizada tem caráter descritivo e teve como objetivo analisar qual o regime de tributação determina menor incidência para os produtores rurais de soja do município de Cruz Alta- RS, em consideração às formas de exploração da atividade rural, com foco em dois tributos: o Imposto de Renda Pessoa Física e Jurídica e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Importante destacar que a pesquisa descritiva “delimita o que é” e aborda também quatro pontos: descrição, registro, análise e interpretação de fenômenos atuais, objetivando o seu funcionamento no presente (MARCONI; LAKATOS, 2017). Nesse tipo de pesquisa, não há a interferência do pesquisador, procura-se apenas descobrir a frequência com que um fenômeno ocorre, sua natureza, características, causas, relações e conexões com outros fenômenos. (BARROS; LEHFELD, 2007).

A parte descritiva do estudo ocorreu ao se obter os valores dos insumos, ao se buscar analisá-los e extrair informações que buscassem responder os objetivos do estudo. De outro modo, é importante dizer que, de acordo com Lakatos e Marconi (2017), a pesquisa descritiva consiste na observação de fatos e fenômenos, tal como ocorrem espontaneamente na coleta de dados a eles referentes e no registro de variáveis que se presumem relevantes, para analisá-los.

O estudo é classificado, também, quanto à abordagem do problema. Nesse sentido, em consideração à abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa. Tal pesquisa consiste na observação de fatos e fenômenos, tal como ocorrem espontaneamente na coleta de dados a eles referentes e no registro de variáveis que se presumem relevantes, para analisá-los (LAKATOS; MARCONI, 2017).

Ressalta-se que o trabalho traz dados numéricos e estatísticos da produção de soja do município de Cruz Alta/RS, tais como valores das receitas, de despesas e de produtividade

média do produtor rural. Tais dados foram tratados a fim de que pudessem ser analisados no contexto do planejamento tributário que se propôs realizar.

Em relação aos procedimentos técnicos, essa pesquisa é caracterizada como documental. Importante que se diga que a pesquisa documental recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, relatórios de empresas, vídeos de programas de televisão, etc. (FONSECA, 2002). Marconi e Lakatos (2017, p. 48) dizem que "a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias". Importa constar que as fontes de dados utilizadas para viabilizar a pesquisa e, por conseguinte, responder aos objetivos específicos, foram majoritariamente a Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB) e o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), os quais fornecem detalhadamente o preço por saca, o custo por hectare, o tamanho médio da área, entre outras medidas relativas à produção. Também, se utilizou a Lei nº 6.404/76 e alterações, como documento, para fins de delineamento da estrutura a ser seguida para a apuração do resultado e apuração dos tributos Imposto sobre a Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Dessa forma, através do delineamento da pesquisa, assim como foi construído, foi possível, ao final do estudo, demonstrar a carga tributária incidente nas atividades rurais, especificamente com relação ao Imposto sobre a Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a partir das formas de exploração da atividade rural e dos diversos regimes de tributação aplicáveis.

Em sequência descreve-se como ocorreu a coleta e o tratamento dos dados.

3.2 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Para o desenvolvimento de uma pesquisa, se faz necessário um planejamento, o que inclui a função de coletar e a de tratar os dados levantados. Diante disso, para a realização da pesquisa, foi utilizado como procedimento técnico para a coleta dos dados a pesquisa documental. Atenta-se que os dados coletados nos documentos são considerados dados de natureza secundária.

Segundo Mattar (2007, p. 134), “[...] dados secundários são aqueles que já foram coletados, tabulados, ordenados e, às vezes, até analisados, com propósitos outros ao de

atender às necessidades da pesquisa em andamento, e que estão catalogados à disposição dos interessados”.

Os dados utilizados e analisados no trabalho foram extraídos da Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB), no ano de 2022. Todo ano a CONAB realiza uma tabulação e publicação acerca dos dados agrícolas nacionais, principalmente no que tange ao custo de produção e à produtividade de cada região. Os custos são disponibilizados por hectare e por saca (unidade de medida do produto agrícola).

Além da base de dados da CONAB, foram utilizados dados levantados junto ao IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), em relação a quantidade média de hectares por produtor no Rio Grande do Sul, para que posteriormente esse dados pudesse ser multiplicado pelo faturamento médio por hectare (CONAB) do município de Cruz Alta, chegando na Receita Bruta.

Para fins de análise, os insumos utilizados na produção da soja foram levantados com base nos relatórios dos exercícios de 2017 a 2022. Utilizou-se um período de 5 anos para que não se tivesse grandes distorções, que pudessem estar enviesadas por acontecimentos anormais. Destaca-se que o relatório mostra a média estimada de preços da safra em relação ao ano anterior.

Ademais, esse relatório contém a média das despesas de custeio da lavoura, despesas pós-colheita, despesas financeiras, gastos com depreciação, de custos fixos e operacionais e, ainda, dados de produtividade.

Visando atender o objetivo específico de determinar os incentivos fiscais em consideração às formas jurídicas de exploração da atividade rural, fez-se um levantamento das normas de tributação que estabelecem o regramento e a determinação de tais incentivos. Nesse sentido, adotou-se o procedimento da pesquisa documental a fim de que esse objetivo fosse atendido. Após a determinação dos incentivos fiscais extensivos à atividade rural, em observância às formas jurídicas de exploração, promoveu-se um comparativo, quando foi necessária a apuração do lucro contábil entre os diferentes regimes tributários e as formas jurídicas de exploração. Para que essa comparação fosse possível, utilizou-se da estrutura do Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE), conforme evidenciado no referencial teórico deste estudo. Observa-se que através do DRE é possível a apuração do lucro contábil, que é transferido para o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e para o Livro de Apuração da Contribuição Social (LACS), a fim de se ajustá-lo e de se considerar os incentivos fiscais que cada personalidade tem direito para, em sequência, se apurar a base de cálculo e efetivar o cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro

Líquido. De maneira comparativa, considerando os regimes de tributação, bem como as formas de se explorar a atividade rural (pessoa física ou jurídica), foi identificado e analisado o regime tributário e a forma de exploração de menor incidência.

A apuração e a análise dos valores a serem recolhidos a título de Imposto sobre a Renda e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a partir dos diferentes regimes tributários e das diferentes formas jurídicas de exploração da atividade rural, aplicáveis à atividade desenvolvida se deu, como exposto anteriormente, com a utilização da estrutura da DRE e do disposto no Decreto nº. 9.580/2018 e na IN RFB nº. 1.942/2020, que tratam sobre a regulamentação do Imposto de Renda.

Por fim, identificou-se o regime tributário e a forma de exploração de menor incidência para o produtor no cultivo da soja, no município de Cruz Alta/RS, de forma comparativa, apurando o lucro contábil e realizando os ajustes para que se obtivesse as bases de cálculo dos tributos em questão.

Dessa maneira, o primeiro objetivo específico, que consiste em analisar e determinar os incentivos tributários em consideração às formas jurídicas de exploração da atividade rural, foi respondido através da análise documental da legislação brasileira, levando em conta o disposto na Instrução Normativa da RFB nº. 1.942/2020, na Lei nº. 9.065/95 e no Decreto nº. 9.580/18, que embasam e fornecem às diretrizes do Imposto de Renda além de abrangerem os incentivos fiscais na atividade rural.

Ao realizar os ajustes ao lucro contábil, incluindo-se os incentivos fiscais, quando aplicável, foi realizada uma comparação, por meio da elaboração dos Demonstrativos Contábeis, entre os resultados dos regimes de tributação e considerando as formas jurídicas de exploração, se utilizando como base os dados disponibilizados pela CONAB. A elaboração dos demonstrativos atendeu o segundo objetivo que busca analisar os valores a serem recolhidos a título de Imposto sobre a Renda e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Do levantamento dos dados e da construção dos demonstrativos de resultado, em observância aos regimes de tributação, foi identificado monetariamente quanto o produtor pagaria de tributos caso optasse por cada um dos regimes. Assim, se promoveu a análise do regime tributário e da forma de exploração de menor incidência para o produtor rural que cultiva soja no município de Cruz Alta/RS.

3.3 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

O estudo que se propôs realizar atende aos objetivos propostos, porém apresenta algumas limitações, aqui apresentadas. Uma limitação ao seu desenvolvimento se refere à disponibilidade e natureza dos dados e informações pela CONAB. Os dados disponibilizados traduzem dados médios, o que pode implicar na confiabilidade dos mesmos. Em alguns casos, foi necessário se fazer uso de contas e valores que não constavam entre os dados disponibilizados pela CONAB. Para a apuração da Receita Bruta, por exemplo, foi necessário se trabalhar com dados relativos à média de hectares cultivados por produtores do estado do RS, disponibilizados pelo IBGE, visto que não foram encontradas tais informações para a região da pesquisa.

Em termos de comparação entre os regimes de tributação, tem-se que o regime do Simples Nacional só deve ser considerado se as contribuições previdenciárias estivessem no cálculo do planejamento. Entretanto, o foco do trabalho se deu apenas na análise do IRPJ/IRPF, CSLL e FunRural, fazendo com que o valor do tributo devido por esse sistema fique distorcido, recomendado para trabalhos futuros a inclusão desses tributos na análise.

De outro modo, os valores de receita, despesas e custos da atividade agrícola soja, por hectare, utilizados no estudo, se referem à média da região, do estudo. Esse fato pode estar influenciando em valores médios de faturamento e custos de produção que não reflitam a situação da região de estudo. No entanto, há que se considerar que a finalidade da sua utilização foi poder demonstrar, através de um planejamento tributário, os regimes de tributação de menor incidência ao produtor, não se configurando como um estudo de caso.

Para a efetivação das discussões em torno dos resultados obtidos, assim como para a construção de um referencial teórico que possibilitasse tal discussão, deparou-se com a incipiência de estudos acerca de planejamento tributário na atividade rural, existente no país. Nesse sentido, o estudo buscou amparar-se na análise documental, especificamente na legislação tributária brasileira.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Este capítulo visa evidenciar os resultados obtidos no estudo, bem como sua análise e discussão. Inicialmente são apresentados e discutidos os incentivos fiscais em consideração às formas jurídicas de exploração da atividade rural, a partir da pesquisa documental realizada. Na sequência, os valores a serem recolhidos a título de Imposto sobre a Renda e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a partir dos diferentes regimes tributários e das diferentes formas jurídicas de exploração da atividade rural, são apurados. Por fim, identifica-se e analisa-se o regime tributário e a forma de exploração de menor incidência para o produtor rural, a partir do estudo de caráter descritivo, visto que os dados disponibilizados pela CONAB serviram de suporte para a construção do planejamento tributário em questão.

4.1 DETERMINAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS

Importa esclarecer que com os dados disponibilizados pela CONAB, que foram tomados por base para o desenvolvimento do estudo, não foi possível apurar os valores dos benefícios fiscais dentro de cada regime de tributação e das formas jurídicas de exploração da atividade, o que se justifica pela necessidade de dados relativos aos imobilizados, especialmente, associados à produção de soja do município, por período. Ressalta-se, também, que os valores relativos à receita e aos custos, disponibilizados no *site* da CONAB, se referem a valores por hectare. Nesse sentido, para que os resultados do estudo pudessem refletir melhor a tributação incidente sobre a atividade rural, tomou-se a média de hectares cultivados com soja, por propriedade rural no estado do Rio Grande do Sul (IBGE, 2022), para se determinar os valores médios totais de faturamento, custos e despesas, por propriedade cultivada com soja, e não por hectare cultivado. Evidencia-se que tal procedimento foi adotado, tendo em vista que não é disponibilizada a área média de cultivo de soja, por propriedade rural, para o município de Cruz Alta/RS.

Os valores relativos aos bens utilizados na produção, especificamente os de caráter permanente, seriam utilizados para a evidenciação do incentivo fiscal que concerne à depreciação incentivada (Art. 314 do RIR/99). Dessa forma, para o atendimento desse objetivo em específico, optou-se por realizar uma análise documental com a simulação de valores, a fim de demonstrar os efeitos de tais incentivos fiscais para a pessoa jurídica e para a pessoa física, que exploram a atividade rural.

4.1.1 Benefícios fiscais - Pessoa Jurídica

O Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (RIR/18) define a tributação do Imposto de Renda para as Pessoas Jurídicas estipulando alíquota em 15% (quinze por cento) sobre o lucro apurado e o adicional de 10% (dez por cento) sobre o excedente a R\$20.000,00 mensais. Observa-se que tais alíquotas constituem-se nas mesmas que incidem sobre o resultado oriundo das demais atividades econômicas, exploradas no país.

Em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), regulamentada pelo Art. 4º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, importa esclarecer que estão sujeitas ao pagamento de tal tributo às pessoas jurídicas e as pessoas físicas a elas equiparadas, domiciliadas no País. De acordo com a referida Lei, a alíquota da CSLL é de 9% (nove por cento), podendo variar de acordo com o ramo em que a empresa atua e da escolha do regime de tributação. A apuração da CSLL deve acompanhar a forma de tributação do lucro, adotada para o IRPJ.

Entretanto, é importante ressaltar que as atividades que são consideradas atividades rurais, para efeitos de apuração do IRPJ e da CSLL, recebem tratamento diferenciado. Para isso, é necessário que seja avaliado em qual regime de tributação a empresa está enquadrada, visto que na personalidade jurídica, quem opta pelo regime do Lucro Real usufrui de benefícios fiscais no cálculo do IRPJ e da CSLL. Nesse caso, e para a atividade rural, há dois benefícios a saber: a depreciação acelerada e a compensação de prejuízos fiscais que, para a atividade tratada, não possui o limite de compensação de 30% ao ano, podendo ser compensado todo o prejuízo fiscal apurado no período com o resultado positivo, apurado no exercício seguinte.

Crepaldi (2019) caracteriza o resultado da atividade rural como a diferença entre os valores das receitas auferidas e das despesas incorridas no período de apuração, correspondentes a todas as unidades rurais exploradas pela pessoa jurídica rural. Entretanto, a pessoa jurídica que explorar outras atividades além da atividade rural, para poder usufruir dos benefícios mencionados deverá segregar, contabilmente, as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades, bem como demonstrar no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), separadamente, o lucro ou prejuízo contábil e o lucro ou prejuízo fiscal dessas atividades.

Por conseguinte, o Art. 260 da Instrução Normativa nº. 1700/2017, reza que: "os bens do ativo não circulante imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição". Ainda, o Art. 59 da Lei nº. 9.430/96 cita o que pode ser considerado ativo imobilizado para a atividade rural: "benfeitorias resultantes de construção e instalações, aquisição de máquinas e equipamentos, insumos que contribuam para o aumento da produtividade, estradas que facilitem

o acesso ao local, entre outros".

Nesse sentido, pode-se dizer que a depreciação acelerada é benéfica para o produtor que opta pelo regime do lucro real, uma vez que a depreciação será registrada normalmente na escrituração comercial. A diferença para atingir o valor integral do bem poderá ser tratada como exclusão, para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido correspondente à atividade rural, a qual deve ser controlada no LALUR.

Para clarificar melhor o funcionamento da depreciação acelerada incentivada à atividade rural explorada como pessoa jurídica, e cujo regime de tributação venha a ser o do Lucro Real, considerou-se a construção e apresentação do seguinte exemplo: uma pessoa jurídica, que explora atividade rural, adquiriu em 01/01/2022 uma colheitadeira agrícola por R\$ 120.000,00 para uso exclusivo na colheita. Considerando-se que a taxa anual de depreciação do utilitário rural é de 25%, e que a empresa optou pelo pagamento do Imposto sobre a Renda e da CSLL por estimativa (balanço anual), o valor do incentivo fiscal para determinação do Lucro Real da atividade será o determinado conforme evidenciado no Quadro 6.

Quadro 6 – Demonstração - Depreciação Incentivada

Ano	Livro Diário		e-Lalur	
	Despesa Depreciação	Depreciação Acumulada	Exclusão	Adição
2022	R\$ 30.000,00	R\$ 30.000,00	R\$ 90.000,00	-
2023	R\$ 30.000,00	R\$ 60.000,00	-	R\$ 30.000,00
2024	R\$ 30.000,00	R\$ 90.000,00	-	R\$ 30.000,00
2025	R\$ 30.000,00	R\$ 120.000,00	-	R\$ 30.000,00
TOTAL	R\$ 120.000,00	-	R\$ 90.000,00	R\$ 90.000,00

Fonte: Autoria Própria, 2023

Dessa forma, pode-se observar (Quadro 6) que o valor total do ativo imobilizado (colheitadeira) será deduzido da base de cálculo para a incidência do IRPJ e da CSLL, no ano de 2022, fazendo com que a empresa pague menos tributos que incidem sobre a renda neste ano em que houve tal investimento, ou seja a depreciação reduz a base de cálculo para o IRPJ e para a CSLL. Nesse caso, a base de cálculo seria reduzida em R\$120.000,00.

Outro incentivo de ordem fiscal concedido à atividade rural explorada como pessoa jurídica diz respeito à possibilidade de compensação de prejuízos fiscais, sem o limite de 30% (trinta por cento). Tal incentivo segue o regramento do Imposto de Renda que permite que eventuais prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores sejam compensados com os lucros apurados posteriormente da pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real. Dessa forma, esses prejuízos poderão ser compensados (abatidos) com os lucros apurados posteriormente.

Tal benefício fiscal está previsto no Art. 263 da Lei nº. 9250/95, onde reza que (a) o prejuízo fiscal da atividade rural apurado no período-base poderá ser compensado com o lucro real das demais atividades, apurado no mesmo período-base, sem o limite de 30%; e, (b) a compensação de prejuízos fiscais das demais atividades, assim como a da atividade rural com o lucro real das demais atividades, de apuração subsequente, fica sujeita ao limite de 30%. Ou seja, a Pessoa Jurídica que explorar outra atividade além da rural, terá que segregar contabilmente seus custos, receitas e despesas, e a porcentagem que não for da atividade rural seguirá limitada a 30% para a compensação de prejuízos fiscais.

Exemplo: Suponha que a empresa XY teve um prejuízo fiscal de R\$ -45.500,00 no ano calendário de 2019 e no ano seguinte apurou um lucro de R\$ 120.000,00 e por se enquadrar nas bases legais, fará a compensação do prejuízo fiscal do ano de 2019 em 2020.

Quadro 7 - Compensação Prejuízo Fiscal sem a trava dos 30%

Lucro Líquido do Período	R\$ 120.000,00
(+) Adição	R\$ 10.000,00
(-) Exclusão	R\$ 2.000,00
(=) Lucro Real	R\$ 128.000,00
Compensação com a trava dos 30%	R\$ 38.400,00
Compensação sem a trava dos 30%	R\$ 45.500,00

Fonte: Autoria Própria, 2023

Logo, é possível apontar que se a compensação fiscal fosse limitada aos 30%, poderia apenas ser compensado R\$ 38.400,00 do prejuízo fiscal do ano anterior. Entretanto, como a atividade rural não se enquadra na limitação dos 30%, é possível compensar todo o prejuízo do exercício anterior.

Cabe destacar que a pessoa jurídica que explora atividade rural, desde que não esteja enquadrada em quaisquer das situações que a obrigue à apuração do Lucro Real, poderá optar pela tributação com base no Lucro Presumido ou no Simples Nacional, apurados trimestralmente, observando os procedimentos aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Caso a empresa rural opte pelo regime de tributação do Lucro Presumido ou do Simples Nacional, perderá o direito aos incentivos fiscais supramencionados.

Em sequência, são apresentados os benefícios fiscais concedidos ao produtor rural que explora a atividade rural na forma de pessoa física.

4.1.2 Benefícios fiscais - Pessoa Física

De acordo com Crepaldi (2019), uma das vantagens que o produtor rural, que desenvolve suas atividades como pessoa física tem, na apuração dos tributos, é a possibilidade de realizar a apuração do Imposto de Renda devido através da escrituração do Livro Caixa, podendo, dessa forma, se utilizar dos artifícios legais para compensar os prejuízos de exercícios anteriores. Por esta maneira, a base de cálculo do Imposto de Renda é apurada através do lançamento das receitas e despesas associadas a sua atividade e incorridas no período de apuração.

A Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 83/2001 direciona de duas maneiras como o produtor rural pessoa física pode apurar o lucro a ser tributado: (a) mediante a escrituração do Livro Caixa, registrando todas as receitas, as despesas, os investimentos e demais valores que integram a atividade, apurando o Lucro Real (Art. 11 da IN RFB nº 83/2001); ou (b) optando pelo Lucro Presumido, igual a 20% da Receita Bruta (Art. 11, § 5º da IN RFB nº 83/2001). Nesse segundo caso, o produtor rural também realiza a escrituração do Livro Caixa, mas essa opção não lhe concede o direito de realizar a compensação de prejuízo fiscal, exercício atual, com o resultado positivo, apurado em exercícios posteriores.

No caso de exploração de uma unidade rural por mais de uma pessoa física, prescreve o que reza o Art. 14 da referida Instrução Normativa (nº. 83/2001), que cada produtor rural deve escriturar as parcelas da receita, da despesa de custeio e dos investimentos que lhe caibam, por CPF (Cadastro de Pessoa Física). E, quando a Receita Bruta Total auferida no ano-calendário não exceder a R\$ 56.000,00 (cinquenta e seis mil reais), é facultada a apuração, mediante prova documental, dispensada a escrituração do Livro Caixa (Art. 22, § 3º da IN RFB nº 83/2001), encontrando-se o resultado pela diferença entre o total das receitas e o total das despesas/investimentos.

Já o produtor rural que auferir Receita Bruta superior a R\$56.000,00 (cinquenta e seis mil reais) até R\$4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) fica sujeito à escrituração e entrega do Livro Caixa da Atividade Rural (modelo analógico), enquanto que o produtor que auferir, no ano-calendário, Receita Bruta igual ou superior a R\$4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) deverá escriturar e efetuar a entrega do Livro Caixa Digital de Produtor Rural (LCDPR), como cita a IN da RFB nº. 1.848/2018.

Importa considerar, para o caso da exploração da atividade rural como pessoa física, que o produtor rural pessoa física não se sujeita ao pagamento da CSLL, sendo isento também de PIS e COFINS. No entanto, fica sujeito ao recolhimento do FUNRURAL (Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural), que corresponde a 1,5% (um vírgula cinco por cento), determinados sobre a Receita Bruta de cada venda, regido pela Lei nº 13.606/18.

Nesse sentido, dados os incentivos fiscais, tem-se que os produtores rurais que optam

pela exploração da atividade rural como pessoa física têm a possibilidade de usufruir do benefício da compensação tributária de prejuízos fiscais sem o limite dos 30%, não podendo se beneficiar da depreciação acelerada incentivada, conforme a Lei nº 9.250/1995. Diante disso, a pessoa física fica obrigada à conservação e guarda do Livro Caixa e dos documentos fiscais que demonstram a apuração do prejuízo a compensar.

Com a finalidade de demonstrar de forma mais didática o benefício fiscal da compensação do prejuízo fiscal, foi desenvolvido um exemplo que evidencia seu cálculo e efeito na apuração do rendimento tributável, após a compensação do prejuízo fiscal: um produtor rural realizou várias operações de venda de produtos agrícolas no ano-calendário de 2022, conforme as Notas Fiscais de Produtor Rural, emitidas no valor total de R\$ 450.000,00. Também adquiriu e fez uso, durante o mesmo ano-calendário, de vários insumos agrícolas, realizou pagamentos de mão de obra dos empregados que trabalham na atividade rural, entre outros gastos, comprovados pelas respectivas notas fiscais e recibos, que totalizaram R\$ 275.000,00. E, no decorrer do exercício de 2021, apurou um prejuízo fiscal avaliado em R\$ 70.000,00.

No exemplo (Quadro 7) buscou-se evidenciar o benefício que se estende ao produtor rural pessoa física, simulando uma situação de compensação de prejuízo fiscal e de apuração do resultado tributável, sem o limite dos 30%.

Quadro 7 – Demonstração - Compensação de Prejuízo Fiscal Acumulado

Descrição	Valores (em R\$)
Receita Bruta	450.000,00
Despesa de Custeio	(275.000,00)
Resultado I	175.000,00
Prejuízo do Exercício Anterior	(70.000,00)
Resultado tributável após compensação	105.000,00

Fonte: Autoria Própria

Nota-se, pelo exposto no Quadro 7, que a compensação do prejuízo fiscal, nesse caso, deu-se de forma integral, fazendo com que a base de cálculo para o Imposto de Renda ficasse menor (de R\$ 175.000,00 para R\$ 105.000,00).

Dessa forma, infere-se que o benefício influencia diretamente na base de cálculo do Imposto de Renda (IR), fazendo com que o produtor rural, optante pela modalidade em questão, tenha vantagens e estímulos fiscais.

Assim, após a apresentação dos benefícios fiscais que vêm em favorecimento ao produtor rural, introduz-se e esmiúça-se a apuração dos tributos que incidem sobre as personalidades jurídicas e os regimes de tributação em questão.

4.2 APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO COM BASE NOS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO E PERSONALIDADES JURÍDICAS

Visando atender ao objetivo específico que busca apurar e analisar os valores a serem recolhidos a título de Imposto sobre a Renda e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a partir dos diferentes regimes tributários e das diferentes formas jurídicas de exploração da atividade rural, aplicáveis à atividade desenvolvida, determinou-se o resultado, base de tributação, a partir dos dados referentes aos custos de produção e à produtividade, disponibilizados pela CONAB.

Como versado na metodologia do trabalho, devido a falta de dados em relação a produtividade média de cada produtor da região estudada, para fins de elaboração deste estudo foi utilizada a área média cultivada com soja, por produtor do estado do Rio Grande do Sul, disponibilizada pelo IBGE, bem como o faturamento médio por hectare, da região de estudo.

Os dados e informações que foram levantados e utilizados se resumem às receitas, aos custos e às despesas de custeio, relativos à produção e venda da soja, no município de Cruz Alta/RS. Esses dados possibilitaram que o Demonstrativo do Resultado, em consideração a cada regime de tributação e personalidade jurídica, pudesse ser construído e analisado.

Na sequência, é exposta a apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido para a exploração como Pessoa Jurídica. A apuração tem como ponto de partida o faturamento da atividade, bem como seus custos e despesas, sendo que para que fosse possível chegar no valor que serviu de base para o cálculo dos tributos, foi importante seguir a estrutura prevista na Lei nº 6.404/76 (dispõe sobre as Sociedades por Ações).

4.2.1 Apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Pessoa Jurídica

A apuração do IRPJ e da CSLL é realizada através do confronto entre as receitas auferidas na atividade, as despesas e custos sacrificados, para que posteriormente os tributos sejam apurados. Na adoção do regime de tributação do Lucro Real, inicialmente se apura o resultado contábil, que deverá ser ajustado para fins de determinação dos tributos que incidem sobre a renda, em conformidade com a legislação fiscal.

Ressalta-se que, para a apuração do valor dos tributos, de acordo com cada regime de tributação e personalidade jurídica, foi calculada e utilizada a média por hectare das receitas, custos e despesas, relativos aos últimos 5 anos (2018 a 2022), disponibilizados pela CONAB. Ressalta-se que os dados das contas de Equivalência Patrimonial e Dividendos são fictícios. A partir da obtenção destes valores e em consideração a área média de cultivo de soja, por

propriedade no estado do RS, elaborou-se o Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE) seguindo as diretrizes da Lei nº. 6.404/76.

Devido a falta de dados para se chegar a Receita Bruta, foi encontrada a média dos preços da saca da soja no mesmo período, multiplicado pela produtividade média da região, que foi disponibilizada pela CONAB. Os dados em relação à produtividade foram de 3.270kg/hectare, resultando em 54,5 sacas por hectare. Ao se multiplicar esse resultado pelo preço médio da saca no período (R\$ 131,00), chegou-se a um valor de R\$ 7.139,50 por hectare. A partir desse valor, fez-se necessário utilizar os dados médios do Estado do Rio Grande do Sul de hectares por produtores (IBGE) para se chegar a um valor de faturamento médio por propriedade que cultiva soja. Nesse caso, a quantidade média de hectares por produtor, de acordo com o IBGE (2021) é de 180,98 hectares, resultando no montante de R\$ 1.292.159,00 de Receita Bruta.

Cabe considerar que ao apurar os tributos, pelo regime do Lucro Real, de acordo com a Lei nº. 10.833/2003 (altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências), há a incidência do PIS e COFINS sobre a Receita Bruta. Esses dois tributos podem ser calculados de duas formas: incidência cumulativa e não-cumulativa. A diferença entre as duas modalidades de incidência está vinculada ao enquadramento tributário da empresa e na alíquota aplicável. O regime cumulativo para PIS e COFINS existe no Lucro Presumido e ocorre quando as empresas calculam o PIS e a COFINS a partir de uma alíquota fixa, que é menor em comparação com o regime não-cumulativo, sendo eles 0,65% e 3%, respectivamente. Destaca-se, conforme o Art. 10º da Lei 10.833/2003, que esse regime não concede o direito de aproveitar os créditos das contribuições pagas anteriormente.

De outro modo, o regime não-cumulativo ocorre em tributação de Lucro Real e consiste em deduzir, dos débitos apurados de cada contribuição, os respectivos créditos admitidos na legislação. Ou seja, as empresas que optam pelo não-cumulativo pagam esses tributos apenas uma vez no início da cadeia produtiva e recebem restituição por meio de créditos de PIS e COFINS (Lei nº 10.637 de 2003). A alíquota do PIS e da COFINS neste caso são 1,65% e 7,6%, respectivamente. Para o caso em estudo, em se tratando de produção de soja, o Art. 29 da Lei nº 12.865/13 determina que “fica suspensa a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda de soja classificada na posição 12.01 e dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00 e 2304.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011”. Nesse caso, a não se apurou tais tributos a partir do faturamento bruto médio para fins de apuração do resultado contábil.

Em seguida, o Quadro 8 apresenta o Demonstrativo de Resultado do Exercício, construído com os valores médios, apurados a partir dos dados levantados junto à CONAB.

Quadro 8 - Demonstrativo do Resultado do Exercício (Valores médios - 2018 a 2022)

Demonstrativo do Resultado do Exercício	
Descrição	Valores (em R\$)
Receita Bruta	1.292.159,00
FunRural	-26.489,25
Receita Líquida	1.265.669,75
CPV	- 451.113,54
<i>Agrotóxicos</i>	<i>-183.108,65</i>
<i>Fertilizantes</i>	<i>-174.789,89</i>
<i>Sementes</i>	<i>-93.215</i>
Lucro Bruto	814.556,21
Despesas Gerais	-193.041,88
<i>Despesas Administrativas</i>	<i>-23.640,41</i>
<i>Despesas com Armazenagem</i>	<i>-20.541,69</i>
<i>Seguro da Produção</i>	<i>-12.472,71</i>
<i>Despesa com Manutenção</i>	<i>-50.117,09</i>
<i>Despesa com Depreciação</i>	<i>-41.163,02</i>
<i>Despesa com Fretes</i>	<i>-17.663,74</i>
<i>Despesa com Multas</i>	<i>-6.125,04</i>
<i>Despesa com Provisões</i>	<i>-21.318,18</i>
Outros Receitas	87.712,6
Dividendos	51.965,1
Resultado de Equivalência Patrimonial	35.747,5
Lucro Antes do IR e da CSLL (LAIR)	709.226,93

Fonte: Autoria Própria

Conforme se verifica no demonstrativo (Quadro 8), logo após a evidenciação da Receita Bruta, evidencia-se o Custo do Produto Vendido (CPV) que é formado majoritariamente pelos insumos Sementes, Agrotóxicos e Fertilizantes. Já a rubrica de Despesas Gerais, inclui Despesas Administrativas, Despesas com Armazenagem, Seguro da Produção, Despesa com Manutenção, Despesa com Depreciação, Despesa com Fretes, Despesa com Multas e Despesa com Provisões.

Como Outras Receitas, o demonstrativo evidencia as contas relativas a Resultado de Equivalência Patrimonial e de Dividendos, cujos valores não constam na base CONAB e foram simulados (hipotéticos) devido a necessidade de exemplificar a apuração do Lucro Real, para fins de determinação dos valores relativos ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Do mesmo modo, isso foi realizado com a conta de Despesa com Multas.

Após a apuração do Lucro antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social (LAIR), para que fosse possível apurar o IRPJ e a CSLL devidos, foi necessário esquematizar o Demonstrativo do Lucro Real (Quadro 9), que apresenta as adições e exclusões, com a finalidade de apurar a nova base de cálculo.

Quadro 9 - Demonstração do Lucro Real ou Prejuízo Fiscal

Demonstração do Lucro Real ou Prejuízo Fiscal	
Natureza dos ajustes	R\$
<i>Resultado antes do IR e CSLL (Lucro ou Prejuízo)</i>	709.526,93
I - ADIÇÕES	
<i>a) Despesa com Multas</i>	6.125,04
<i>b) Despesa com Provisões</i>	21.318,18
<i>c) Despesa com Depreciação</i>	41.163,02
II - EXCLUSÕES	
<i>a) Dividendos</i>	51.968,10
<i>b) Resultado de Equivalência Patrimonial</i>	35.747,5
LUCRO REAL	690.417,57
<i>IRPJ (15%+ 10% x R\$ 450.417,57)</i>	105.041,75
<i>CSLL (9%)</i>	52.683,82

Fonte: Autoria Própria

O Demonstrativo evidenciado no Quadro 9, como pode-se aferir, ajustou a base de cálculo para a apuração do IR e da CSLL, baseando-se nos itens que podiam ser excluídos e deviam ser adicionados, de acordo com o CPC 47, que reza sobre o Reconhecimento de Receita e aborda sobre exclusão e adição no Lucro Real.

Os ajustes a base do cálculo tem natureza contábil e são divididos em Adições, que são todas as despesas indedutíveis para fins tributários e Exclusões, que são aqueles lançamentos que são dedutíveis de Imposto de Renda; ambas regidas pela Lei nº 1.598/1977.

Como o objetivo do LALUR é a apuração do IRPJ e da CSLL, tem-se os valores de R\$ 105.041,75 e R\$ 52.683,82, respectivamente. Importante observar, na apuração do valor do IR, que além da alíquota de 15% aplicada sobre o valor do Lucro Real, por se tratar de apuração do resultado anual, houve a incidência do adicional de 10% sobre o valor do lucro que ultrapassou R\$ 20.000,00 mensais (R\$ 240.000,00 anual).

No Quadro 10 é exposto o Demonstrativo do Resultado do Exercício após a apuração do IRPJ, da CSLL e do FunRural, que vem a ser o Fundo Previdenciário do Produtor Rural, cuja alíquota para PJ é de 2,05% sobre a Receita Bruta, enquanto para a PF é de 1,5%.

Quadro 10 - Demonstrativo do Resultado do Exercício – após ajustes no LAIR (Valores médios/2018-2022)

Demonstrativo do Resultado do Exercício	
Descrição	Valores (em R\$)
Receita Bruta	1.292.159,00
FunRural	-26.489,25
Receita Líquida	1.265.669,75
CPV	- 451.113,54
<i>Agrotóxicos</i>	<i>-183.108,65</i>
<i>Fertilizantes</i>	<i>-174.789,89</i>
<i>Sementes</i>	<i>-93.215</i>
Lucro Bruto	814.556,21
Despesas Gerais	-193.041,88
<i>Despesas Administrativas</i>	<i>-23.640,41</i>
<i>Despesas com Armazenagem</i>	<i>-20.541,69</i>
<i>Seguro da Produção</i>	<i>-12.472,71</i>
<i>Despesa com Manutenção</i>	<i>-50.117,09</i>
<i>Despesa com Depreciação</i>	<i>-41.163,02</i>
<i>Despesa com Fretes</i>	<i>-17.663,74</i>
<i>Despesa com Multas</i>	<i>-6.125,04</i>
<i>Despesa com Provisões</i>	<i>-21.318,18</i>
Outros Receitas	87.712,6
Dividendos	51.965,1
Resultado de Equivalência Patrimonial	35.747,5
Lucro Antes do IR e da CSLL (LAIR)	709.226,93
IRPJ (15%)	105.041,75
CSLL (9%)	52.683,32
Lucro Líquido	551.501,86

Fonte: Autoria Própria

Com os valores do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido e do FunRural apurados, pode-se determinar o Lucro Líquido do exercício do empresário rural, subtraindo-se tais valores do LAIR, apurado anteriormente. Enfatiza-se que para a apuração do FunRural utilizou-se a base de cálculo da Receita Bruta. Nessa situação, o Lucro Líquido médio apurado (produção de soja) importou em R\$551.501,86 e o valor do tributo devido, considerando IRPJ, CSLL e Funrural, foi de R\$184.217,32.

Após a apresentação da apuração do IRPJ e da CSLL pelo regime do Lucro Real, o planejamento tributário busca apurar o IRPJ e a CSLL pelo regime de tributação do Lucro Presumido e Arbitrado. Observa-se que tal apuração considera a exploração como Pessoa Jurídica.

Assume-se que a apuração dos tributos no regime de apuração Lucro Presumido é uma forma mais simplificada de apuração, sendo estimado por um coeficiente de presunção, definido pela Lei nº 9.249/1995. Para a atividade rural, a base de cálculo para o tributo IR é obtida aplicando-se a alíquota de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta.

No Quadro 11, é exposta a apuração dos tributos com base no Regime Tributário do Lucro Presumido.

Quadro 11 - Demonstrativo do Lucro Presumido

Demonstrativo Lucro Presumido	
Descrição	Valores (em R\$)
Receita Bruta	1.292.159,00
Coeficiente para o IR	0,08
Base de cálculo para IR	103.372,72
IRPJ (15%)	-15.505,91
Coeficiente para a CSLL	0,12
Base de cálculo para CSLL	155.059,08
CSLL (9%)	-13.955,32
Funrural (2,05%)	-26.489,26
Tributos Devidos	55.950,49

Fonte: Autoria Própria

Ao se observar o Demonstrativo de Resultado (Quadro 11), é necessário tomar conhecimento de que as alíquotas aplicáveis para o cálculo do IRPJ e da CSLL são as mesmas, sendo 15% e 9%, respectivamente, tendo o FunRural com 2,05%. Logo, para que seja encontrada a base de cálculo, nesse caso em que provavelmente não há um controle dos custos, é presumido um percentual de 8% (para atividade rural) sobre a receita bruta para determinar a base para o IRPJ e de 12% para o CSLL. No caso em que a empresa opte pelo Lucro Presumido ou Arbitrado, não é permitido gozar dos direitos de incentivos fiscais. Assim, chega-se ao valor dos tributos devidos, que totalizam R\$ 55.950,49.

Na sequência é apresentado o Demonstrativo do Resultado (Quadro 12), com a evidenciação da Receita Bruta e do coeficiente para fins de apuração do Lucro Arbitrado. A apuração segue a mesma metodologia utilizada na apuração Lucro Presumido, apenas com alteração do coeficiente de presunção, tornando a base de cálculo maior. O coeficiente de presunção sofre um acréscimo de 20%, passando de 8% para 9,6% para o IRPJ e de 12% para 14,4% para o CSLL, enquanto as alíquotas do IRPJ e da CSLL continuam as mesmas (15% e 9%, respectivamente).

Quadro 12 - Demonstrativo do Lucro Arbitrado

Demonstrativo Lucro Arbitrado	
Descrição	Valores (em R\$)
Receita Bruta	1.292.159,00
Coeficiente para IR	0,096
Base de cálculo IR	124.047,26
IRPJ (15%)	-18.607,09
Coeficiente para CSLL	0,144
Base de cálculo CSLL	186.070,89
CSLL (9%)	-16.746,38
Funrural (2,05%)	-26.489,26
Tributos Devidos	61.842,73

Fonte: Autoria Própria

A partir dos dados apurados no Quadro 12, os valores relativos ao IRPJ, CSLL e ao FunRural devidos são, respectivamente, R\$ 18.607,09; R\$ 16.746,38 e R\$ 26.489,26. A principal diferença entre o regime do lucro presumido e do arbitrado é o acréscimo de 20% no coeficiente de presunção, o que faz com que o regime do lucro arbitrado tenha um base de cálculo maior e consequentemente um maior valor de tributos a ser recolhido. Na soma total dos tributos devidos, o Lucro Arbitrado somou R\$ 61.842,73, indicando uma carga tributária de R\$ 5.892,24 maior.

Por fim, tendo em consideração a exploração como pessoa jurídica, ainda há a possibilidade de optar pelo Simples Nacional para apurar os tributos. Em sequência, o demonstrativo do optante pelo Simples Nacional é elaborado e apresentado. Considera-se que a sistemática de apuração é mais simples, sendo aplicada uma alíquota única para todos os tributos, como versa a Lei nº 12.814/2003. Apesar de ser uma alíquota única, é necessário realizar o cálculo da alíquota efetiva com base na fórmula (Equação 01) regida pela Lei Complementar (LC) nº 139 de 2011:

$$[(RBT12 * Alíquota) - PD] / RBT12, \quad (01)$$

Onde RBT12 é a Receita Bruta Total dos últimos 12 meses e PD é a parcela a deduzir, também disponibilizada pela LC nº. 139. Dessa forma, tem-se que o cálculo para a alíquota efetiva é:

$$[(1.292.159,00 * 10,7\%) - 22.500] / 1.292.159,00 = 8,96\%$$

Destaca-se que a alíquota de 10,7% é disponibilizada conforme uma faixa de faturamento, segmentado por atividades e faturamento. Ao se apurar a alíquota efetiva, esta é multiplicada pelo valor da Receita Bruta para se encontrar o tributo devido, pela sistemática do Simples Nacional. O Quadro 13 demonstra a apuração dos tributos devidos.

Quadro 13 - Demonstrativo do Simples Nacional	
Demonstrativo Simples Nacional	
Descrição	Valores (em R\$)
Receita Bruta	1.292.159,00
Alíquota Efetiva	8,96%
Tributo Devido	115.777,45

Fonte: Autoria Própria

A atividade rural se enquadra no Anexo III da tabela progressiva do Simples Nacional, com alíquota variando de 6% a 33%, conforme o valor da Receita Bruta. Nesse caso, foi aplicada a alíquota de 10,7%, alíquota correspondente à faixa de faturamento médio em que se está trabalhando, para se chegar a alíquota efetiva de 8,95%, resultando em um montante de R\$ 115.777,45 de tributo devido. Leva-se em consideração que para fins comparativos não é muito útil utilizar o Demonstrativo do Simples Nacional, visto que a alíquota disposta é uma presunção de todos os tributos, incluindo os que não foram considerados nos outros regimes.

Em sequência, é apresentada a apuração dos tributos que incidem sobre a atividade rural, explorada por produtores rurais que optam pela tributação como pessoa física. Esse regime de tributação é o mais utilizado pelos pequenos e médios produtores rurais.

4.2.2 Apuração dos tributos - Pessoa Física

Na apuração dos tributos que incidem sobre a renda oriunda da exploração da atividade rural como Pessoa Física, há algumas particularidades. O produtor rural que opta pela exploração como pessoa física é tributado pela tabela progressiva do Imposto de Renda e também contribui com o Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FunRural), que tem uma alíquota de 1,5% incidente sobre a Receita Bruta, e é regido pela Lei nº. 13.606/2018. O Art. 15 da referida lei define o FunRural como a contribuição de caráter previdenciário que incide sobre a comercialização de produção. A título de comparação, o FunRural seria o INSS dos trabalhadores rurais.

Ademais, tem-se que o regime considerado para fins de tributação da pessoa física é o financeiro (Regime de Caixa). Dessa forma, para fins de elaboração do planejamento tributário foi considerado que toda receita, assim como as despesas, foram tratadas como realizadas financeiramente dentro do período analisado.

O Quadro 14 esboça o cálculo do IRPF e do FunRural para os produtores rurais que optam pela tributação Pessoa Física. Para a realização de tal cálculo, utiliza-se a tabela progressiva do Imposto de Renda, disponibilizada anualmente pela Receita Federal.

Quadro 14- Demonstrativo da Apuração do Resultado e Tributos – pelo Resultado

Demonstrativo - Completo	
Descrição	Valores (em R\$)
Receita Bruta	1.292.159,00
Custos da Operação	-451.113,54
Despesa da Operação	-193.041,88
Base de Cálculo	648.003,58
IRPF (27,5%)	178.200,98
Parcela a Deduzir	-10.432,32
Funrural (1,5%)	19.382,38

Imposto Devido	187.151,04
-----------------------	-------------------

Fonte: Autoria Própria

Conforme pode ser verificado no Quadro 14, o valor apurado para os tributos importa em R\$ 187.151,04, incluindo o IRPF e o FunRural. Salienta-se que o produtor rural que explora a atividade rural como pessoa física está isento da CSLL.

Ainda para a Personalidade Física, o produtor rural pode optar pela modalidade simplificada, onde a base de cálculo, de acordo com a Lei nº 9.250/95, corresponde ao valor de 20% da receita bruta.

O Quadro 15 demonstra os valores apurados, em consideração a adoção do regime de presunção (20% da receita bruta) pelo produtor rural.

Quadro 15 - Demonstrativo da Apuração do Resultado e Tributos – Presunção

Demonstrativo - Presunção	
Descrição	Valores (em R\$)
Receita Bruta	1.292.159,00
Alíquota Presunção	20%
Base de Cálculo	258.431,80
IRPF (27,5%)	71.068,74
Parcela a Deduzir	-10.432,32
FunRural (1,5%)	19.382,38
Imposto Devido	80.018,80

Fonte: Autoria Própria

É notável que a segunda forma de apuração (por presunção) torna-se mais vantajosa ao produtor rural, quando se considera o valor dos tributos a ser recolhido, podendo gerar uma economia de cerca de R\$ 107.132,23. Entretanto, de acordo com Marion (2021, p.202), há que se considerar que quando o produtor opta por esta modalidade de tributação perde o direito de compensar prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores com o resultado positivo apurado no atual exercício.

Em sequência, os resultados apurados, acerca dos valores dos tributos, são comparados e analisados.

4.3 COMPARAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS – REGIMES DE TRIBUTAÇÃO E PERSONALIDADES JURÍDICAS

Nessa seção, o terceiro objetivo específico é respondido e consiste em identificar e analisar o regime tributário e a forma de exploração de menor incidência para o produtor no cultivo da soja, no município de Cruz Alta/RS. Para que isso fosse possível, foi elaborado um quadro comparativo (Quadro 16), que sintetiza os os valores dos tributos devidos e apresenta

as principais características dos diferentes regimes de tributação.

Quadro 16 - Comparativo dos Regimes de Tributação e Personalidades Jurídicas

Descrição	Pessoa Jurídica				Pessoa Física	
	Lucro Real	Lucro Presumido	Lucro Arbitrado	Simples Nacional	Pelo Resultado	Por Presunção
IRPJ/IRPF	105.041,75	15.505,91	18.607,09	-	178.200,98	71.068,74
CSLL	52.683,32	13.955,32	16.746,38	-	-	-
FunRural	26.489,26	26.489,26	26.489,26	-	19.382,38	19.382,38
Imposto Único	-	-	-	115.656,33	-	-
Tributo Devido	184.217,32	55.950,49	61.842,73	115.777,45	187.151,04	80.018,80

Fonte: Autoria Própria

Como evidenciado no Quadro 16, o regime tributário que determina menor incidência tributária corresponde ao Lucro Presumido, pela exploração como pessoa jurídica. Já o regime de tributação que determina maior valor a ser recolhido, em consideração aos valores considerados para fins de apuração, é o Lucro Real (modalidade completa), com exploração da atividade como pessoa jurídica. Observa-se que quando se explora a atividade rural como pessoa física e adota o regime completo para apuração dos tributos, os valores a serem recolhidos se constituem no segunda maior incidência.

De forma comparativa aos estudos anteriores analisados, pode-se notar que há uma discrepância em relação ao sistema menos oneroso para o produtor. Dos 5 estudos analisados, 4 deles tiveram que a tributação pela pessoa física é a mais vantajosa, enquanto este estudo concluiu que o menos oneroso é o Lucro Presumido. Tal observação faz com que cada caso seja analisado com cautela, visto que não é uma fórmula e que dependendo da atividade, faturamento e custos, pode variar a forma mais vantajosa.

Além dessa análise puramente numérica, é de suma importância destacar quais regimes de tributação podem se beneficiar dos incentivos fiscais oferecidos pela legislação, conforme mostra o Quadro 17.

Quadro 17 – Comparativo - Incentivos Fiscais entre os Regimes de Tributação

	Pessoa Jurídica				Pessoa Física	
Descrição	Lucro Real	Lucro Presumido	Lucro Arbitrado	Simples Nacional	Pelo Resultado	Por Presunção
Depreciação	X	-	-	-	-	-

Acumulada						
Compensação de Prejuízos	X	-	-	-	X	X

Fonte: Autoria Própria

Logo, fazendo uma relação entre os quadros 16 e 17, pode-se dizer que para esse caso específico, o regime de tributação do Lucro Presumido é mais vantajoso para o produtor rural de soja no município de Cruz Alta/RS, visto que os tributos devidos importam em valores menores, enquanto que o mais oneroso é o regime de tributação do Lucro Real. Entretanto, ressalta-se que o regime do Lucro Real possibilita a depreciação acelerada de bens de caráter permanente utilizados no desenvolvimento da atividade de produção rural. Além disso, este é o regime que possibilita a compensação de prejuízos fiscais sem a trava dos 30%. Do mesmo modo, em se explorando a atividade rural como pessoa física e optando-se pelo regime completo de tributação (Receitas menos Despesas), também, o produtor rural usufrui do incentivo da compensação de prejuízos fiscais, sem o limite dos 30%.

Tais benefícios fiscais podem ser úteis, dependendo da característica do produtor, podendo compensar sua adoção. Sob o aspecto financeiro, observa-se que a modalidade da presunção favorece o produtor, quando este resolve explorar a atividade como pessoa jurídica. Da mesma forma, se optar pela modalidade do arbitramento, segunda melhor modalidade, em consideração ao aspecto financeiro associado ao valor a ser recolhido.

Nesse sentido, Motto (2016) afirma que a contabilidade utiliza o planejamento tributário como mecanismo de busca para a redução de custos e assim maximizar os lucros. Ainda, Fabretti (2006, p.152) reafirma que a finalidade do planejamento tributário é obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária, ou seja, o produtor sempre é beneficiado uma vez que é entendido o papel do planejamento tributário na gestão.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este capítulo procura tecer algumas conclusões do estudo, baseando-se nos resultados que foram apurados. Além disso, busca recomendar novas pesquisas, considerando essencialmente as limitações observadas na realização deste estudo.

5.1 CONCLUSÕES

Esta pesquisa teve como objetivo construir um planejamento tributário com a consideração dos diversos regimes de tributação e das personalidades jurídicas de exploração da atividade rural existentes, tendo como finalidade definir a forma menos onerosa de tributação para o produtor rural que cultiva soja no município de Cruz Alta/RS. Para responder ao objetivo do estudo, foi desenvolvida uma pesquisa documental de caráter descritivo e com abordagem qualitativa do problema em questão. O estudo buscou conhecer e caracterizar os regimes de tributação e as personalidades jurídicas que exploram a atividade rural, bem como os benefícios fiscais concedidos a tais personalidades. Também foram apresentadas as diferenças e similaridades de cada uma das combinações de regime de tributação e personalidade jurídica. Por meio da construção de demonstrativos de resultados, a partir da utilização de dados médios de receita e de despesa, levantados junto a CONAB e o IBGE, foi possível demonstrar a forma tributária e de exploração menos onerosa ao produtor rural que cultiva soja no município de Cruz Alta/RS.

Por primeiro foram determinados os incentivos fiscais em consideração às formas jurídicas de exploração da atividade rural, evidenciando qual personalidade e regime de tributação podem fazer valer tais benefícios. Nesse sentido, a pesquisa documental realizada junto a legislação tributária apontou que entre a pessoa jurídica optante pelo regime do Lucro Real pode fazer jus aos benefícios da depreciação acelerada incentivada (RIR/99) e da compensação de prejuízos fiscais de exercícios anteriores com o resultado positivo do atual exercício, sem o limite dos 30% (Lei 9.065/95.). De outro modo, a exploração como pessoa física favorece ao produtor rural pela isenção de PIS/COFINS e CSLL (Lei Federal nº 12.865/2013), bem como pela possibilidade de se tratar os investimentos de caráter permanente utilizados na produção como despesas, sendo diminuídos da Receita da Atividade Rural.

Visando responder o segundo objetivo específico, qual seja o de apurar e analisar os valores a serem recolhidos a título de Imposto sobre a Renda e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a partir dos diferentes regimes tributários e das diferentes formas jurídicas

de exploração da atividade rural, aplicáveis à atividade desenvolvida, foram elaborados demonstrativos de resultado (DRE) e os ajustes necessários no lucro antes do imposto de renda (LAIR), para fins de apuração do IR e da CSLL.

Os resultados encontrados para a pessoa jurídica que explora a atividade rural e que adota o regime de tributação do Lucro Real apontaram um valor para os tributos IR, CSLL e FUNRURAL que importou em R\$ 184.217,32. Caso a empresa rural faça a opção pelo Lucro Presumido, os tributos totalizaram R\$ 55.950,49, enquanto a sistemática do Lucro Arbitrado e a apuração pela personalidade física por presunção resultaram em R\$ 55.950,49 e R\$ 80.018,80, respectivamente.

Menciona-se que apesar da quantia devida de tributo pela PF optante da modalidade completa e do Lucro Real serem um pouco maiores, destaca-se que ambos podem fazer valer os benefícios fiscais destacados em lei, o que dependendo do caso, pode ser mais vantajoso. Em contrapartida, os optantes pelo Lucro Presumido, Arbitrado e Pessoa Física por presunção, não são permitidos gozar dos benefícios fiscais. Nota-se que o sistema do Simples Nacional para fins de comparação só deve ser utilizado se forem considerados os tributos previdenciários em todos os outros regimes. Como o trabalho teve apenas o IRPJ e a CSLL como foco, acabou distorcendo o valor total de tributo devido por tal sistema.

Levando em consideração os valores dos tributos apurados e devidos, bem como os incentivos fiscais, identificou-se que o regime tributário e a forma de exploração de menor incidência para o produtor no cultivo da soja, no município de Cruz Alta/RS, é o Lucro Presumido, por apresentar o menor valor de tributo a recolher.

Os resultados apurados permitem evidenciar que o planejamento tributário se constitui em importante medida de gestão, cuja continuidade merece ser considerada, visto influenciar positivamente na economia e eficiência no desenvolvimento da atividade rural pelo produtor, que por sua vez, sem um planejamento adequado, poderia estar pagando mais tributos do que o necessário. Resultados esses que contribuem para o avanço dos conhecimentos existentes sobre o tema, fornecendo melhores práticas e preenchendo lacunas existentes na literatura acerca do Planejamento Tributário na Atividade Rural. Esta pesquisa também traz uma contribuição aos produtores rurais que exploram a atividade agrícola da soja, visto que o modelo elaborado pode ser replicado, levando-se em consideração a limitação de cada caso.

5.1 RECOMENDAÇÕES A ESTUDOS FUTUROS

Como recomendações para o desenvolvimento de estudos futuros, sugere-se a aplicação desta pesquisa como estudo de caso em propriedades rurais que exploram a cultura

da soja, buscando entender melhor o enquadramento tributário optado a partir de uma análise minuciosa dos dados. As análises desses resultados podem contribuir para com o produtor rural, influenciando positivamente no resultado da produção rural, ao se possibilitar apontar qual regime tributário oferece menor valor em termos de tributação, ao mesmo tempo que possibilite demonstrar os benefícios fiscais que condizem à tal atividade. Recomenda-se também a consideração dos outros tributos nas próximas análises, a exemplo do ICMS , para que a análise possa se dar de forma mais minuciosa.

6. REFERÊNCIAS

ANCELES, Pedro Einstein dos Santos. Manual de tributos da atividade rural. 2. ed. São Paulo: ATLAS, 2001.

ARAGÃO, Adalberto; CONTINI, Elisio. O agro no Brasil e no Mundo: uma síntese do período de 2000 a 2020. Embrapa SIRE, 2021.

ARAÚJO, Massilon J. Fundamentos de Agronegócios. 3. ed. São Paulo: Atlas 2010.

BARROS, Aidil de Jesus Paes; LEHFELD, Neide Ap. de S. Projeto de pesquisa: propostas metodológicas. 13. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2007

BORN, Jaqueline Luana. Planejamento tributário: um estudo comparativo para os produtores rurais do município de Muitos Capões-RS.

BRASIL. Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Brasília. Diário Oficial da União de 27 de dezembro de 1996.

BRASIL. Lei no 4.506, de 30 de novembro de 1964. Brasília. Diário Oficial da União de 30 de novembro de 1964

BRASIL. Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Brasília. Diário Oficial da União de 10 de janeiro de 2002

BRASIL. Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Brasília. Diário Oficial da União de 17 de dezembro de 1976.

BRASIL. Lei no 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Brasília. Diário Oficial da União de 26 de dezembro de 1995

BRASIL. Lei Complementar, de 14 de dezembro de 2006. Brasília. Diário Oficial da União de 14 de dezembro de 2006.

BRASIL. Instrução Normativa RFB no 1700, de 14 de março de 2017. Brasília. Diário Oficial da União de 16 de março de 2017.

BRASIL. Instrução Normativa RFB no 1942, de 27 de abril de 2020. Brasília. Diário Oficial da União de 27 de abril de 2020.

BRASIL. Instrução Normativa RFB no 1903, de 24 de julho de 2019. Brasília. Diário Oficial da União de 25 de julho de 2019.

CARVALHO, Ana Cristina Ghedini et al. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA PRODUTORES RURAIS DA REGIÃO DA ALTA MOGIANA. Diálogos em Contabilidade: Teoria e Prática, v. 6, n. 1, 2020.

CHALMERS, K.; CLINCH, G.; GODFREY, J. M. Change in value relevance of accounting information upon IFRS adoption: evidence from Australia. Australian Journal of Management, v. 36, n. 2, p. 151-173, 2011.

Crepaldi, A. S. (2019). *Contabilidade rural: uma abordagem decisorial*. (9a ed.). São Paulo: Atlas.

CONAB. COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO. Acompanhamento de safra brasileiro – soja: levantamento da safra 2018 até 2022. : Companhia Nacional de Abastecimento. 2023

CPC, COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 46 – Mensuração do Valor Justo, 2012.

CPC, COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, 2009.

CPC, COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, 2011.

CPC, COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola, 2009.

DVORAKOVA, D. Application of fair value measurement model in IAS 41 – relation between fair value measurement model and income statement structure. *European Financial and Accounting Journal*, v. 1, n. 2, p. 49-70, 2006.

FABRETTI, Láudio Camargo. Código tributário nacional comentado. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FONSECA, J. J. S. Metodologia da pesquisa científica. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

GUBERT, P. A. Pinheiro. Planejamento tributário: análise jurídica e ética. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2003.

HOLTHAUSEN, R. W.; WATTS, R. L. The relevance of the value-relevance literature for financial accounting standard setting. *Journal of Accounting and Economics*, v. 31, p. 3-75, 2001.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). *A importância da soja na economia brasileira*. Rio de Janeiro: IBGE. 2016. 2017. 2018.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. Metodologia do trabalho científico: projetos de pesquisa, pesquisa bibliográfica, teses de doutorado, dissertações de mestrado, trabalhos de conclusão de curso. 8. ed. – São Paulo: Atlas, 2017.

LATORRACA, Nilton. Direito Tributário: imposto de renda das empresas. 15.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, M. J. C. Formas de mensuração x Stewardship: implicações nos ativos biológicos. 2016. 157 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

Marion, J. C. (2017). *Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda – pessoa jurídica*. (14a ed.). São Paulo: Atlas.

MATTAR, João. Metodologia de pesquisa na era da informática. São Paulo: Saraiva, 2007.

MÜLLER, Bruna da Silva. Análise dentre as formas tributárias vigentes entre pessoa física e jurídica: um estudo comparativo para o produtor rural XYZ. 2015.

OLIVEIRA, Deyvison de Lima; SCARMOCIN, Louise Fabiula; SILVA, Ricardo Luiz Menezes da. Contabilidade de ativos biológicos no Brasil: análise do campo de conhecimento uma década após a edição do CPC 29. REVISTA DE CONTABILIDADE DO MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UERJ, v. 25, n. 3, p. 133-154, 2021.

SANTOS, João Almeida; PARRA FILHO, Domingos. Metodologia científica. 2012.

SCHIAVO, Fernanda. Planejamento tributário: análise das possíveis formas de tributação entre pessoa física e jurídica de um produtor rural. 2018.

SILVA, Ricardo Luiz Menezes da. Mensuração de plantas portadoras. Contabilidade financeira no agronegócio, 2017.

TEIXEIRA, Carlos Alberto Chagas; DANTAS, Giane Gomes Teixeira; BARRETO, Carla Alessandra. A importância do planejamento estratégico para as pequenas empresas. Revista eletrônica científica da FAESB, v. 1, n. 1, 2015.

VILHENA, Naiara Larissa Jordão; ANTUNES, Maria Auxiliadora. A importância da contabilidade rural para o produtor rural. XIII Encontro Latino-Americano de Iniciação Científica, v. 13, p. 1-5, 2010.