

## **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO AGRONEGÓCIO BRASILEIRO**

**MYRNA TARCILIA MESQUIA GOMES**

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)

**ROBERTO GADELHA CAVALCANTE FILHO**

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)

**JACKELINE LUCAS SOUZA**

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)

Agradecimento à orgão de fomento:

Ao Programa de Educação Tutorial (PET) Contábeis, da Universidade Federal do Ceará (UFC).

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO AGRONEGÓCIO BRASILEIRO

## 1. INTRODUÇÃO

O termo *agribusiness*, que foi conceituado em 1955, popularizou-se na década de 1970 - no auge da Revolução Verde – sendo definido por um conjunto de atividades econômicas que fazem parte da cadeia de produção, distribuição e consumo de produtos e serviços ligados à pecuária, a agricultura e a silvicultura. É uma tradução, adaptação e aplicação formulada, no Brasil, na década de 1990, inserindo-o no mercado internacional, através da exportação de matérias-primas. O agronegócio representa todos os processos envolvidos do início ao fim nos setores de pecuária, agricultura e silvicultura, iniciado pelo plantio, pelo uso de maquinários, transporte, armazenamento até chegar ao consumidor final.

O agro (abreviação de agronegócio) está avançando, indo além do campo e participando de uma forte cultura que ganha força e espaço na mídia, em músicas, novelas e propagandas publicitárias, como está presente na pesquisa de Nelis (2023). No entanto, esse avanço não se restringe, somente, à mídia, segue também no Produto Interno Bruto (PIB) do país que, segundo dados do Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA), juntamente com a Confederação Nacional da Agricultura e Agropecuária (CNA), o agro desde 1996, com participação de 34,8% no PIB, a 2022, participação relativa a 25,2%, mantém todos os anos o setor com uma porcentagem significativa no PIB do Brasil.

Em razão da parte importante de contribuição do agronegócio brasileiro no PIB, ele é de vital importância no contexto econômico nacional, sua margem de crescimento se normaliza pela oferta de produtos necessários ao pleno desempenho das atividades. No que diz respeito ao cenário internacional se observa uma intensa disputa por mercados consumidores ao mesmo tempo em que as relações geopolíticas se tornam mais tensas, tal dinâmica tende a favorecer ao Brasil, por manter boas relações diplomáticas com os outros países, garantindo, assim, que os mercados sigam abertos aos produtores brasileiros. Segundo a pesquisa produzida pela Secretaria de Inteligência e Relações Estratégicas (Sire) da Embrapa, o Brasil foi por duas décadas o segundo maior produtor de soja, fato que mudou em 2021 quando o país se tornou o líder de produção e exportação. Já no que diz respeito à silvicultura, o valor da produção florestal alcançou a marca recorde de R\$30,1 bilhões no ano de 2021, representando um crescimento de 27,1% quando comparado ao ano de 2020 (Nery, 2022). Tais números demonstram o destaque do agronegócio brasileiro, sendo importante a manutenção na busca pelo crescimento econômico.

A partir desse contexto de bons resultados, o impacto social que o agronegócio desempenha na economia brasileira, através da cadeia produtiva, são milhões de empregos com cerca de 18,45 milhões de pessoas ocupadas no setor (CEPEA, 2022), dado importante visto que foi um ano de recuperação da economia depois da pandemia do Covid-19. Na tentativa de analisar o planejamento tributário no agronegócio brasileiro, a presente pesquisa se propõe a responder o seguinte questionamento: **Como aplicar o planejamento tributário no agronegócio brasileiro?** A fim de alcançar o objetivo geral proposto foram traçados como objetivos específicos: *i)* identificar os tipos de tributação que podem ser aplicados no agronegócio brasileiro; e *ii)* comparar a tributação do agronegócio brasileiro aplicada na pessoa física com a aplicada na pessoa jurídica.

A metodologia desta pesquisa é qualitativa, explicativa e bibliográfica simulando quatro cenários tributários, envolvendo como agentes PF ou PJ, a fim de demonstrar nestes cenários os possíveis ônus tributários.

O fato de economia brasileira ter forte presença do agronegócio, aliado a importância social observada na grande quantidade de pessoas empregadas no setor, faz importante a presente pesquisa, ao abrir o debate sobre o futuro tributário do país, ao passo que apresenta uma breve análise em relação ao seu impacto no setor e a comparação da atual tributação na realidade do produtor. O principal público-alvo deste estudo são os profissionais contábeis

envolvidos com o agronegócio, por meio dele é possível analisar, através das informações disponibilizadas, o cenário tributário e, a partir disso, planejar quais decisões tomar em, sempre levando em consideração a realidade da empresa e do produtor rural.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Planejamento tributário**

Para Crepaldi (2021, p.15), planejamento tributário ou elisão fiscal é a determinação operacional de uma série de procedimentos, a fim de gerar economia de tributos, utilizado tanto para pessoas físicas, como para pessoas jurídicas. É o processo de estudo e análise das contribuições, taxas, impostos e atividades empresariais, para elaborar as melhores decisões por parte dos gerentes da entidade, estabelecendo uma maneira de reduzir a carga tributária, sem deixar de recolhê-la, e de proteger o patrimônio da instituição. É uma maneira de encontrar novas abordagens com relação ao funcionamento da empresa, uma vez que a adaptação à legislação é uma oportunidade de melhoria tributária à entidade. Para que isso ocorra, faz-se necessário ações dentro do tempo adequado, dando atenção ao calendário fiscal e ao ciclo de produção da atividade produzida na entidade.

Além disso, pelo fato de a atividade rural possuir peculiaridades no seu processo produtivo, tendo como uma de suas principais características a dependência de fatores que ultrapassam o controle dos produtores, por exemplo a temperatura, a incidência de chuvas e pragas, esses e outros fatores podem gerar imprevistos que interrompem o processo de análise da elaboração do planejamento tributário, é preciso maior cautela em relação a essa etapa e um acompanhamento próximo com relação ao produto final.

Por outro lado, na abordagem do planejamento tributário é sempre importante diferenciar conceitualmente elisão e evasão fiscal. Crepaldi (2021) identifica elisão fiscal como a utilização da legislação tributária a seu favor, por meios legais para diminuir a carga tributária, através do planejamento torna-se possível que isso aconteça sem ilicitude. Entretanto, a evasão é definida por Crepaldi (2021) como o não pagamento do tributo ou o pagamento de um valor menor do que o estabelecido pelo regime tributário, usando métodos fraudulentos, podendo tal situação ocorrer tanto deliberadamente como por negligência, sendo a primeira por sonegação. Ademais, a sonegação é caracterizada como a omissão do fato gerador do imposto, perante a entidade de fiscalização tributária, levando ao não pagamento do tributo e constituindo crime contra a ordem tributária, inclusive sendo aplicada penalização e multa de acordo com o art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 (Brasil, 1990a).

Ademais, diversos tipos podem ser enquadrados na categoria de crimes tributários sendo eles sonegação, fraude, conluio ou simulação, contrabando, descaminho (entrada de mercadoria não declarada), apropriação indébita (omissão do repasse ao agente arrecadador de tributos já descontado de terceiros) e dolo em geral (intenção de causar lesão ao fisco).

### **2.2 Atividade rural, agroindústria e agronegócio**

A atividade rural no Brasil é realizada por produtores rurais e agroindústrias, abastecendo tanto o mercado interno quanto o externo. O agricultor familiar utiliza o próprio núcleo familiar como mão de obra, diferente dos grandes produtores e agroindústrias que fazem de assalariados sua mão de obra. No art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990 (Brasil, 1990b), define a atividade rural como a agricultura, a agropecuária, a extração e exploração de animais, de atividades zootécnicas (as culturas de pequenos animais) e vegetal, captura de pescado *in natura*, a produção decorrente da atividade rural alteração nas características do produto *in natura*, que utilize matéria-prima advinda da área rural.

Em razão disso, diversos processos são caracterizados como atividade rural e abrangem uma série atividades segregadas, tais que vão desde a produção inicial até o beneficiamento e a transformação. O beneficiamento consiste no processo de tratamento dos produtos, pode ser citado como exemplo: o descasque de arroz, debulha de milho e conservas de frutas; na transformação são realizados processos que tem por objetivo garantir um produto derivado de um produto original, mas sem perder as suas características iniciais, por exemplo a moagem de trigo e de milho, moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado e grãos em farinha; e como exemplo de transformação de produtos zootécnicos a produção de mel e

sucos de frutas acondicionados em embalagens de apresentação, laticínio (pasteurização e acondicionamento de leite, transformação de leite em queijo, manteiga e requeijão) e produção de adubos orgânicos.

Ficou estabelecido, por meio do art. 59 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (Brasil, 1996a), que o cultivo de florestas com finalidade de corte para a comercialização, consumo ou industrialização, também se enquadra como atividade rural.

Portanto é possível classificar as atividades rurais em quatro grupos: produção de insumos, produção vegetal e indústrias rurais (atividade agrícola/agroindustrial), criação animal (zootécnica) e cultivo florestal (florestal) (Quadro 1).

Quadro 1 – Classificação de produtos e processos

Classificação processo fabril	Tipo de produtos		
	Agrícola	Zootécnico	Florestal
Beneficiamento	X	-	-
Transformação	X	X	X

Fonte: elaborado pelos autores a partir da IN SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001.

Segundo o art. 4º da IN SRF nº 83/2001 (Brasil, 2001), não considera-se atividades rurais a industrialização de produtos como bebidas alcoólicas, comércio de produtos rurais pertencentes a terceiros, tanto o beneficiamento como a industrialização do pescado *in natura*, ganho do dono de rebanho através da procriação de animais, receitas provenientes tanto de alugueis como do arrendamento de máquinas e equipamentos agrícolas, aluguel de pastos, receita advinda da exploração de minérios, receitas provenientes da venda de produtos agropecuários com origem de herança ou doação desde que o proprietário não tenha ligação com a atividade rural, prêmios de festivais e concursos, receitas provenientes de turismo.

O art. 146 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022 (Brasil, 2022), define produtor rural como a pessoa física (PF) ou jurídica (PJ), proprietária ou não, que desenvolve, em área urbana ou rural a atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultura, bem como a extração dos produtos primários, vegetais ou animais, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por prepostos. O produtor rural, PF ou PJ, é considerado, de fato e de direito, empresário, uma vez que se enquadram na previsão legal do art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Brasil, 2002a), o qual descreve empresário todo aquele realiza atividade organizada para produção e circulação de bens e serviços.

### 2.3 Tributos aplicados ao agronegócio

No agronegócio a tributação incidente contabiliza 15 impostos, são eles o Imposto de Renda para Pessoa Física e Pessoa Jurídica, Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL), Imposto Territorial Rural (ITR), o Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) trabalhador e empregador, Sistema Autenticador e Transmissor de Cupons Fiscais Eletrônicos (SAT), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Dentre esses, alguns incidem na Pessoa Física (PF), outros na Pessoa Jurídica (PJ) e há os incidentes tanto na PF quanto na PJ ao mesmo tempo.

#### 2.3.1 Tributação na Pessoa Física (PF)

##### a) Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF)

O IRPF foi criado pelo art. 31 da Lei nº 4.625, em 31 de dezembro de 1922 (Brasil, 1922). Em 1923, através do regulamento do imposto de renda, o art. 3º da Lei nº 4.783, de 31 de dezembro de 1923 (Brasil, 1923), inseriu sua cobrança a partir de 1924. Ademais, fica entendido por renda como lucros resultantes do capital, trabalho ou os dois simultaneamente. Não se tributa rendas com modificações pouco significativas no patrimônio, ou seja, pequenas receitas esporádicas que não alteram positivamente o patrimônio não sofrerão tributação. Fica, portanto,

a cargo da União realizar a cobrança e destinação do valor arrecadado para os estados e municípios. O IRPF é guiado pelos princípios da generalidade (atinge todos e quaisquer contribuintes), da universalidade (independe da renda do contribuinte) e da progressividade (a alíquota varia de acordo com a renda).

A tributação do IRPF aplicada à atividade rural possui algumas regras para a declaração do imposto. Considera-se para a apuração da renda a ser tributada o resultado da diferença entre receitas brutas, despesas de custeio e investimentos. A depender do resultado, se positivo e acima de R\$142.798,50, será tributado, de acordo com o art. 61 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 - RIR/2018 - (Brasil, 2018a); se possuir terras com valor acima de R\$300.000,00, presente nos incisos IV e V do art. 2º da IN RFB nº 1.794, de fevereiro de 2018 (Brasil, 2018b), estará sujeito à tributação de uma das alíquotas atuais (7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%), estabelecidas na Lei nº 14.663, de 1º de maio de 2023 (Brasil, 2023). Caso contrário, fará parte do prejuízo compensável, presente no art. 61 do Decreto nº 9.580/2018 (Brasil, 2018a). O produtor rural faz parte do regime de caixa, na condição de PF, e a partir do Livro Caixa será feita a apuração do tributo. Pode, ainda, decidir entre a apuração pelo Livro Caixa (receitas menos despesas), que é obrigatória, ou pela forma simplificada, 20% sobre as receitas e sem compensação de prejuízos passados em futuras receitas - art. 63 do Decreto nº 9.580/2018 (Brasil, 2018a).

No demonstrativo do resultado da atividade rural do produtor PF, o valor dos bens adquiridos é investimento, e o financiamento rural é dívida da atividade rural. Além disso, para a compensação de prejuízos é necessário manter a escrituração do Livro Caixa, apresentar o demonstrativo de atividade rural, a Declaração de Ajuste Anual (DIRPF), e as movimentações financeiras relativas à atividade rural devem estar separadas daquelas sem vínculos com essa natureza, sendo estas últimas escrituradas em um livro próprio.

Pode-se compensar prejuízos passados pelo Livro Caixa, porém, não é possível a compensação de prejuízo obtido em território nacional com resultados positivos obtidos no exterior e vice-versa. Por outro lado, para evitar dupla tributação, o imposto pago no exterior, que não seja restituível, implica a não necessidade de pagamento dentro do Brasil. Para a atividade rural no Brasil, por residentes no exterior, um procurador deverá realizar a apuração do resultado, não podendo, ainda, optar pelo arbitramento da base de cálculo ou compensar prejuízos, presente no art. 26 da IN SRF nº 83/2001 (Brasil, 2001).

#### *b) Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL)*

Outro imposto relacionado à PF é o FUNRURAL, uma contribuição de caráter social, garantido pela Lei Complementar nº 11, de 25 de maio de 1971 (Brasil, 1971), e pela Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (Brasil, 1991) - e constitucionalizado desde 2017, através da Resolução do Senado nº 13, de 10 de maio de 2017, que garante a sua obrigatoriedade de recolhimento. Ele não é um imposto exclusivo da PF, incide também sobre a PJ.

Esta contribuição distribui-se para RAT, SENAR e INSS, garantindo que o produtor consiga a aposentadoria por meio do INSS. O recolhimento pela PF acontece em operações de comercialização entre pessoas físicas, nas quais a PF produtor rural faz o recolhimento, porém quando a PF comercializa para uma PJ o recolhimento fica a cargo da PJ. A tributação é de 1,5% para a PF, distribuída em 1,2% para o INSS, 0,2% para o SENAR e 0,1% para o RAT.

#### *c) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)*

O ITR, definido pela Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996 (Brasil, 1996b), é um imposto também tributado tanto na PF como na PJ, em propriedades localizadas na zona rural, de competência da União art. 29 do CTN (Brasil, 1966), apesar de parte do valor arrecadado ser destinado ao município em que a propriedade esteja situada.

Sua base de cálculo é o valor da terra sem qualquer benfeitoria, presente no art. 30 do CTN (Brasil, 1966), em uma alíquota progressiva, que varia de acordo com a utilidade e tamanho do imóvel, sendo o contribuinte possuidor ou titular da propriedade, como está no art. 31 do CTN (Brasil, 1966). A apuração e o pagamento deste imposto são feitos pelo contribuinte anualmente e entregue em 30 de setembro/ano.

#### *2.3.2 Tributação para Pessoa Jurídica (PJ)*

Diversos tributos são aplicados de forma exclusiva ou adaptada ao agronegócio, devido às características próprias que permeiam esta atividade, os quais são comados sete: Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

a) *Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)/Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL)*

O IRPJ é o tributo que incide sobre o lucro obtido com a atividade rural, podendo ser enquadrado nos regimes de tributação federal (lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado e simples nacional). Para determinar o enquadramento ao qual a instituição se submeterá é fundamental um estudo detalhado do funcionamento e do porte da empresa.

Em caso da adoção do lucro real a empresa pode fazer a apuração trimestralmente ou mensalmente, sendo que a opção mensal torna necessária a realização do pagamento por estimativa, obrigando a apuração do lucro anualmente. Para além disso, no planejamento tributário com esse regime é importante realizar uma série de ações com o objetivo de minimizar os custos fiscais, entre eles podem ser citados a análise dos bens do ativo imobilizado e determinar a depreciação dos mesmos, uma vez que a depreciação de imobilizados utilizados na atividade agrícola possuem vida útil diversa, o reajuste do valor com relação ao imposto pago sobre o mesmo diminui a incidência do tributo. Além disso, a empresa rural que explorar outras atividades deve separá-las contabilmente com o objetivo de receber os benefícios que a legislação permite, além de poder compensar prejuízos fiscais resultantes do exercício em um único período base, não estando sujeito ao limite de 30%, desde que o lucro real da atividade rural comporte a compensação.

Em caso de adoção do regime lucro presumido, a apuração deve ser realizada trimestralmente, aplicando-se alíquota de presunção, que pode variar de 1,6% a 32% - dependendo do tipo de atividade econômica - e sobre esta base de cálculo presumida, aplica-se a alíquota definitiva de 15% para o IRPJ normal e mais 10% para o IRPJ adicional. Além disto, a modalidade apresenta como principal ponto negativo a impossibilidade de proveito dos benefícios presentes na modalidade de lucro real, o que propicia menor flexibilidade à realização de manobras fiscais com o intuito de diminuição dos tributos a serem pagos.

A CSLL, regulamentada através do Decreto nº 9.580/2018 (Brasil, 2018a), é um tributo de competência da união que incide diretamente sobre o lucro líquido da pessoa jurídica, têm como finalidade arrecadatória a obtenção de recursos para a seguridade social.

No lucro presumido são adicionados os ganhos oriundos de atividades diferentes da atividade principal, incluindo ganhos provenientes de participações societárias permanentes e da locação de imóveis. Uma das principais características da CSLL é a necessidade de se aplicar a mesma norma utilizada na apuração do IRPJ, ou seja, se a empresa opta pelo pagamento do IRPJ na modalidade lucro real, a CSLL deverá ser apurada na mesma modalidade. No que diz respeito ao lucro real a base de cálculo é o resultado contábil, ajustado de adições e exclusões fiscais. Nas atividades vinculadas ao agronegócio a alíquota de presunção do CSLL é de 12% e a alíquota definitiva é de 9% sobre o lucro líquido, podendo ser deduzidos de seu cálculo as vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos.

Quanto ao simples nacional, se trata de um regime tributário caracterizado principalmente pela simplificação no cálculo do tributo, podem se enquadrar nesta modalidade o microempresário que tem lucro até R\$360.000,00 e as empresas de pequeno porte que faturam de R\$360.000,01 até R\$4.800.000,00. Nesse regime, o produtor rural é tributado de acordo com a receita bruta mensal, por meio do Documento de Arrecadação Simples Nacional (DAS), englobando oito tributos que seriam pagos separados, facilitando o pagamento por parte da empresa. No que tange aos pontos negativos do simples nacional, possui baixo teto de receita à empresa e não considera peculiaridades advindas da atividade rural como custos e sazonalidade, dificultando levantamento contábil mais adequado.

*b) Programa de Integração Social (PIS)/Contribuição para o Financiamento de Seguridade Social (COFINS)*

O PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 (Brasil, 1970) e depois integrado ao Programa de Formação de Patrimônio do Servidor Público (PASEP), através da Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975 (Brasil, 1975). O tributo é de competência federal e tem como finalidade a promoção de direitos dos empregados e sua integração no desenvolvimento da entidade. O PIS/PASEP é voltada para empresas privadas e tem como fato gerador a obtenção de receitas, ele possui três alíquotas que se apresentam de acordo com a modalidade de contribuição da seguinte maneira: 1% sobre a folha de pagamento, esse caso se aplica a entidades sem fins lucrativos; 0,65% (lucro presumido) ou 1,65% (lucro real) sobre o faturamento da pessoa jurídica; 2,1% sobre a importação, segundo a Lei nº 9.178, de 27 de novembro de 1998 (Brasil, 1998).

O cálculo do tributo varia, pois existem duas modalidades, o cumulativo e o não cumulativo. No cumulativo a PJ é tributada 0,65% sobre a receita bruta, às entidades que apuram seu IRPJ pelo lucro arbitrado ou lucro presumido. Já no regime não cumulativo se dá às entidades que fizeram a opção pelo lucro real na apuração do IRPJ e têm a alíquota de 1,65%, presente na Lei nº 10.637, de dezembro de 2002 (Brasil, 2002b).

Por outro lado, COFINS possui muitas similaridades ao PIS como, por exemplo, a mesma função de captação de recursos destinados à seguridade social e aos programas do governo. Sua alíquota varia de acordo com o regime de apuração escolhido pela empresa, sendo eles cumulativo e não cumulativo aplicadas sobre o faturamento.

No regime cumulativo o cálculo do tributo se dá sobre uma alíquota fixa, menor do que a que se apresenta no regime não cumulativo, entretanto, ao aderir a esse regime não é possível realizar o aproveitamento dos créditos advindos das etapas anteriores da cadeia produtiva, sendo mais comumente realizada por empresas que optam pelo lucro presumido, Lei 9.718/1998 (Brasil, 1998). Já no regime não cumulativo as alíquotas possuem valor mais elevado que no regime cumulativo, entretanto é possível descontar o valor do COFINS pago nas etapas anteriores do processo produtivo, sendo comumente realizado por empresas que optam pelo lucro real. Por fim, a alíquota do tributo é de 3% (lucro presumido) ou 7,6% (lucro real) quando se aplica sobre o faturamento e 9,65% quando sobre importação, Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (Brasil, 2003).

*c) Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)*

O ICMS tem finalidade fiscal e é aplicado pelos estados e Distrito Federal, sua incidência se dá sobre operações que envolvem a circulação de mercadorias sobre os mais diversos segmentos que vão desde alimentação aos serviços de telecomunicação, entre outros. Esse imposto possui como uma de suas características mais marcantes que é sua diversidade de alíquotas (variam de acordo com a essencialidade do bem ou serviço a ser tributado), a razão para essa situação é devido ao fato de maior a essencialidade do bem, menor será a tributação sobre o mesmo, o oposto também ocorre, ou seja, quanto menor a essencialidade, maior será a alíquota incidente sobre o mesmo. Segundo o III do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988), o imposto poderá ser eletivo dependendo da essencialidade do produto, devido a essa situação existe uma constante discussão sobre quais setores seriam essenciais e teriam direito a uma alíquota de ICMS mais baixa.

O agronegócio como atividade essencial possui tratamento privilegiado no que diz respeito à base de cálculo do ICMS, uma vez que sua cadeia de produção é responsável pela área de produção de alimento, em razão disso o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) concede vantagens tributárias quanto a cobrança de impostos através da publicação de convênios, tendo sido os primeiros o Convênio ICMS nº 52, de 30 de setembro de 1991 (CONFAZ, 1991), e o Convênio ICMS nº 100, de 4 de novembro de 1997 (CONFAZ, 1997), com ambos possuindo prazos de vigência, entretanto devido à importância estratégica do setor tais convênios foram constantemente prorrogados, garantindo assim a continuidade do planejamento tributário do setor, uma vez que através da estabilidade jurídica é possível ter uma visão a longo prazo da situação da empresa e por meio dessa análise traçar estratégias de melhor

qualidade. Além disto, é possível a diminuição dos impostos incidentes no setor agropecuário, como insumos e maquinário agrícola, a fim de diminuir o custo da produção em um setor relevante ao desenvolvimento econômico brasileiro.

#### *d) Imposto sobre produtos industrializados (IPI)*

O IPI é um tributo federal que incide sobre o consumo de bens industrializados, tanto nacionais como estrangeiros, esse encargo incorre sobre a cadeia de produção, não sendo cobrado do industrial ou equivalente ao industrial, sendo repassado ao consumidor adquirente do produto. Esse imposto, além da função arrecadatória, possui caráter regulatório, uma vez que pode ser utilizado pelo executivo como ferramenta de regulamentação e proteção do mercado nacional. É também utilizado como fomentador de setores importantes da economia.

O IPI não possui alíquota fixa, com a mesma variando de acordo com o produto, com itens classificados como supérfluos ou que causem danos à saúde sendo mais taxados que outros, enquanto alguns itens essenciais podem inclusive estar isentos da taxa. A alíquota do imposto pode ser consultada através do TIPI (tabela do IPI), aprovada através do Decreto nº 11.158, de 29 de julho 2022, variando de 0% a 30% (alíquota mínima e máxima).

Ademais, a conjuntura de tributação no agronegócio irá passar por mudanças, pois atualmente tramita no legislativo uma Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, de 3 de abril de 2019, a qual foi aprovada pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023 (Brasil, 2023). Essa PEC, no que diz respeito ao agronegócio, pretende modificar a tributação por meio do IVA (Imposto sobre Valor Adicionado) e será zerada para frutas, produtos hortícolas e ovos, tanto na PJ como na PF – produtores rurais.

### **2.5 Estudos anteriores**

Frank e Rodniski (2016) analisaram o caso de uma propriedade rural, de atividade principal criação de suínos e atividade secundária produção de milho e soja e investigaram a tributação para o produtor rural nos regimes IRPF, lucro real, lucro presumido e simples nacional, sob a ótica do planejamento tributário. Através de um estudo de caso, análise documental e entrevistas, as informações adquiridas permitiram uma análise para cada regime tributário. Os resultados apontaram uma menor tributação no regime da pessoa física (IRPF), já em relação aos regimes pela pessoa jurídica, o simples nacional foi o menos oneroso.

Sarso (2017) analisou o caso de um produtor rural com atividade voltada para a produção agrícola de diversas culturas, principalmente morango, ameixa e pêssego, além da atividade zootécnica de criação de suínos e bovinos, e estudou os principais tributos que incidem no agronegócio brasileiro e as isenções fiscais dadas a este setor, por meio de uma revisão e investigação documental, bibliográfica e de uma simulação de modelo econômico. Através da referida simulação, permitiu-se observar que a tributação e as isenções afetam o crescimento do agro e do Brasil. Como resultado, obteve-se que, com o grau de incidência tributária, é mais vantajoso para o produtor rural continuar produzindo como pessoa jurídica para melhorar a arrecadação, a eficiência e a competitividade do país, porque a tributação incidente sobre o setor é complexa e elevada, apesar de receber incentivos fiscais.

Schiavo (2018), buscou estabelecer qual modalidade de tributação é mais vantajosa para o produtor rural. Utilizou uma metodologia de estudo de caso de um produtor rural PF, além de fazer uma pesquisa documental e descritiva. Os dados foram coletados através de um sistema de simulação de tributação em um sistema contábil. Os resultados apontaram que é melhor para o produtor rural explorar a atividade econômica como PF, porque possui mais vantagens financeiras, além de ter um controle mais simplificado. Ficou evidente também que o planejamento tributário é o meio legal e indicado para reduzir os gastos com tributação e que seja feito com auxílio de profissional para que não prejudique o resultado econômico e o desenvolvimento do negócio.

Folloni e Borghi (2019), analisaram a tributação do setor e a sua relação com o desenvolvimento sustentável. Utilizando uma metodologia de revisão bibliográfica, fizeram uma análise não só dos tributos do setor - ICMS, ITR e FUNRURAL - e suas influências, como também da relação entre o Direito Tributário e o desenvolvimento brasileiro. Na conclusão, os resultados apresentaram que a forma de tributação no país não é a mais indicada, porque apesar de possuir muitos tributos, não obtém sucesso no que diz respeito ao próprio desenvolvimento,



visto que precisa atingir o crescimento econômico, ter os direitos fundamentais universalizados e uma redistribuição de riquezas, e para além do que se diz respeito ao que é fiscal é de pouca importância para o Direito Tributário.

Costa e Santos (2021), analisaram a tributação no agronegócio brasileiro, a partir de uma metodologia dedutiva, na opção pelo simples nacional (na condição de PJ) e não opção pelo simples nacional (na condição de PF), comparando-os entre si. Os resultados apontaram que o simples nacional é a melhor forma de tributação aos produtores, que atendam aos requisitos desse regime, uma vez que é prático para apuração dos tributos envolvidos e promove melhor planejamento tributário e retorno financeiro.

Brufão (2023) realizou um estudo comparativo da carga tributária incidente na cultura da soja no estado do Rio Grande do Sul, tanto para PF como para PJ, buscando compreender qual a menor tributação dentre as opções disponíveis. A autora utilizou na sua abordagem qualitativa e descritiva, por meio de um estudo de caso de empresas produtoras de soja localizadas no estado. A partir dos dados obtidos, foram realizados cálculos que evidenciam os valores a serem pagos de acordo com a modalidade de tributação. Os resultados apontaram que a melhor forma de tributação, na modalidade de PF, foi o modelo simplificado em relação ao modelo tradicional completo. Os resultados da análise feita na PJ, o melhor regime de tributação foi o simples nacional. A PF é melhor escolha no que tange aos tributos federais (IRPF) sob a ótica do planejamento tributário, na comparação entre PF e PJ.

Wallau (2023) apresentou um estudo que analisa as mudanças do cenário tributário brasileiro levando em consideração as modificações decorrentes das reformas realizadas pelo Poder Legislativo Federal. O autor realizou uma análise da PEC nº45/2019 e a partir do estudo das características dos impostos vigentes e daqueles que os substituiriam teceu suas impressões acerca do sistema que será implementado. Nas considerações finais o autor conclui que a adoção da nova legislação tributária simplifica o arcabouço fiscal brasileiro, entretanto se faz necessário o preenchimento de lacunas presentes no texto constitucional.

### 3. METODOLOGIA

#### 3.1 Tipologia da pesquisa

A pesquisa realizada possui natureza prática buscando produzir conhecimento na área tributária do agronegócio; com abordagem qualitativa em razão da análise e interpretação dos dados apresentados, de caráter qualitativo sem o uso de ferramentas estatísticas; com objetivo explicativo uma vez que retrata os tributos e como eles impactam a economia de uma empresa agrícola, de maneira direta; e com procedimento bibliográfico através de livros, artigos e leis, simulando cenários tributários que abrangem o agronegócio brasileiro.

#### 3.2 Dados e procedimentos metodológicos

Inicialmente, foi feita uma busca por publicações, no *Google Acadêmico*, no período de 2014 até 2023, utilizando as palavras-chave: agronegócio, tributação no agronegócio e planejamento tributário. Dos 26 artigos localizados, foram segregados os que tratavam sobre tributação do produtor rural, na condição de PF ou de PJ.

No segundo momento, foi montada a Tabela 1, a fim de evidenciar a tributação brasileira utilizada, tanto na PF quanto na PJ, para realizar simulações nos quatro cenários que serão propostos para a análise tributária.

Tabela 1 – Tabela de tributação incidente no agronegócio para PF e PJ

Imposto	Alíquota	
	Pessoa Física	Pessoa Jurídica
IRPF	7,5%, 15%, 22,5%, 27,5%	-
FUNRURAL	1,5%	2,05%
ITR <sup>(1)</sup>	0,03% a 20%	0,03% a 20%
COFINS <sup>(2)</sup>	-	3% ou 7,6%
CSLL	-	9%
IRPJ	-	15%

PIS/PASEP <sup>(3)</sup>	-	0,65% ou 1,65%
ICMS <sup>(4)</sup>	-	18%
<b>Total</b>	<b>9,03% a 49%</b>	<b>47,73% a 58,3%</b>

Fonte: elaborada pelos autores (2024).

(1) Art. 11 da Lei nº 9.393/1996: a alíquota varia de acordo com a dimensão da terra e o grau de utilização.

(2) Art. 11 LC nº 70/1991 e art. 2º da Lei nº 10.833/2003: regimes cumulativo e não cumulativo - COFINS.

(3) Art. 3º LC nº 7/1970 e art. 2º da Lei nº 10.637/2002: regimes cumulativo e não cumulativo - PIS.

(4) § 2º do art. 4º da LC nº 87/1996: alíquota varia por UF e tipo de mercadoria/prestação de serviço – ICMS.

A Tabela 1 apresenta, de forma simplificada, os tributos e suas alíquotas para facilitar a visualização e comparação da carga tributária do produtor rural, seja na condição de PF ou de PJ. Nota-se que a quantidade de tributos incidentes na PF é menor (de 9,03% a 49%) que incidente na PJ (de 47,73% a 58,3%), são três tributos a menos que, no final, fazem diferença no contexto financeiro do produtor. Por outro lado, a base de cálculo para a tributação na PF é sempre a receita (renda bruta), enquanto que a base de cálculo na PJ, pode ser a receita presumida (estimada) ou o resultado contábil (receitas menos despesas), ou seja, na PJ pode redundar em uma tributação menor, apesar de alíquotas maiores.

No terceiro momento foram criados quatro cenários de tributação (C1, C2, C3 e C4) (Tabela 2), utilizando dados fictícios - idealizados pelos autores - e dados reais - as alíquotas dos tributos - considerando um produtor rural que tem como atividade principal a produção e venda de hortaliças e possui uma renda bruta anual de R\$120.000,00.

Tabela 2 – Dados para simulação e tributação aplicada aos cenários

Descrição das rubricas	%	C1	C2	C3	C4
Despesas de custeio	17,62	X	-	-	-
Despesas com investimento e melhorias	5	X	-	-	-
CMV	40	-	X	X	X
Despesas com empréstimos	10	-	X	X	X
Despesas com salários	10	-	X	X	X
Receitas não operacionais	1	-	X	X	X
DAS	4	-	X	-	-
FUNRURAL	1,5	X	-	-	-
FUNRURAL	2,05	-	-	X	X
CSLL	12	-	-	X	-
CSLL	9	-	-	-	X
COFINS	3	-	-	X	-
COFINS	7,6	-	-	-	X
PIS	0,65	-	-	X	-
PIS	1,65	-	-	-	X
IRPF	27,5	X	-	-	-
IRPJ	25	-	-	X	X

Fonte: elaborada pelos autores (2024).

No C1, foram consideradas as deduções, que englobam o FUNRURAL com uma alíquota de 1,5%, as despesas de custeio com 17,62% e despesas com investimentos e melhorias com 5% da renda do produtor, além do IRPF. Neste cenário, houve uma divisão em PF autônomo e PF livro caixa: PF autônomo não necessita a apresentação de livro caixa e é feito o recolhimento do IR, de acordo com a tabela progressiva, de acordo com a Lei nº 14.848, de 1º de maio de 2024 (Brasil, 2024), direto da renda do produtor, sem possibilidade de considerar despesas, e PF livro caixa são apresentadas receitas e despesas do produtor através do livro caixa, para que assim seja realizado o recolhimento do IR também seguindo a tabela progressiva,

porém sobre uma base de cálculo menor ao considerar as despesas dedutíveis, de acordo com o caput, art. 18, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995 (Brasil, 1995).

Para o produtor rural, classificado como PJ – cenários C2, C3 e C4 – foram propostos cálculos percentuais sobre a receita bruta (R\$120.000,00), sendo estes percentuais: 40% para Custo da Mercadoria Vendida (CMV), 10% para despesas com empréstimos, 10% para despesas com salários e 1% para receitas não operacionais.

No C2, o regime de tributação é simples nacional e foram utilizadas as alíquotas e faixas previstas no Anexo I (comércio), para o cálculo do DAS. Nos Cenários C3 e C4 os regimes de tributação são lucro presumido e lucro real, respectivamente. Assim, no C3, o PIS e a COFINS são de 0,65% e 3%, respectivamente, o FUNRURAL com alíquota de 2,05% e o IRPJ e a CSLL com alíquotas de presunção de 8% e de 12%, respectivamente, incorridas sobre as receitas das atividades principais, onde os resultados serão acrescidos das demais receitas gerando um base de cálculo para a tributação das alíquotas definitivas de 15% (para o IRPJ) e 9% (para a CSLL). No C4, o regime é lucro real, o PIS é apurado com alíquota de 1,65% e a COFINS com 7,6%, FUNRURAL com 2,05%, o IRPJ com alíquota de 15% (IRPJ normal, sem cálculo para o IRPJ adicional) e a CSLL com alíquota de 9%.

E, por fim, no quarto momento, realizou-se uma análise comparativa entre as tributações do setor estudado, nas condições de PF e PJ, nas diferentes modalidades dos regimes apresentados. A análise foi feita entre PF e PJ, entre as PJ's, confrontando-as com estudos anteriores.

#### 4. ANÁLISE DE RESULTADOS

Os cenários para simulação dos dados foram analisados da seguinte forma: (C1) tributação na PF, (C2) tributação na PJ, pelo simples nacional, (C3) tributação na PJ, pelo lucro presumido e (C4) tributação na PJ, pelo lucro real.

##### 4.1 Análise do produtor rural PF (C1)

A simulação é apresentada em duas colunas que tratam de valores da PF autônomo e da PF que realiza a escrituração do Livro Caixa.

Tabela 3 – Simulação no produtor rural na condição de PF

Descrição dos dados	R\$1,00	
	PF autônomo	PF Livro Caixa
(+) Receita bruta da renda do produtor	120.000,00	120.000,00
(-) Deduções:	(1.800,00)	(59.769,24)
- FUNRURAL (1,5% s/ receita bruta) <sup>(1)</sup>	1.800,00	1.800,00
- Despesas de custeio	-	21.144,00
- Despesas com investimento e melhorias	-	6.000,00
- Despesas com salários	-	12.000,00
- Despesas com empréstimos	-	12.000,00
- Dedução por dependente	-	6.825,24
(=) Lucro antes do IRPF	118.200,00	60.230,76
(-) IRPF (27,5%) <sup>(2)</sup>	21.752,98	5.811,44
(=) Renda disponível ao produtor	96.447,02	54.419,32
(=) CT <sup>(1+2)</sup>	23.552,98	7.611,44

Fonte: elaborada pelos autores (2024).

(1) Documento de Arrecadação do Simples Nacional.

(2) Imposto de Renda Pessoa Física.

Considerando o exposto na Tabela 3 é possível perceber os valores reais em relação a PF nas duas classificações apresentadas (PF autônomo e PF Livro Caixa). A PF sem Livro Caixa, classificada como autônomo teve um recolhimento do IRPF no valor de R\$21.752,98, sem apresentar deduções com despesas, algo que deve ser considerado. Com renda disponível ao produtor de R\$96.447,02. Já na segunda coluna, o produtor escritura o Livro Caixa e faz as devidas deduções com despesas, ao final deduz um IRPF de R\$5.811,44, valor de recolhimento mais baixo que o PF autônomo, porque leva em consideração suas deduções, e possui renda disponível ao produtor no valor de R\$54.419,32.

A quantidade direcionada somente para tributos (FUNRURAL + IRPF) na PF autônomo foi o valor R\$23.552,98 e na PF Livro Caixa foi R\$7.611,44, a PF autônoma apresentou uma diferença de R\$15.941,54 a mais em relação a PF Livro Caixa. Já para a renda disponível ao produtor na PF autônomo apresentou, aproximadamente, 80,37% do faturamento. Por outro lado, na PF Livro Caixa a porcentagem apresentada foi de, aproximadamente, 45,35% do faturamento. Assim, a PF autônoma, pela porcentagem da renda sobre o faturamento, se mostra melhor que a PF Livro Caixa, contudo, esta última com tributação menor que a primeira.

#### 4.2 Análise do produtor rural PJ Simples Nacional (C2)

Com o objetivo de realizar a simulação da tributação do produtor rural na condição de PJ, na modalidade simples nacional, apresenta-se a Tabela 4.

Tabela 4 – Simulação no produtor rural na condição de PJ simples nacional

Pessoa Jurídica	R\$ 1,00
(+) Receita bruta	120.000,00
(-) DAS <sup>(1)</sup>	4.800,00
(=) Receita operacional	115.200,00
(-) CMV	48.000,00
(=) Lucro bruto	67.200,00
(-) Despesa com salários	12.000,00
(-) Despesa com empréstimos	12.000,00
(=) Resultado operacional	43.200,00
(+) Receitas não operacionais	1.200,00
(=) Renda disponível ao produtor	44.400,00
(=) CT <sup>(1)</sup>	4.800,00

Fonte: elaborada pelos autores (2024).

(1) Documento de Arrecadação do Simples Nacional.

Para o simples nacional, os tributos CSLL, PIS, COFINS, IRPJ e FUNRURAL estão presentes no DAS, como uma forma de simplificação, utilizando um resultado único. Para os dados simulados foi utilizada a alíquota nominal de 4%, enquadrada no Anexo I, na 1ª faixa, por este motivo não há dedução, sendo a alíquota efetiva de 4%. Desta forma, a tributação total para C2 foi de R\$4.800,00 e a renda disponível de R\$44.400,00, ou seja, esta última representa 37% do faturamento.

Em comparação com as PF's, no que tange à tributação, o simples nacional foi melhor, pois teve uma tributação de R\$4.800,00, enquanto, no C1, a tributação foi R\$33.769,83 (PF autônomo) e R\$25.952,13 (PF Livro Caixa). Porém, em relação ao resultado apresentado na renda disponível mostrou-se menos vantajoso ao produtor rural.

#### 4.3 Análise do produtor rural PJ Lucro Presumido (C3)

Neste cenário o produtor rural enquadra-se no regime de tributação federal do lucro presumido, na condição de PJ, onde o PIS e a COFINS foram apurados seguindo o regime cumulativo, para tal não se permite aproveitamento de crédito fiscal de PIS e COFINS.

Tabela 5 – Simulação no produtor rural na condição de PJ lucro presumido

Pessoa Jurídica	R\$ 1,00
(+) Receita bruta	120.000,00
(-) PIS (0,65%) <sup>(1)</sup>	780,00
(-) COFINS (3,0%) <sup>(2)</sup>	3.600,00
(-) FUNRURAL (2,05%) <sup>(3)</sup>	2.460,00
(=) Receita operacional	113.160,00
(-) CMV	48.000,00
(=) Lucro bruto	65.160,00
(-) Despesa com salários	12.000,00
(-) Despesa com empréstimos	12.000,00
(=) Resultado operacional	41.160,00
(+) Receitas não operacionais	1.200,00
(=) Lucro antes do IRPJ e CSLL	42.360,00

(-) CSLL (9%) <sup>(4)</sup>	1.404,00
(-) IRPJ (25%) <sup>(5)</sup>	2.700,00
(=) Renda disponível ao produtor	38.256,00
(=) CT <sup>(1+2+3+4+5)</sup>	10.944,00

Fonte: elaborada pelos autores (2024).

O produtor teve como tributação R\$10.944,00 (PIS, COFINS, FUNRURAL, CSLL e IRPJ), uma tributação mais vantajosa, se comparada às PF's, porém mais alta que se comparada ao simples nacional. Por outro lado, na renda disponível de R\$38.256,00, representa 31,88% do faturamento, até agora foi a renda mais baixa comparada com as PF's e com o simples nacional, respectivamente cenários C1 e C2. Com este resultado, tanto o simples nacional, quanto as PF's apresentaram mais lucratividade ao produtor ao regime do lucro presumido.

#### 4.4 Análise do produtor rural PJ Lucro Real (C4)

No lucro real, o PIS e o COFINS estão no regime não cumulativo, sendo que este regime permite a tomada de crédito fiscal de PIS e COFINS.

Tabela 6 – Simulação no produtor rural na condição de PJ lucro real

Pessoa Jurídica	R\$ 1,00
(+) Receita bruta	120.000,00
(-) PIS (1,65%) <sup>(1)</sup>	1.980,00
(-) COFINS (7,6%) <sup>(2)</sup>	9.120,00
(-) FUNRURAL (2,05%) <sup>(3)</sup>	2.460,00
(=) Receita operacional	106.440,00
(-) CMV	48.000,00
(=) Lucro bruto	58.440,00
(-) Despesa com salários	12.000,00
(-) Despesa com empréstimos	12.000,00
(=) Resultado operacional	34.440,00
(+) Receitas não operacionais	1.200,00
(=) Lucro antes do IR e CSLL	35.640,00
(-) CSLL (9%) <sup>(4)</sup>	3.207,60
(-) IRPJ (25%) <sup>(5)</sup>	8.910,00
(=) Renda disponível do produtor	23.522,40
(=) CT <sup>(1+2+3+4+5)</sup>	25.677,60

Fonte: elaborada pelos autores (2024).

Os tributos somados resultaram em R\$25.677,60, valor que chega próximo ao valor da renda disponível (R\$ 23.522,40) para o produtor rural neste regime. Na renda disponível, o resultado representa 19,6% do faturamento, esse é o menor valor de renda disponível de todos os cenários apresentados (C1, C2 e C3). Este regime seria o menos indicado se comparado com os outros três regimes, uma vez que a tributação foi maior e a renda disponível menor. Se comparado com C1 (PF-autônomo ou livro caixa), apresentou a menor renda disponível (C4).

#### 4.5 Discussões pelo comparativo dos resultados com estudos anteriores

Após a análise de resultados das simulações de cada cenário apresentado, fica exposto os resultados finais de cada um deles e, a partir da Tabela 7, é mais simples visualizar a tributação comparada com a renda disponível.

Tabela 7 – Gastos com tributos e renda disponível

Rubrica analisada	PF (C1)		PJ simples nacional (C2)	PJ lucro presumido (C3)	PJ lucro real (C4)
	Autônomo	Livro Caixa			
Tributação	R\$23.552,98	R\$7.611,44	R\$4.800,00	R\$10.944,00	R\$25.677,60
	R\$96.447,02	R\$54.419,32			
Renda disponível	R\$96.447,02	R\$54.419,32	R\$44.400,00	R\$38.256,00	R\$23.522,40

Renda disponível/ Faturamento (%)	80,37%	45,35%	37%	31,88%	19,6%
--------------------------------------	--------	--------	-----	--------	-------

Fonte: elaborada pelos autores (2024).

Para a PF, os gastos com tributos são altos, porém a renda os supera. As PF's apresentaram as maiores rendas disponíveis ao produtor apesar dos tributos, além disso, toda comprovação de documentos é mais simples na PF. Nos cenários de realidade PJ, o que mostrou melhor resultado na comparação entre tributação e renda foi o simples nacional, porque o valor destinado aos tributos foi mais baixo de todos os cenários e a renda, entre as PJ's, foi a melhor.

Os resultados deste estudo apontaram a tributação pela PF como a melhor opção (no caso de produto rural) e na PJ o melhor regime a ser escolhido é o simples nacional. Tais evidências apontam similaridade com os estudos de Frank e Rodniski (2016) e Schiavo (2018) que, respectivamente, confirmaram os dados deste estudo.

Costa e Santos (2021) compararam a adesão ao simples nacional (PJ) e a não adesão (PF), em diversas empresas, apontando adesão é melhor escolha para o produtor. Assim como a pesquisa de Brufão (2023), realizada a partir de dados coletados de um estudo de caso, que apresentou o simples nacional como melhor escolha de regime de PJ, a pesquisa também apresentou a PF como melhor escolha entre PJ e PF e em uma comparação entre PF simplificada e PF completa (livro caixa), a simplificada apresentou melhor resultado. Os dois estudos mencionados apresentam análises que validam os resultados apontados nesta pesquisa.

## 5. CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve por objetivo analisar a tributação do agronegócio por técnicas de planejamento tributário. A fim de alcançar o objetivo geral proposto foram traçados como objetivos específicos: *i*) identificar os tipos de tributação que podem ser aplicados no agronegócio brasileiro; e *ii*) comparar a tributação do agronegócio brasileiro aplicada na pessoa física com a aplicada na pessoa jurídica.

O primeiro objetivo específico foi plenamente alcançado ao consolidar todas as legislações tributárias, avaliando cinco tributos (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, FUNRURAL e IRPF), tanto na PF, quanto na PJ, esta última em três regimes de tributação federal (simples nacional, lucro presumido e lucro real).

O segundo objetivo específico foi plenamente alcançado através da simulação feita em quatro cenários (C1, C2, C3 e C4), sendo os mesmos representados por C1-pessoa física (PF), C2-simples nacional (PJ), C3-lucro presumido (PJ) e C4-lucro real (PJ). Em todos os regimes tributáveis (PF e PJ) foram dados destaques à avaliação da carga tributária e da renda disponível após a tributação. Este objetivo foi um diferencial nesta pesquisa, uma vez que os demais estudos anteriores não avaliaram a renda disponível.

Uma limitação apontada neste estudo foi a falta de dados primários, uma vez que foram utilizados dados simulados, apesar disto os resultados apontaram semelhanças com outros estudos produzidos com dados reais (Frank; Rodniski, 2016; Sarso, 2017).

Pesquisas futuras podem ser realizadas, dentro de uma lacuna existente na atividade de agronegócio que é a análise da reforma tributária proposta pela PEC nº 45/2019 (aprovada pela EC nº 132/2023) que tem como objetivo a simplificação do cenário tributário brasileiro através do processo de substituição e unificação dos tributos vigentes na atualidade. Outro fator relevante que precisa ser investigado é a publicação da MP nº 1.227, de 4 de junho de 2024 (Brasil, 2024) tem como objetivo realizar mudanças que promovam o equilíbrio fiscal através de ajustes no que se refere a compensação do PIS/COFINS, resultando em um aumento do custo tributário das empresas, consequentemente no valor dos produtos, principalmente no setor do agronegócio. No momento ocorre uma grande discussão sobre o impacto dessas reformas em todos os setores, em especial o agronegócio que busca através da importância estratégica do setor garantir sua posição privilegiada por meio da diminuição da carga tributária aplicada ao setor, abrindo espaço para uma nova realidade de planejamento vinculado a esse segmento.

## REFERÊNCIAS

ARAGÃO, A.; CONTINI, E. **Agro no Brasil e no Mundo**: uma síntese do período de 2000 a 2020. [S.L.]: Secretaria de Inteligência e Relações Estratégicas da Embrapa, 2021. 68 slides, color. Disponível em: «<https://encr.pw/F6OjO> ». Acesso em: 20 jul. 2023.

BARROS, G. S. C.; CASTRO, N. R.; MACHADO, G. C.; ALMEIDA, F. M. S.; ALMEIDA, A. N. **Boletim Mercado de Trabalho do Agronegócio Brasileiro**. Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA). Piracicaba, 4º trimestre de 2021, 2022. Disponível em: «<https://acesse.dev/qjCJi> ». Acesso em: 20 jul. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 5 out. 1988. Disponível em: «<https://11nk.dev/HWGIg> ». Acesso em: 22 jul. 2023.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 23 nov. 2018a. Disponível em: «<https://11nk.dev/6E26e> ». Acesso em: 22 jul. 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 21 dez. 2023. Disponível em: «<https://11nk.dev/1cHhB> ». Acesso em: 25 jul. 2023.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 19 out. 2022. Disponível em: «<https://11nk.dev/Pt2DT> ». Acesso em: 21 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB nº 1.794, de 23 de fevereiro de 2018**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 26 fev. 2018b. Disponível em: «<https://11nk.dev/fz7le> ». Acesso em: 22 jul. 2023.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 16 out. 2001. Disponível em: «<https://acesse.one/MN2Po> ». Acesso em: 21 jul. 2023.

BRASIL. **Lei nº 4.625, 31 de dezembro de 1922**. Rio de Janeiro: Diário Oficial da União, 2 jan. 1923. Disponível em: «<https://acesse.one/TSxm2> ». Acesso em: 22 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.783, de 31 de dezembro de 1923**. Rio de Janeiro: Diário Oficial da União, 4 jan. 1923. Disponível em: «<https://acesse.dev/6Ir5i> ». Acesso em: 22 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 27 out. 2023. Disponível em: «<https://11nk.dev/h47pB> ». Acesso em: 22 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 13 abr. 1990b. Disponível em: «<https://11nk.dev/6j7Nw> ». Acesso em: 20 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 28 dez. 1990a. Disponível em: «<https://11nk.dev/pahpi> ». Acesso em: 17 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.212, de 24 de dezembro de 1991**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 11 abr. 1996. Disponível em: «<https://11nk.dev/ACCQ4> ». Acesso em: 22 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 27 dez. 1995. Disponível em: «<https://11nk.dev/iBHi4> ». Acesso em: 22 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.** Brasília, DF: Diário Oficial da União, 20 dez. 1996b. Disponível em: «<https://11nk.dev/Zsza4> ». Acesso em: 22 jul. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Brasília, DF: Diário Oficial da União, 30 dez. 1996a. Disponível em: «<https://acesse.one/qJlsc> ». Acesso em: 21 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Brasília, DF: Diário Oficial da União, 28 nov. 1998. Disponível em: «<https://11nk.dev/K9Luf> ». Acesso em: 21 jul. 2023

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Brasília, DF: Diário Oficial da União, 11 jan. 2002a. Disponível em: «<https://encr.pw/iNxOy> ». Acesso em: 22 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.637, de 30 dezembro de 2002.** Brasília, DF: Diário Oficial da União, 31 dez. 2002b. Disponível em: «<https://acesse.one/GkK5d> ». Acesso em: 1 mai. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Brasília, DF: Diário Oficial da União, 30 dez. 2003. Disponível em: «<https://11nk.dev/67xXI> ». Acesso em: 22. jul. 2023

\_\_\_\_\_. **Lei nº 14.848, de 1º de maio de 2024.** Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1º mai. 2024. Disponível em: «<https://acesse.one/i7ybD> ». Acesso em: 2 mai. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.** Brasília, DF: Diário Oficial da União, 8 set. 1970. Disponível em: «<https://acesse.one/lvOy0> ». Acesso em: 22 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 11, de 25 de maio de 1971.** Brasília, DF: Diário Oficial da União, 25 mai. 1971. Disponível em: «<https://11nq.com/9EKcF> ». Acesso em: 22 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975.** Brasília, DF: Diário Oficial da União, 12 set. 2023. Disponível em: «<https://11nk.dev/DI8RX> ». Acesso em: 22 jul. 2023.

BRASIL. **Medida Provisória nº 1.227, de 4 de junho de 2024.** Brasília, DF: Diário Oficial da União, 4 jun. 2024. Disponível em: «[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2024/mpv/mpv1227.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/mpv/mpv1227.htm) ». Acesso em: 7 jun. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Tributação de 2023:** Tabelas de incidência e deduções para cálculo do imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF) em 2023. [Brasília]: Ministério da Fazenda, 4 mai. 2023. Disponível em: «<https://acesse.one/p5hNJ> ». Acesso em: 10 fev. 2024.

BRUFÃO, C. A.; GUSE, J.; VALLE, C. D.; DORR, A. C. **Agronegócio brasileiro:** comparativo da carga tributária para pessoa física x pessoa jurídica na cultura de soja. Boletim de Conjuntura (BOCA), Boa Vista, v. 16, n. 48, p. 702-721, 2023. DOI: «<https://doi.org/10.5281/zenodo.10452475> ». Disponível em: «<https://revista.ioles.com.br/boca/index.php/revista/article/view/2977/983> ». Acesso em: 03 fev. 2024.

CENTRO DE ESTUDOS AVANÇADOS EM ECONOMIA APLICADA (CEPEA); CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA AGRICULTURA E PECUÁRIA (CNA). **PIB do agronegócio brasileiro de 1996 a 2023.** Disponível em: «<https://11nq.com/TY2r0> ». Acesso em: 20 jul. 2023.

CONFAZ. **Convênio ICMS nº 52, de 30 de setembro de 1991.** Brasília, DF: Diário Oficial da União, 30 set. 1991. Disponível em: «[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1991/CV052\\_91#wrapper](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1991/CV052_91#wrapper)». Acesso em: 26 jul. 2023.



\_\_\_\_\_. **Convênio ICMS nº 100, de 06 de novembro de 1997**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 06 nov. 1997. Disponível em: [«https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV100\\_97»](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV100_97). Acesso em: 26 jul. 2023.

COSTA, C.; SANTOS, F. I. **Planejamento tributário e sua aplicação no agronegócio**. Revista Científica da Faculdade de Educação e Meio Ambiente, [S.l.], v. 12, n. edispdir, p. 163-176, 2021. Disponível em: [«https://encr.pw/NLuRP»](https://encr.pw/NLuRP). Acesso em: 26 jul. 2023.

CREPALDI, S. A. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

FOLLONI, A.; BORGHI, V. **Tributação do agronegócio (ITR, ICMS e FUNRURAL) e desenvolvimento sustentável**. Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, Santa Maria, RS, v. 14, n. 2, e32635, maio/ago. 2019. ISSN 1981-3694. DOI: [«http://dx.doi.org/10.5902/1981369432635»](http://dx.doi.org/10.5902/1981369432635). Disponível em: [«https://encr.pw/jRQp7»](https://encr.pw/jRQp7). Acesso em: 18 out. 2023.

FRANK, A. C.; RODNISKI, C. M. **Planejamento tributário para produtor rural: estudo comparativo da carga tributária para pessoa física x pessoa jurídica**. 2016. 21 f. TCC (Graduação) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Oeste de Santa Catarina, Chapecó, 2016. Disponível em: [«https://acesse.one/wFPGC»](https://acesse.one/wFPGC). Acesso em: 04 set. 2023.

NELIS, F. C. T. **Agronegócio, publicidade e os desafios da sustentabilidade: uma avaliação crítica do agro nas mídias que o sugerem como o mais conveniente modelo socioambiental**. 2023. 157 f. Dissertação (Mestrado) – Pós-Graduação em Tecnologia Ambiental, Universidade Federal Fluminense, Rio de Janeiro, 2023. Disponível em: [«https://encurtador.com.br/chkpY»](https://encurtador.com.br/chkpY). Acesso em: 15 jul. 2023.

NERY, C. **Valor da produção da silvicultura e da extração vegetal cresce 27,1% e chega ao recorde de R\$30,1 bilhões. 2022**. Dados elaborados pelo IBGE. Disponível em: [«https://acesse.one/DIVLd»](https://acesse.one/DIVLd). Acesso em: 20 jul. 2023.

SARSO, F. J. H. **Desafios ao crescimento do agronegócio diante da tributação na agropecuária e na agroindústria brasileira**. 2017. 102 f. Dissertação (Mestrado) – Pós-Graduação em Agronegócio, Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2017. Disponível em: [«https://acesse.dev/6eF4L»](https://acesse.dev/6eF4L). Acesso em: 19 outubro 2023.

SCHIAVO, F. **Planejamento tributário: análise das possíveis formas de tributação entre pessoa física e jurídica de um produtor rural**. 2018. 63 f. Dissertação (Graduação) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Caxias do Sul, Rio Grande do Sul, 2018. Disponível em: [«https://acesse.dev/MsMf4»](https://acesse.dev/MsMf4). Acesso em: 02 ago. 2023.