

**UNIVERSIDADE ANHANGUERA - UNIDERP
PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM
PRODUÇÃO E GESTÃO AGROINDUSTRIAL**

ANDRÉ LUIS ROSSONI

**FORMAS JURÍDICAS E ALTERNATIVAS TRIBUTÁRIAS NA
BOVINOCULTURA DE CORTE NO ESTADO DE MATO GROSSO
DO SUL**

CAMPO GRANDE – MS

2009

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

ANDRÉ LUIS ROSSONI

**FORMAS JURÍDICAS E ALTERNATIVAS TRIBUTÁRIAS NA
BOVINOCULTURA DE CORTE NO ESTADO DE MATO GROSSO
DO SUL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em nível de Mestrado Profissional em Produção e Gestão Agroindustrial da Universidade para o Desenvolvimento do Estado e da Região do Pantanal, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Mestre em Produção e Gestão Agroindustrial

Comitê de Orientação:
Prof. Dr. Ivo Martins Cezar
Prof. Dr. Fernando Paim Costa

CAMPO GRANDE – MS

2009

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Anhanguera – UNIDERP

R746f Rossoni, André Luis.
Formas jurídicas e alternativas tributárias na bovinocultura de corte no Estado de Mato Grosso do Sul. / André Luis Rossoni -- Campo Grande, 2009.
106f. il. color

Dissertação (mestrado) – Universidade Anhanguera - UNIDERP, 2009.
“Orientação: Prof. Dr. Ivo Martins Cezar.”

1. Bovinocultura de corte 2. Formas jurídicas 3. Tributação. I.
Título.

CDD 21.ed. 636.2

A toda minha família, em especial a minha esposa Renata e a minha filha Bruna, que sempre estiveram ao meu lado e me apoiaram e incentivaram na busca do conhecimento.

Aos meus pais, minha irmã, meu irmão, aos meus sogros, meus cunhados (as), que não medem esforços em se fazerem presentes em todos os momentos.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador Prof. Dr. Ivo Martins Cezar, que não mediu esforços na correção desta pesquisa, pelos seus conselhos e pela amizade.

Ao co-orientador Prof. Dr. Fernando Paim Costa, pelas sugestões para o enriquecimento deste trabalho. Ao Prof. Dr. Ido Luiz Michels pela ajuda na escolha do tema, indicando-me algo produtivo para o aprimoramento profissional.

A todos os professores que contribuíram com seu enorme conhecimento, tanto nas salas de aula, como nos corredores, nas visitas técnicas, na qualificação e na defesa.

Aos produtores rurais, que puderam fornecer parte do seu tempo para responder a pesquisa de campo, contribuindo nas soluções dos problemas discutidos nesta dissertação.

A Faculdade de Amambai – FIAMA, que apoiou desde o início a escolha do curso de mestrado, principalmente nas pessoas da Prof M.Sc Nanci de Jesus Albuquerque Pissini e do Prof. Esp. Ednaldo Almeida dos Santos.

Aos colegas de mestrado, principalmente aos meus amigos Cácio e Adriano, que vieram de tão longe e com os quais aprendemos muito e dividimos experiências.

Ao amigo Julianno que nos forneceu sua casa para nossas confraternizações.

Ao colega Marcelo que enriqueceu as discussões em sala de aula, sempre procurando tirar o máximo do conhecimento dos nossos professores.

A amiga Ana Paula, que sempre procurou lembrar e comemorar o aniversário dos colegas.

Ao amigo e colega Prof. M.Sc. Moisés Centenaro, que sempre esteve presente para trocar idéias, pelos seus conselhos e sugestões.

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS.....	vii
LISTA DE TABELAS.....	viii
RESUMO	10
ABSTRACT	11
1 INTRODUÇÃO.....	12
2 REVISÃO DE LITERATURA.....	14
2.1 A pecuária de corte	14
2.1.1 Sistemas de produção de bovinos de corte	14
2.1.2 Atividades	16
2.2 Exercício social e ciclo operacional	18
2.3 Tipos de estabelecimentos rurais	18
2.3.1 Pessoa física	19
2.3.2 Pessoa jurídica	20
2.3.3 Condomínio de produtores rurais	21
2.4 Tributação incidente na empresa rural (pessoa física e pessoa jurídica) ...	21
2.4.1 Tributos incidentes sobre a folha de pagamento	21
2.4.1.1 FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.....	21
2.4.1.2 INSS e outras entidades	22
2.4.2 Tributos incidentes sobre o faturamento.....	24
2.4.2.1 INSS – Instituto Nacional de Seguridade Social	24
2.4.2.2 Fundersul.....	26
2.4.2.3 Simples nacional.....	27
2.4.2.4 ICMS.....	29
2.4.2.5 Contribuição Cofins e PIS.....	30

2.4.3	Tributos incidentes sobre o lucro	32
2.4.3.1	Formas de apuração do resultado na atividade rural.....	32
2.4.3.2	Imposto de renda	37
2.4.3.2.1	Pessoa física.....	37
2.4.3.2.2	Pessoa jurídica	39
2.4.3.3	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.....	40
2.4.3.4	Benefícios fiscais	41
2.4.4	Tributos incidentes sobre o patrimônio	42
2.4.4.1	Imposto Territorial Rural – ITR.....	43
2.4.4.2	Contribuição sindical.....	45
2.5	Tributação do condomínio de produtores rurais	48
2.5.1	Consórcio simplificado de produtores rurais	48
3	MATERIAL E MÉTODOS.....	51
3.1	População e planejamento amostral	51
3.2	Desenvolvimento do questionário.....	53
3.2.1	Informações demográficas.....	53
3.2.2	Atividades/recursos.....	54
3.2.3	Formas jurídicas	54
3.2.4	Tributação.....	54
3.3	Coleta e base de dados.....	55
3.4	Análise de dados	56
3.4.1	Análise univariada.....	56
3.4.2	Análise bivariada	56
3.4.3	Análise de correspondência múltipla	57
3.5	Simulação de tributação e formas jurídicas.....	58
3.5.1	Seleção de sistemas de produção.....	58
3.5.2	Análise da simulação da tributação para diferentes formas jurídicas ..	61
4	RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	62
4.1	Análise univariada – caracterização dos produtores	62
4.1.1	Informações demográficas.....	62
4.1.2	Atividades/recursos.....	64
4.1.3	Formas jurídicas utilizadas e percepção tributária pelos produtores ...	68
4.2	Análise bivariada – relação entre variáveis	71

4.2.1	Escolaridade x Tamanho do rebanho	71
4.2.2	Escolaridade x Estimativa de margem de Lucro	72
4.2.3	Escolaridade x Planejamento Tributário	74
4.2.4	Escolaridade x Percentual de Tributação	74
4.2.5	Escolaridade x Conhecimento Tributário	75
4.3	Análise de correspondência múltipla – agrupamento de características correlacionadas.....	77
4.4	Simulação de impactos tributários e formas jurídicas.....	78
4.4.1	Sistema modal	79
4.4.2	Sistema melhorado 1	83
4.4.3	Sistema melhorado 2	85
4.4.4	Sistema melhorado 3	87
4.4.5	Sistema melhorado 4	89
4.4.6	Sistema melhorado 5	91
5	CONCLUSÕES.....	95
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	97
	APÊNDICES	102

LISTA DE FIGURAS

Figura 1:	Regionalização por fases de produção.....	17
Figura 2:	Representação gráfica da base de cálculo da contribuição previdenciária.....	25
Figura 3:	Base de Cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.....	40
Figura 4:	Distribuição de bovinos em Mato Grosso do Sul	52
Figura 5:	Frequência relativa da idade dos produtores entrevistados.....	63
Figura 6:	Estimativa da margem de lucro.....	67
Figura 7:	Gastos mensais com folha de pagamento	67
Figura 8:	Conhecimento tributário por parte dos produtores de bovinos de corte	69
Figura 9:	Escolaridade x Conhecimento Tributário x Planejamento Tributário.....	78
Figura 10:	Representação dos tributos em relação ao faturamento.....	93
Figura 11:	Lucro após a tributação.....	94

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Resumo dos impostos sobre a folha de pagamento.....	23
TABELA 2 – Tabela do valor de cobrança do FUNDERSUL	27
TABELA 3 – Percentuais do simples nacional e partilha tributária.....	28
TABELA 4 – Resumo dos tributos sobre o faturamento.....	31
TABELA 5 – Forma de apuração do resultado na atividade rural	36
TABELA 6 – Resumo dos tributos sobre o lucro	41
TABELA 7 – Benefícios fiscais.....	42
TABELA 8 – Alíquotas para cálculo do ITR	44
TABELA 9 – Forma de cálculo da contribuição sindical.....	46
TABELA 10 – Resumo geral da tributação da empresa rural	47
TABELA 11– Distribuição da amostra entre os municípios que compõem a região estudada.	55
TABELA 12 – Infra-estrutura e recursos utilizados nos sistemas de produção.....	59
TABELA 13 – Principais parâmetros zootécnicos	60
TABELA 14 – Nível educacional dos produtores entrevistados	63
TABELA 15 – Área de pastagens utilizadas para a bovinocultura de corte	64
TABELA 16 – Atividade principal da pecuária de corte.....	65
TABELA 17 – Distribuição do número de cabeças dos rebanhos.....	65
TABELA 18 – Distribuição do faturamento anual	66
TABELA 19 – Percepção do percentual de impostos sobre a atividade	70
TABELA 20 – Grau de insatisfação/satisfação em relação aos tributos	70
TABELA 21 – Escolaridade x Tamanho do rebanho.....	72
TABELA 22 – Escolaridade x Estimativa de margem de lucro.....	73
TABELA 23 – Escolaridade x Planejamento tributário	74

TABELA 24 – Escolaridade x Percentual de tributação (custo de produção)	75
TABELA 25 – Escolaridade x Conhecimento tributário	76
TABELA 26 – Dados de custos/resultados no Sistema Modal.....	79
TABELA 27 – Encargos calculados (R\$ 1,00) - Sistema Modal.....	82
TABELA 28 – Dados de custos/resultados no Sistema Melhorado 1	83
TABELA 29 – Encargos calculados (R\$ 1,00) - Sistema Melhorado 1.....	84
TABELA 30 – Dados de custos/resultados no Sistema Melhorado 2	85
TABELA 31 – Encargos calculados (R\$ 1,00) - Sistema Melhorado 2.....	86
TABELA 32 – Dados de custos/resultados no Sistema Melhorado 3	87
TABELA 33 – Encargos calculados (R\$ 1,00) - Sistema Melhorado 3.....	88
TABELA 34 – Dados de custos/resultados no Sistema Melhorado 4	89
TABELA 35 – Encargos calculados (R\$ 1,00) - Sistema Melhorado 4.....	90
TABELA 36 – Dados de custos/resultados no Sistema Melhorado 5	91
TABELA 37 – Encargos calculados (R\$ 1,00) - Sistema Melhorado 5.....	92

RESUMO

A bovinocultura de corte é um dos carros chefes da economia no Estado de Mato Grosso do Sul. Essa atividade passou por diversas crises e conseguiu superá-las. Nos dias atuais a concorrência com a atividade agrícola, especialmente a da cana-de-açúcar, faz os produtores rurais buscarem ferramentas que possam maximizar a lucratividade. O conhecimento das formas jurídicas (pessoa física, pessoa jurídica e condomínio de pessoas físicas), juntamente com o bom uso das alternativas tributárias, pode tornar a atividade e os sistemas de produção de gado de corte mais competitivos. Após a realização de uma ampla revisão bibliográfica, foi realizada uma pesquisa de campo junto aos pecuaristas, visando identificar o conhecimento que os mesmos possuem a respeito de tributação e formas jurídicas, e se eles utilizam as ferramentas existentes no mercado para reduzir os encargos tributários. Em seqüência, foram realizadas simulações para medir o impacto econômico dos tributos e das formas jurídicas sobre diferentes sistemas de produção. Desse trabalho concluiu-se que os produtores possuem um conhecimento elevado dos impostos, porém não procuram aplicar as ferramentas de planejamento tributário. No âmbito do nível de insatisfação, frente à tributação brasileira, os produtores possuem uma insatisfação maior com o imposto de renda, sendo que o imposto que gera menor insatisfação, verificando-se até satisfação dos mesmos foi a Contribuição Sindical (CNA). Após a utilização de análises univariada, bivariada e de correspondências múltiplas, pôde-se perceber que o nível de escolaridade influencia na percepção dos gastos com tributação na produção de gado de corte e na estimativa das margens de lucro, não tendo influência em questões como conhecimento dos impostos, tamanho do rebanho e planejamento tributário. Verificou-se que existem diferenças econômicas entre os regimes tributários utilizados na pessoa física e na pessoa jurídica, sendo que para os sistemas de produção melhorados, que utilizam mais tecnologia, os encargos da pessoa física diminuem.

PALAVRAS-CHAVES: Bovinocultura de corte; formas jurídicas; tributação

ABSTRACT

The beef cattle industry is one of the most important economic activities of Mato Grosso do Sul State. This sector has faced several crisis but they have been overcome along the time. Nowadays, the competition between beef production and agricultural activities like sugar cane is forcing the cattle farmers to look for ways to improve their profits. Knowing the legal forms (human person, corporate entity and common property), and making a good use of the taxation alternatives can help the farmers to become more profitable. After a deep bibliographical review, a field research was carried out, aiming to measure the beef farmers knowledge on the tributary system and legal forms, and the use of the tools available to reduce the tributary charges. Then, simulation was performed to evaluate the economical impact of the taxes and legal forms on different kind of production systems. It was possible to conclude that the farmers have a high knowledge about taxes, but they don't try to use the tools offered for tributary planning. In relation to the Brazilian Tributary System, farmers showed high level of dissatisfaction with income tax, while the lowest level of dissatisfaction occurred in relation to farmers union contribution (CNA). Using univariate, bivariate and multiple correspondence analysis, it was possible to conclude that the scholarship level is linked to the farmers perception of expenditure on production taxes, as well as to the level of income. On the other hand, the scholarship level is not related to issues like knowledge about taxes, size of cattle herd and tributary planning. The study also highlighted the economical differences between the tributary systems incurred by human person and corporate entity, observing that the human person charges decrease when improved production systems are used, because such systems apply more technology.

KEY WORDS - Beef cattle industry; juridical forms; tributary system

1 INTRODUÇÃO

A bovinocultura de corte do Estado de Mato Grosso do Sul tem um peso fundamental na economia do Estado e no conjunto da produção de alimentos do Brasil. Em volume, o MS possui o terceiro maior rebanho de bovinos do País, com um total de 21,8 milhões de cabeças (IBGE, 2007). Entretanto, tem sido registrada diminuição no seu efetivo nos últimos três anos.

Apesar dessa importância, a produção pecuária vem sofrendo com a alta do custo de produção que, segundo dados da CNA/Cepea-Usp (2008), sobe constantemente desde 2004, ao passo que a receita não acompanha o mesmo ritmo.

A forma jurídica da propriedade rural e suas implicações, mormente as de natureza tributária, podem ter conseqüências significativas nos resultados econômicos da atividade. Deste modo, a escolha dessa forma, que determina seu modelo de funcionamento, constitui-se em uma decisão estratégica, fazendo com que a análise dos aspectos tributários auxilie efetivamente na redução dos custos de produção. A opção por um determinado estatuto jurídico deve ser tomada de modo a valorizar os pontos fortes do estabelecimento, tendo a atenção voltada às características que melhor se adaptem às expectativas de desenvolvimento produtivo e econômico. Entre as formas jurídicas utilizadas na produção de bovinos de corte citam-se três: Produtor Rural Pessoa Física, Produtor Rural Pessoa Jurídica (em sociedade ou individual) e Condomínio de Pessoas Físicas para Produção Rural.

Para a escolha da forma jurídica a ser utilizada pelo estabelecimento, diversos aspectos precisam ser analisados: o sistema de produção em uso -

extensivo, semi-intensivo ou intensivo; as fases da pecuária desenvolvidas - cria, cria-recria, cria-recria-engorda, recria-engorda ou engorda; e as legislações tributárias, federal, estadual e municipal.

Diante desses antecedentes, inúmeras questões carecem de resposta: como saber que modelo tributário e forma jurídica melhor se adaptam ao estabelecimento? Que regime tributário é mais adequado à forma jurídica até então utilizada? Para um estabelecimento já constituído como pessoa jurídica, o regime tributário utilizado é oportuno? Ou seria melhor passar para a forma de pessoa física? Para responder a essas perguntas é essencial analisar as alternativas tributárias e as formas jurídicas existentes, para que as escolhas possibilitem os melhores resultados econômicos.

O presente trabalho de pesquisa tem como base de estudo a bovinocultura de corte e a legislação tributária e societária aplicada à atividade no Estado de Mato Grosso do Sul.

O objetivo geral deste trabalho foi avaliar as formas jurídicas e suas implicações tributárias e econômicas na bovinocultura de corte no Estado de Mato Grosso do Sul. Os objetivos específicos foram: identificar o grau de conhecimento dos pecuaristas em relação à tributação e às formas jurídicas; analisar os diferenciais tributários de cada forma jurídica: Pessoa Física, Pessoa Jurídica e Condomínio de Produtores Rurais, através de simulações entre diferentes sistemas de produção; identificar as relações econômicas inerentes das formas jurídicas e tributárias no desempenho econômico das unidades produtivas.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 A pecuária de corte

A pecuária de corte é uma das atividades mais importantes do agronegócio brasileiro. Conforme o IBGE (2006) o rebanho brasileiro de bovinos, levantado pela Pesquisa da Pecuária Municipal – PPM para o ano de 2006, foi de 205,9 milhões de cabeças, sendo detentor do segundo maior rebanho bovino do mundo, perdendo apenas para a Índia. A região centro-oeste ocupa posição de destaque na distribuição do rebanho bovino brasileiro, com 34% do total, seguida pelas regiões norte com 20%, sudeste com 19%, nordeste com 14% e sul com 13% (IBGE, 2006).

2.1.1 Sistemas de produção de bovinos de corte

Os sistemas de produção de bovinos de corte, de uma maneira geral, podem ser divididos em sistema extensivo, semi-intensivo e intensivo, segundo o regime alimentar dos rebanhos (CEZAR et al., 2005). O sistema extensivo se caracteriza pela dependência exclusiva de pastagens nativas e ou cultivadas, associadas ao fornecimento de sal mineral. Em geral, esses sistemas ocorrem em propriedades que possuem grandes extensões de terra, baixo investimento, pouco uso de insumos e baixo rendimento do rebanho, exigindo pouca mão-de-obra. Segundo os mesmo autores, “este grupo representa em torno de 80% dos

sistemas produtivos de carne bovina brasileira, desenvolvendo atividades de cria a engorda, e apresenta uma alta variação de desempenho”.

De acordo com Cezar et al. (2005) o sistema de produção semi-intensivo tem o objetivo de alcançar uma pecuária de ciclo mais curto, utilizando suplementação alimentar energética e ou protéica, principalmente para os machos, em regime de pastagens, durante suas diversas fases de crescimento. As modalidades e formas de suplementos mais utilizadas nos sistemas semi-intensivos são:

- Creep Feeding: consiste em suplementar os bezerros e bezerras, em fase de aleitamento, a partir de sessenta dias de idade ou antes, utilizando instalação construída no próprio pasto, a qual impede o acesso das vacas ao suplemento, visando, como resultado, um aumento no peso das crias à desmama.
- Sal Protéico: a função desse suplemento é reduzir as perdas de peso, assegurar a manutenção ou permitir leves ganhos de peso, caracterizando-se pela baixa oferta diária (1g/kg de peso vivo/dia).
- Concentrado: sua função é garantir o ganho de peso, independente da época do ano. Neste caso, as rações são compostas por alimentos energéticos e protéicos nas quais as quantidades oferecidas variam de 2 a 12 g/kg de peso vivo/dia, dependendo da meta de ganho de peso.

Os sistemas intensivos se diferenciam dos semi-intensivos por inserirem a prática de confinamento na terminação de machos. Do mesmo modo que o anterior, os sistemas podem desenvolver as atividades de cria, recria e engorda, de recria e engorda ou mesmo de engorda, como uma atividade isolada. Esses sistemas estão quase sempre associados com o uso mais intensivo de pastagens cultivadas. No confinamento se utiliza alimentos volumosos e concentrados energéticos e protéicos. Entre os alimentos volumosos, predomina o uso de silagem de milho e de sorgo, e a cana fresca picada e, em menor proporção, as silagens de gramíneas e o feno. Dependendo da localização, utiliza-se o bagaço de cana hidrolisado proveniente das indústrias de açúcar e de álcool e polpas de

frutas. O concentrado energético e protéico é fornecido para proporcionar ganhos de peso diários da ordem de 1,2 a 1,6 kg e o consumo varia de 3,5 kg a 5,0 kg/animal/dia, dependendo da relação volumoso/concentrado utilizada.

2.1.2 Atividades

A produção de bovinos de corte é dividida em três atividades/fases principais: cria, recria e engorda.

A cria tem como produto final animais desmamados (bezerros e bezerras). O processo de produção envolve a concepção, gestação, nascimento e amamentação. Entre os sete meses a um ano de idade esses animais são desmamados. Em geral, a atividade de cria inclui a recria das fêmeas. A fase de cria é bastante trabalhosa, ocupa a maior extensão das áreas de pastagens e onde está concentrada a sustentação das outras fases.

A fase posterior é a recria, tanto de machos como de fêmeas. No caso de machos, pode ocorrer na mesma fazenda da cria ou consiste em comprar o bezerro de até um ano de idade e recriá-lo até atingir 24 a 28 meses, quando será chamado de garrote ou boi magro (MICHELS, 2001).

A fase final é a de engorda, também denominado de atividade de invernista que, no caso dos machos, segundo Crepaldi (1998) visa produzir o novilho gordo para vendê-lo para o abate. Atualmente esse período está ficando mais curto, ocorrendo abates com até 28 meses de idade, quando o peso do boi vivo chega a aproximadamente 500 kg, ou peso morto de 270 kg (cerca de 18 arrobas).

Os pecuaristas podem trabalhar com a verticalização da produção ou com atividades isoladas. A verticalização da produção ou mais conhecido como pecuária de ciclo completo é o processo em que um mesmo proprietário efetua a cria, a recria e a engorda (MICHELS, 2001). Nas atividades isoladas, um proprietário pode trabalhar com o processo de cria, ou recria, ou engorda, ou com

fases intercaladas como: cria-recria, recria-engorda, cria-engorda. De acordo com Crepaldi (1998) o invernista deixou de comprar o boi magro e resolveu partir para o bezerro, que é mais barato. Já a verticalização tende a ser menos lucrativa, porém com menor risco de mercado.

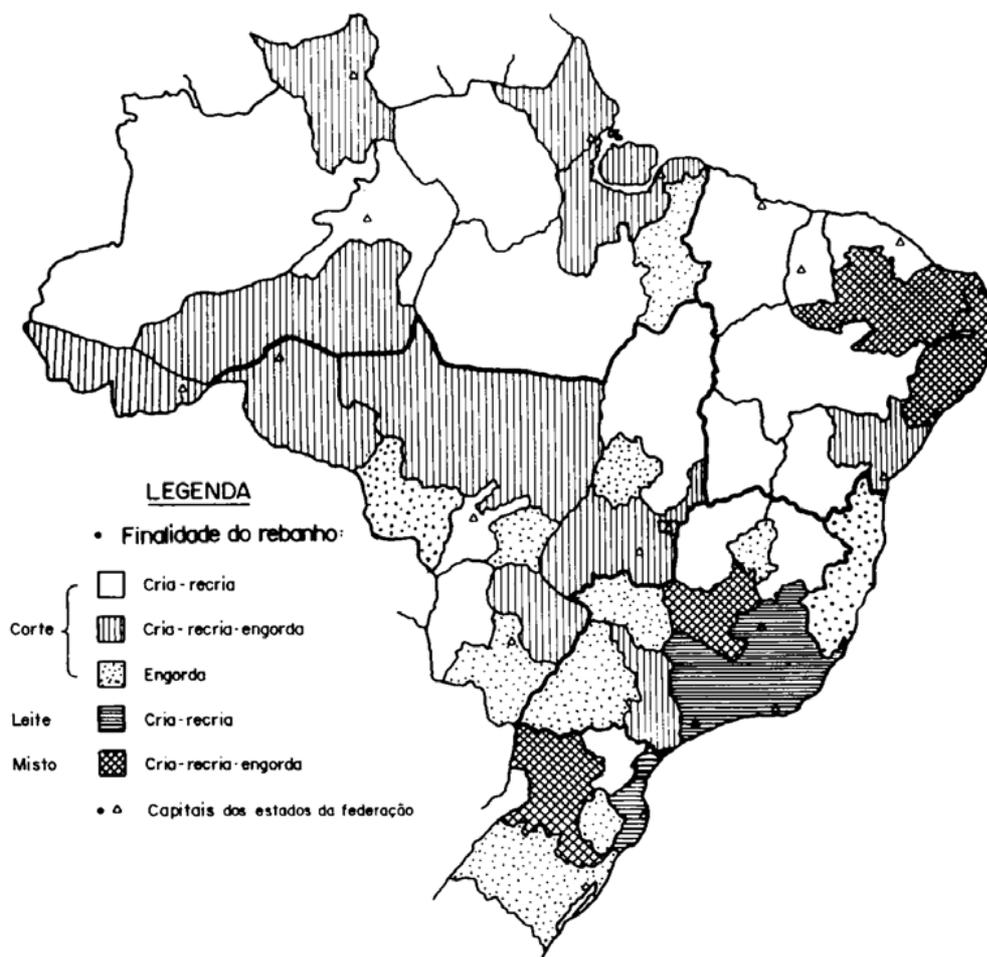


Figura 1: Regionalização por fases de produção

Fonte: Michels (2001).

Na Figura 1 observa-se, por regiões, as atividades de cria, recria e engorda, para gado de corte, leite e misto. No Estado de Mato Grosso do Sul verifica-se no pantanal uma maior incidência de cria e recria, no sul do Estado a

relevância é maior na área de engorda e o ciclo completo é realizado principalmente na região norte.

2.2 Exercício social e ciclo operacional

O exercício social é definido como espaço de tempo findo o qual as pessoas jurídicas são obrigadas a apurar seus resultados e elaborar demonstrações financeiras para efeitos comerciais e societários.

Conforme Anceles (2002) a Lei Comercial não proíbe que o término do exercício social seja fixado em data móvel, tal como, por exemplo, o último dia do mês de março, ou o primeiro dia útil do ano. No caso das pessoas físicas, apesar de não necessitarem apurar demonstrações financeiras, elas são obrigadas a declarar o imposto de renda, que nesse caso deverá obedecer ao exercício social do dia primeiro de janeiro a trinta e um de dezembro.

2.3 Tipos de estabelecimentos rurais

O estabelecimento é definido como o complexo de meios que se utiliza o empresário para exercer sua atividade, seja agrícola ou pecuária.

O Estatuto da Terra, Lei n. 4.504, de 30 de novembro de 1964, em seu artigo 4º, inciso VI (BRASIL, 1964), define empresa rural como o 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 às áreas cultivadas, as pastagens, as matas naturais e artificiais e as áreas ocupadas com benfeitorias.

Dessa forma são consideradas empresas rurais, tanto a pessoa física, sendo nesse caso a entidade rural autônoma, quanto à jurídica (individual ou

sociedade), podendo, ainda, existir o condomínio de pessoas físicas rurais, quando a propriedade tiver mais de um dono.

2.3.1 Pessoa física

Conforme o Manual de Orientação da Previdência Social na Área Rural (INSS, 2007), pode-se designar produtor rural pessoa física aquele que desenvolve atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultura, bem como a extração de produtos primários, vegetal ou animal, na área urbana ou rural, de caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos.

“Assim, o negócio deve ser tratado como uma firma, pois o fazendeiro tem outros interesses, alguns dos quais não econômicos (social, político etc.) que nada têm que ver com o objetivo do negócio, que é o lucro máximo nas operações”. (MARION, 1990).

No Brasil, não é necessária a constituição de uma pessoa jurídica para se explorar a atividade agropecuária. Desta forma, existem muitas pessoas físicas que atuam nessa área, mas devido a sua importância econômica, faz-se necessário sua distinção como entidade e elaboração de relatórios individualizados, decorrentes de suas atividades agropecuárias.

De acordo com Marion (1990):

“Dada à dificuldade de separar essas séries de eventos e considerando que nem sempre o benefício decorrente da separação é maior que o seu custo monetário, o Princípio da Entidade Contábil nem sempre é integralmente colocado em prática neste setor da atividade”.

Não é fácil separar o que compete à atividade agropecuária e o que diz respeito à pessoa do fazendeiro, separar consumo de água, luz e telefone, bem

como as instalações da fazenda, como casa e carros utilizados para fins particulares, além de considerar o trabalho da família na propriedade que normalmente não é remunerado.

2.3.2 Pessoa jurídica

A respeito da pessoa jurídica, Marion (1990), entende que:

Considerando a pessoa jurídica em virtude das necessidades organizacionais, da prestação de contas aos sócios ou acionistas, da importância dos relatórios contábeis para diversos usuários – em alguns casos existe Auditoria – e considerando o volume de negócios (normalmente maior que o das pessoas físicas), há um cuidado maior em exercitar o Princípio da Entidade Contábil.

Fica caracterizado que a pessoa jurídica é um ente constituído para determinado fim, com patrimônio e vida próprios, distinguindo-se dos indivíduos que a compõem.

A personalidade jurídica depende de registro e começa a existência legal com a inscrição de seus contratos, atos constitutivos, estatuto ou compromissos em seu registro peculiar (art. 18 do Código Civil).

No que tange a pessoa jurídica ela pode ser individual ou sociedade (duas ou mais pessoas).

Individual: a pessoa jurídica individual tem seu registro efetuado na Junta Comercial do Estado de domicílio. Nesse caso, o produtor rural tem personalidade jurídica, com cadastro na Receita Federal do Brasil, sem precisar de sócio.

Sociedade: é a empresa constituída por duas ou mais pessoas, com seu registro (contrato social) efetuado na Junta Comercial do Estado de domicílio. Com personalidade jurídica, possui cadastro na Receita Federal do Brasil.

2.3.3 Condomínio de produtores rurais

A entidade (estabelecimento rural) também pode ser composta por várias pessoas. Nesse caso temos o condomínio, o qual auxilia tanto na previdência rural (consórcio de empregadores rurais), como na tributação do imposto de renda (IR) pessoa física. No caso do IR tem-se a divisão das receitas e despesas fazendo com que a tributação ocorra em faixas menores.

Conforme o Manual de Orientação da Previdência Social na Área Rural (INSS, 2007), o condomínio de propriedade rural é “aquele que se qualifica individualmente como explorador de área de propriedades definidas em percentuais”.

2.4 Tributação incidente na empresa rural (pessoa física e pessoa jurídica)

Os tributos pagos na empresa rural, pessoa física e pessoa jurídica, são variados e incidem sobre a folha de pagamento, faturamento, lucro e patrimônio. Os tributos que incidem sobre a folha de pagamento dos produtores rurais são: FGTS, INSS e outras entidades.

2.4.1 Tributos incidentes sobre a folha de pagamento

2.4.1.1 FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

O FGTS foi instituído pela Lei n. 5.107, de 13/09/66 (BRASIL, 1966a). Esta lei foi regulamentada pelo Decreto n. 59.820, de 20/12/66 (BRASIL, 1966b). Atualmente é regida pela Lei n. 8.036, de 11 de maio de 1990 (BRASIL, 1990a). Formado por depósitos mensais, efetuados pelas empresas em nome de seus

empregados, no valor equivalente ao percentual de 8% das remunerações que lhes são pagas ou devidas.

O percentual de 8% do FGTS não é recolhido somente sobre o valor do salário recebido pelo empregado. Incide também sobre o valor das horas extras, adicionais de periculosidade e insalubridade, trabalho noturno, 13º salário, valor das férias e sobre o valor do aviso prévio trabalhado ou indenizado.

O Fundo constitui-se em um pecúlio disponibilizado quando da aposentadoria ou morte do trabalhador, e representa uma garantia para a indenização do tempo de serviço, nos casos de demissão imotivada.

Caso o trabalhador seja dispensado sem justa causa, o empregador deverá pagar uma multa de 50% sobre o valor do FGTS que esteja depositado para este, sendo que 10% correspondem a contribuição social e 40% a FGTS que será creditado na conta do trabalhador.

2.4.1.2 INSS¹ e outras entidades

Conforme a Lei Orgânica da Seguridade Social, Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (BRASIL, 1991a), a Seguridade Social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinado a assegurar o direito relativo à saúde, à previdência e à assistência social.

Até o ano de 1993, os produtores rurais eram obrigados a recolher 20% de INSS e o percentual que variava de 1% a 3% de SAT (seguro acidente de trabalho) sobre a folha de pagamento dos funcionários. A partir de 1993 o contribuinte rural contribui com o INSS e SAT (seguro acidente de trabalho) com percentuais definidos sobre a comercialização dos produtos rurais e não mais sobre a folha de pagamento.

¹ Instituto Nacional de Seguridade Social

De acordo com o Manual de Orientação da Previdência Social na Área Rural (INSS, 2007), o produtor rural tanto pessoa física como pessoa jurídica terão que efetuar o recolhimento da contribuição para outras entidades, calculados sobre o valor bruto da folha de pagamento, conforme descrito a seguir:

- 2,5% referente ao salário educação;
- 0,2% referente ao Incra.

Caso o produtor rural pessoa jurídica seja optante pelo simples nacional, não será efetuado o recolhimento das contribuições para outras entidades, tendo em vista que o simples nacional inclui todos os impostos federais em uma única alíquota. Assim sendo a pessoa jurídica apenas irá recolher o percentual do FGTS sobre a folha de pagamento e recolher os demais impostos que são descontados dos funcionários.

TABELA 1 – Resumo dos impostos sobre a folha de pagamento

Tributos	Pessoa Física	Pessoa Jurídica
FGTS	8%	8%
INSS	2,7%	2,7%

Fonte: Dados da Pesquisa

Além dos tributos incidentes sobre a folha de pagamento (Tabela 1), os quais são encargos do produtor rural, o mesmo também é responsável pelo desconto e recolhimento de outros tributos como o INSS (parte do empregado), contribuição sindical, contribuição confederativa, imposto de renda entre outros.

Conforme Art. 168-A, do Código Penal Brasileiro (BRASIL, 1940), deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional (apropriação indébita previdenciária), sujeita o infrator a pena de reclusão, de 2 a 5 anos, e multa. E de acordo com o Art. 337-A, do Código Penal Brasileiro, constitui crime de sonegação de contribuição

previdenciária, sujeitando o infrator a mesma pena da apropriação indébita, suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;
- deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; e
- omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias.

2.4.2 Tributos incidentes sobre o faturamento

2.4.2.1 INSS – Instituto Nacional de Seguridade Social

O INSS, conforme o Art. 25, incisos I e II, da Lei nº 8.212/1991, e Art. 6, da Lei nº 9.528/1997 (BRASIL, 1997), ficam da seguinte forma:

- 2% para pessoa física e 2,5% para pessoa jurídica, sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, a título de INSS;
- 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente de trabalho;
- 0,2% para pessoa física e 0,25% para pessoa jurídica, sobre receita bruta proveniente da comercialização da sua produção destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).

As alíquotas descritas incidem sobre uma base de cálculo que segundo a legislação previdenciária rural é o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção. E, de acordo com Anceles (2002), em casos especiais a base de cálculo será o valor do arremate da produção rural dada em garantia ou penhora, o preço de mercado da produção rural dada em pagamento, em permuta, em ressarcimento, em indenização ou compensação (Figura 2).

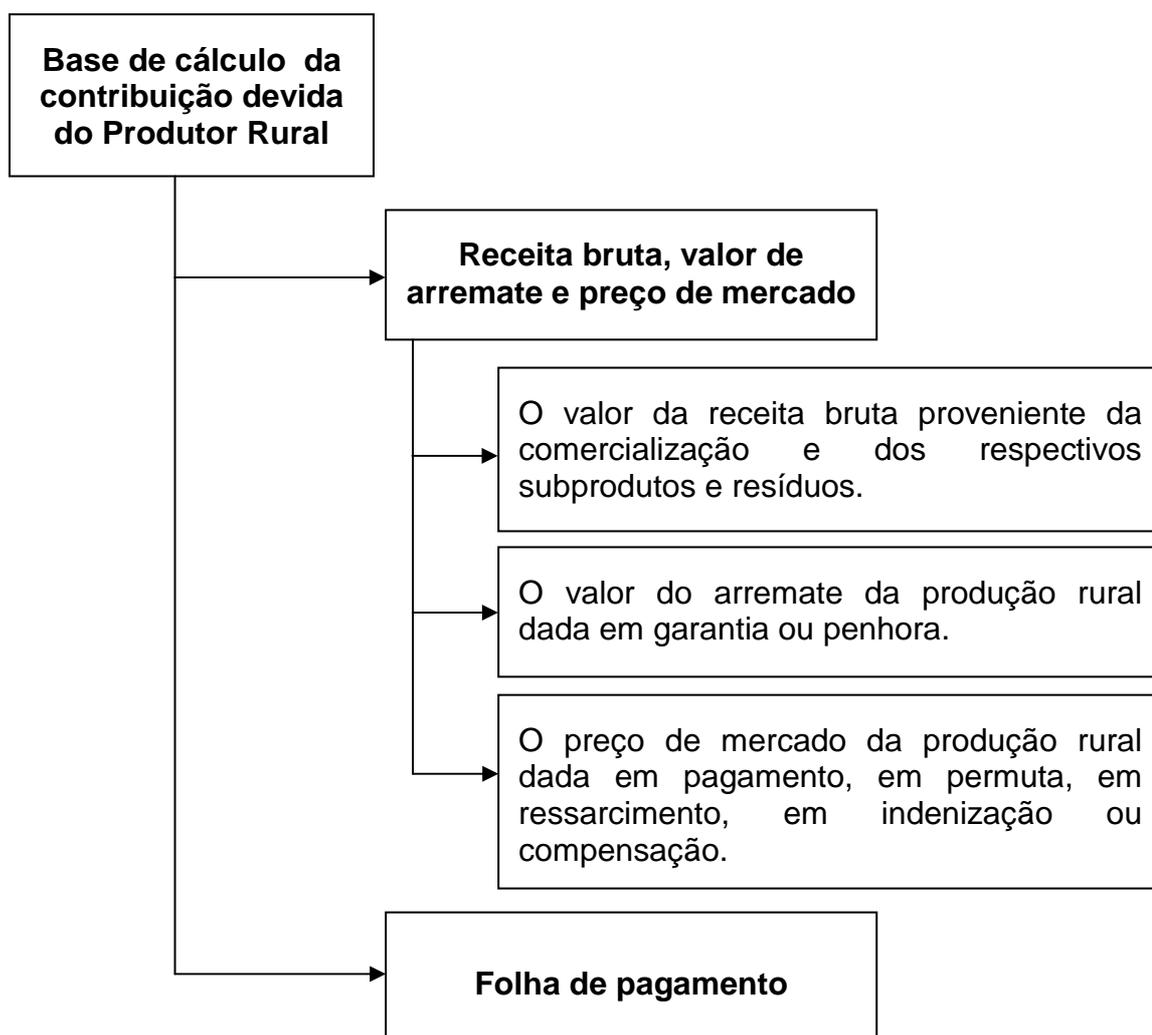


Figura 2: Representação gráfica da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Fonte: Adaptado de Anceles (2002).

2.4.2.2 Fundersul

O Fundersul (Fundo de Desenvolvimento do Sistema Rodoviário do Estado de Mato Grosso do Sul), contribuição existente no Estado de Mato Grosso do Sul, foi instituída pela Lei Estadual n. 1.963, de 11 de junho de 1999 (MATO GROSSO DO SUL, 1999). Inicialmente tinha o prazo para a cobrança que era de dois anos, podendo ser prorrogado por mais dois anos. Após a prorrogação, a Lei Estadual n. 2.598, de 26 de dezembro de 2002 (MATO GROSSO DO SUL, 2002), revogou o Art. 21, da Lei Estadual 1.963/1999, que tratava do prazo dessa contribuição, fazendo com que a cobrança da contribuição para o Fundersul se tornasse por prazo indeterminado.

Conforme a Lei Estadual n 1.963/1999, em seu artigo 1º, incisos I a III, o Fundersul tem sua destinação para:

I- aquisição e manutenção de equipamentos rodoviários, inclusive de combustíveis e lubrificantes destinados exclusivamente para atender o DERSUL;

II- construção, manutenção e recuperação, bem como melhoramento, de rodovias estaduais, inclusive bueiros, pontes e obras complementares;

III- contribuição do Estado, devida a título de contrapartida obrigatória em decorrência da celebração, com a União ou com os municípios, de convênios cuja finalidade seja a construção, recuperação ou o melhoramento de rodovias localizadas em Mato Grosso do Sul.

A adesão à contribuição ao Fundersul, por parte dos produtores rurais, faz com que os mesmos tenham o benefício do diferimento do ICMS nas operações internas com produtos agropecuários. Em caso de não adesão, os produtores agropecuários devem pagar o ICMS no ato das saídas de mercadorias de seus estabelecimentos, aplicando-se ao caso as alíquotas fixadas na Lei para operações internas sem qualquer redução (Art. 9 e 10, Lei Estadual 1.963/1999).

O valor da contribuição ao Fundersul é obtido através da aplicação de um percentual definido em lei sobre o valor da UFERMS². Esse percentual varia conforme a idade do rebanho, de acordo com a Tabela 2. Atualmente (setembro/2009) o valor da UFERMS é de R\$ 13,83 (MATO GROSSO DO SUL, 2009).

TABELA 2 – Tabela do valor de cobrança do FUNDERSUL

PRODUTO	UNIDADE	VALOR (percentual do valor de uma UFERMS)
Pecuário:		
1) Bovino e Bufalino:		
- até 4 meses	cabeça	Isento
- entre 4 e 12 meses	cabeça	29,42%
- acima de 12 meses	cabeça	46,03%
2) Asinino e Equino		
	cabeça	46,00%

Fonte: Mato Grosso do Sul (2003).

2.4.2.3 Simples nacional

O simples nacional foi criado a partir da Lei Complementar 123/2006 (BRASIL, 2006), a qual revogou a lei 9317/1996 que regia, até então, a chamada lei do simples federal.

A Lei 123/2006 fez com que o recolhimento tributário ocorra de forma unificada com relação aos impostos federais, estaduais e municipais. Dos impostos incidentes sobre atividades rurais, somente o ITR (imposto territorial rural) não está incluído no recolhimento unificado.

² UFERMS: Unidade Fiscal Estadual de Referência de Mato Grosso do Sul.

Os percentuais do Simples Nacional incidem sobre o faturamento e variam conforme os Anexos I, II, III, e IV da Lei 123/2006. A produção pecuária, por não ser submetida a recolhimento do IPI, está inclusa no anexo I, com percentuais que variam de 4% a 11,61%, conforme Tabela 3.

TABELA 3 – Percentuais do simples nacional e partilha tributária.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
Até 120.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 240.000,01 a 360.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 360.000,01 a 480.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 480.000,01 a 600.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Fonte: Brasil (2008).

As empresas agropecuárias com faturamento superior a R\$ 2.400.000,00 não podem optar por esse regime de tributação simplificado (Art. 3, Lei 123/2006).

2.4.2.4 ICMS

De acordo com a Lei Estadual n. 1.810, de 22 de dezembro de 1997 (MATO GROSSO DO SUL, 1997), em seu art. 5, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS incide sobre:

I - as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à sua incidência;

VI - a aquisição, em outro Estado, por contribuinte, de mercadoria ou bem destinados a uso, consumo ou ativo fixo;

VII - a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto.

Conforme Anceles (2002):

“Operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios independentemente da natureza específica de cada um deles, que implicam a circulação de mercadorias; vale dizer, o impulso destas desde a produção até o consumo dentro da atividade econômica leva-as da fonte produtora até o consumidor”.

O ICMS sobre as operações com bovinos de corte é diferido para aqueles produtores pessoa física ou jurídica que aderem à contribuição do Fundersul, conforme Arts. 9 e 10, da Lei Estadual 1.963/1999 (MATO GROSSO DO SUL, 1999). Nos casos onde não há a adesão, o contribuinte pagará o valor da alíquota interna sem redução, ou seja, 17%, podendo aproveitar-se dos créditos dos insumos utilizados na produção.

2.4.2.5 Contribuição Cofins e PIS

Essas contribuições estão autorizadas no art. 195 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que sofreu alteração pela emenda constitucional n. 20, de 15-12-1998, para incluir a receita como base de cálculo, terminando com os questionamentos das pessoas jurídicas, entre elas as que exploram atividade rural, que alegavam não possuir faturamento, ou seja, compra e venda de mercadorias, produtos e serviços.

A Cofins (Contribuição Social sobre Faturamento) tem como finalidade o financiamento à seguridade social. Foi instituída pela Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991 (BRASIL, 1991b).

A contribuição para a Cofins será calculada mediante a aplicação, no caso de estabelecimentos produtores de bovinos de corte optantes pelo regime de lucro presumido, da alíquota de três por cento sobre o faturamento. No regime de lucro real, a alíquota da Cofins será de sete vírgula sessenta por cento sobre o

faturamento, podendo creditar-se do mesmo percentual sobre os insumos utilizados na produção (Cofins não-cumulativo).

O PIS (Programa de Integração Social) foi instituído pela lei complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970 (BRASIL, 1970). Sua destinação é preferencialmente a programas especiais de investimentos elaborados e revistos periodicamente segundo as diretrizes e prazos de vigências dos Planos Nacionais de Desenvolvimento – PND – Lei Complementar n. 19, de 25 de junho de 1974 (BRASIL, 1974).

A contribuição para o PIS será calculada mediante a aplicação, no caso de estabelecimentos produtores de bovinos de corte optantes pelo regime de lucro presumido, da alíquota de zero vírgula sessenta e cinco por cento sobre o faturamento. No regime de lucro real, a alíquota do PIS será de um vírgula sessenta e cinco por cento sobre o faturamento, podendo creditar-se do mesmo percentual sobre os insumos utilizados na produção (PIS não-cumulativo).

TABELA 4 – Resumo dos tributos sobre o faturamento

Tributos	Pessoa Física	Pessoa Jurídica
INSS	2,3%	2,85%
Fundersul	Valor por cabeça	Valor por cabeça
Simplex Nacional	-	4% à 11,61%.
ICMS ³	17%	17%
Cofins	-	3% ou 7,6%
PIS	-	0,65% ou 1,65%

Fonte: Dados da Pesquisa

³ A incidência do ICMS está condicionada a não opção pelo Fundersul.

Na Tabela 4, verifica-se um resumo dos impostos que incidem sobre o faturamento, tanto de pessoas físicas como de pessoas jurídicas.

Não estão sujeitos ao pagamento do PIS e da COFINS as empresas optantes pelo simples nacional, tendo em vista que essas contribuições são recolhidas através de regime unificado de impostos.

2.4.3 Tributos incidentes sobre o lucro

2.4.3.1 Formas de apuração do resultado na atividade rural

Livro Caixa

No caso das pessoas físicas inicialmente faz-se a escrituração do livro caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade.

Para aqueles cujas receitas brutas anuais forem inferiores ao valor de R\$56.000,00 (cinquenta e seis mil reais) é dispensado a escrituração do livro caixa. Para os demais é obrigatório não somente a escrituração como também a guarda da prova documental.

Lucro Real

Conforme Anceles (2002) lucro real é definido como sendo o resultado do exercício do período de apuração, ajustado pela adição, exclusão e compensações autorizadas pela legislação do imposto de renda.

Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração valores indedutíveis – art. 249 do RIR/99 (BRASIL, 1999); poderão ser excluídos valores autorizados e compensado o prejuízo fiscal, em estrita observância da legislação fiscal (art. 250 do RIR/99).

Esse lucro é apurado extra contabilmente e escriturado no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), criado pelo Decreto-lei n. 1.598/1977 (BRASIL,

1977) e disciplinado nos Arts. 262 e 283 do RIR/99. O § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404/76 (BRASIL, 1976) estabelece que a pessoa jurídica observará, em registros auxiliares, as disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Segundo Anceles (2002) “a pessoa jurídica que explorar atividade rural determinará o imposto de renda com base no lucro real, por períodos de apuração trimestrais”. Esses períodos são encerrados no último dia de cada trimestre iniciando-se a partir de primeiro de janeiro.

A regra estabelecida pela legislação fiscal é de que a pessoa jurídica rural apure seus resultados trimestralmente e, somente como opção, é dada a faculdade para que se possa adotar o regime de recolhimento do imposto com base na estimativa mensal, com apuração do lucro real em 31 de dezembro.

O percentual aplicado para a obtenção da base de cálculo do lucro estimado é de 8% para o imposto de renda e de 12% para a contribuição social. Sobre o percentual da base de cálculo incidem as mesmas alíquotas do imposto de renda, normal e adicional, e da contribuição social utilizadas na apuração dos outros regimes tributários.

Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR

No Lalur são efetuados os lançamentos de ajuste do lucro líquido do período de apuração e demonstrado o lucro real para fins de tributação. Destina-se também a manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subseqüentes, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos-base futuros e não constem da escrituração comercial.

O Lalur possui duas partes, com igual quantidade de folhas cada uma, reunidas em um só volume, a saber:

- a. Parte A, destinada aos lançamentos de ajuste do lucro líquido do período (adições, exclusões e compensações), tendo como fecho a transcrição da demonstração do lucro real; e
- b. Parte B, destinada exclusivamente ao controle dos valores que não constem da escrituração comercial, mas que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos futuros.

Lucro Presumido

O lucro presumido é uma opção mais simplificada de tributação do lucro da empresa. Essa forma de tributação é calculada sobre a receita bruta em períodos trimestrais.

Conforme estabelece o Art. 46, da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (BRASIL, 2002), só poderá optar pelo regime de tributação pelo lucro presumido a pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais), multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a 12 meses.

O percentual aplicado sobre a receita bruta, para a obtenção da base de cálculo do lucro presumido, é de 8% para o imposto de renda e de 12% para a contribuição social. Sobre o percentual da base de cálculo incidem as mesmas alíquotas do imposto de renda, normal e adicional, e da contribuição social utilizadas na apuração dos outros regimes tributários. A alíquota adicional de 10% incide sobre a base de cálculo do lucro presumido que ultrapassar R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) no trimestre.

Somar-se-á a parcela acima referida os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as variações monetárias ativas e todos os demais resultados positivos obtidos pela pessoa jurídica, inclusive os juros recebidos como remuneração do capital próprio, descontos financeiros obtidos e os juros ativos não decorrentes de aplicações.

Lucro Arbitrado

Na linguagem jurídica, o arbitramento é usado para expressar o procedimento que se promove no sentido de apreciar-se o valor de determinados fatos ou coisas, de que não se têm elementos certos de avaliação (PLACIDO e SILVA, 1983, apud ANCELES, 2002).

Conforme o Regulamento do Imposto de Renda (BRASIL, 1999) o imposto calculado pelo lucro arbitrado, devido trimestralmente, será determinado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas, utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

O percentual aplicado sobre a receita bruta para a obtenção da base de cálculo do lucro arbitrado é de 9,6% para o imposto de renda e de 12% para a contribuição social. Sobre o percentual da base de cálculo incidem as mesmas alíquotas do imposto de renda, normal e adicional, e da contribuição social utilizadas na apuração dos outros regimes tributários. A alíquota adicional de 10% incide sobre a base de cálculo do lucro arbitrado que ultrapassar R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) no trimestre.

Somar-se-á a parcela acima referida os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as variações monetárias ativas e todos os demais resultados positivos obtidos pela pessoa jurídica, inclusive os juros recebidos como remuneração do capital próprio, descontos financeiros obtidos e os juros ativos não decorrentes de aplicações.

A Tabela 5 mostra as diferentes formas de apuração do resultado na atividade rural, que irão servir de base de cálculo para a aplicação da respectiva alíquota, determinada por lei.

TABELA 5 – Forma de apuração do resultado na atividade rural

Apuração	Pessoa Física	Pessoa Jurídica
Caixa	Resultado Líquido ou 20% da receita bruta (dos dois o menor)	-
Lucro Real	-	Valor do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões
Lucro Presumido	-	8% para IR e 12% para CSLL (aplicado sobre a receita bruta)
Lucro Arbitrado	-	9,6% para IR e 12% para CSLL (aplicado sobre a receita bruta)

Fonte: Dados da Pesquisa

2.4.3.2 Imposto de renda

É um imposto federal, conforme o Art. 153, III, da Constituição Federal (BRASIL, 1988a), e seu fato gerador é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, de proventos de qualquer natureza, conceituados como acréscimos patrimoniais.

2.4.3.2.1 Pessoa física

Conforme interpretação da Lei n. 11.482, de 31 de maio de 2007 (BRASIL, 2007), com a alteração dada pela Lei n. 11.945, de 4 de junho de 2009 (BRASIL, 2009), estará sujeito ao pagamento do Imposto de Renda, a pessoa física que no exercício anterior obteve rendimentos exclusivamente rurais superiores a R\$ 86.075,40.

Considera-se rendimento da atividade rural aquele proveniente da agricultura; pecuária; extração e a exploração vegetal e animal; exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais; a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação; o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização (BRASIL, 1999).

Todo produtor rural irá tributar o menor valor entre: 20% calculado sobre a receita bruta, ou, o resultado do confronto entre receitas e despesas, ou seja, o resultado líquido.

O valor resultante do parágrafo anterior pode receber deduções provenientes de despesas de saúde, instrução do titular e dependentes, previdência oficial e privada, entre outras, fazendo com que a base de cálculo do imposto reduza. Em casos onde o contribuinte não possua essas despesas para deduzir na base de cálculo, o mesmo pode optar pelo desconto simplificado de 20%, o qual é limitado ao valor de R\$ 12.743,63. Neste caso é dispensada a comprovação de despesa e a indicação de sua espécie.

As alíquotas incidentes sobre a base de cálculo do imposto de renda para o ano-calendário⁴ 2009, são:

- 7,5% para a base de cálculo que ficar entre R\$ 17.215,09 e R\$ 25.800,00, sendo deduzido do imposto a parcela de isenção no valor de R\$ 1.291,13;

- 15% para a base de cálculo que ficar ente R\$ 25.800,01 e R\$ 34.400,40, sendo deduzido do imposto a parcela no valor de R\$ 3.226,13, referente às faixas anteriores (isenção e faixa de 7%);

- 22,5% para a base de cálculo que ficar entre R\$ 34.400,41 e R\$ 42.984,00, sendo deduzido do imposto a parcela no valor de R\$ 5.806,16 (referente às faixas de isenção, 7% e 15%);

- 27,5% para a base de cálculo que for superior a R\$ 42.984,00, sendo deduzido do imposto a parcela no valor de R\$ 7.955,36 (referente às faixas de isenção, 7%, 15% e 22,5%).

⁴ Ano-calendário é o período de 12 meses consecutivos contados de 1º de janeiro a 31 de dezembro, sendo que a legislação do imposto de renda utiliza tal expressão para identificar o ano de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (OLIVEIRA et al., 2009).

2.4.3.2.2 Pessoa jurídica

Conforme Oliveira (2005)

“Em relação às pessoas jurídicas, a ocorrência do fato gerador é verificada pela obtenção de resultados positivos (lucros) em suas operações industriais, mercantis ou de prestação de serviços, além de acréscimos patrimoniais decorrentes de ganhos de capital (receitas não operacionais). O imposto será devido conforme os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos”.

Os tributos que incidem sobre o lucro das pessoas jurídicas rurais são: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Existem diversos regimes tributários utilizados para se determinar o valor desses impostos os quais são: o Lucro Real, o qual pode ser calculado através do regime trimestral ou anual, o Lucro Presumido, que é calculado trimestralmente, e, o Lucro Arbitrado, também calculado trimestralmente, porém menos utilizado.

Até o final do ano-calendário de 1995, a pessoa jurídica que explorasse atividade rural definida no Art. 2, da Lei n. 8.023/90 (BRASIL, 1990b), deveria calcular o lucro da exploração referente a essa atividade, que, ajustado por adições e exclusões permitidas, determinaria a base de cálculo do imposto.

A partir de 1º-1-1996, com a revogação do art. 12 da Lei nº 8.023/90, pelo art. 36 da Lei n. 9.249/95 (BRASIL, 1995), a sistemática de apuração do resultado passou a ser a mesma adotada para as demais pessoas jurídicas.

A alíquota do imposto de renda que incidirá sobre a base de cálculo é de 15%, porém as empresas que excederem o limite da base de cálculo de R\$ 20.000,00, multiplicado pelo número de meses do período de apuração, terão ainda que recolher o adicional de 10% sobre a parcela que ultrapassar o limite.

A base de cálculo para a incidência tanto do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica quanto da Contribuição Social é determinada através das modalidades de Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado (Figura 3), já explicados anteriormente.

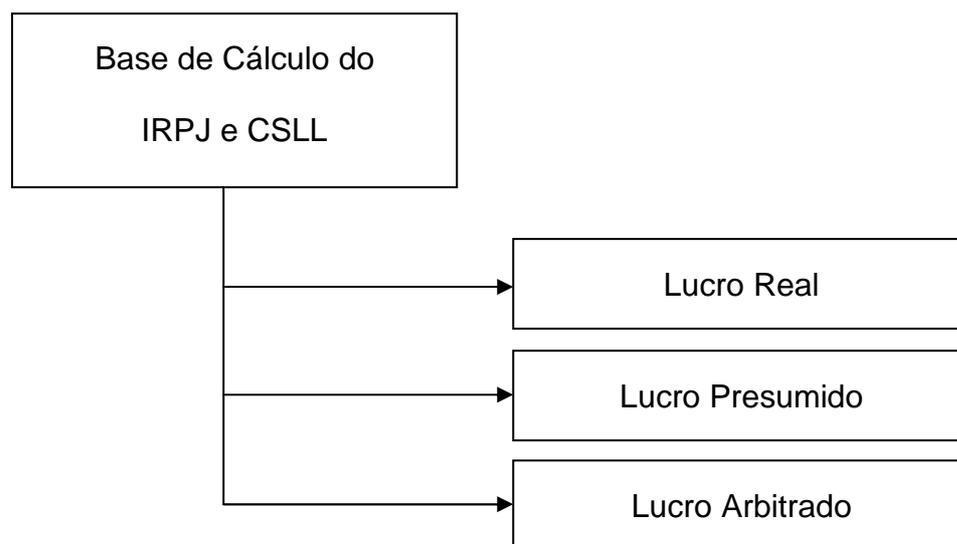


Figura 3: Base de Cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Fonte: Adaptado de Anceles (2002).

2.4.3.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Essa contribuição foi instituída pela Lei n. 7.689/88 (BRASIL, 1988b), com o objetivo de financiar a seguridade social por meio dos lucros auferidos pelas pessoas jurídicas e das entidades que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda.

A base de cálculo da contribuição social, determinada segundo a lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, é:

- 1) O resultado contábil ajustado do período para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real;
- 2) O resultado da aplicação do percentual de 12% sobre a receita bruta somado a outros ganhos e rendimentos, quando a tributação for pelo lucro presumido ou arbitrado.

Sobre a base de cálculo aplica-se a alíquota de 9%.

Por meio da Tabela 6, pode-se avaliar as diferenças entre pessoa física e pessoa jurídica, dos tributos incidentes sobre o resultado.

TABELA 6 – Resumo dos tributos sobre o lucro

Tributos	Pessoa Física	Pessoa Jurídica
Imposto de Renda	15% ou 27,5%	15% mais adicional de 10%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	-	9%

Fonte: Dados da Pesquisa

2.4.3.4 Benefícios fiscais

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão efetuar a depreciação acelerada (Tabela 7) de bens móveis e imóveis, exceto a terra nua, intrinsecamente, relacionados com a produção e comercialização agropecuária.

Já as pessoas físicas poderão efetuar o lançamento no livro caixa dos valores de investimentos na atividade rural integralmente no ano de aquisição do bem (Tabela 7).

O prejuízo fiscal (Tabela 7), determinado pela pessoa jurídica que explora exclusivamente a atividade rural, poderá ser compensado com o lucro real do período de apuração posterior, não havendo restrição de prazo para tal

compensação e não se aplicando o limite de 30% como nas demais empresas, art 512, RIR/99 (BRASIL, 1999).

O resultado positivo obtido na exploração da atividade rural pela pessoa física poderá ser compensado com prejuízos (Tabela 7) apurados em anos-calendários anteriores. A pessoa física que, na apuração do resultado da atividade rural, optar pela aplicação do arbitramento à razão de 20% sobre a Receita Bruta, perderá o direito à compensação do total dos prejuízos correspondentes à anos-calendário anteriores ao da opção.

TABELA 7 – Benefícios fiscais

Benefícios	Pessoa Física	Pessoa Jurídica
Prejuízos Fiscais	Sem limite (perde o direito se optar pelo arbitramento de 20% sobre a Receita Bruta)	Sem limite (Optantes pelo Lucro Real com exploração exclusiva da atividade rural)
Depreciação	Integral no ano de aquisição	Integral no ano de aquisição

Fonte: Dados da Pesquisa

2.4.4 Tributos incidentes sobre o patrimônio

O imposto que é calculado sobre o patrimônio, considerado nesse estudo a propriedade rural, é o ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural). Além desse imposto, todos os pecuaristas são obrigados a recolher anualmente à CNA (Confederação Nacional da Agricultura e Pecuária) a contribuição sindical patronal, que é calculada sobre o capital social subscrito pelos sócios na empresa.

2.4.4.1 Imposto Territorial Rural – ITR

Segundo Anceles (2002) “o ITR tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse a qualquer título de imóvel rural localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano”.

Por disposição constitucional, o ITR não incide sobre pequenas glebas rurais, quando exploradas, só ou com sua família, pelo proprietário que não possua outro imóvel.

Pequenas glebas rurais são os imóveis com área igual ou inferior a:

- 100,0 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;
- 50,0 ha, se localizado em município compreendido no polígono das secas ou na Amazônia Oriental;
- 30,0 ha, se localizado em qualquer outro município.

São isentos do imposto, de acordo com o art. 3, da Lei n. 9.393/96 (BRASIL, 1999):

- I- O imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado pelas autoridades competentes como assentamento, que, cumulativamente atenda os seguintes requisitos:
 - a) seja explorado por associação ou cooperativa de produção;
 - b) a fração ideal por família assentada não ultrapasse os limites estabelecidos para as pequenas glebas rurais;
 - c) o assentado não possua outro imóvel rural ou urbano.
- II- O conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário, cuja área total observe os limites fixados para as pequenas glebas rurais desde que, cumulativamente, o proprietário:

- a) o explore só ou com sua família, admitida ajuda eventual de terceiros;
- b) não possua imóvel urbano.

Conforme o § 4º do art. 153 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), o imposto sobre a propriedade rural deve ter suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Assim, as alíquotas são crescentes em relação à área e decrescentes em função da utilização do imóvel, variando entre 0,03% e 20%.

O valor do imposto é apurado aplicando-se sobre o valor da terra nua tributável (VTNt) a alíquota correspondente, considerados a área total do imóvel e o grau de utilização.

TABELA 8 – Alíquotas para cálculo do ITR

Área total do imóvel (em hectares)	Grau de utilização %				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,00
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

Fonte: Anceles (2002).

Para encontrar a alíquota do imposto na tabela de alíquotas devem ser considerados:

- a) Área total do imóvel
- b) Grau de utilização (GU)

A alíquota, então, resultará do cruzamento da coluna correspondente à faixa do grau de utilização com a linha correspondente à faixa da área total do imóvel, conforme Tabela 8.

Imposto calculado = $(VTNt \times \text{alíquota}) / 100$. Em nenhuma hipótese o valor do imposto devido será inferior a R\$ 10,00 (dez reais).

2.4.4.2 Contribuição sindical

A partir de janeiro de 1997, com base no disposto no inciso II, do art. 17, da Lei n. 9.393/96 (BRASIL, 1996), a Secretaria da Receita Federal forneceu a Confederação Nacional da Agricultura (CNA) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar) os dados cadastrais dos contribuintes enquadrados como empresários ou empregadores rurais, que possibilitaram, a partir daí, a cobrança das contribuições pela confederação e pelo Senar.

“A contribuição Sindical é devida por todos aqueles que participam de determinada categoria econômica ou profissional” (CARRION, 1999 apud ANCELES, 2002).

Tem caráter tributário, de exigência compulsória, independentemente de o contribuinte ser ou não filiado a sindicato, nos termos do dispositivo constitucional previsto no art. 149.

De acordo com Anceles (2002) “a base de cálculo será determinada em relação a todos os imóveis rurais pertencentes à pessoa física e jurídica”.

Pessoa Física:

- O valor da terra nua tributável (VTNt) da propriedade.

Essa base de cálculo corresponde à soma do VTNt de todos os seus imóveis rurais no país.

Pessoa Jurídica:

- O valor da parcela do capital social (PCS) atribuída ao imóvel rural.

Essa base de cálculo corresponde à soma das parcelas do capital social da pessoa jurídica.

A partir da base de cálculo, utilizando-se a Tabela 9 para se obter o valor da contribuição sindical a pagar.

TABELA 9 – Forma de cálculo da contribuição sindical

Valor da terra nua tributável (PF) ou parcela do capital social (PJ)	Alíquota Contribuição em R\$	Parcela adicional em R\$
Menor ou igual a R\$ 1.425,59	Contribuição mínima de 11,40	-
Maior de R\$ 1.425,59 até R\$2.851,17	VTN (PF) ou PCS (PJ) x 0,8%	-
Maior que R\$ 2.851,17 até R\$28.511,86	VTN (PF) ou PCS (PJ) x 0,2%	17,11
Maior que R\$ 28.511,86 até R\$ 2.851.187,38	VTN (PF) ou PCS (PJ) x 0,1%	45,62
Maior que R\$ 2.815.187,38 até R\$ 15.206.332,78	VTN (PF) ou PCS (PJ) x 0,02%	2.326,57
Maior que R\$ 15.206.332,78	Contribuição máxima 5.367,84	

Fonte: Anceles (2002).

As alíquotas são decrescentes em função da terra nua tributável ou da parcela do capital social variando entre 0,8% e 0,02%. Aplicada sobre a base de cálculo da contribuição mais a parcela adicional, resultará o valor a ser recolhido a título de contribuição sindical rural.

A Tabela 10 fornece um resumo geral da tributação na empresa rural, podendo se avaliar as diferenças entre as tributações incidentes na pessoa física e na pessoa jurídica.

TABELA 10 – Resumo geral da tributação da empresa rural

Tributos	Pessoa Física	Pessoa Jurídica
FGTS	8%	8%
INSS	2,7%	2,7%
INSS	2,3%	2,85%
Fundersul	Valor por cabeça	Valor por cabeça
Simples Nacional	-	4% à 11,61%.
ICMS ⁵	17%	17%
Cofins	-	3% ou 7,6%
PIS	-	0,65% ou 1,65%
Imposto de Renda	Isenção, 7,5%, 15%, 22,5% ou 27,5%	15% mais adicional de 10%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	-	9%
Imposto Territorial Rural	Conforme grau de utilização da terra	Conforme grau de utilização da terra
Contribuição Sindical	Calculado sobre o VTN- DITR	Calculado sobre o Capital Social

Fonte: Dados da Pesquisa

⁵ A incidência do ICMS está condicionada a não opção pelo Fundersul.

2.5 Tributação do condomínio de produtores rurais

A tributação no sistema de condomínio rural é dividida entre todos os condôminos. Na parte da produção rural, despesas e receitas são divididas entre os mesmos, aplicando-se então a mesma tributação das pessoas físicas. Um grande avanço na produção rural foi a adoção do sistema de consórcio de simplificado de produtores rurais, no qual através de uma única CEI (cadastro específico do INSS) é efetuada a contratação dos empregados que trabalham para todos os produtores. Essa prática visa reduzir o custo com contratação e demissão de funcionários.

2.5.1 Consórcio simplificado de produtores rurais

Conforme o Manual de Orientação da Previdência Social na Área Rural (INSS, 2007) o consórcio simplificado de produtores rurais:

“é a união de produtores rurais, pessoas físicas, com a finalidade de contratar trabalhadores para a prestação de serviços exclusivamente aos seus integrantes, sendo outorgados a um deles poderes para contratar, demitir e gerir a mão-de-obra a ser utilizada em suas propriedades.

Algumas observações devem ser feitas com relação ao consórcio:

1. A formalização do consórcio será feita por meio de documento registrado em cartório de títulos e documentos;
2. O documento conterá a identificação de cada produtor, seu endereço pessoal e o de sua propriedade, bem como o respectivo registro no INCRA ou informações relativas à parceria, ao arrendamento e à matrícula CEI de cada um dos produtores rurais;

3. Cada integrante do consórcio terá uma matrícula específica no Cadastro Específico do INSS-CEI;
4. O consórcio será matriculado no Cadastro Específico do INSS (CEI) em nome do produtor rural a quem haja sido outorgado os poderes para contratar, demitir e gerir a mão-de-obra;
5. Os produtores rurais integrantes do consórcio serão solidariamente responsáveis em relação às obrigações previdenciárias do consórcio;
6. O consórcio simplificado de produtores rurais equipara-se ao empregador rural pessoa física.

O consórcio simplificado de produtores rurais é indicado para produtores rurais que tenham empregados em comum com outros produtores, ou seja, o funcionário trabalha em várias propriedades em serviços comuns. Exemplo: Peão boiadeiro que faz a lida do gado em mais de uma fazenda, tendo em vista que o serviço não o ocupa em tempo integral.

Segundo o Manual de Orientação da Previdência Social na Área Rural (grifo do autor, INSS, 2007)

“Cada produtor integrante do consórcio terá duas matrículas CEI, um **individual** - por meio da qual serão recolhidas as contribuições de seus empregados permanentes, dos trabalhadores por ele contratados e sobre a comercialização de sua produção rural, outra **coletiva**, na qual serão recolhidas as contribuições dos trabalhadores comuns”.

As contribuições sobre a folha de pagamento do consórcio simplificado de produtores rurais são as mesmas dos produtores rurais pessoa física, ou seja, 2,5% referente a Salário Educação e 0,2% referente ao INCRA, contribuições essas denominadas ‘outras entidades ou fundos’. Além dessas contribuições, também é devido o percentual de 8% de FGTS, que é depositado através do recolhimento da Guia GFIP, em conta vinculada na Caixa Econômica Federal, em nome do respectivo funcionário.

Segundo Anceles (2002)

“A substituição de contribuições também ocorre em relação ao consórcio simplificado de produtores rurais, apenas quanto à remuneração de segurados empregado e trabalhador avulso contratados, exclusivamente, para a prestação de serviços a seus integrantes”.

Dessa forma, o encargo com a contribuição previdenciária sobre as remunerações dos empregados (20% destinado à seguridade social e mais 1%, 2% ou 3%, de seguro acidente de trabalho, conforme o grau de risco da atividade) é substituído pelo chamado Funrural ou INSS, contribuição essa sobre a comercialização dos produtos oriundos da atividade rural, com percentual de 2,3%.

3 MATERIAL E MÉTODOS

Considerando que a essência do estudo foi avaliar as formas jurídicas e suas implicações tributárias e econômicas na bovinocultura de corte no Estado de Mato Grosso do Sul, o desenvolvimento da pesquisa teve como base os seguintes procedimentos:

3.1 População e planejamento amostral

Pecuaristas da região sul do Estado, composta pelos municípios de Amambai, Caarapó, Dourados, Ponta Porã, Tacuru, Iguatemi, Eldorado, Sete Quedas e Mundo Novo, foram selecionados como foco da pesquisa, considerando a representatividade e o destaque da região no cenário da bovinocultura de corte estadual. Esses municípios representam 7,18% do total de bovinos do Estado (IBGE, 2007), sendo que o município com maior destaque é o de Amambai, com um rebanho de 344.710 animais. A Figura 4 mostra a distribuição do efetivo bovino no Estado de Mato Grosso do Sul.

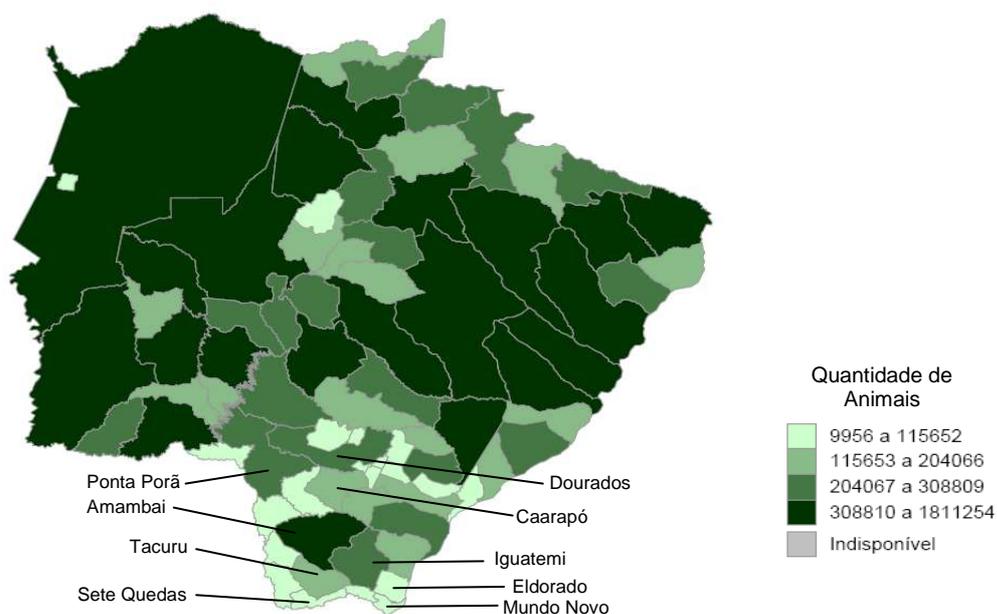


Figura 4: Distribuição de bovinos em Mato Grosso do Sul

Fonte: IBGE (2007)

A amostra de pecuaristas foi definida aleatoriamente a partir de uma população composta de 1.943 produtores, sendo que uma listagem nominal foi obtida junto à Agência Estadual de Defesa Sanitária Animal e Vegetal de Mato Grosso do Sul (IAGRO).

Para essa população, aplicou-se a seguinte equação, proposta por Fonseca e Martins (1994):

$$n = \frac{z^2 \times \hat{p} \times \hat{q} \times N}{e^2 \times (N - 1) + z^2 \times \hat{p} \times \hat{q}},$$

onde:

n = tamanho da amostra

z^2 = nível de confiança escolhido, expresso em número de desvios-padrão

\hat{p} = percentagem com a qual o fenômeno se verifica

\hat{q} = percentagem complementar (100-p)

N = tamanho da população

e^2 = erro máximo permitido

Para um intervalo de confiança de 95% ($z=1,96$) e um erro amostral de 10%, determinou-se um tamanho de amostra (n) equivalente a 92 pecuaristas. No trabalho de campo, porém, este número foi extrapolado, sendo aplicados questionários em 107 pecuaristas.

3.2 Desenvolvimento do questionário

Segundo Rea e Parker (2002), a essência da pesquisa orienta o processo de elaboração do questionário. Nesse sentido, o foco principal das perguntas foi dirigido para questões ligadas às formas jurídicas e à tributação. Entretanto, visando melhor caracterizar a amostra e relacionar esses temas aos perfis dos pecuaristas e à bovinocultura de corte da região, foi introduzido um conjunto de perguntas de ordem demográfica e de caracterização das atividades.

O questionário foi desenvolvido de forma estruturada, contendo perguntas fechadas e abertas, totalizando 31 questões. A orientação para perguntas fechadas visou facilitar a análise dos dados. A maioria das perguntas abertas se limitou à variáveis quantitativas, relacionadas às características demográficas e aos sistemas de produção, sendo que somente algumas buscaram levantar opiniões. A partir dessa orientação, desenvolveu-se a estrutura do questionário, conforme Apêndice 1 e descrição a seguir.

3.2.1 Informações demográficas

As informações demográficas procuraram caracterizar o produtor rural quanto ao sexo, idade, grau de escolaridade e área de formação, para se conhecer as relações existentes entre estas, as formas jurídicas e a tributação.

3.2.2 Atividades/recursos

Utilizaram-se as informações de atividades/recursos para caracterizar a propriedade rural. Por meio de questões quantitativas, procurou-se verificar a área da propriedade (pastagem e lavoura), o tamanho do rebanho, faturamento anual, quantidade de animais vendidos, estimativa de margem de lucro, valor gasto com folha de pagamento e valor de mercado da propriedade. Também foi formulada uma questão qualitativa, com vistas a identificar a fase de produção predominante: cria, cria/recria, cria/recria/engorda, recria, recria/engorda ou engorda.

3.2.3 Formas jurídicas

Buscou-se verificar quais as formas jurídicas adotadas pelos pecuaristas no Estado de Mato Grosso do Sul. Além disso, os produtores foram questionados sobre a utilização de pessoa jurídica em substituição da pessoa física e dos motivos que os levaram a optar por essa substituição. Outro ponto que se analisou foi a contratação de serviço especializado para auxiliar na escolha entre pessoa jurídica, pessoa física e condomínio de pessoas físicas.

3.2.4 Tributação

A tributação é um dos pontos de grande importância da presente pesquisa. Perguntas sobre esse tema serviram para verificar o conhecimento dos produtores com relação aos impostos incidentes, a percepção sobre a real grandeza dos impostos pagos e o nível de insatisfação com os tributos que incidem na atividade.

Iniciou-se indagando a respeito da elaboração de planejamento tributário, que de forma autônoma ou via contratação de serviço especializado ajuda o produtor a pagar menos impostos, escolhendo a melhor alternativa. Após esta etapa, verificou-se o conhecimento sobre as questões tributárias, a percepção sobre o peso do pagamento de impostos no total de desembolsos da propriedade,

o nível de insatisfação com os impostos do setor e o conhecimento do produtor a respeito do consórcio simplificado de produtores rurais, para fins de recolhimento de contribuições previdenciárias.

3.3 Coleta e base de dados

A partir da relação nominal de produtores cedida pela Iagro e a aplicação da Equação (1), onde se verificou a necessidade de aplicação do questionário para 92 produtores, foi efetuado o cálculo de proporção com relação a quantidade total de produtores existentes em cada cidade e a amostragem.

Assim sendo foram aplicados os questionários nos municípios da região sul, conforme a Tabela 11.

TABELA 11 – Distribuição da amostra entre os municípios que compõem a região estudada.

Município	Quantidade de Questionários
Amambai	20
Caarapó	10
Dourados	25
Eldorado	04
Iguatemi	08
Mundo Novo	04
Ponta Porã	16
Sete Quedas	10
Tacuru	10
Total	107

A partir daí, com o auxílio da função “ALEATÓRIO” do software Microsoft Excel, selecionou-se o dobro de produtores determinados para cada cidade, de forma a constituir uma reserva amostral capaz de suprir eventuais lacunas ocorrentes durante o trabalho de campo.

Com a amostra obtida foram aplicados os questionários aos produtores, sendo os mesmos localizados, em sua maioria, nos escritórios de compra e venda de animais e nas propriedades rurais. Alguns produtores responderam a pesquisa através de contatos telefônicos, porém a maioria deles foi abordada via contato pessoal.

Após as entrevistas, os dados foram lançados no programa Sphinx Léxica, construindo-se a base de dados e as tabelas e gráficos para análise univariada, bivariada e de correspondência múltipla.

3.4 Análise de dados

3.4.1 Análise univariada

A análise univariada foi utilizada para caracterizar a amostra em função das informações obtidas para cada variável individualmente.

3.4.2 Análise bivariada

Por meio da análise bivariada fizeram-se cruzamentos de dados referentes a duas variáveis. Em cada análise foi aplicado o teste de Qui-quadrado para verificação da interdependência entre as variáveis, para dois níveis de significância (5% e 1%). Conforme Fonseca e Martins (1994) quando $95\% \leq 1 - p < 99\%$, diz-se que existe uma dependência significativa entre as variáveis; quando $99\% \leq 1 - p < 100\%$, diz-se que essa dependência é muito significativa e, quando $1 - p < 95\%$, diz-se que a dependência não é significativa, ou seja, que não existe dependência entre as variáveis.

3.4.3 Análise de correspondência múltipla

A análise de correspondência é uma técnica estatística exploratória utilizada para verificar associações ou similaridades entre variáveis qualitativas ou variáveis contínuas categorizadas. A relação entre as categorias das variáveis é investigada sem que se precise designar uma estrutura causal nem assumir a priori uma distribuição de probabilidades, sendo apropriada no estudo de dados populacionais no sentido de uma técnica não inferencial (GREENACRE, 2007). É útil no estudo de preferências que podem estar associados a determinadas características que se deseja analisar, bem como permite identificar grupos que possuem as mesmas preferências.

Por meio de representação gráfica, as posições das categorias de cada variável no plano multidimensional podem ser interpretadas como associações (PEREIRA, 1999). Para obter planos que representem a configuração das categorias das variáveis no espaço, calcula-se um conjunto de eixos fatoriais, cada um maximizando uma parcela da variabilidade dos dados. O conjunto desses eixos define o espaço multidimensional e, usualmente, pode-se utilizar uma dimensão perceptível para analisar a posição dos pontos no espaço. Neste trabalho de pesquisa foram adotados dois eixos (horizontal e vertical).

A maneira mais convencional para analisar dados multivariados pela Análise de Correspondência, especialmente quando há um grande número de variáveis, é a chamada Análise de Correspondência Múltipla (ACM). Na ACM todas as associações entre pares de variáveis são analisadas, bem como cada associação entre a variável e ela mesma (GREENACRE, 2007).

Na análise de correspondência as variáveis podem ser consideradas como ativas, participando do modelo que gerará o mapa de perfis, ou ilustrativas, cujas categorias apenas são plotadas no mapa de perfis após a análise com as variáveis ativas, sem participar da análise inicial.

3.5 Simulação de tributação e formas jurídicas

3.5.1 Seleção de sistemas de produção

Para a simulação da tributação tomou-se como base o estudo de Corrêa et al. (2006), em que são descritos o sistema de produção modal (mais freqüente) de Mato Grosso do Sul e um conjunto de cinco sistemas melhorados, alternativos ao modal. Todos esses sistemas foram definidos por meio de painéis tipo mesa redonda, em que participaram produtores, técnicos e pesquisadores com larga experiência sobre a pecuária da região.

A fazenda modal tem área de 1.500 ha, sendo 1.200 ha de pastagens e 300 ha de reserva legal. O sistema realiza o ciclo completo, isto é, cria, cria e engorda dos animais.

Os sistemas alternativos, denominados Sistema Melhorado 1 (SM1), Sistema Melhorado 2 (SM2), Sistema Melhorado 3 (SM3), Sistema Melhorado 4 (SM4) e Sistema Melhorado 5 (SM5), apresentaram como grande diferencial, em relação ao sistema modal, a adoção de boas práticas na produção de bovinos de corte (CAMARA SETORIAL CONSULTIVA DA BOVINOCULTURA E BUBALINOCULTURA DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL, 2004), associadas à introdução de melhorias tecnológicas.

Para o sistema Modal, Corrêa et al. (2006) adotaram os índices zootécnicos expostos no trabalho de Costa et al. (2005), e para os sistemas melhorados os índices foram definidos pelos participantes dos painéis. Tais índices são encontrados em fazendas mais organizadas, e foram alcançados nos modelos físicos de produção conduzidos pela Embrapa Gado de Corte (CORRÊA; ARRUDA, 1998; CORRÊA et al., 2000).

No cálculo de receitas e custos, Corrêa et al. (2006) usaram os preços praticados em Campo Grande, MS, em maio de 2006. Para os itens de maior impacto econômico, como os preços do gado, do adubo e do milho, foi adotado o valor médio dos últimos dez anos, corrigido pelo Índice Geral de Preços de

Mercado (IGP-M). No caso do gado, foram usados preços médios de safra ou entressafra, do mesmo período, dependendo da época em que os bois gordos são abatidos nos diferentes sistemas.

A infra-estrutura e os recursos utilizados nos sistemas de produção encontram-se na Tabela 12.

TABELA 12 – Infra-estrutura e recursos utilizados nos sistemas de produção

Item	Un.	Sistemas					
		Modal	SM1	SM2	SM3	SM4	SM5
Cercas	km			31			
Curral	1			1			
Galpão com dormitório	1			1			
Casa de sede	1			1			
Casas de empregado	1	1	2	2	2	2	2
Açudes	1			12			
Caixa d'água taça	1			1			
Rede hidráulica	1			1			
Bebedouros	1			1			
Rede elétrica	1			1			
Cocho de sal coberto	1	-	10	10	10	10	10
Cocho de sal rústico	1	15	5	5	5	5	5
Trator 80 hp	1			1			
Carreta agrícola	1			1			
Roçadeira de arrasto	1			1			
Grade intermediária	1			1			
Adebadeira/semeadadeira	1	-	1	1	1	1	1
Telefone celular fixo	1			1			
Ferramentas (diversas)	1			1			
Arreios completos	1	4	5	5	5	5	5
Caminhonete	1			1			
Mão-de-obra fixa	1	2	4	4	4	4	4
Visita assistência técnica	1	-	3	3	3	5	5
Confinamento (MO e inst)	1	-	-	-	-	1	1
Cocho p/suplementação	1	-	-	1	1	1	1

Fonte: Corrêa et al. (2006).

Em todos os sistemas simulados são utilizados animais da raça Nelore, com exceção de SM5 que prevê a utilização de animais da raça Brangus. Os parâmetros produtivos empregados nas simulações variaram conforme o tipo de sistema (Tabela 13).

TABELA 13 - Principais parâmetros zootécnicos

Parâmetro	Un.	Sistemas					
		Mod	SM1	SM2	SM3	SM4	SM5
Natalidade	%	60	80	80	80	80	80
Mortalidade de 0-1 ano	%	6	3	3	3	3	3
Mortalidade demais categ	%	2	1	1	1	1	1
Idade à desmama	mês	8	7	7	7	7	7
Peso de Macho à desm.	kg	150	180	180	180	180	230
Idade à 1ª cria	ano	4	3	3	3	3	3
Idade de abate	mês	48	39	35	31	23	13
Peso vivo ao abate (boi)	kg	490	480	480	480	480	464
Rendim. de carcaça (boi)	%	53	53	53	53	53	55
Peso de carcaça (boi)	kg	260	254	254	254	254	255
Peso de carcaça (vaca)	kg	195	195	195	195	195	195
Peso de carcaça (touruno)	kg	300	300	300	300	300	300
Descarte de vacas	%	15	20	20	20	20	20
Descarte de touros	%	15	20	20	20	20	20
Relação touro:vaca	-	1:25	1:35	1:35	1:35	1:35	1:35

Fonte: Corrêa et al. (2006).

As estratégias de alimentação consideradas, além de sal mineral de boa qualidade em todos os sistemas, são: SM1: somente pasto; SM2: pasto e fornecimento de ração na 3ª seca; SM3: pasto e fornecimento de proteinado na 1ª e 2ª seca, e ração no final do segundo período das águas; SM4: pasto e fornecimento de ração na 1ª seca e confinamento na 2ª seca; e SM5: *creep-feeding* (sistema de suplementação em que somente os bezerros têm acesso ao cocho com ração) na fase de aleitamento, e confinamento após a desmama.

3.5.2 Análise da simulação da tributação para diferentes formas jurídicas

A simulação da tributação tomou como base os valores de faturamento, quantidade de animais vendidos, gastos com mão de obra, custos com insumos, depreciação e juros, área utilizada e lucro do sistema Modal e dos sistemas melhorados, propostos por Corrêa et al. (2006).

Após a obtenção desses valores, e utilizando-se dos percentuais tributários descritos na revisão da literatura, calcularam-se os impostos da pessoa física, da pessoa jurídica optante pelo simples, da pessoa jurídica optante pelo lucro presumido e da pessoa jurídica optante pelo lucro real, para observar as diferenças e a evolução tributária em cada uma dessas alternativas.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Os resultados desse trabalho são apresentados em duas seções. A primeira descreve os achados da pesquisa de campo realizada junto aos pecuaristas. A segunda se refere à simulação da tributação para diferentes formas jurídicas.

4.1 Análise univariada – caracterização dos produtores

4.1.1 Informações demográficas

A maioria dos produtores entrevistados é do sexo masculino (94%) e cerca de 65% estão na faixa etária entre 40 e 60 anos (Figura 5), com idade média de 48 anos.

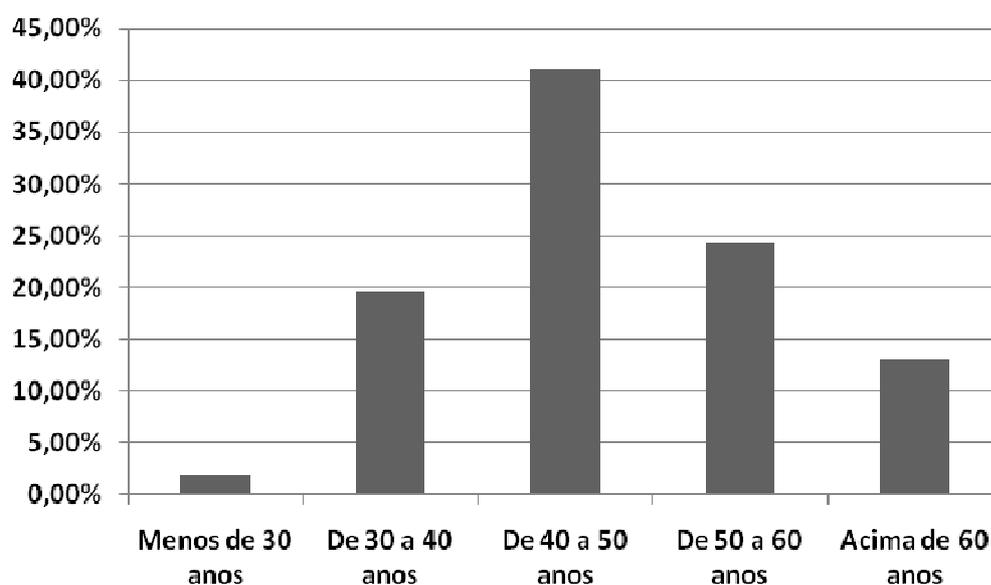


Figura 5: Frequência relativa da idade dos produtores entrevistados

Entre os entrevistados predomina, conforme a Tabela 14, o nível educacional de segundo grau completo, com 36,4%, sendo também expressivos os que possuem curso superior completo ou incompleto, somando 32,7%.

TABELA 14 – Nível educacional dos produtores entrevistados

Escolaridade	Nº de produtores	Frequência relativa (%)
Primeiro Grau Completo	11	10,3%
Primeiro Grau Incompleto	11	10,3%
Segundo Grau Completo	39	36,4%
Segundo Grau Incompleto	11	10,3%
Terceiro Grau Completo	18	16,8%
Terceiro Grau Incompleto	17	15,9%
Total	107	100,0%

4.1.2 Atividades/recursos

Com relação à área de pastagens utilizada na atividade de criação de bovinos de corte, 47,7% dos produtores entrevistados possuem entre 400 e 800 ha (Tabela 15), sendo que a média nesse quesito ficou em 653 ha.

TABELA 15 – Área de pastagens utilizadas para a bovinocultura de corte

Área em pastagens	Nº de produtores	Frequência relativa (%)
Menos de 400 ha	27	25,2%
De 401 a 800 ha	51	47,7%
De 801 a 1.200 ha	19	17,8%
De 1201 a 1.600 ha	6	5,6%
De 1601 a 2.000 ha	1	0,9%
De 2001 a 2.400 ha	1	0,9%
Acima de 2.400 ha	2	1,9%
Total	107	100,0%

Quanto à atividade de pecuária de corte, constatou-se que quase 70% dos produtores desenvolvem a fase de cria, sendo que 29,9% praticam o ciclo completo (cria-recria-engorda), 21,5% trabalham com apenas a fase de cria e 17,8% com cria e recria (Tabela 16). Os 30% restantes estão distribuídos entre recria, recria e engorda e engorda de machos.

TABELA 16 – Atividade principal da pecuária de corte

Atividade principal	Nº de produtores	Frequência relativa (%)
Cria	23	21,5%
Cria e Recria	19	17,8%
Cria, Recria e Engorda	32	29,9%
Recria	6	5,6%
Recria e Engorda	12	11,2%
Engorda	15	14,0%
Total	107	100,0%

Verificou-se que 95,3% dos produtores possuem rebanhos com até 2.000 cabeças, sendo que a maior frequência, da ordem de 34,6%, corresponde ao estrato entre 500 a 1.000 cabeças (Tabela 17).

TABELA 17 – Distribuição do número de cabeças dos rebanhos

Total de cabeças do rebanho	Nº de produtores	Frequência relativa (%)
Menos de 500	23	21,5%
De 500 a 1.000	37	34,6%
De 1.000 a 1.500	30	28,0%
De 1.500 a 2.000	12	11,2%
Acima de 2.000	5	4,7%
Total	107	100,0%

Dos produtores entrevistados, 31,8% faturam menos de R\$ 200.000,00, e 6,5% faturam mais de R\$ 1.000.000,00, sendo que a média de faturamento ficou em R\$ 385.638,10 (Tabela 18).

TABELA 18 – Distribuição do faturamento anual

Valor bruto de faturamento anual	Nº de produtores	Frequência relativa (%)
Sem resposta	2	1,9%
Menos de R\$ 200.000,00	34	31,8%
De R\$ 200.000,01 a R\$ 400.000,00	30	28,0%
De R\$ 400.000,01 a R\$ 600.000,00	18	16,8%
De R\$ 600.000,01 a R\$ 800.000,00	7	6,5%
De R\$ 800.000,01 a R\$ 1.000.000,00	9	8,4%
Mais de R\$ 1.000.000,00	7	6,5%
Total	107	100,0%

Quanto à estimativa da margem de lucro (receitas menos despesas) sobre a venda de bovinos de corte, 21,5% dos produtores informaram ter uma margem de lucro entre 30% e 35%, e 20,6% informaram obter lucro entre 20% e 25%, sendo que a média de percepção de lucratividade ficou em 21,59% (Figura 6).

Tendo em vista que a margem de lucro obtida pelo estudo de Corrêa et al. (2006) ficou entre 5,19% e 17,24%, a média de lucratividade percebida por parte dos produtores ficou próxima, porém acima da realidade praticada.

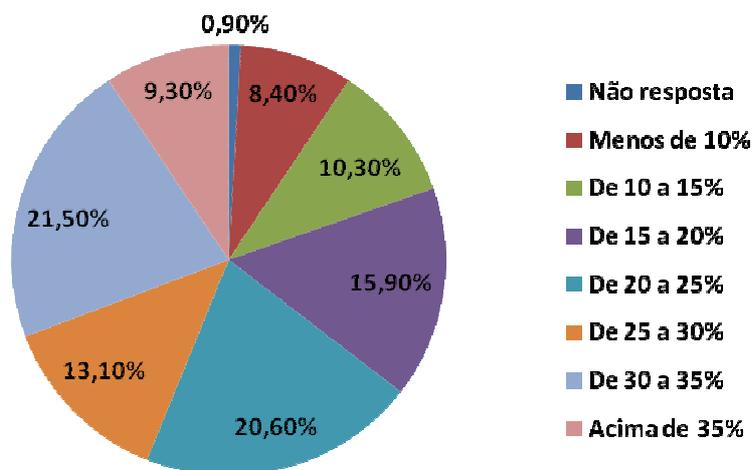


Figura 6: Estimativa da margem de lucro

A Figura 7 apresenta o gasto mensal que os produtores tiveram com pagamento a funcionários utilizados na lida do rebanho.

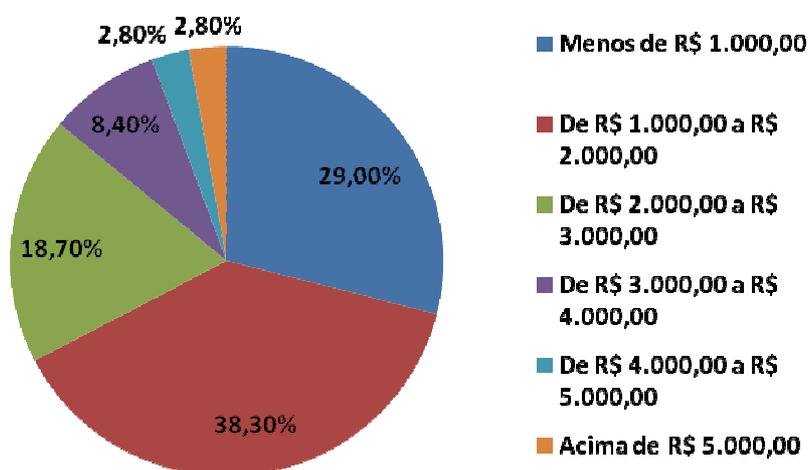


Figura 7: Gastos mensais com folha de pagamento

4.1.3 Formas jurídicas utilizadas e percepção tributária pelos produtores

Na amostra abordada neste estudo, verificou-se que não ocorreu incidência de pessoa jurídica. Em 99,1% dos casos a forma utilizada é a pessoa física, e somente em um caso ocorre o condomínio de pessoas físicas. Constatou-se também que somente 20,6% dos produtores procuraram estudos sobre a viabilidade das formas jurídicas, e 18,7% fizeram ou contrataram serviço de planejamento tributário.

A falta de utilização da pessoa jurídica pelos produtores rurais pode ser explicada pelo desconhecimento e pela falta de informação, apontados por 22,3% e 19,5% dos entrevistados, respectivamente.

Verificou-se que a maioria dos produtores de bovinos de corte do sul do Estado de Mato Grosso do Sul conhecem grande parte dos impostos, sendo que as maiores freqüências de conhecimento incidem sobre aqueles impostos que estão mais ligados à atividade, com destaque para o Funrural, ITR, Fundersul e Imposto de Renda (Figura 8). O imposto mais desconhecido pelo setor é o Simples Nacional, com 19,6%, o que se justifica por ser um tributo mais recente, implantado a partir de julho de 2007. Também ficou evidenciado que os impostos referentes a PIS, COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro líquido são pouco conhecidos entre os produtores.

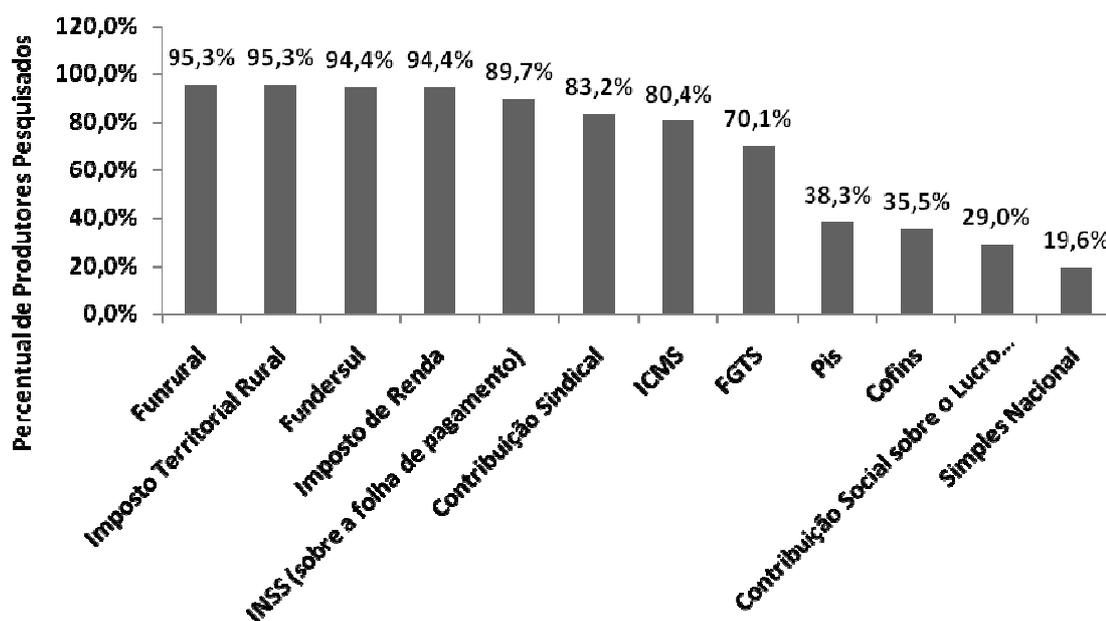


Figura 8: Conhecimento tributário por parte dos produtores de bovinos de corte

A maioria dos produtores (44,9%) tem a percepção de que os encargos com impostos sobre a atividade ficam entre 30% e 40% do custo de produção (Tabela 19). Na média, esta proporção equivale a algo em torno de 29,88% do total dos custos.

Cabe aqui ressaltar que esses percentuais correspondem à percepção dos produtores, e não necessariamente retratam os valores efetivamente desembolsados na prática.

É possível generalizar, sem esforço, que as pessoas não têm satisfação por pagar impostos. Porém, observa-se que alguns tributos geram uma insatisfação maior que outros. Questionados sobre o assunto, os produtores responderam conforme o exposto na Tabela 20.

TABELA 19 – Percepção do percentual de impostos sobre a atividade

Percentual de impostos na produção	Nº de produtores	Frequência relativa (%)
Sem resposta	3	2,8%
Menos de 10%	8	7,5%
De 10% a 20%	8	7,5%
De 20% a 30%	15	14,0%
De 30% a 40%	48	44,9%
De 40% a 50%	23	21,5%
Acima de 50%	2	1,9%
Total	107	100,00%

TABELA 20 – Grau de insatisfação/satisfação em relação aos tributos

Imposto	Média*	Desvio Padrão
Contribuição Sindical	2,831	1,077
Cofins	2,514	0,634
Simples Nacional	2,467	0,677
PIS	2,448	0,690
FGTS	2,420	0,813
Contribuição Social	2,383	0,760
INSS	2,336	0,776
ITR	2,130	0,813
ICMS	2,009	0,636
FUNRURAL	1,906	0,976
FUNDERSUL	1,757	0,877
Imposto de Renda	1,728	0,734

*(1=totalmente insatisfeito; 2=insatisfeito; 3=indiferente; 4=satisfeito; 5=totalmente satisfeito)

Os tributos que geram a maior insatisfação são: imposto de renda, Fundersul e Funrural. A contribuição sindical (CNA), embora tendendo para a indiferença, apresentou o menor nível de insatisfação, entre todos os impostos.

Uma das questões que podem ser levantadas para justificar a menor insatisfação em relação à contribuição sindical é o amplo envolvimento das entidades sindicais do setor contra as demarcações de terras no cone-sul do Estado de Mato Grosso do Sul, além de inúmeras outras demandas da classe defendidas pela Confederação Nacional da Agricultura e Pecuária.

O conhecimento do consórcio simplificado de produtores rurais, para fins de gerenciamento de mão-de-obra, obteve resposta positiva em 29,9% dos produtores pesquisados, porém com pouca aplicação prática, segundos os próprios produtores.

4.2 Análise bivariada – relação entre variáveis

A escolaridade é uma variável demográfica que dá uma medida da capacitação do indivíduo para o trabalho e para o exercício da cidadania. Dada essa importância, inúmeros estudos têm buscado verificar em que grau ela se relaciona com diversos indicadores de natureza econômica e social. Na presente dissertação, escolaridade foi "cruzada" com variáveis que indicam o resultado do negócio pecuário (tamanho do rebanho e estimativa de margem de lucro) e o nível de envolvimento do produtor com as questões de natureza tributária (planejamento tributário, percentual de tributação e conhecimento tributário).

4.2.1 Escolaridade x Tamanho do rebanho

Esperando-se que a maior escolaridade leve a uma maior competência (e renda, inclusive de outras fontes) e por isso o produtor teria um maior patrimônio,

também expresso no gado, se fez o cruzamento entre o nível de escolaridade e o tamanho do rebanho.

Conforme apresentado na Tabela 21, não há indicação de dependência entre escolaridade e tamanho do rebanho. Neste caso os produtores que possuem primeiro, segundo ou terceiro grau, possuem, em sua maioria, entre 501 e 1.000 animais. Estatisticamente, também não foi encontrada dependência significativa (1-p= 18,053%)

TABELA 21 – Escolaridade x Tamanho do rebanho

Número de cabeças	Escolaridade			
	Primeiro Grau	Segundo Grau	Terceiro Grau	Total
Menos de 500	27,3%	18%	22,9%	21,5%
De 501 a 1.000	40,9%	34%	31,4%	34,6%
De 1.001 a 1.500	13,6%	32%	31,4%	28,0%
De 1.501 a 2.000	9,1%	12%	11,4%	11,2%
Acima de 2.000	9,1%	4%	2,9%	4,7%
Total	100%	100%	100%	100%

4.2.2 Escolaridade x Estimativa de margem de Lucro

A dependência da estimativa da margem de lucro com relação ao grau de escolaridade mostrou-se significativa ($\chi^2=29,844$, gl=14, 1-p=99,198%). Verifica-se, através da Tabela 22 que 31,8% dos produtores com o primeiro grau estimam sua margem de lucro entre 31% a 35%. Entre os produtores que possuem o segundo grau, 26% estimam seu lucro de 21% a 25%. Já entre os que possuem curso superior, 40% estimam seu lucro entre 15% e 25%. Uma contradição vista

na pesquisa foi que entre os que possuem o primeiro grau 22,7% estimaram o lucro acima de 36%, o que não ocorreu entre os que possuem o segundo e terceiro grau.

Conforme visto anteriormente, constata-se, de acordo com o estudo de Corrêa et al. (2006) onde a margem de lucro ficou entre 5,19% e 17,24% do faturamento, que os produtores que mais se aproximaram dessa margem de lucro foram os que possuem o nível superior de escolaridade.

Percebe-se que o nível de escolaridade influencia na percepção da margem de lucro. Isso pode ser motivado pelo conhecimento maior de ferramentas de controle por parte dos produtores com segundo e terceiro graus.

TABELA 22 – Escolaridade x Estimativa de margem de lucro

Margem de lucro	Escolaridade			
	Primeiro Grau	Segundo Grau	Terceiro Grau	Total
Sem resposta	0,0%	0,0%	2,9%	0,9%
Menos de 10%	13,6%	0,0%	17,1%	8,4%
De 11% a 15%	13,6%	10,0%	8,6%	10,3%
De 16% a 20%	4,5%	18,0%	20,0%	15,9%
De 21% a 25%	9,1%	26,0%	20,0%	20,6%
De 26% a 30%	4,5%	22,0%	5,7%	13,1%
De 31% a 35%	31,8%	22,0%	14,3%	21,5%
Acima de 36%	22,7%	2,0%	1,4%	9,3%
Total	100%	100%	100%	100%

4.2.3 Escolaridade x Planejamento Tributário

Dos produtores que já fizeram ou contrataram planejamento tributário, conforme a Tabela 23, 50% possuem o segundo grau e 45% possuem curso superior. Entre os que não fizeram planejamento tributário 46% possuem o segundo grau. Tendo em vista o elevado número de produtores que possuem apenas o segundo grau, essa análise teve uma dependência pouco significativa no teste do Qui-Quadrado ($\chi^2=4,088$, $gl=2$, $1-p=87,054\%$), ou seja, não houve diferença significativa entre as variáveis.

TABELA 23 – Escolaridade x Planejamento tributário

Escolaridade/Planej.Tributário	Sim	Não	Total
Primeiro Grau	5,0%	24,1%	20,6%
Segundo Grau	50,0%	46,0%	46,7%
Terceiro Grau	45,0%	29,9%	32,7%
Total	100%	100%	100%

4.2.4 Escolaridade x Percentual de Tributação

Conforme a Tabela 24, a relação entre a escolaridade dos produtores e o percentual de impostos desembolsados na produção (com relação ao custo total) se mostrou significativa no teste do Qui-Quadrado ($\chi^2=24,578$, $gl=12$, $1-p=98,304\%$). Observa-se que, dos produtores que possuem o terceiro grau, apenas 8,6% acreditam desembolsar de 40% a 50% com impostos, contra 26% que possuem segundo grau e 31,8% que possuem primeiro grau. Nesse quesito os entrevistados em todos os níveis educacionais possuem uma tendência de gastos tributários entre 30% e 40%.

Da mesma forma como o ocorrido em relação à margem de lucro, os produtores com menor nível de escolaridade possuem uma percepção de gastos com tributação acima dos demais. Muitas vezes isso ocorre devido à falta de controles e de conhecimento sobre a maior parte dos impostos e sua aplicabilidade.

De acordo com a pesquisa realizada, verificou-se que os produtores que possuem um nível de escolaridade superior, se aproximam mais da realidade da tributação sobre a bovinocultura de corte, a qual fica entre 6,16% e 19,93% do faturamento.

TABELA 24 – Escolaridade x Percentual de tributação (custo de produção)

% Tributação	Escolaridade			
	Primeiro Grau	Segundo Grau	Terceiro Grau	Total
Sem resposta	0,0%	4,0%	2,9%	2,8%
Menos de 10%	13,6%	0,0%	14,3%	7,5%
De 11% a 20%	9,1%	10,0%	2,9%	7,5%
De 21% a 30%	9,1%	6,0%	28,6%	14,0%
De 31% a 40%	31,8%	52,0%	42,9%	44,9%
De 41% a 50%	31,8%	26,0%	8,6%	21,5%
Acima de 51%	4,5%	2,0%	0,0%	1,9%
Total	100%	100%	100%	100%

4.2.5 Escolaridade x Conhecimento Tributário

Ao relacionar o conhecimento que os produtores possuem sobre tributos com os respectivos níveis de escolaridade, não foi encontrada dependência significativa no teste de Qui-Quadrado ($1-p=0,7025\%$). Os impostos mais

conhecidos pelos três níveis de escolaridade não possuem variação significativa entre eles.

Mesmo assim, pode-se ressaltar o seguinte, como mostra a Tabela 25: entre os produtores que possuem o primeiro grau, o imposto com o maior índice de conhecimento é o imposto de renda, com 12,9%; dos que possuem o segundo grau, é o ITR, com 11,8%; e para os que possuem o terceiro grau com 11,1% são: o ITR, INSS e o Funrural.

TABELA 25 – Escolaridade x Conhecimento tributário

Tributos	Escolaridade			
	Primeiro Grau	Segundo Grau	Terceiro Grau	Total
FGTS	9,4%	8,4%	8,1%	8,5%
INSS	10,0%	11,1%	11,1%	10,9%
Funrural	12,4%	11,6%	11,1%	11,6%
Fundersul	12,4%	11,6%	10,7%	11,4%
Simples Nacional	0,6%	2,9%	2,7%	2,4%
ICMS	10,0%	9,6%	9,7%	9,7%
Cofins	2,9%	3,9%	5,7%	4,3%
PIS	4,7%	4,3%	5,0%	4,6%
Imposto de Renda	12,9%	11,3%	10,7%	11,4%
Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	1,8%	3,6%	4,4%	3,5%
Imposto Territorial Rural	11,8%	11,8%	11,1%	11,6%
Contribuição Sindical (CNA)	11,2%	9,9%	9,7%	10,1%
TOTAL	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

O imposto de renda é um imposto bastante conhecido, sendo que no Brasil existe um período próprio de entrega de declaração, onde a divulgação pelos meios de comunicação é bem ampla. O ITR segue o mesmo padrão do imposto de renda, com relação a ter um período de declaração próprio, porém com uma divulgação bem inferior. O que pode ser percebido, com os produtores que possuem o terceiro grau, é que eles possuem um conhecimento mais equilibrado dos impostos, resultando no conhecimento em igual nível do ITR, INSS e Funrural.

4.3 Análise de correspondência múltipla – agrupamento de características correlacionadas

Para a análise de correspondência, procurou-se relacionar as variáveis escolaridade, conhecimento de impostos e planejamento tributário. O mapa fatorial exhibe as posições das 17 categorias e as coordenadas das 107 observações, e cada observação é um ponto do mapa (3,79% da variância é explicada pelos dois eixos representados). A análise visual do gráfico da Figura 9, levando-se em conta que quanto menor a distância euclidiana entre duas categorias, mais influenciadas entre si elas estão, permite chegar às seguintes conclusões: em sua maior parte, os impostos são de conhecimento dos que possuem o segundo grau; os impostos que são de conhecimento dos que possuem o terceiro grau são mais desconhecidos dos outros níveis de escolaridade; nos três níveis de escolaridade não se efetua planejamento tributário, e os que possuem segundo grau têm uma tendência de procurar mais auxílio nesse quesito.

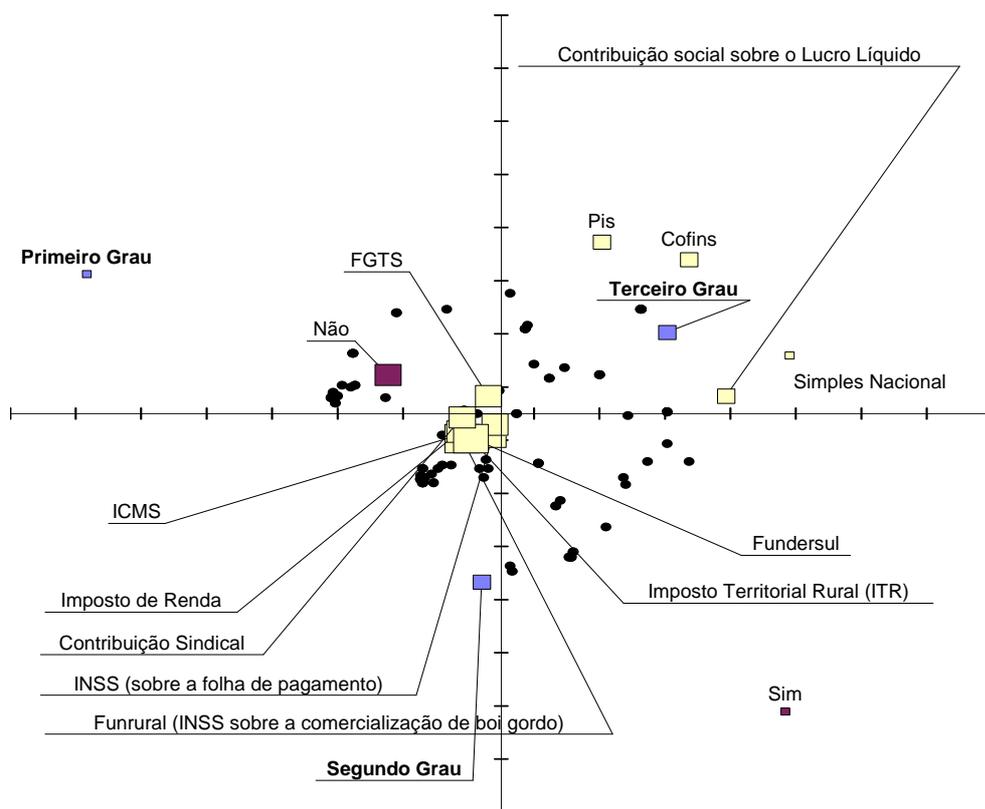


Figura 9: Escolaridade x Conhecimento Tributário x Planejamento Tributário

4.4 Simulação de impactos tributários e formas jurídicas

O estudo realizado pela Embrapa parte de um sistema denominado modal, a partir do qual sistemas melhorados são formulados em uma segunda etapa. O estudo dos impactos tributários foi realizado com base no sistema modal e nos cinco sistemas melhorados propostos.

Os cálculos tributários foram efetuados tomando como base os valores líquidos de impostos e ajustando-se o lucro para a obtenção dos impostos de renda (IR) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Os impostos que constam no estudo realizado pela Embrapa são: FGTS, INSS, ITR, Fundersul e Contribuição Sindical.

4.4.1 Sistema modal

O sistema modal, que corresponde à base da pirâmide da população de produtores, é em geral pouco produtivo, conforme Costa et al. (2005), citado por Corrêa et al. (2006). Apresenta, portanto, grande potencial para melhorias técnicas e gerenciais.

A estrutura e os parâmetros zootécnicos do sistema Modal (CORRÊA et al., 2006) encontram-se nas Tabelas 12 e 13 na seção 3.5.1. Os dados de faturamento, custos e impostos utilizados para as simulações do presente estudo encontram-se na Tabela 26.

TABELA 26 – Dados de custos/resultado no Sistema Modal

Dados de custos		Valores R\$
Faturamento		179.820,00
Boi Gordo	109 cabeças	122.537,00
Vaca Gorda	59 cabeças	45.325,00
Touruno Gordo	2 cabeças	2.818,00
Bezerro Desmamado	41 cabeças	9.140,00
Folha de pagamento (valor líquido de impostos)		15.307,14
Depreciação/Juros/Insumos		106.221,00
Lucro		25.732,00
ITR		780,00
Fundersul		1.030,26
CNA		362,05

Fonte: Corrêa et al. (2006).

Pessoa Física

O FGTS e o INSS foram calculados tomando como base de cálculo o valor da folha de pagamento da Tabela 26. Sobre essa base de cálculo incidiram as alíquotas de 8% e 2,7%, respectivamente para o FGTS e INSS. Para o cálculo do IRPF, foi utilizada a tabela do Imposto de Renda do ano atual (2009). O IRPF incide sobre o lucro na atividade. Neste caso, ajustou-se o valor do lucro da seguinte forma: Lucro mais impostos da Tabela 26 (ITR, Fundersul e CNA) menos impostos calculados para a Pessoa Física na Tabela 27 (Funrural, Fundersul, ITR e CNA). O resultado da aplicação dessa fórmula foi o valor de R\$ 5.299,08 ($25.732,00 + 780,00 + 1.030,26 + 362,05 - 3.925,64 - 1.249,03 - 14.159,99 - 3.270,57$), o qual se encontra na faixa de isenção do IRPF, assim não haveria imposto a pagar.

O valor do Funrural foi obtido através da aplicação da alíquota de 2,3% sobre o valor do faturamento. O Fundersul foi calculado através da multiplicação da quantidade de cabeças vendidas pelo valor da taxa (46,03% de R\$ 13,83 para animais acima de 12 meses e 29,42% de R\$ 13,83, abaixo dessa idade).

Com relação ao ITR, verificou-se, primeiramente, o grau de utilização da terra nua, no caso é 100%. Analisando-se a Tabela 8, chegou-se à alíquota de ITR de 0,30% que foi aplicada sobre o valor da terra nua (VTN) de R\$ 3.933,33/ha (média do Município de Amambai/MS, conforme decreto municipal n. 098/2004) (AMAMBAI, 2004), deduzindo-se o valor da reserva legal de 20%. A contribuição sindical (CNA) foi encontrada através da Tabela 9, onde o valor da terra nua foi multiplicado pela alíquota de 0,02% e adicionado o valor de R\$ 2.326,57, estipulado pela legislação.

Pessoa Jurídica

O FGTS e o INSS incidem às mesmas alíquotas da pessoa física. O IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica), com alíquota de 15%, incide sobre uma base de cálculo estimada de 8% sobre o faturamento, no lucro presumido. No lucro real o IRPJ incidirá sobre o lucro. Conforme descrito acima, o lucro deve ser

ajustado com os impostos calculados, que no caso do Lucro Real resultou em Prejuízo de R\$ 2.447,57 (Base de cálculo do IR = 25.732,00 + 780,00 + 1.030,26 + 362,05 – 4.864,38 – 1.249,03 – 14.159,99 – 3.270,57 – 1.214,38 – 5.593,52), não se obtendo imposto de renda a pagar. A CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) foi calculada à alíquota de 9% sobre uma base de cálculo estimada de 12% sobre o faturamento, nas empresas optantes pelo lucro presumido. Para as empresas optantes pelo lucro real, foi utilizada a mesma base de cálculo do imposto de renda, não resultando imposto a pagar.

Para o Simples Nacional, incidiu a alíquota de 3,86% sobre as vendas, conforme Tabela 3 (Alíquota de 6,84% menos 2,33% de ICMS, tendo em vista o diferimento desse imposto devido ao pagamento do Fundersul).

Os impostos PIS e Cofins, que possuem dois regimes de recolhimentos (cumulativo e não-cumulativo), foram tributados às alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, para as empresas optantes pelo lucro presumido. Para as empresas optantes pelo lucro real, as alíquotas foram 1,65% e 7,6%, respectivamente, sendo que neste último as empresas tributaram a diferença entre o faturamento e os insumos/depreciação/juros.

O Fundersul e o ITR possuem, nas pessoas jurídicas, a mesma aplicação das pessoas físicas. Para a contribuição sindical das pessoas jurídicas, foi aplicada a alíquota de 0,02% sobre o valor do capital social, adicionando o valor de R\$ 2.326,57, conforme a Tabela 9, sendo considerado como capital social, nesse caso, o valor da terra nua.

Por meio das simulações apresentadas na Tabela 27, percebe-se que o percentual de encargos da pessoa jurídica optante pelo Simples fica abaixo dos encargos da pessoa física. Isso se deve, principalmente, ao fato de a pessoa jurídica optante pelo Simples não recolher a CNA, que é uma tributação que independe do faturamento, ou seja, é determinada sobre o valor do capital social ou terra nua.

TABELA 27 – Encargos calculados (R\$ 1,00) - Sistema Modal

Tributos	Pessoa Física	Pessoa Jurídica		
		Simplex	Presumido	Real
FGTS (8%)	1.224,57	1.224,57	1.224,57	1.224,57
INSS (2,7%)	413,29	-	413,29	413,29
IRPF	-	-	-	-
IRPJ (15%)	-	-	2.157,84	-
CSLL (9%)	-	-	1.942,06	-
SIMPLES (3,86%)	-	6.491,50	-	-
PIS (0,65%/1,65%)	-	-	1.168,83	1.214,38
Cofins (3%/7,6%)	-	-	5.394,60	5.593,52
Funrural (2,3%/2,85%)	3.925,64	-	4.864,38	4.864,38
Fundersul	1.249,03	1.249,03	1.249,03	1.249,03
ITR (0,30%)	14.159,99	14.159,99	14.159,99	14.159,99
Contribuição CNA	Sindical 3.270,57	-	3.270,57	3.270,57
TOTAL	24.243,09	23.125,09	35.845,16	31.989,74
% Faturamento	13,48%	12,86%	19,93%	17,79%

O resultado (lucro/prejuízo⁶) após o cálculo dos impostos acima ficou positivo em R\$ 5.299,08 e R\$ 6.417,08 para a pessoa física e para a pessoa jurídica optante do simples nacional, respectivamente, e negativo em R\$ 6.302,98 e R\$ 2.447,57, para a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido e lucro real.

⁶ Resultado (Lucro/Prejuízo): é a diferença entre as receitas (faturamento) e os custos/despesas incorridos. Quando a diferença for positiva tem-se um lucro e, ao contrário, prejuízo.

4.4.2 Sistema melhorado 1

A estrutura e os parâmetros zootécnicos utilizados para o estudo de Correa et al. (2006), no sistema Melhorado 1, encontram-se nas Tabelas 12 e 13.

No sistema melhorado 1 (SM1), os dados utilizados para o cálculo dos tributos estão indicados na Tabela 28.

TABELA 28 – Dados de custos/resultados no Sistema Melhorado 1

Dados de custos		Valores R\$
Faturamento		431.399,00
Boi Gordo	261 cabeças	288.029,00
Vaca Gorda	137 cabeças	105.395,00
Touruno Gordo	4 cabeças	4.633,00
Bezerro Desmamado	118 cabeças	33.342,00
Folha de pagamento (valor líquido de impostos)		26.169,83
Depreciação/Juros/Insumos		343.733,00
Lucro		38.961,00
ITR		780,00
Fundersul		2.509,60
CNA		657,92

Fonte: Corrêa et al., 2006.

A partir dos dados da Tabela 28, foram efetuados os cálculos dos tributos, conforme calculados para o sistema modal, resultando nos encargos apresentados na Tabela 29.

TABELA 29 – Encargos calculados (R\$ 1,00) - Sistema Melhorado 1

Tributos	Pessoa Física	Pessoa Jurídica		
		Simplex	Presumido	Real
FGTS (8%)	2.093,59	2.093,59	2.093,59	2.093,59
INSS (2,7%)	706,59	-	706,59	706,59
IRPF	-	-	-	-
IRPJ (15%)	-	-	5.176,79	447,75
CSLL (9%)	-	-	4.659,11	268,65
SIMPLES (3,86%)	-	21.483,67	-	-
PIS (0,65%/1,65%)	-	-	2.804,09	1.446,49
Cofins (3%/7,6%)	-	-	12.941,97	6.662,62
Funrural (2,3%/2,85%)	9.155,31	-	11.344,62	11.344,62
Fundersul	3.039,23	3.039,23	3.039,23	3.039,23
ITR (0,30%)	14.159,99	14.159,99	14.159,99	14.159,99
Contribuição Sindical CNA	3.270,57	-	3.270,57	3.270,57
TOTAL	32.425,27	40.776,47	60.196,54	43.440,09
% Faturamento	7,52%	9,45%	13,95%	10,07%

O resultado do período (lucro/prejuízo) no Sistema Melhorado 1 foi negativo em R\$ 14.487,85 apenas para a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, sendo positivo em R\$13.283,42, R\$ 4.932,22 e R\$ 2.268,60, respectivamente para pessoa física, pessoa jurídica optante pelo simples nacional e lucro real.

4.4.3 Sistema melhorado 2

A estrutura e os parâmetros zootécnicos utilizados para o estudo de Correa et al. (2006), no sistema Melhorado 2, encontram-se nas Tabelas 12 e 13.

Para o cálculo dos tributos no Sistema Melhorado 2 utilizou os dados da Tabela 30.

TABELA 30 – Dados de custos/resultado no Sistema Melhorado 2

Dados de custos		Valores R\$
Faturamento		450.287,00
Boi Gordo	259 cabeças	307.950,00
Vaca Gorda	136 cabeças	104.636,00
Touruno Gordo	4 cabeças	4.599,00
Bezerro Desmamado	117 cabeças	33.102,00
Folha de pagamento (valor líquido de impostos)		26.169,83
Depreciação/Juros/Insumos		363.065,00
Lucro		23.389,00
ITR		780,00
Fundersul		2.491,52
CNA		654,30

Fonte: Corrêa et al. (2006).

A Tabela 31 apresenta os encargos tributários do Sistema Melhorado 2.

TABELA 31 – Encargos calculados (R\$ 1,00) - Sistema Melhorado 2

Tributos	Pessoa Física	Pessoa Jurídica		
		Simplex	Presumido	Real
FGTS (8%)	2.093,59	2.093,59	2.093,59	2.093,59
INSS (2,7%)	706,59	-	706,59	706,59
IRPF	-	-	-	-
IRPJ (15%)	-	-	5.403,44	-
CSLL (9%)	-	-	4.863,10	-
SIMPLES (4,98%)	-	22.424,29	-	-
PIS (0,65%/1,65%)	-	-	2.926,87	1.455,66
Cofins (3%/7,6%)	-	-	13.508,61	6.704,87
Funrural (2,3%/2,85%)	9.595,26	-	11.889,77	11.889,77
Fundersul	3.016,06	3.016,06	3.016,06	3.016,06
ITR (0,30%)	14.159,99	14.159,99	14.159,99	14.159,99
Contribuição Sindical CNA	3.270,57	-	3.270,57	3.270,57
TOTAL	32.842,05	41.693,93	61.838,58	43.297,10
% Faturamento	7,29%	9,26%	13,73%	9,62%

No sistema melhorado 2, todos os resultados são negativos, resultando em R\$ 2.727,05, R\$ 11.578,94, R\$ 31.723,59 e R\$ 13.182,11, respectivamente para Pessoa Física, Pessoa Jurídica optante pelo simples nacional, lucro presumido e lucro real.

4.4.4 Sistema melhorado 3

A estrutura e os parâmetros zootécnicos utilizados para o estudo de Correa et al. (2006), no sistema Melhorado 3, encontram-se nas Tabelas 12 e 13.

Para o cálculo dos tributos no Sistema Melhorado 3 utilizou os dados da Tabela 32.

TABELA 32 – Dados de custos/resultado no Sistema Melhorado 3

Dados de custos		Valores R\$
Faturamento		495.638,00
Boi Gordo	301 cabeças	332.022,00
Vaca Gorda	157 cabeças	120.278,00
Touruno Gordo	4 cabeças	5.287,00
Bezerro Desmamado	135 cabeças	38.051,00
Folha de pagamento (valor líquido de impostos)		26.169,83
Depreciação/Juros/Insumos		360.071,00
Lucro		72.507,00
Terra nua (1.500 ha)		
ITR		780,00
Fundersul		2.879,79
CNA		731,96

Fonte: Corrêa et al. (2006).

A Tabela 33 apresenta os encargos tributários do Sistema Melhorado 3.

TABELA 33 – Encargos calculados (R\$ 1,00) - Sistema Melhorado 3

Tributos	Pessoa Física	Pessoa Jurídica		
		Simplex	Presumido	Real
FGTS (8%)	2.093,59	2.093,59	2.093,59	2.093,59
INSS (2,7%)	706,59	-	706,59	706,59
IRPF	2.375,44	-	-	-
IRPJ (15%)	-	-	5.947,66	4.559,50
CSLL (9%)	-	-	5.352,89	2.735,70
SIMPLES (5,02%)	-	24.881,03	-	-
PIS (0,65%/1,65%)	-	-	3.221,65	2.236,86
Cofins (3%/7,6%)	-	-	14.869,14	10.303,09
Funrural (2,3%/2,85%)	10.524,50	-	13.041,23	13.041,23
Fundersul	3.490,35	3.490,35	3.490,35	3.490,35
ITR (0,30%)	14.159,99	14.159,99	14.159,99	14.159,99
Contribuição Sindical CNA	3.270,57	-	3.270,57	3.270,57
TOTAL	36.621,03	44.624,96	66.153,65	56.597,46
% Faturamento	7,39%	9,00%	13,35%	11,42%

Nesse sistema todos os resultados foram positivos, com R\$ 43.077,90, R\$35.073,97, R\$ 13.545,28 e R\$ 23.101,46, respectivamente para pessoa física, pessoa jurídica optante pelo simples nacional, lucro presumido e lucro real.

4.4.5 Sistema melhorado 4

A estrutura e os parâmetros zootécnicos utilizados para o estudo de Correa et al. (2006), no sistema Melhorado 4, encontram-se nas Tabelas 12 e 13.

Para o cálculo dos tributos no Sistema Melhorado 4 utilizou os dados da Tabela 34.

TABELA 34 – Dados de custos/resultados no Sistema Melhorado 4

Dados de custos		Valores R\$
Faturamento		593.563,00
Boi Gordo	343 cabeças	407.223,00
Vaca Gorda	179 cabeças	136.983,00
Touruno Gordo	5 cabeças	6.021,00
Bezerro Desmamado	154 cabeças	43.336,00
Folha de pagamento (valor líquido de impostos)		31.009,03
Depreciação/Juros/Insumos		421.303,00
Lucro		102.333,00
Terra nua (1.500 ha)		
ITR		780,00
Fundersul		3.279,76
CNA		811,95

Fonte: Corrêa et al. (2006).

A Tabela 35 apresenta os encargos tributários do sistema melhorado 4.

TABELA 35 – Encargos calculados (R\$ 1,00) - Sistema Melhorado 4

Tributos	Pessoa Física	Pessoa Jurídica		
		Simplex	Presumido	Real
FGTS (8%)	2.480,72	2.480,72	2.480,72	2.480,72
INSS (2,7%)	837,24	-	837,24	837,24
IRPF	8.134,90	-	-	-
IRPJ (15%)	-	-	7.122,76	8.126,58
CSLL (9%)	-	-	6.410,48	4.875,95
SIMPLES (5,02%)	-	29.796,86	-	-
PIS (0,65%/1,65%)	-	-	3.858,16	2.842,29
Cofins (3%/7,6%)	-	-	17.806,89	13.091,76
Funrural (2,3%/2,85%)	12.655,22	-	15.681,47	15.681,47
Fundersul	3.981,45	3.981,45	3.981,45	3.981,45
ITR (0,30%)	14.159,99	14.159,99	14.159,99	14.159,99
Contribuição Sindical CNA	3.270,57	-	3.270,57	3.270,57
TOTAL	45.520,09	50.419,02	75.609,73	69.348,02
% Faturamento	7,67%	8,49%	12,74%	11,68%

O sistema melhorado 4 obteve, após o cálculo de todos os impostos, resultados positivos em todas as alternativas tributárias, com R\$ 65.002,59 para pessoa física, R\$ 60.103,66 para pessoa jurídica optante pelo simples nacional, R\$ 34.912,95 para pessoa jurídica optante pelo lucro presumido e R\$ 41.174,66 para pessoa jurídica optante pelo lucro real.

4.4.6 Sistema melhorado 5

A estrutura e os parâmetros zootécnicos utilizados para o estudo de Correa et al. (2006), no sistema Melhorado 5, encontram-se nas Tabelas 12 e 13.

Para o cálculo dos tributos no Sistema Melhorado 5 utilizou os dados da Tabela 36.

TABELA 36 – Dados de custos/resultado no Sistema Melhorado 5

Dados de custos		Valores R\$
Faturamento		663.068,00
Boi Gordo	381 cabeças	453.802,00
Vaca Gorda	196 cabeças	150.651,00
Touruno Gordo	6 cabeças	6.622,00
Bezerro Desmamado	169 cabeças	51.993,00
Folha de pagamento (valor líquido de impostos)		31.009,03
Depreciação/Juros/Insumos		522.170,00
Lucro		71.243,00
Terra nua (1.500 ha)		
ITR		780,00
Fundersul		3.627,01
CNA		881,40

Fonte: Corrêa et al. (2006).

A Tabela 37 apresenta os encargos tributários do sistema melhorado 5.

TABELA 37 – Encargos calculados (R\$ 1,00) - Sistema Melhorado 5

Tributos	Pessoa Física	Pessoa Jurídica		
		Simplex	Presumido	Real
FGTS (8%)	2.480,72	2.480,72	2.480,72	2.480,72
INSS (2,7%)	837,24	-	837,24	837,24
IRPF	1.651,53	-	-	-
IRPJ (15%)	-	-	7.956,82	3.637,98
CSLL (9%)	-	-	7.161,13	2.182,79
SIMPLES (5,02%)	-	33.286,01	-	-
PIS (0,65%/1,65%)	-	-	4.309,94	2.324,82
Cofins (3%/7,6%)	-	-	19.892,04	10.708,25
Funrural (2,3%/2,85%)	14.054,73	-	17.415,64	17.415,64
Fundersul	4.398,97	4.398,97	4.398,97	4.398,97
ITR (0,30%)	14.159,99	14.159,99	14.159,99	14.159,99
Contribuição Sindical CNA	3.270,57	-	3.270,57	3.270,57
TOTAL	40.853,75	54.325,70	81.883,07	61.416,96
% Faturamento	6,16%	8,19%	12,35%	9,26%

O resultado neste último sistema ficou negativo apenas para a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, com R\$ 2.033,69 de prejuízo. As demais alternativas tiveram lucro de R\$ 38.995,63 para pessoa física, R\$25.523,63 para pessoa jurídica optante pelo simples nacional e R\$ 18.432,41 para pessoa jurídica optante pelo lucro real.

A Figura 10 representa os encargos tributários calculados através das alternativas tributárias propostas neste estudo. Percebe-se que no sistema modal a tributação é elevada devido principalmente aos elevados impostos incidentes

sobre a propriedade, como o ITR e a CNA, e pela baixa produtividade verificada. Nos sistemas melhorados, conforme ocorre o aumento do faturamento e a eficiência na utilização dos recursos, obtem-se uma redução gradativa dos tributos em percentual quando comparados às vendas.

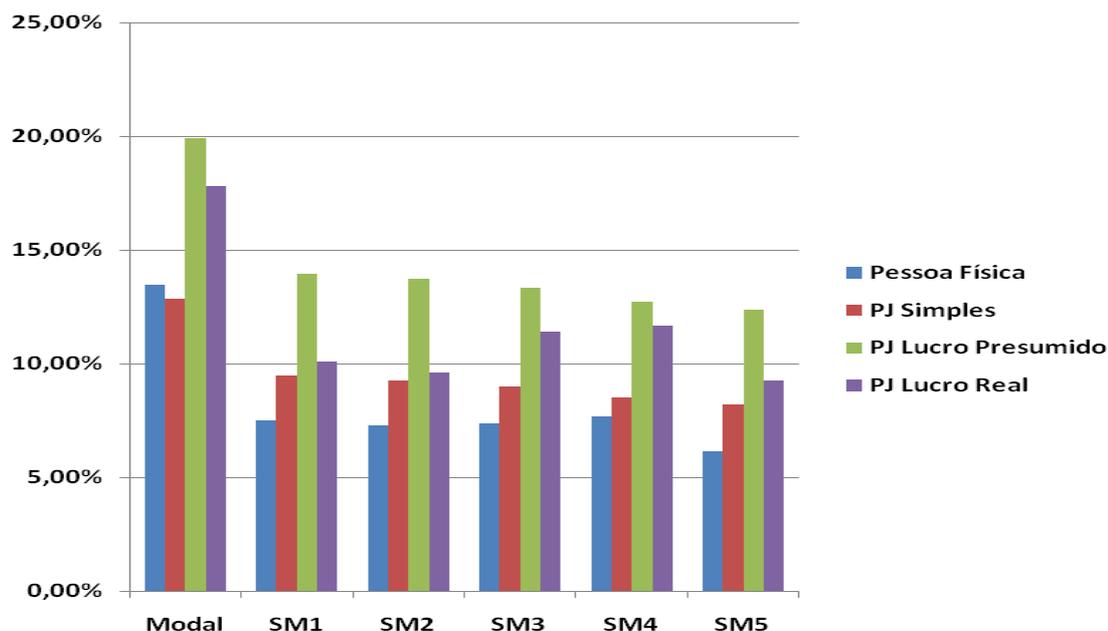


Figura 10: Representação dos tributos em relação ao faturamento

Com relação a lucratividade observada, no estudo realizado pela Embrapa (sem incluir todos os os itens de tributação), pode-se observar na Figura 11 que, em alguns casos, após a tributação se obtém prejuízos. É o caso das pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido e Lucro Real no Sistema Modal; pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido nos Sistemas Melhorados 1 e 5; e, em todas as alternativas tributárias no Sistema Melhorado 2. Com relação ao lucro presumido, isso se deve, principalmente, ao IR e CSLL, que incidem sobre um lucro estimado sobre o faturamento, e não sobre o lucro apurado. Observou-se que a pessoa física foi a melhor alternativa tributária em todos os sistemas, com exceção do Sistema Modal, que é o mais praticado. No Sistema Modal a melhor alternativa tributária foi a pessoa jurídica optante pelo simples, devido a

não incidência da contribuição sindical (CNA), que pesou na tributação da pessoa física.

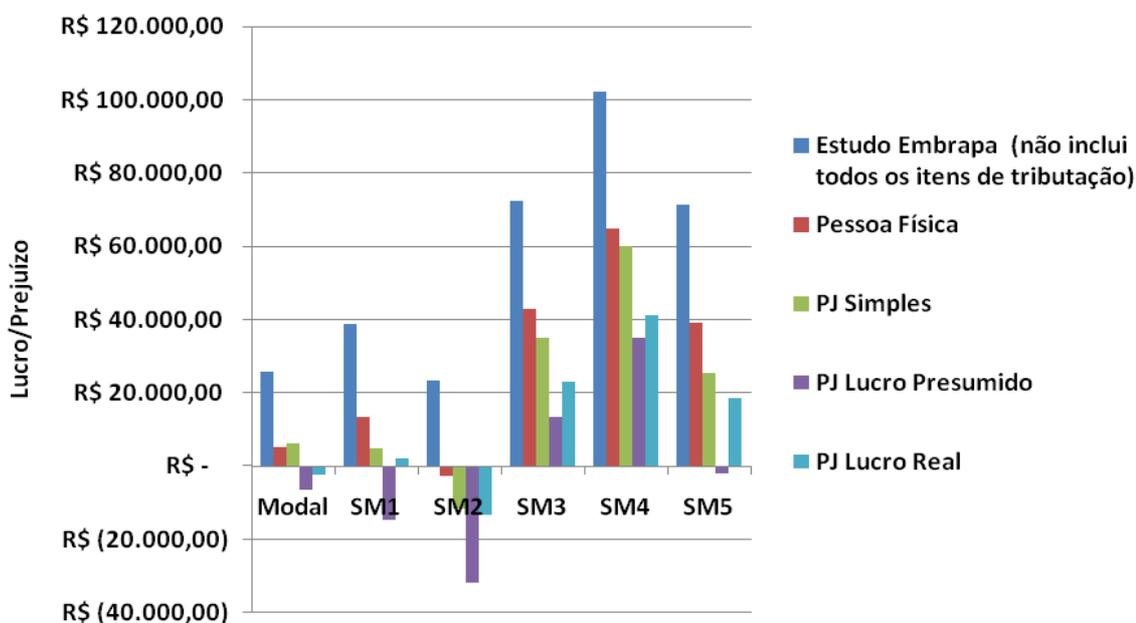


Figura 11: Lucro após a tributação

Da simulação fica evidente que à medida que aumenta a eficiência biológica dos sistemas de produção de gado de corte e respectivas receitas, embora com custos mais elevados, diminui a proporção dos impostos sobre o faturamento, independente da alternativa tributária escolhida (Figura 10). Entretanto, o lucro pode se reduzir e até mesmo atingir patamares negativos, conforme demonstrado na Figura 11.

5 CONCLUSÕES

Os produtores rurais possuem conhecimento sobre as questões tributárias, principalmente sobre aqueles impostos que recaem sobre a pessoa física.

Os produtores que possuem o segundo grau têm uma tendência maior de procurar ou realizar estudos sobre viabilidade de formas jurídicas e planejamento tributário, entretanto, a utilização dessas ferramentas ainda é pouco praticada em todos os níveis de escolaridade.

A maioria dos produtores se diz insatisfeita ou totalmente insatisfeita principalmente com o Imposto de Renda e com o Fundersul. A contribuição sindical (CNA) teve uma tendência para a indiferença, sendo o imposto que gerou a menor insatisfação.

O nível de escolaridade não influencia no tamanho dos rebanhos dos produtores, porém sua relação é bastante significativa com relação à estimativa da margem de lucro e estimativa do percentual de impostos desembolsados na produção, com os que possuem terceiro grau tendendo a estimar, em ambas as situações, um percentual menor, mais próximo da realidade.

A pessoa física é a que gera o menor ônus tributário, desde que o empreendimento seja produtivo, como ocorreu nos sistemas melhorados. Entre os regimes tributários utilizados pelas pessoas jurídicas, o Simples Nacional se mostrou o menos oneroso, ficando um pouco acima da tributação da pessoa física. Em todas as simulações o regime tributário de Lucro Presumido foi o que onerou mais os sistemas produtivos.

A tributação que incide diretamente sobre a produção de bovinos de corte ainda se encontra em níveis elevados variando entre 6% e 20% do faturamento, dependendo do porte do empreendimento, das tecnologias adotadas e dos sistemas de produção.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMAMBAI. Decreto n. 098, de 19 de março de 2004. **Prefeitura Municipal de Amambai**, Amambai, MS, 19 mar. 2004.
- ANCELES, P. E. S. **Manual de Tributos da Atividade Rural**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 641 p.
- BRASIL. Lei n. 11.945, de 4 de junho de 2009. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 jun. 2009.
- BRASIL. Lei Complementar n. 128, de 19 de dezembro de 2008. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 dez. 2008.
- BRASIL. Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 dez. 2006.
- BRASIL. Lei n. 11.482, de 31 de maio de 2007. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Edição extra. Brasília, DF, 31 mai. 2007.
- BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 dez. 2002.
- BRASIL. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 jun. 1999.
- BRASIL. Lei n. 9.528, de 10 de dezembro de 1997. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 dez. 1997.
- BRASIL. Lei n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 20 dez. 1996. p. 27744.
- BRASIL. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 dez. 1995. p. 22301.
- BRASIL. Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 jul. 1991a.

- BRASIL. Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 dez. 1991b.
- BRASIL. Lei n. 8.036, de 11 de maio de 1990. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 maio 1990a.
- BRASIL. Lei n. 8.023, de 12 de abril de 1990. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 13 abr. 1990b.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 out. 1988a.
- BRASIL. Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 dez. 1988b.
- BRASIL. Decreto Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 dez. 1977.
- BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 dez. 1976.
- BRASIL. Lei Complementar n. 19, de 25 de junho de 1974. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 jun. 1974. p. 7117.
- BRASIL. Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 8 set. 1970. p. 7857.
- BRASIL. Lei n. 5.107, de 13 de setembro de 1966. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 set. 1966a.
- BRASIL. Decreto n. 59.820, de 20 de dezembro de 1966. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 dez. 1966b.
- BRASIL. Lei n. 4.504, de 30 de novembro de 1964. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 nov. 1964.
- BRASIL. Decreto Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. **Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil**, Rio de Janeiro, RJ, 31 dez. 1940.
- CÂMARA SETORIAL CONSULTIVA DA BOVINOCULTURA E BUBALINOCULTURA DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL. **Boas práticas agropecuárias: bovinos de corte**. Campo Grande, 2004.
- CEZAR, I. M.; QUEIROZ, H. P.; THIAGO, L. R. L. S.; GARAGORRY, F. L.; COSTA, F. P. **Sistemas de produção de gado de corte no Brasil: uma**

descrição com ênfase no regime alimentar e no abate. Campo Grande: EMBRAPA-CNPGC, Documentos, 151, 2005. 28p.

CNA-Confederação Nacional da Agricultura e Pecuária do Brasil. CEPEA-Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada da Universidade de São Paulo. **Ativos da Pecuária de Corte**. Ano 2. Edição 13. Dez. 2008. Disponível em: <http://www.cna.org.br/site/down_anexo.php?q=E22_20677Corte_dezembro_2008.pdf>. Acesso em: 22 out. 2009.

CORRÊA, E. S.; ARRUDA, Z. J. **Avaliação preliminar do sistema de produção de gado de corte implantado no CNPGC período: 1983/84 a 1986/87**. Campo Grande, MS: EMBRAPACNPGC, 1988. 130 p. (EMBRAPA-CNPGC. Documentos, 38).

CORRÊA, E. S.; COSTA, F. P.; MELO FILHO, G. A.; PEREIRA, M. A. **Sistemas de Produção Melhorados para Gado de Corte em Mato Grosso do Sul**. Campo Grande: Embrapa Gado de Corte, 2006. 11 p. (Embrapa Gado de Corte. Comunicado Técnico, 102).

CORRÊA, E. S.; VIEIRA, A.; COSTA, F. P.; CEZAR, I. M. **Sistema semi-intensivo de produção de carne de bovinos Nelore no Centro-Oeste do Brasil**. Campo Grande, MS: Embrapa Gado de Corte, 2000. 51 p. (Embrapa Gado de Corte. Documentos, 95).

COSTA, F. P.; CORRÊA, E. S.; MELO FILHO, G. A. de; CEZAR, I. M.; PEREIRA, M. A. **Sistemas e custos de produção de gado de corte em Mato Grosso do Sul – Regiões de Campo Grande e Dourados**. Campo Grande, MS: Embrapa Gado de Corte, 2005. 8 p. (Embrapa Gado de Corte. Comunicado Técnico, 93).

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Rural: uma abordagem decisorial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998. 352 p.

FONSECA, J. S.; MARTINS, G. A. **Curso de estatística**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

GREENACRE, M. J. **Correspondence Analysis in Practice**. 2. ed. London: Academic Press, 2007. 280p.

IBGE-Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Pesquisa da Pecuária Municipal** 2007. Disponível em:

<<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/ppm/2007/ppm2007.pdf>>.

Acesso em: 03 nov. 2009.

IBGE-Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Pesquisa da Pecuária Municipal 2006.** Disponível em:

<<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/ppm/2006/default.shtm>>.

Acesso em: 09 out. 2008.

INSS-Instituto Nacional de Seguro Social. **Manual de Orientação da Previdência Social na Área Rural.** Brasília: INSS/SENAR, 2007. 188 p.

MARION, J. C. **Contabilidade da Pecuária.** São Paulo: Atlas, 1990.

MATO GROSSO DO SUL. Resolução/SEFAZ n. 2.224, de 28 de agosto de 2009.

Diário Oficial (do) Estado de Mato Grosso do Sul. Poder Executivo, Campo Grande, MS, nº 7.532, 31 ago. 2009

MATO GROSSO DO SUL. Lei n. 2.702, de 6 de novembro de 2003. **Diário Oficial (do) Estado de Mato Grosso do Sul.** Poder Executivo, Campo Grande, MS, nº 6.119, 7 nov. 2003.

MATO GROSSO DO SUL. Lei n. 2.598, de 26 de dezembro de 2002. **Diário Oficial (do) Estado de Mato Grosso do Sul.** Poder Executivo, Campo Grande, MS, 26 dez. 2002.

MATO GROSSO DO SUL. Lei n. 1.963, de 11 de junho de 1999. **Diário Oficial (do) Estado de Mato Grosso do Sul.** Poder Executivo, Campo Grande, MS, nº 5.037, 14 jun. 1999.

MATO GROSSO DO SUL. Lei n. 1.810, de 22 de dezembro de 1997. **Diário Oficial (do) Estado de Mato Grosso do Sul.** Poder Executivo, Campo Grande, MS, nº 4.681, 23 dez. 1997.

MICHELS, I. L. **Cadeia Produtiva da Carne Bovina de Mato Grosso do Sul.** Campo Grande: Editora Oeste, 2001. 212p.

OLIVEIRA, L. M.; CHIRREGATO, R.; PEREZ JUNIOR, J. H.; GOMES, M. B. **Manual de Contabilidade Tributária.** 7 ed. São Paulo: Atlas, 2009. 531 p.

OLIVEIRA, G. P. **Contabilidade Tributária.** São Paulo: Saraiva, 2005. 274 p.

PEREIRA, J. C. R. **Análise de Dados Qualitativos. Estratégias Metodológicas para as Ciências da Saúde, Humanas e Sociais.** São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo. 1999.

REA, L. M.; PARKER, R. A. **Metodologia de pesquisa:** do planejamento à execução. São Paulo: Pioneira. 2002. 262 p.

APENDICES

Apêndice A - Questionário

IDENTIFICAÇÃO

1. Nome do produtor:
2. Número do questionário:
3. Qual(is) município(s) em que está(ão) localizada(s) a(s) sua(s) fazenda(s)?

.....

INFORMAÇÕES DEMOGRÁFICAS

4. Sexo? masculino (1) feminino (2)
5. Qual é a sua idade?anos
6. Qual é seu nível de escolaridade?
 primário (1) completo (2) incompleto
 secundário (3) completo (4) incompleto
 universitário (5) completo (6) incompleto
7. É formado em Ciências Agrárias (Agr., Vet., Zoot.) SIM (1) NÃO (2)

RECURSOS/ATIVIDADES

8. Área total da(s) fazenda(s).....ha
9. Área em Lavoura ha
10. Área em Pastagens ha
11. Qual tem sido a atividade principal de sua pecuária de corte?
 (1) cria (2) cria e recria (3) cria, recria e engorda
 (4) recria (5) recria e engorda (6) engorda
12. Qual é o total de cabeças do seu rebanho?cabeças
13. Valor bruto de faturamento anual com a venda de bovinos de corte
-
14. Quantidade de cabeças vendidas anualmentecb
15. Estimativa de margem de lucro líquido obtida na venda dos bovinos de corte
%

16. Valor mensal gasto com a folha de pagamento R\$

17. Valor de mercado, por hectare, de sua propriedade rural R\$

FORMAS JURÍDICAS

18. Qual a forma jurídica que é utilizada em seu estabelecimento agropecuário?

Pessoa Física (1)

Pessoa Jurídica (2)

Condomínio de Pessoas Físicas (3)

19. No caso de ter optado por pessoa jurídica, qual a forma?

Individual (1)

Sociedade (2)

20. Caso utilize pessoa jurídica em seu estabelecimento, porque optou por essa forma jurídica?

.....
.....

21. Caso não utilize pessoa jurídica em seu estabelecimento, porque não optou por essa forma jurídica?

.....
.....

22. A fazenda pertence a algum grupo econômico com atividades em outros setores como indústria ou comércio?

Sim (1)

Não (2)

23. Ao longo do período em que detém a propriedade da fazenda, esta sofreu alguma mudança no regime jurídico?

Sim (1)

Não (2)

24. Em caso positivo, que mudança foi essa?

.....
.....

25. Há quantos anos ocorreu?

26. O que motivou a mudança?

.....
.....

27. Já contratou algum estudo ou consultoria, ou fez por sua conta uma avaliação sobre vantagens e desvantagens das formas jurídicas, e quais seriam aquelas mais adequadas para seu caso?

Sim (1)

Não (2)

TRIBUTAÇÃO

28. Já fez ou contratou algum serviço de planejamento tributário?

Sim (1)

Não (2)

29. Qual(is) dos impostos abaixo são de seu conhecimento?

FGTS (1)

INSS (2)

FUNRURAL (3)

FUNDERSUL (4)

Simples Nacional (5)

ICMS (6)

Cofins (7)

PIS (8)

- Imposto de Renda (9)
 Contribuição Social (10)
 ITR (11)
 Contribuição Sindical (12)

30. Conforme sua percepção, o pagamento de impostos representa quanto por cento dos desembolsos (compra de vacinas e outros produtos veterinários, sal mineral, óleo diesel, rações, pagamento de mão-de-obra, energia, taxas e impostos, etc.) realizados? _____%

31. Qual o grau de insatisfação em relação aos impostos abaixo?

	Nenhuma insatisfação					Muita insatisfação				
FGTS	<input type="checkbox"/>									
INSS	<input type="checkbox"/>									
FUNRURAL	<input type="checkbox"/>									
FUNDERSUL	<input type="checkbox"/>									
Simplex Nacional	<input type="checkbox"/>									
ICMS	<input type="checkbox"/>									
Cofins	<input type="checkbox"/>									
PIS	<input type="checkbox"/>									
Imposto de Renda	<input type="checkbox"/>									
Contribuição Social	<input type="checkbox"/>									
ITR	<input type="checkbox"/>									
Contribuição Sindical	<input type="checkbox"/>									

32. Tem conhecimento de que existe o sistema de consórcio simplificado de produtores rurais para recolhimento das contribuições previdenciárias (INSS) de empregados que são utilizados em comum por vários estabelecimentos?

Sim (1)

Não (2)

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)