pubvet
MEDICINA VETERINÁRIA E ZOOTECNIA
ISSN 1982-1263
https://doi.org/10.31533/pubvet.v13n9a401.1-10

Enquadramento como "Pessoa Física" traz vantagens tributárias aos pequenos agricultores

Fernanda Ferreira dos Santos[1*], Luciano Brochine[1], Paula Ferreira dos Santos[2], Augusto Hauber Gameiro[3]

[1]Pós-Graduando(a) da Universidade de São Paulo, Departamento de Nutrição e Produção Animal. Pirassununga –SP Brasil.
[2]Graduada pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito - Rio de Janeiro – RJ Brasil.
[3]Professora da Universidade de São Paulo, Departamento de Nutrição e Produção Animal. Pirassununga –SP Brasil.
**Autor para correspondência, E-mail: fernanda3.santos@usp.br*

Resumo. O agronegócio representa quase 25% do PIB do Brasil. Contudo, os produtores rurais, principalmente os pequenos, encontram dificuldades para manterem uma atividade lucrativa. Um dos problemas ocorre pelo fato do país ter elevada carga tributária. O produtor tem dificuldades em fazer um planejamento tributário, principalmente por desconhecimento. Este artigo tem o objetivo principal a análise das vantagens e desvantagens do produtor rural ser enquadrado como pessoa física ou pessoa jurídica. Para tanto, conta com uma revisão sobre os conceitos de pessoa física e jurídica para agricultores e estudos de casos relatados na literatura, comparando as cargas tributárias incidentes na atividade da pessoa jurídica (pelos regimes do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real) e da pessoa física. De forma geral, o produtor rural com CNPJ rural ainda é enquadrado como pessoa física e com isso tem facilidades para gerar nota fiscal, tem menor incidência de impostos e vantagens no consumo de água, luz e na compra de veículos. Contudo, dependendo da receita no final de 12 meses, outros enquadramentos podem ser mais vantajosos e é necessário calcular caso a caso.

Palavras chave: agronegócio, CNPJ rural, produtor rural, tributação

Classification as "Natural Person" brings tributary advantages to small farmers

Abstract. Agribusiness accounts for almost 25% of Brazil's GDP. However, rural producers, especially small ones, find it difficult to maintain a profitable activity. One of the problems is that the country has a high tax burden. The producer has difficulties in doing a tax planning, mainly for lack of knowledge. This article has as main objective the analysis of the advantages and disadvantages of the rural producer to be framed as netural person or legal entity. In order to do so, it has a review on the concepts of natural person and legal entities for farmers, case studies reported in the literature, comparing tax burdens on corporate activity (by the National Simples, Presumed Income and Real Income) and natural person. In general, the rural producer with rural CNPJ is still classified as a natural person and thus has facilities to generate invoices, has a lower incidence of taxes and advantages in the consumption of water, electricity and the purchase of vehicles. However, depending on revenue at the end of 12 months, other frameworks may be more advantageous and need to be calculated on a case-by-case basis.

Keywords: agribusiness, rural CNPJ, rural producer, Taxation

Registro como "Persona Física" trae ventajas fiscales a los pequeños agricultores

Resumen. Los agronegocios representan casi el 25% del PIB de Brasil. Sin embargo, los productores rurales, especialmente a los pequeños, les resulta difícil mantener una actividad rentable. Uno de los problemas ocurre porque el país tiene una alta carga tributaria. El productor tiene dificultades para hacer una planificación fiscal, principalmente por falta de conocimiento. Este artículo tiene como objetivo principal el análisis de las ventajas y desventajas del productor rural que se enmarca como una persona física o jurídica. Para ello, tiene una revisión de los conceptos de persona física (individuos) o persona jurídica (entidades) para agricultores y estudios de casos reportados en la literatura, comparando las cargas impositivas sobre la actividad corporativa (por parte de los regímenes de Simples Nacional, Ingresos presumidos y Beneficios reales) y persona física. En general, el productor rural con *Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica* – CNPJ rural todavía se clasifica como persona física y, por lo tanto, tiene facilidades para generar facturas, tiene una menor incidencia de impuestos y ventajas en el consumo de agua, electricidad y compra de vehículos. Sin embargo, dependiendo de los ingresos al final de los 12 meses, otros marcos pueden ser más ventajosos y deben calcularse caso a caso.

Palabras clave: agroindustria, CNPJ rural, productor rural, fiscalidad

Introdução

Sabe-se que os tributos são tidos como um dos fatores mais onerosos em uma atividade econômica, sobretudo no Brasil, país que possui um sistema tributário reconhecidamente complexo. Por isso, é recomendável e salutar a um negócio a busca pela redução estratégica de incidências tributárias, a chamada "elisão fiscal", alcançada por meio do planejamento tributário, atividade tal muito bem vinda aos produtores rurais.

O agronegócio representa de 23% a 24% do total do Produto Interno Bruto (PIB) Brasileiro, com crescimento de 14,5% no ano de 2017, segundo dados estatísticos divulgados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2017). Tendo em vista a importância do segmento, mostra-se imprescindível o estudo dos benefícios e desvantagens dos diversos meios de formalização da atuação empresarial, em uma tentativa de reduzir custos e melhorar os resultados.

A legislação brasileira faculta aos produtores rurais exercer sua atividade como pessoa jurídica ou pessoa física, escolha esta que influencia diretamente em todo planejamento financeiro, já que é natural que se busque o resultado que obtenha a menor despesa. Contudo, poucos produtores sabem as diferenças entre ser enquadrado como pessoa física ou jurídica, além do desconhecimento a respeito do CNPJ rural, o qual enquadra o produtor como pessoa física, causando confusão a produtores e profissionais da área de agronegócios. Desta forma, este assunto deve ser tratado com a devida importância que ele demanda, envolvendo diversos aspectos, especialmente, o tributário, uma vez que o Brasil possui uma carga tributária relevante, gerando impactos diretos no desenvolvimento financeiro das empresas nacionais.

Assim, o objetivo do presente artigo é demonstrar que a partir de um planejamento tributário eficaz é possível alcançar maior segurança na atividade produtiva e eficiência na gestão de tributos, verificando até que ponto é viável, financeiramente, desenvolver as atividades rurais como pessoa física ou como pessoa jurídica. Insta, inicialmente, diferenciar dois institutos importantes: "Pessoa física" é todo ser humano detentor de direitos e deveres. Já "pessoa jurídica" é definida por Flávio Tartuce (Tartute, 2011) como "conjuntos de pessoas ou de bens arrecadados, que adquirem personalidade jurídica própria por uma ficção legal". A principal característica da pessoa jurídica é que esta atua com personalidade diversa da dos indivíduos que as compõe, possuindo personalidade, patrimônio e estrutura organizacional própria.

De forma generalizada, poder-se-ia apresentar como vantagens para o produtor formalizado como pessoa jurídica: maiores facilidades na concretização dos negócios (especialmente a compra e venda), proteção do patrimônio pessoal dos sócios (princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica),

acesso maior a crédito rural, produção em escala e eventual redução da carga tributária. Este último item será estudado, como visto, por meio do planejamento tributário, instituto tal que possui o escopo de diminuir a carga tributária em um determinado orçamento de forma lícita (chamada também de elisão fiscal). Fabretti (2006) conceitua planejamento tributário como "estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas".

De acordo com Crepaldi (2012), sobre planejamento rural, este tem por principal meta organizar os planos de produção da propriedade visando melhor utilização dos fatores de produção, aumento das eficiências técnicas e econômicas e, por conseguinte, melhoria da rentabilidade econômica e da renda do proprietário.

O CTN – Código Tributário Nacional (2006) conceitua o tributo como:

> "Toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, podendo ser incididos outros, a depender da situação que o país venha sofrer."

Diante do Sistema Tributário no Brasil, pode-se optar pelo enquadramento que for mais vantajoso desde que atenda aos requisitos impostos em lei. O Decreto n. 3.000/99 que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, considera como atividade rural: agricultura, pecuária, extração e exploração vegetal e animal, exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais, 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 e o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.

No estado de São Paulo, a partir de julho de 2007, todo produtor rural foi obrigado a ter sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) em substituição à Declaração Cadastral de Produtor (DECAP) para comercializar sua produção. Contudo, esta inscrição serve apenas para facilitar o Cadastro Sincronizado Nacional, projeto do governo responsável pela integração dos procedimentos cadastrais de pessoas jurídicas e demais entidades no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios, bem como de outros órgãos e entidades que fazem parte do processo de registro e legalização de negócios no Brasil. Mesmo com CNPJ rural, o produtor ainda se enquadra como pessoa física nas questões tributárias. Não é obrigatório apenas para os produtores rurais que façam uso do imóvel apenas para lazer, exploração do imóvel apenas para consumo próprio, comercialize produtos agropecuários produzidos por terceiros ou recebidos em transferência de estabelecimentos localizados em outra unidade da federação ou promova a compra e venda de bovino ou bubalino, desde que os animais permaneçam em seu poder por prazo inferior a 52 dias, quando em regime de confinamento, ou 138 dias, nos demais casos.

Diante disso, este trabalho tem por objetivo levantar as vantagens e desvantagem do produtor rural se enquadrar em pessoa física ou jurídica por meio de uma revisão de literatura.

Produtor rural como pessoa física

A tributação de um produtor rural como pessoa física é bastante simplificada, incidindo os seguintes tributos: Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (Funrural) e a Contribuição Sindical Rural.

A Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA) tem legitimidade ativa para a cobrança da contribuição sindical rural, por força da Súmula nº 396 do STJ (Superior Tribunal de Justiça). A contribuição sindical rural é obrigatória e continua a ser exigida do contribuinte por determinação legal, em conformidade com o artigo 600 da CLT (Consolidação das Leis do Trabalho), sendo que a Secretaria da Receita Federal não administra a referida contribuição. Desde 1943 esta contribuição é cobrada para produtores rurais, tanto pessoa física quanto jurídica, conforme estabelece o Decreto-Lei n.º 1.166, de 15 de abril de 1971, com a redação dada pelo artigo 5º da Lei 9701, de 18 de novembro de 1998. Para

esta contribuição, considera-se que o empresário ou empregador rural seja a pessoa física ou jurídica que, tendo empregado, empreende, a qualquer título, atividade econômica rural; quem, proprietário ou não, e mesmo sem empregado, em regime de economia familiar, explore imóvel rural que lhe absorva toda a força de trabalho e lhe garanta a subsistência e progresso social e econômico em área superior a dois módulos rurais da respectiva região; e os proprietários rurais de mais de um imóvel rural, desde que a soma de suas áreas seja superior a dois módulos rurais da respectiva região.

O cálculo da contribuição sindical rural é efetuado com base nas informações prestadas pelo proprietário rural ao Cadastro Fiscal de Imóveis Rurais (CAFIR), administrado pela Secretaria da Receita Federal. Para pessoa física, a contribuição é calculada com base no Valor da Terra Nua Tributável (VTNt) da propriedade, constante no cadastro da Secretaria da Receita Federal, utilizado para lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Para pessoa jurídica, a Contribuição é calculada com base na Parcela do Capital Social – PCS, atribuída ao imóvel. Por exemplo, se o VTNt é de até R$ 4.373,75 a contribuição é mínima, sendo uma parcela de R$ 34,99 e se for acima de R$ 46.664.000,00, a contribuição é máxima, R$ 16.472,40. Entre esses valores, a alíquota varia entre 0,02% a 0,8%.

O Senar (Serviço Nacional de Aprendizagem Rural), criado pela Lei nº 8.315, de 1991, é uma entidade de direito privado, paraestatal, mantida pela classe patronal rural, vinculada à CNA e administrada por um Conselho Deliberativo tripartite, possui como objetivo: "Organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob a forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais" (art. 1º). A contribuição ao Senar é de 0,2% sobre a receita bruta dos produtos vendidos pelo produtor rural e é prevista no artigo 3º da Lei nº 8.315/91, artigo 2º da Lei 8.540/92 e na Lei 9.528/97, com a redação dada pela Lei 10.256/01 e deve ser efetuado através da Guia da Previdência Social (GPS) e arrecadado pela Receita Federal, como contribuição devida a Terceiros (SENAR). Para pessoas jurídicas, esta contribuição é de 0,25%.

O Funrural é um imposto de contribuição ao INSS que incide sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural dos empregadores, pessoas físicas, tendo o Supremo Tribunal Federal concluído, em 30/03/2017 o julgamento do Recurso Extraordinário n. 718.874, com repercussão geral, decidindo pela constitucionalidade da referida contribuição previdenciária. Pela nova legislação de 9 de janeiro de 2018 (Lei nº 13.606) foi instituído o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, pelo Art. 14, o produtor rural pessoa física passa a contribuir com 1,2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, alterando o art. 25 da Lei n° 8.212/91, no qual a contribuição era de 2,1%. Para produtores rurais pessoa jurídica, a contribuição permanece a mesma (2,5%).

Por fim, o IRPF de produtores rurais tem alíquota progressiva de até 27,5%, sendo possibilitada a presunção de 20% da receita bruta no ano-base, conforme o artigo 5 da Lei nº 8.023/90.

Ainda, segundo a lei 9.250/95, o resultado da exploração da atividade rural apurado pelas pessoas físicas será verificado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade. Inclusive, o resultado positivo obtido na exploração da atividade rural pela pessoa física poderá ser compensado com prejuízos apurados em anos-calendário anteriores.

Produtor rural como pessoa jurídica

A tributação para pessoa jurídica varia de acordo com o regime tributário adotado, que pode ser: Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional. Importante destacar que a opção por uma dessas modalidades é vinculante, isto é, não é permitida a mudança da sistemática no mesmo exercício. O Simples Nacional foi criado em 2006 com o intuito de simplificar o pagamento de tributos por Microempresa e Empresas de Pequeno porte, que possuírem receita bruta de até R$ 3,6 milhões. O diferencial deste sistema é a reunião de todos os tributos devidos pela empresa em uma única guia (DAS – Documento de Arrecadação do Simples Nacional). Possui como base de cálculo o faturamento mensal e as alíquotas variam conforme a faixa de faturamento, presente os Anexos da Lei 123/06. Os seguintes tributos são inclusos no Simples Nacional: IRPJ (imposto de renda pessoa jurídica), CSLL, PIS/Pasep (Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público), Cofins

(Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), IPI (Imposto sobre Produto Industrializado), ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), ISS (Imposto sobre Serviços) e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP).

O produtor rural, pessoa jurídica, optante pelo Simples Nacional recolhe, em um único DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional) os tributos devidos na forma do Simples Nacional, inclusive a Contribuição Patronal Previdenciária, a cargo da pessoa jurídica, na GPS (Guia da Previdência Social) a contribuição previdenciária retida de contribuintes individuais e as contribuições à Previdência Social (2,1%) e ao Senar (0,2%). Estes tributos são calculados sobre a receita bruta mensal, em substituição à contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural.

As alíquotas para o Simples Nacional variam conforme a faixa de faturamento acumulada em 12 meses, conforme demonstrado na tabela 1.

Tabela 1. Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Comércio

Receita bruta em 12 meses, R$	Aliq[1]%	IRPJ[2] %	CSLL[3] %	Cofins[4] %	PIS/Pasep[5]%	CPP[6], %	ICMS[7], %
Até 180.000,00	4,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2,75	1,25
180.000,01 a 360.000,00	5,47	0,00	0,00	0,86	0,00	2,75	1,86
360.000,01 a 540.000,00	6,84	0,27	0,31	0,95	0,23	2,75	2,33
540.000,01 a 720.000,00	7,54	0,35	0,35	1,04	0,25	2,99	2,56
720.000,01 a 900.000,00	7,60	0,35	0,35	1,05	0,25	3,02	2,58
900.000,01 a 1.080.000,00	8,28	0,38	0,38	1,5	0,27	3,28	2,82
1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36	0,39	0,39	1,16	0,28	3,30	2,84
1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45	0,39	0,39	1,17	0,28	3,35	2,87
1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03	0,42	0,42	1,25	0,30	3,57	3,07
1.620.00,01 a 1.800.000,00	9,12	0,43	0,43	1,26	0,30	3,60	3,10
1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95	0,46	0,46	1,38	0,33	3,94	3,38
1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04	0,46	0,46	1,39	0,33	3,99	3,41
2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13	0,47	0,47	1,40	0,33	4,01	3,45
2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23	0,47	0,47	1,42	0,34	4,05	3,48
2.520.000,00 a 2700.000,00	10,32	0,78	0,48	1,43	0,34	4,08	3,51
2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23	0,52	0,52	1,56	0,37	4,44	3,82
2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32	0,52	0,52	1,57	0,37	4,49	3,85
3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42	0,53	0,53	1,58	0,38	4,52	3,88
3.240.000,01 a 3.420.00,00	11,51	0,53	0,53	1,60	0,38	4,56	3,91
3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61	0,54	0,54	1,60	0,38	4,60	3,95

[1]Alíquota; [2]Imposto de renda pessoa jurídica; [3]Contribuição social sobre o lucro líquido; [4] Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social; [5]Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público; [6]Contribuição Previdenciária Patronal; [7]Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços. **Fonte:** Anexo I da Lei Complementar123/2006 (2016)

O produtor rural, como criador de animais domésticos, pode ser um microempreendedor individual (MEI) caso fature até R$ 81.000,00 por ano ou R$ 6.750,00 por mês e não ter participação em outra empresa como sócio ou titular e ter no máximo um empregado contratado que receba salário mínimo. O MEI é enquadrado no Simples Nacional, mas está isento dos tributos federais (imposto de renda, PIS, Cofins, IPI e CSLL).

A Lei complementar 128/08 criou a figura do Microempreendedor individual e modificou partes da Lei geral de Micro e Pequena empresa (Lei complementar 123/06) com o objetivo de tirar da informalidade diversas empresas brasileiras, uma vez que o processo de registro é pratico e não há taxas, facilitando a burocracia. O único custo mensal é um boleto que já inclui os impostos e encargos, no valor de R$ 47,85 para comércio e indústria, R$ 51,85 (prestação de serviços) ou R$ 52,85 (comércio e serviços). Estes valores correspondem a ICMS, ISS e INSS respectivamente.

Com a MEI, o produtor tem um registro no CNPJ, registro do NIRE na Junta Comercial e pode emitir nota fiscal. Além disso, o empreendedor e sua família ficam resguardados com auxílio doença,

aposentadoria por idade, salário maternidade após carência, pensão e auxílio reclusão. Tem acesso a serviços financeiros e créditos bancários com linhas específicas para microempreendedor e possibilidade de venda de seus produtos para o governo.

Caso a pessoa jurídica possua uma arrecadação maior, pode-se optar pelo Lucro Presumido ou Lucro Real. Segundo a Lei nº 12.814/13, o Lucro Presumido é definido como um regime que enquadra a empresa que não esteja obrigada ao Lucro Real e com receita bruta total anual de até R$ 78 milhões, ou a R$ 6,5 milhões, multiplicado pelo número de meses em atividade no ano calendário anterior. Considera-se como receita bruta total a receita bruta de vendas acrescidas do ganho de capital e demais receitas que não são decorrentes da atividade. A base de cálculo do IRPJ e da CSLL no Lucro Presumido é apurada a partir de percentuais de presunção de lucro aplicados sobre a receita bruta auferida no trimestre, isto é, as empresas possuem uma margem de lucro pré-fixada por lei como base para o IR e CSLL. Estes percentuais variam de acordo com a atividade. No caso específico da atividade rural aplica-se o percentual de 8%. Apenas podem optar por tal sistemática as pessoas jurídicas com receita total inferior ou igual a R$ 78 milhões e que não possuam vedação expressa em lei. A alíquota aplicada ao lucro presumido, em relação ao IRPJ é de 15% (igual no lucro real).

Já para a CSLL, segundo o artigo 20 da Lei nº 9.249/95, a base de cálculo no Lucro Presumido corresponderá a 12% da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, de serviços hospitalares e de transporte; 32% para prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de transportes, intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

No Lucro Real, o imposto de renda e a Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) são determinados pela apuração do lucro líquido constantes na escrituração contábil, fazendo-se as adequações necessárias (adições, exclusões e compensações). As adições são representadas por despesas contabilizadas e não dedutíveis para apuração do lucro real; as exclusões são representadas pelas receitas não tributáveis, contabilizadas; excluem-se também os valores cuja tributação pode ser diferida; a compensação refere-se ao prejuízo fiscal, que diminui a base de cálculo do IR – lucro real em períodos futuros até se esgotar. Assim, a grade vantagem do lucro real é a possibilidade de compensar prejuízos fiscais anteriores. O lucro real deve ser adotado para PJ com faturamento acima de R$ 78 milhões ou que exercem atividades econômicas específicas, não contempladas pelo Lucro Presumido, por exemplo, as instituições financeiras.

Estudos descritos na literatura

Selecionaram-se alguns casos descritos na literatura cujo objetivo era comparar as vantagens e desvantagens tributárias em relação ao produtor rural no enquadramento de pessoa física ou pessoa jurídica. Importante frisar que as análises feitas são válidas para o período estudado, uma vez que a cada exercício financeiro, há mudança nas faixas do Imposto de Renda da Pessoa Física e no Simples Nacional, o que pode modificar toda a sistemática.

Em um estudo apresentado no 3º Congresso UnB de Contabilidade e Governança por Ribeiro & Acuña (2016) foi analisada a movimentação financeira de um pecuarista do Mato Grosso no ano de 2016. A propriedade com 54 hectares utiliza-se de três funcionários para engorda e venda de gado em pé aos frigoríficos, sendo que as informações obtidas sobre o movimento financeiro do pecuarista em 2016 compreendem os valores da receita operacional bruta, dos tributos pagos, dos insumos, dos custos com aquisição de bovinos, das despesas com salários, das despesas com honorários contábeis e do lucro líquido do exercício. Como pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, seria devido um total de R$ 319.748,29 em tributos a recolher em 2016 (aproximadamente R$ 26.645,00 mensais). Se o produtor, como pessoa jurídica, escolhesse o Lucro Presumido, recolheria um total de R$ 158.157,53 (aproximadamente R$ 13.180,00 mensais). Por fim, uma vez enquadrado no Lucro Real trimestral, teria que arcar com o recolhimento de R$ 187.018,86 (aproximadamente R$ 15.585,00 mensais). Já a carga tributária da pessoa física seria de R$ 157.562,74 (aproximadamente R$ 13.130,00 mensais), 0,37% menor do que o Lucro Presumido. Os autores atribuem a diferença nos sistemas da pessoa jurídica em razão do benefício fiscal concedido aos que comercializam “gado em pé”, do PIS/Pasep e Cofins que se enquadrarem no Lucro Presumido e no Lucro Real e da menor base de cálculos do Lucro Presumido quando comparado ao do Lucro Real.

Neste caso, o experiente produtor em comércio de bovinos, considerando uma receita operacional bruta de aproximadamente três milhões de reais, teria a menor carga tributária se optasse pela pessoa jurídica no lucro presumido ou pessoa física (diferença muito pequena entre estas duas), sendo que, por ser um grande produtor, sua formalização como pessoa jurídica facilitaria a realização de maiores investimentos, uma vez que tal condição facilitaria o acesso e garantiria melhores condições na obtenção de crédito rural.

A segunda pesquisa elaborada por Frank & Rodniski (2017) intitulada "Planejamento tributário para produtor rural: estudo comparativo da carga tributária para pessoa física x pessoa jurídica", analisou dados de um criador de suínos, que possui como atividade secundária a produção de milho e soja no município de Palmitos, dentre o período de setembro de 2015 e agosto de 2016, com faturamento médio mensal de R$ 30.000,00.

A partir do levantamento das despesas e receitas e confrontando os dados com o livro-caixa, os autores calcularam o Imposto de Renda pessoa física e adicionaram a contribuição ao FUNRURAL e ao INSS, assim, como pessoa física, o produtor pagaria de tributos R$ 22.130,00.

Tabela 2. Comparativo de Incidência de Tributação em diferentes enquadramentos

Imposto	Simples Nacional (R$)	Lucro Presumido (R$)	Lucro Real (R$)
IR[1]	-	R$ 4.586,19	22.683,70
Adicional de IR	-	-	-
CLSS[2]	-	4.127,58	13.610,22
PIS[3]	-	-	-
Cofins[4]	-	-	-
ICMS[5]	-	22.930,98	22.930,98
Funrural[6]	-	10.892,21	10.892,21
INSS[7]	-	1.874,30	1.874,30
Imposto único	26.753,67	-	-
Total	26.753,67	44.411,26	71.991,41

[1]Imposto de Renda, [2]Contribuição social sobre o lucro líquido, [3]Programa de Integração Social, [4]Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, [5]Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, [6]Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural, [7]Instituto Nacional do Seguro Social. **Fonte:** Frank & Rodniski (2017).

Enquanto pessoa jurídica, o sistema menos oneroso seria o Simples Nacional, com uma carga total de R$ 26.753,67, enquanto que no Lucro Presumido haveria um total de R$ 44.411,26 e no lucro real, R$ 71.991,41, conforme a tabela acima. Entre os responsáveis por essa diferença, segundo os pesquisadores, está o ICMS, o qual apresenta benefício fiscal e, portanto, impossibilita a utilização dos créditos pela entrada de insumos e o fato das despesas não serem altas.

A menor carga tributária foi encontrada na opção pela pessoa física, enquanto, dentre as pessoas jurídicas, destacou-se o sistema do Simples Nacional. Salienta-se que apesar da diferença entre essas duas opções não ser tão grande (menos de R$ 5.000, o que corresponderia a aproximadamente 20%), produtores menores tendem a preferir a pessoa física, uma vez que o regime é simplificado. Nas pessoas jurídicas há necessidade de escrituração fiscal e contábil mensal e diversas outras obrigações acessórias que poderiam onerar mais ainda a atividade.

Em um estudo comparativo da carga tributário de um produtor rural, pessoa física ou jurídica, na produção de "pintos de um dia", Silva & Assis (2014) possibilitaram uma melhor compreensão dos tributos incidentes nessa atividade, além de mostrarem que há uma maior incidência de tributos para produtor rural pessoa jurídica, sendo a melhor opção no caso desse produtor, a escolha pela pessoa física.

No trabalho, os autores citam os tributos e as alíquotas que devem ser pagos de acordo com o enquadramento pessoa física ou pessoa jurídica (Tabela 3).

Pode-se demonstrar que ocorreram diferenças de tributação no produto rural pessoa jurídica de aproximadamente 8,60% superior ao produtor rural pessoa física, sendo 2,5% no IRPJ; 9,0% na Contribuição Social e 2,10% no FUNRURAL, observando-se que a maior diferença se deve à

contribuição social gerada na pessoa jurídica não incidindo nas operações realizadas por produtor rural, pessoa física.

Tabela 3. Alíquotas Incidentes na operação de venda de pinto de um dia pelo Produtor Rural Pessoa Física e Jurídica

Impostos	Pessoa Física	Pessoa Jurídica	Diferença
ICMS[1]	Diferido	Diferido	-
PIS[2] não cumulativo	0	0	-
COFINS[3] não cumulativo	0	0	-
IR[4]	27,5%	25%	(2,50%)
CSL[5]	0	9%	9%
Funrural[6]	0	2,1%	2,1%
Total	27,5%	36,1%	8,6%

[1]Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços; [2]Programa de Integração Social, [3]Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, [4]Imposto de renda, [5]Contribuição social sobre o lucro, [6]Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural. **Fonte:** Silva & Assis (2014),

Em 2018, uma pesquisa realizada por Sene et al. (2018), utilizou três cenários representativos de propriedades produtores de leite de vaca e simulou planejamentos tributários comparativos entre pessoa física e pessoa jurídica (Simples Nacional). Os cenários representativos diferenciavam-se de acordo com o faturamento anual, correspondente a diferentes níveis de produção leiteira, sendo eles: R$275,600 e 500 litros de leite por dia; R$430,960 e 800 litros de leite por dia; e R$587,320 e 1100 litros de leite por dia. A tabela 4 resume o total a ser pago de imposto em cada cenário.

Tabela 4. Comparativo do valor pago em tributações em diferentes enquadramentos, para os três cenários distintos.

Cenários	Regimes Tributários		Diferença entre os regimes
	Pessoa Física (R$)	Simples Nacional (R$)	
R$275,600 e 500 litros/dia	7.199,12	11.024,00	3.824,88
R$430,960 e 800 litros de leite por dia	14521,29	17.238,40	2.717,11
R$587,320 e 1100 litros de leite por dia	27.205,61	23.492,80	3.712,81

Fonte: Sene et al. (2018).

Nos cenários 1 e 2, o enquadramento como pessoa física foi mais vantajoso para o produtor, mas a diferença entre o valor pago para cada regime tributário diminuiu com o aumento do faturamento anual da propriedade. O Simples Nacional apresentou valor 53,13% superior a tributação por meio do IRPF no cenário 1, com R$275,600 de faturamento anual, porém esse valor diminuiu no cenário 2, de faturamento de R$430,960, para o valor de 18,7% a mais no Simples Nacional comparado ao IRPF. No cenário 3, o quadro se inverte. Para o produtor com faturamento anual de R$587,320 e 1100 litros de leite produzidos no dia, é mais vantajoso se enquadrar no Simples Nacional do que como pessoa física, representando uma economia de 15,8% ou R$3712,81. Contudo, este estudo considerou apenas o faturamento anual, custos e receitas para a produção de leite, incluindo a mão de obra, não considerou o custo burocrático de se enquadrar como pessoa física ou pessoa jurídica. A diferença burocrática se dá no fato de que para o Simples Nacional é necessária uma escrituração mais elaborada, realizada mensalmente, com necessidade de contratação mensal de um profissional capacitado, enquanto que no enquadramento de pessoa física isto só se faz necessário uma vez ao ano, normalmente.

O trabalho conclui que para produções menores (até 800 litros/d), a tributação por meio do IRPF é menos oneroso ao produtor, enquanto que para produções superiores a 1100litros/d, talvez o Simples Nacional seja mais vantajoso, mas é necessário considerar os gastos adicionais para o enquadramento nesta categoria. Independente da produção é sempre necessário que o produtor realize o planejamento tributário.

Considerações Finais

O planejamento tributário é de grande valia para o produtor rural, uma vez que pode influenciar de maneira positiva em sua vida financeira, sendo essencial para a análise dos benefícios e malefícios do produtor rural ser enquadrado como pessoa física ou como pessoa jurídica. Para saber qual a melhor

opção, é necessária uma análise prática da situação financeira do produtor ao verificar as cargas tributárias eventualmente incidentes em cada uma das possíveis opções (pessoa física ou pessoa jurídica, sendo que esta última se subdivide em MEI, Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real). De forma geral, para pequenos produtores, o enquadramento de pessoa física é mais vantajoso pela menor incidência de tributações.

Referências bibliográficas

BRASIL, *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm.

BRASIL, *Decreto-lei nº 1.166, de 15 de abril de 1971*. Dispõe sôbre enquadramento e contribuição sindical rural. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1166.htm.

BRASIL, *Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006*. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm.

BRASIL, *Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008*, Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, altera as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, 8.029, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp128.htm

BRASIL, *Lei n° 8.212 de 24 de julho de 1991*

BRASIL, *Lei no 10.256, de 9 de julho de 2001*. Altera a Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, a Lei no 8.870, de 15 de abril de 1994, a Lei no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e a Lei no 9.528, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10256.htm.

BRASIL, *Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013*. Altera a Lei no 12.096, de 24 de novembro de 2009, quanto à autorização para concessão de subvenção econômica em operações de financiamento destinadas a aquisição e produção de bens de capital e a inovação tecnológica e em projetos de infraestrutura logística direcionados a obras de rodovias e ferrovias objeto de concessão pelo Governo federal; altera a Lei no 11.529, de 22 de outubro de 2007, quanto à concessão de subvenção econômica em operações destinadas a financiamentos a diferentes setores da economia; altera a Lei no 12.409, de 25 de maio de 2011, quanto à concessão de subvenção econômica em financiamentos destinados a beneficiários localizados em Municípios atingidos por desastres naturais; altera as Leis nos 12.487, de 15 de setembro de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 11.491, de 20 de julho de 2007; prorroga os prazos previstos nas Leis nos 12.249, de 11 de junho de 2010, e 11.941, de 27 de maio de 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12814.htm.

BRASIL, *Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018*. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; altera as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13606.htm.

BRASIL, *Lei no 8.023, de 12 de abril de 1990.* Altera a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8023.htm.

BRASIL, *Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991*. Dispõe sobre a criação do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar) nos termos do art. 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8315.htm.

BRASIL, *Lei no 8.540, de 22 de dezembro de 199*2. Dispõe sobre a contribuição do empregador rural para a seguridade social e determina outras providências, alterando dispositivos das Leis n/s 8.212, de 24 de julho de 1991 e 8.315, de 23 de dezembro de 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8540.htm.

BRASIL, *Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm.

BRASIL, *Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm.

BRASIL, *Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997.* Altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9528.htm.

BRASIL, *Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998*. Dispõe sobre a base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o § 1o do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9701.htm.

Crepaldi, S. A. (2012). *Contabilidade rural: uma abordagem decisorial*. São Paulo, São Paulo, Brasil: Atlas.

CTN – Código Tributário Nacional (2006)

Fabretti, L. C. (2006). *Contabilidade Tributaria*. São Paulo, São Paulo, Brasil: Atlas.

Frank, A. C. & Rodniski, C. M. (2017). *Planejamento tributário para produtor rural: estudo comparativo da carga tributária para pessoa física x pessoa jurídica.* Bacharelado em Ciências Contábeis, Universidade do Oeste de Santa Catarina, Santa Cartarina, Brasil.

IBGE, (2017)

Ribeiro, B. C. M. & Acuña, B. C. M. (2016). *Planejamento tributário para a transição de produtor rural para empresa rural: Estudo com um pecuarista de Rondonópolis-MT.* Paper presented at the Congresso UnB de Contabilidade e Governança, Brasília, Brasil.

Sene, G. A., Irún, B. G. & Gameiro, A. H. (2018). Planejamento tributário na atividade leiteira: um estudo comparativo. *Gestão, Inovação e Empreendedorismo,* 1(1):36-45.

SErviço Nacional de Aprendizagem RurAL (Brasil). *Simples Nacional e as Responsabilidades na Área Rural: Projeto Cidadania Rural.* / Serviço Nacional de Aprendizagem Rural; Receita Federal do Brasil – Brasília, DF : SENAR; Receita Federal do Brasil, 2012. 24p.

Silva, F. C. & Assis, R. L. (2014). *Estudo comparativo da tributação do produtor rural pessoa física e jurídica na venda de pinto de um dia* Conclusão de Curso de Graduação, Faculdade de Minas, Muriaé, Minas Gerais, Brasil.

Tartute, F. (2011). *Direito civil, 1: Lei de introdução e parte geral*. Rio de Janeiro, Brasil: Método, 2011.

Recebido: 13 de julho, 2019.
Aprovado: 2 de agosto, 2019.
Publicado: 31 de outubro, 2019.

Licenciamento: Este artigo é publicado na modalidade Acesso Aberto sob a licença Creative Commons Atribuição 4.0 (CC-BY 4.0), a qual permite uso irrestrito, distribuição, reprodução em qualquer meio, desde que o autor e a fonte sejam devidamente creditados.