

ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DO AGRONEGÓCIO SOBRE A PRODUÇÃO DO LEITE: UMA ANÁLISE DE APURAÇÃO E DIVULGAÇÃO DOS TRIBUTOS E CUSTOS DE PRODUÇÃO DO LEITE NAS PEQUENAS PROPRIEDADES RURAIS

Fabricio Molica de Mendonça
fabriciomolica@ufsj.edu.br
UFSJ

Erika Loureiro Borba
erikaloureiro.borba@gmail.com
UNIPTAN

Jonathan Geraldo da Silva
jonathantiradentes@hotmail.com
UNIPTAN

Resumo: Este trabalho teve por finalidade levantar a relevância dos tributos na apuração dos custos de produção e comercialização do leite com foco nas atividades realizadas pelos produtores rurais de um município da microrregião de São João del-Rei. Para isso, foi realizada uma pesquisa qualitativa de cunho descritivo e analítico. A coleta de dados foi feita por meio da pesquisa bibliográfica e análise documental e a estratégia de pesquisa foi a pesquisação. Os principais tributos que incidem sobre a atividade leiteira dos pequenos produtores rurais são o Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS), Imposto de Renda (IR) e o FUNRURAL. Tais tributos correspondem a 13% do faturamento da atividade leiteira enquanto os custos, considerando apenas a mão de obra familiar, e lucro correspondem a 68% e 17%, respectivamente. O registro dessas informações nas planilhas de cálculo desenvolvidas neste trabalho pode ser considerado como instrumentos de suporte ao controle e à tomada de decisão dos proprietários.

Palavras Chave: Tributos - Custos - Propriedade Rural - Atividade leiteira - Decisão



1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário nacional é um complexo orgânico formado pelos tributos instituídos em um país segundo princípios e normas específicas, cuja competência para cobrança e operacionalização é dividida entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Consequentemente, há uma gama de tributos incidindo sobre as diversas atividades econômicas.

Nesse contexto, o setor do agronegócio representa a base econômica de muitos estados e municípios brasileiros, contribuindo de maneira direta no desenvolvimento socioeconômico brasileiro. Isso ocorre porque o país é um dos líderes mundiais na produção e exportação de produtos agroindustriais e, ainda, na criação de novas tecnologias voltadas ao setor (NEVES, 2016). Dentro desse setor, a atividade leiteira ganha notoriedade em virtude de sua relevância no cenário nacional. No ano de 2020, por exemplo, as propriedades rurais produziram 845.7 milhões de litros de leite, apresentando um crescimento médio diário de 10,29% dos 100 maiores produtores (SOCIEDADE NACIONAL DE AGRICULTURA, 2021).

Apesar da importância dessa atividade, os resultados obtidos nas propriedades rurais têm apresentado deficitários em virtude de os preços cobrados pelos produtos não serem suficientes para cobrirem os custos, os impostos incidentes e a infraestrutura requerida para que se possa garantir competitividade e sobrevivência desses produtores e da cadeia produtiva da qual estão inseridos (CAPOBIANGO, ABRANTES, 2011).

Em um município da microrregião de São João del-Rei, por exemplo, há uma parcela considerável de pequenas propriedades rurais que trabalha com a produção de leite como atividade principal para o seu sustento e de sua família. Essa condição acaba obrigando os produtores a se preocuparem com a composição dos custos operacionais de produção e com os gastos de pagamento de tributos que incidem na atividade. Porém, a separação dos elementos custos e tributos se torna difícil porque tais tributos acabam surgindo em momentos distintos tanto na produção quanto na venda do leite, dificultando a análise. Então, a pergunta de pesquisa que norteará este estudo é: Como separar custos e tributos da produção leiteira dos pequenos produtores rurais desse município?

Assim, este trabalho teve por finalidade levantar a relevância dos tributos na apuração dos custos de produção e comercialização do leite com foco nas atividades realizadas pelos produtores rurais de um município pertencente à microrregião de São João del-Rei-MG. Mais especificamente, pretendeu-se: a) Identificar os tributos que incidem sobre a atividade leiteira dos pequenos produtores rurais; b) Separar os tributos os custos de produção e da apuração da receita de vendas, de modo que o produtor consiga perceber o volume de tributos e de custos que estão contidos no seu preço de vendas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL E SUAS LIMITAÇÕES

O dever do pagamento de tributos pelos contribuintes não representa uma simples consequência da aplicação da lei, mas um preceito constitucional fundamental para o custeio das despesas públicas (PAULSEN, 2020).

“O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos” (YAMASHITA, 2002, p. 13). Por isso, Costa (2019) ressalta que a compreensão do Direito Tributário cada vez mais se concentra na preocupação em adequar a arrecadação ao exercício dos direitos fundamentais.



Desta forma, a tributação representa um elemento importante para assegurar o exercício dos direitos públicos subjetivos, porém, a atividade de arrecadação é regulada e delimitada por regras conhecidas como limitações constitucionais ao poder de tributar. Há a limitação quanto ao exercício da competência, no qual cada ente é responsável pelo tributo que lhe é devido, como também as imunidades e os princípios constitucionais tributários.

Os princípios constitucionais indicam como a competência tributária deve ser exercida por cada ente político, enquanto as imunidades correspondem a vedações que impedem a tributação em situações específicas (COSTA, 2019).

Essas limitações ao poder de tributar estão presentes no arts. 150 a 152 da Constituição Federal e, de acordo com Paulsen (2020), elas se apresentam tanto como garantias aos contribuintes quanto instrumentos de preservação da forma federativa do Estado, visando a preservação da segurança, da liberdade e da justiça.

A maior fonte de arrecadação do Estado é a tributação. Nesse aspecto, o art. 3º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) conceitua tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Cabe destacar a existência de tributações diversas para cada tipo de atividade econômica, inclusive para o setor do agronegócio.

2.2. ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO NA PROPRIEDADE RURAL

A cobrança de tributo leva em consideração o poder econômico do contribuinte, ou seja, sua capacidade contributiva, de modo que se possa atender o princípio da equidade, dando tratamentos iguais aos iguais (equidade horizontal), fazendo com que aqueles que possuam igual capacidade contribuam com o mesmo valor de tributo e, ainda, para aqueles que possuem capacidades de pagamento diferentes, tributar de forma desigual (equidade vertical), para diminuir as disparidades de renda (autor e data), buscando o bem-estar e a justiça social (art. 193 CF/88), a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III CF/88), a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII) e a função social da propriedade (art. 5º, XXIII e art. 170, III CF/88) (BRASIL, 1988).

Na propriedade rural, a função social é cumprida quando consegue: a) aproveitar os recursos de forma racional e adequado; b) utilizar os recursos naturais e reservar o meio ambiente; c) respeitar as disposições que regulam as relações de trabalho; d) adotar explorações que favoreçam o bem estar dos proprietários e dos trabalhadores (art. 186 CF/88) (BRASIL, 1988).

Como forma de contribuir para que a propriedade rural possa atender essa função social, a política tributária, associada à política agrícola, deve levar em consideração que os preços praticados no mercado devem ser compatíveis com os custos de produção e cobrança de tributos, de forma a incentivar e garantir a comercialização dos seus produtos, conforme determina o art. 187 CF/88 (BRASIL, 1988).

Cabe ressaltar que no agronegócio a propriedade rural é um dos elos da cadeia produtiva, de grande representatividade na economia nacional, demonstrando avanços qualitativos e quantitativos, sendo capaz de contribuir para a geração de emprego e renda e no fomento das demais atividades industriais, comerciais e de serviços no país (CREPALDI, 2019).

2.3. A TRIBUTAÇÃO NO SEGMENTO DO AGROPECUÁRIO

O segmento agropecuário, assim como as empresas dos demais setores, está sujeito ao pagamento de tributos diretos e indiretos, por isso, é fundamental que se faça uma boa



avaliação da tributação a ser aplicada visando compreender as peculiaridades de cada legislação, federal, estadual e municipal, e como elas afetam diretamente a produção e a comercialização de cada produto ofertado por este setor (MARION, 2020).

No agronegócio, apesar da produção advir de pessoas físicas, pequenos produtores, há predomínio maior de grandes indústrias, que dominam o mercado. Então, os pequenos produtores rurais devem manter uma correta gestão contábil das atividades empreendidas, separando adequadamente os elementos faturamento, custos/despesas, tributos e lucros. Entretanto, na maioria das vezes, não há mão de obra qualificada para ajudar nestas questões (CREPALDI, 2020).

A falta de informação entre os produtores rurais aparece como um dificultador da boa gestão dos negócios e faz com que muitas deixem de ser beneficiados com créditos especiais, por exemplo. Esta é uma situação que, se resolvida, pode contribuir para a redução do endividamento das famílias produtoras.

De acordo com a análise de Passos e Sticca (2006), tanto o governo federal quanto os governos estaduais buscam reduzir os tributos que incidem no setor agrícola para fomentar ainda mais o crescimento do setor. Mas, da mesma forma, é preciso considerar o impacto dos tributos na cadeia produtiva dos produtos agrícolas justamente para compreender seus impactos, positivos e negativos, e propor mudanças mais contundentes que beneficiem, principalmente, o pequeno produtor.

Muitos produtores desconhecem a possibilidade de planejamento tributário, além de não terem o controle pleno do que se vende e o que se compra. Sendo assim, é importante que seja demonstrado os benefícios deste planejamento e os ganhos que podem ser alcançados a partir dali.

Marion (2020) levantou os tributos incidentes à atividade do produtor rural pessoa física pecuarista por ente federativo. Nesse aspecto os Tributos Federais são o Imposto de Renda de Pessoa Física; o Imposto Territorial Rural (ITR); o Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL); o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e as Contribuições de Terceiros sobre folhas de pagamento de empregados; Guia de Transporte de Animal para abate (GTA). Os tributos estaduais estão relacionados ao Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Os tributos Municipais são o Imposto Transmissão de Bens Intervivos (ITBI) e Contribuição Sindical Rural e outros.

Entretanto, por ser tratar de atividade leiteira de propriedade rural que utiliza exclusivamente mão de obra familiar, não há a incidência de tributos sobre folha de pagamento, não há pagamento do GTA e nem sobre ITBI e IPVA. Dessa forma, limitou-se trabalhar com os quatro principais tributos que incide sobre essas propriedades e comum a todos os produtores da região estudada: ITR; ICMS; IR e o FUNRURAL, conforme os estudos de Folloni e Borghi (2019).

a) O Imposto Territorial Rural (ITR)

O ITR é um imposto anual, obrigatório, de competência da União, para pessoas físicas e jurídicas proprietárias rurais, titulares de domínio útil e possuidoras de qualquer título de imóvel rural, inclusive por usucapião, cuja base de cálculo é valor fundiário (arts 29, 30 e 31 CTN) (BRASIL, 1966). Esse imposto, de caráter extrafiscal, busca atender o princípio constitucional da função social da propriedade (art.5º, XXIII da CF/88) (BRASIL, 1988), evitando propriedades improdutivas. Por isso, varia em função da área total e do grau de utilização do imóvel. Essas duas variáveis tamanho e grau de utilização incidem de maneiras diferentes. Por um lado, quanto maior o tamanho do imóvel, maior o imposto e, por outro lado, quanto maior o grau de utilização menor o imposto (PAULSEN, 2020).

Para a realização do cálculo do ITR é necessário levar em consideração se há parcelas de terras com algum tipo de proteção ambiental e cobertas por florestas; se as propriedades podem ser consideradas glebas rurais (de até 30 hectares), desde que não tenham outro imóvel rural ou urbano; se as propriedades de instituições sem fins lucrativos de educação e assistência social e; ainda, se há terras improdutivas, conforme determina a Lei Nº 9.393/96 (BRASIL 1996). Por isso, o valor do ITR varia de propriedade para propriedade (Tabela 1).

Tabela 1: Alíquotas do ITR por GU e área do imóvel

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

Fonte: Lei Nº 9.393/96.

A preocupação com a parcela de terras produtivas para incidência do ITR, busca atender os preceitos do art. 170, III, VI e VII da CF/88 que busca atender os princípios da função social da propriedade, defesa do meio ambiente e redução das desigualdades regionais e sociais.

b) Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

O ICMS, previsto no art. 155, II CF, é o imposto estadual sobre Prestações de serviço e sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias com função fiscal, de competência de arrecadação e regulamentação dos Estados-membros e do Distrito Federal. Por isso, cada Estado-membro possui regulamento próprio para este imposto, determinando o prazo de recolhimento e o documento utilizado na arrecadação. No caso da produção rural, tanto o produtor pessoa física quanto jurídica são contribuintes do ICMS. Esse imposto é o mais expressivo dentro de uma propriedade rural (ALEXANDRE, 2021).

O contribuinte do ICMS, definido no artigo 4º da LC 87/96, é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Nas operações interestaduais, quem define as alíquotas do ICMS é o Senado Federal e, internamente, cada Estado-membro e o Distrito Federal define sua alíquota.

E, de acordo com Costa (2019), a sua cobrança deve ser modulada de acordo com o grau de essencialidade da mercadoria ou serviço comercializado, ou seja, quanto mais essenciais forem, menor deverá ser a tributação do ICMS.

c) Imposto de Renda Pessoa Física (IR)

O Imposto de Renda é um tributo federal, previsto no artigo 153, §2º, I da CR/88, que incide sobre a renda de pessoas físicas e jurídicas. No caso da pessoa física, a alíquota é progressiva e para as pessoas jurídicas a alíquota é proporcional (MARION, 2020). O produtor rural pode pagar o IR como pessoa física ou como Pessoa Jurídica, quando a propriedade se torna uma pessoa jurídica (SENE, IRÚN e GAMEIRO, 2018).

No caso da pessoa física rural, os contribuintes são tributados conforme o valor da renda anual, assim: a) há isenção de IR para renda de até R\$ 22.847,76; b) 7,5% para rendas tributáveis entre R\$ 22.847,76 a R\$ 33.919,80; c) 15% rendas tributáveis entre R\$ 33.919,80 a R\$ 45.012,60; d) 22,5%, entre R\$ 45.012,60 a R\$ 55.976,16; e) 27%, para renda tributável acima de R\$ 55.976,16 pagarão a alíquota de 27%. No caso da pessoa jurídica, a tributação está relacionada ao enquadramento tributário da propriedade (MENDES, 2022), que não faz parte do escopo deste trabalho.

De acordo com Sene, Irún e Gameiro (2018), a maioria dos pequenos e médios produtores de leite fazem a opção pelo enquadramento de pessoa física (IRPF), seja por desconhecimento sobre possíveis vantagens trazidos pela pessoa jurídica, ou pela burocracia. Por meio de simulações, os autores constataram que para um volume de até 800 litros de leite dia, o IRPF seria mais vantajoso ao produtor rural, entretanto, esses cálculos precisam ser feitos periodicamente para analisar até que ponto ser tributado como pessoa física é mais vantajoso.

Cabe ressaltar que, para fazer jus a essas alíquotas, é necessário que o produtor rural mantenha livro caixa seja apurado com todas as receitas, despesas e investimentos (BRASIL, 1990). O cálculo é feito em cima do resultado líquido apurado. Entretanto, caso não haja apuração do livro caixa, a legislação considera que o lucro apurado na propriedade é de 20% do faturamento bruto e aplica o percentual sobre esse valor arbitrado (MENDES, 2022).

Apesar de o produtor poder optar entre apresentar ou não o livro caixa, em virtude de pagar mais ou menos tributos, caso faça o opção por não o apresentar e incorrer no lucro arbitrado de 20% do faturamento, a opção por esse tipo de tributação, impossibilita a compensação de prejuízos.

d) FUNRURAL

O Funrural, foi instituído pela Lei Complementar Lei nº 11/1971 (BRASIL, 1971). Atualmente, está disposto na lei 8.212/91 e posteriores alterações (BRASIL, 1991). É definido como a contribuição previdenciária da atividade rural, obrigatória para pessoa física e jurídica, calculada sobre a receita bruta da comercialização de produtos rurais, sob a responsabilidade da união.

Para o produtor rural pessoa física, os percentuais são: 1,2% destinado para o INSS Patronal; 0,1% para o RAT (Riscos Ambientais do Trabalho); 0,2% para o Senar (Serviço Nacional de Aprendizagem Rural). Então, para encontrar o valor do FUNRURAL, basta multiplicar o faturamento por 1,5% (ARANTES, 2017).

O recolhimento da obrigação do FUNRURAL é do adquirente, consumidor, consignatário ou cooperativa, conforme determina a Lei 8.212/91 em conformidade com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional.

3. METODOLOGIA

Para atender ao objetivo proposto, foi realizada uma pesquisa qualitativa de cunho descritivo e analítico. Esse tipo de pesquisa é o mais indicado por permitir a compreensão de impactos sociais e culturais de um fenômeno, pois visa compreensão do objeto de análise com foco no particular, o individual e o peculiar que se definem no seu desenvolvimento (TRIVIÑOS, 1987; GODOY, 1995; RAMPAZZO 2002).

Quanto ao gênero, se trata de uma pesquisa empírica que, segundo Demo (1995) é aquela que codifica a face mensurável da realidade social. Em relação aos objetivos, possui cunho explicativo, que de acordo com Dencker (1998) e Collis e Hussey (2005) esse tipo de pesquisa busca explicação para um fenômeno no sentido de entendê-lo e agregar elementos ao conhecimento.

E, como estratégia de pesquisa, a pesquisa-ação, visto que, em um projeto dessa natureza, o pesquisador não é apenas um observador, mas um agente ativo do objeto pesquisado, buscando gerar informações concretas para as organizações estudadas (THIOLLENT, 2009). Este método de pesquisa “deve gerar soluções práticas para as empresas e conhecimento para a academia” (THIOLLENT, 2009).

Os recursos metodológicos usados foram pesquisa bibliográfica e pesquisa documental, tendo como base os demonstrativos e documentos de 10 pequenos proprietários rurais, produtores de leite, que apresentam condições semelhantes de produção e fornecimento.

Com base nesses documentos, foram estruturadas planilhas de controle de gastos, faturamento, tributos e remuneração do proprietário, de modo que fosse possível criar demonstrativos com informações condensadas, de fácil entendimento, de modo que o proprietário rural possa compreender a real situação da atividade leiteira.

Como forma de ilustrar a realidade, foram trabalhados com dados médios para poder simular a realidade de uma propriedade contendo: o volume, a pontuação de mercado, o custo e os tributos da propriedade, bem como a remuneração da mão de obra familiar empregada. A partir de então, pode-se analisar o desempenho da propriedade.

As propriedades investigadas variam de 50 a 200 hectares de terra, com uso de mais de 80% da área útil, descontando áreas de Preservação Permanente (APP) e terras improdutivas, com valor venal médio igual a R\$ 320.000,00, condição que exige da declaração do Imposto de Renda. A produção média mensal é igual a 4651 litros de leite, equivalente a 155 litros/dia, vendidos a um preço unitário igual a R\$0,80, com adicional de mercado 1,5414 e incentivo à produção leiteira igual a 0,025 por litro. A receita média anual bruta é de R\$150.000,00 (superior a R\$ 142.798,50), com renda média anual de 31.500,00, considerando todas as atividades da propriedade, enquadrando-se na alíquota de 7,5% sobre o lucro.

4. RESULTADO E DISCUSSÃO

4.1 TRIBUTOS QUE INCIDEM SOBRE A ATIVIDADE LEITEIRA DOS PEQUENOS PRODUTORES RURAIS

Por meio do levantamento dos demonstrativos do grupo de produtores de leite pesquisados no período de janeiro a maio de 2022, pode-se perceber que os principais tributos que os produtores rurais da região pagam como pessoa física são ITR; ICMS, IR e o FUNRURAL, conforme apontaram os estudos de Folloni e Borghi (2019). Apesar de existirem outros tributos de menor peso na propriedade, a pesquisa se concentrou nesses.

a) Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)

A realização do cálculo do ITR nas propriedades rurais analisadas, levou em consideração o tamanho das terras que, no geral, se concentra na faixa entre 50 a 200 hectares, com uso maior que 80% da propriedade, levando em consideração as parcelas que não podem ser exploradas por serem áreas de proteção ambiental e cobertas por florestas; solos improdutivos ou algum outro tipo de impedimento legal. Apesar de o valor do ITR variar de propriedade para propriedade, neste estudo foram trabalhados com os dados médios.

O valor médio venal das propriedades na região estudada é igual a R\$320.000,00. Considerando as alíquotas do ITR por Grau de Utilização do Imóvel associados à área total do imóvel em hectares, conforme o que determina a Lei nº9393/96, representada por meio da Tabela 1, foi aplicada a alíquota de 0,07% sobre o valor venal do imóvel. Dessa forma, o valor do ITR médio para as propriedades é igual a R\$ 224,00 anuais (R\$ 320.000,00 x 0,07%), o que representa um valor de R\$ 18, 67 (R\$ 224,00/12) por mês.

b) Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

Em Minas Gerais, o ICMS é igual a 12% para a atividade leiteira e são calculados sobre o valor in natura do leite acrescido do adicional de mercado.

No caso estudado, as propriedades vendem aos Laticínios o leite in natura a R\$0,80 o litro, com um adicional de mercado de 1,5414 em cima do volume de produção. Assim, estima-se um ICMS mensal, por produtor, em torno de R\$1.306,80 [12% x (0,80 + 1,5414) x 4651 litros de leite]. Esse tributo é o mais expressivo dentro das propriedades estudadas, corroborando com os estudos de Alexandre (2021).

c) Imposto de Renda Pessoa Física (IR)

O grupo de produtores analisados é tributado como pessoa física, indo ao encontro do estudo realizado Sene, Irún e Gameiro (2018), que afirmam que os produtores tomam essa decisão sem investigar se realmente é a melhor opção. Entretanto, se considerar que a produção dessas propriedades é em torno de 155 litros de leite dia, volume bem inferior a 800 litros/dia, a decisão por ser tributado como pessoa física é a melhor opção.

Como pessoa física, os produtores rurais podem ser tributados por meio de alíquotas que variam de 7,5% e 27,5% sobre o lucro apurado depois de deduzido os custos da propriedade da receita de vendas. Entretanto, para fazer jus a essas alíquotas sobre o lucro líquido da propriedade, é necessário que o livro caixa seja apurado com todas as receitas, despesas e investimentos (BRASIL, 1990).

Caso não seja apresentado o livro caixa com todas as informações, será aplicada a alíquota de 20% sobre a Receita Bruta para encontrar o possível lucro líquido, ou seja, é como se a legislação arbitrasse o lucro, considerando 20% como o lucro e 80% como os custos e despesas da propriedade.

Entretanto, a opção entre apresentar ou não o livro caixa pode ser uma estratégia da propriedade, perseguindo menor incidência de tributos, ou seja, se o lucro líquido é menor que 20%, então, a opção de apresentar o livro caixa é a melhor, entretanto, se o lucro for maior que 20%, a opção do lucro arbitrado passa a ser a melhor opção.

Cabe ressaltar que, se a propriedade não apresentar o livro caixa com o intuito de obter menor incidência do Imposto de Renda, pode não ser benéfica, visto que, tal estratégia impossibilita a compensação de prejuízos, o que requer uma análise de custo-benefício muito bem estruturada, conforme o entendimento de Mendes (2022).

No caso das propriedades estudadas, o faturamento médio mensal é de R\$11.162,29, com lucro antes de Imposto de Renda igual a R\$2.073,04. O imposto de renda dessas propriedades, considerando esse lucro é de 7,5%, ou seja, em torno de R\$156,32.

Entretanto, caso a propriedade não tenha livro de caixa, o lucro arbitrado seria de R\$2.232,46 (20% x R\$11.162,29), e o imposto de renda seria igual a R\$167,43 (R\$ R\$2.232,46 x 7,5%), representando uma diferença de R\$11,11, que parece pouco relevante em termos absolutos, tem maior significância em termos relativos, pois representa um aumento de 7,1% a mais de imposto de renda.

d) FUNRURAL

No que se refere ao FUNRURAL, R\$133,95 são destinados para o INSS Patronal (1,2% x R\$11.162,30); R\$22,32 para o SENAR (0,20% x R\$11.162,30); R\$11,16 para o RAT (Riscos Ambientais do Trabalho) (0,10% x R\$11.162,30), montando em R\$167,43, relacionado com a atividade leiteira.

Além desses tributos, há também o custo da EMBRAPA no valor fixo de R\$10,00 e a Taxa de Sanidade Animal (IMA) de 0,04% sobre o volume de leite que representa R\$1,67.



4.2 RECEITA DE VENDAS, CUSTOS E TRIBUTOS NA ATIVIDADE LEITEIRA

Para mostrar o impacto dos tributos sobre o produtor de leite, foi elaborado o exemplo, com base no desempenho médio das propriedades locais do município estudado, em que os dados foram inseridos na planilha criada com a finalidade de fazer a apuração do cálculo (Tabela 2).

Tabela 2: Planilha de apuração de faturamento, custos e tributos dos proprietários do município estudado

Descrição	Quantidade	Unitário	Crédito	Débito
Leite in natura	4651	0,80	3.720,80	
Adicional de mercado	4651	1,5414	7.169,24	
Incentivo à produção leiteira	10890	0,025	272,25	
Subtotal 1			11.162,29	
Tarifa EMBRAPA				10,00
ITR				18,67
Funrural	11.162,30	1,20%		133,95
Taxa sanidade animal (IMA)	4.651,00	0,04%		1,67
SENAR		0,20%		22,32
Funrural/RAT		0,10%		11,16
Subtotal 2			11.162,29	197,77
Base Cálculo ICMS (in natura + Adicional de mercado)	10.890,04			
ICMS (12% x 10.890,04)				1.306,80
Líquido a receber descontando ICMS			9.657,72	
Custos alimentação rebanho				4.328,53
Outras despesas				1.837,14
Custo de Capital + ITR				1.407,82
Subtotal 3			9.657,72	7.573,49
Resultado antes do Imposto de renda			2.084,22	
Imposto de Renda (7,5%)		7,5%	156,32	
Resultado líquido			1.927,90	

Fonte: Dados da pesquisa.

A média de produção vendida das propriedades estudadas foi igual a 4651 litros de leite vendidos ao preço pago pelo laticínio de R\$0,80. Além desse valor, os proprietários recebem um adicional de mercado, relacionado à qualidade e desempenho, apurado em forma de pontuação, em que, em média, os proprietários alcançaram R\$1,54 e, ainda, R\$0,025 de incentivo à produção leiteira. Considerando esses valores, o faturamento alcançado pela propriedade será igual a R\$11.162,29.

Desse valor, há gastos relacionados aos custos de produção e tributos que são deduzidos. Dentre eles, a tarifa cobrada pela EMBRAPA no valor de R\$10,00, o ITR no valor de R\$ 18,67; o Funrural e o Funrural/RAT no valor de 145,11 (133,95+11,16) equivalente a 1,30%, taxa de sanidade animal (IMA), no valor de R\$1,16 (0,04%), SENAR, no valor de 22,32 (0,20%). Há também a incidência de 12% sobre a base de cálculo que envolve o valor pago relacionado ao leite in natura e o adicional de mercado. Dessa forma o valor do ICMS é igual a R\$1.306,80 (12% x R\$10.890,04).

Além desses, há os gastos com a produção contendo custos de alimentação, que no caso, foi igual a R\$ 4.328,53, gastos com mão de obra, que nos casos estudados, eram substituídos pela mão de obra familiar e, portanto, não recebem salários, outras despesas no



valor de R\$1.837,14 e Custo de Capital no valor de R\$1.407,82. Para efeitos de ilustração, partiu-se do princípio de que a propriedade faz uso do livro caixa e, em virtude do valor apurado, o percentual de IR é igual a 7,5%.

Por meio do lançamento de todos esses valores na planilha desenvolvida no projeto de extensão, percebe-se que o lucro líquido apurado pelo proprietário rural é igual a R\$1.927,90 que equivale a 17,27% do faturamento.

No caso apresentado, houve sobra de R\$1.927,90 para o produtor em virtude de ele não ter contratado mão de obra de terceiros e nem ter se submetido a alíquota de 20% sobre o faturamento. Caso houvesse a contratação de mão de obra para a atividade por um salário mínimo, a atividade apresentaria prejuízo em função do salário e dos encargos sociais e trabalhistas que incide sobre esse salário.

Os indicadores de desempenho da atividade leiteira nas propriedades estudadas podem ser retirados da Tabela 3, que foi uma forma de fazer a demonstração dos valores de forma mais didática e apresentável.

Por meio dessa tabela, pode-se perceber que a carga tributária na atividade leiteira é relevante, representando 13% do faturamento bruto; os custos e despesas da propriedade representa 68%, proporcionando um resultado líquido da propriedade de 17,27%. Tais informações são necessárias, visto que, o proprietário rural tem que compreender que o que sobra para remunerar o seu esforço é equivalente a 17,27% do faturamento.

Tabela 2: Modelo de relatório gerencial para registrar faturamento, custos, tributos, lucro e desempenho das propriedades leiteiras do município estudado

item	Total	%
Receita Bruta de Vendas	11.162,29	100%
Leite in natura	3.720,80	
Adicional de mercado	7.169,24	
Incentivo a produção leiteira	272,25	
(-) Deduções tributos	1.504,57	13%
ITR	18,67	
ICMS	1.306,80	
FUNRURAL	167,43	
Taxa sanidade animal (IMA)	1,67	
Taxa EMBRAPA	10,00	
(=) Receita Líquida de Vendas	9.657,72	87%
(-) Custos e despesas da propriedade	7.573,49	68%
Custos alimentação rebanho	4.328,53	
Outros custos e despesas	1.837,14	
Custo de Capital	1.407,82	
(-) Lucro antes de Imposto de Renda	2.084,22	18,67%
(-) Imposto de Renda	156,32	1,40%
(=) Resultado líquido da propriedade	1.927,90	17,27%

Fonte: Dados da pesquisa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve por finalidade levantar a relevância dos tributos na apuração dos custos de produção e comercialização do leite com foco nas atividades realizadas pelos produtores rurais de um município da microrregião de São João del-Rei. Para isso, foi

realizada uma pesquisa qualitativa de cunho descritivo e analítico, tendo a pesquisa bibliográfica e análise documental como estratégias de coleta de dados.

Os principais tributos que incidem sobre a atividade leiteira dos pequenos produtores rurais são o ITR, ICMS, IR e o FUNRURAL. Tais tributos correspondem, em média, a 13% do faturamento da atividade leiteira.

Os custos e despesas da propriedade rural correspondem a 68% sobre o faturamento, considerando o uso apenas da mão de obra familiar. A contratação de uma mão de obra para trabalhar exclusivamente na atividade, considerando o valor médio de captação de leite dos proprietários, poderia inviabilizar a atividade.

Percebeu-se que há a necessidade de manter todas as informações relacionadas a receitas e gastos em um livro de caixa para que se possa calcular o imposto de renda, entretanto, no momento da apuração do imposto, o proprietário pode optar em calcular com base no lucro da propriedade ou por arbitramento, considerando o lucro equivalente a 20%. Entretanto, o uso do arbitramento não permite que sejam registrados os prejuízos anteriores.

As planilhas de cálculo desenvolvidas podem ser consideradas como instrumentos de suporte ao controle e à tomada de decisão dos proprietários, visto que, por meio delas é possível identificar o valor do faturamento, dos custos, dos tributos e do lucro.

Cabe ressaltar que, como o estudo foi feito para desenvolver uma planilha para registrar informações sobre faturamento, tributos, custos e lucro da propriedade rural na atividade leiteira, não foi possível estabelecer uma série histórica dentro das propriedades estudadas.

6. REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, R. Direito Tributário. Salvador: Juspodivm Editora, 2021.

ARANTES, F. T. FUNRURAL: obrigação tributária e relação jurídica. Revista de finanças públicas n. 25 • v. 135 • IV Trim, 2017, disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/9/4>, acesso em 15 jun 2022.

BRASIL Lei 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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 12 de abr de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18023.htm. Acesso em: 20 de jul 2021.

BRASIL Lei Complementar n 11, de 25 de maio de 1971. Institui o Programa de Assistência ao Trabalhador Rural, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 de mai 1971. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp11.htm Acesso em: 20 de jul 2021.

BRASIL, Lei Complementar nº 11, de 25 de maio de 1971, Institui o Programa de Assistência ao Trabalhador Rural, e dá outras providências, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp11.htm, acesso em 13 jun 2022.

BRASIL, Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18212cons.htm, acesso em 12 jun 2022.

BRASIL, Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19393.htm, acesso em 13 jun 2022

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm., acesso em: 15 jun. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, acesso em 15 jun 2022.

CAPOBIANGO, R, P; ABRANTES, L. A. Incidência tributária no custo de produção e comercialização do leite em Minas Gerais, Revistas Custos e agronegócio. V.7, nº 1. Jan-Abr,2011.



COLLIS, J e HUSSEY, R. Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COSTA, R. H. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CREPALDI, S. Contabilidade Rural: Uma Abordagem Decisorial. 9ed. São Paulo: Atlas, 2019.

DEMO, P. Metodologia científica em ciências sociais. 3 ed., São Paulo: Atlas, 1995.

DENCKER, A. F.M. Métodos e técnicas de pesquisa em turismo. São Paulo: Futura, 1998.

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>. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/32635>, acesso em: 15 jun. 2022.

GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 35, n. 3, p.20-29, maio/jun. 1995.

MARION, J.C. Contabilidade Rural: agrícola, pecuária e Imposto de Renda, 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2020.

MARTINS, P. do C. Efeitos de políticas públicas sobre a cadeia produtiva do leite em pó. Cadeias produtivas no Brasil. Análise da Competitividade, Brasília: Embrapa Comunicação para Transferência de Tecnologia, 2001, p.239-272.

MENDES, L. G. Imposto de renda para produtor rural: leis e normas em que você deve ter atenção, Aegro, (2020) disponível em 2022 <https://contadores.aegro.com.br/imposto-de-renda-para-produtor-rural/>, acesso em: 12 jun. 2022.

MOREIRA, R. de L. et al. Impacto do ICMS no Custo de Produção do Leite: Um estudo na cadeia agroindustrial do estado de Minas Gerais. In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 28., 2008, Rio de Janeiro. A integração de cadeias produtivas com a abordagem da manufatura sustentável. Rio de Janeiro: ABEPRO, 2008. Disponível em: Acesso em: 20 ago. 2021.

NEVES, M. F. Vai agronegócio! 25 anos cumprindo missão vitoriosa. São Paulo: Editora Canoaeste, 2016.

PASSOS, A. R.; STICCA, R. M. Tributação e Agronegócio. Produção e Comercialização Agropecuária. 2006. Disponível em: http://www.psa.com.br/upload/tributacao_e_agronegocio._producao_e_comercializacao_agropecuaria_092006.pdf. Acesso em: 20 ago. 2021.

PAULSEN, L. Curso de Direito Tributário Completo. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, L. Curso de direito tributário completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

RAMPAZZO, L. Metodologia científica: para alunos dos cursos de graduação e pós-graduação. São Paulo: Loyola, 2002.

SENE, G. A., IRÚN, B. G., GAMEIRO, A. H. Planejamento tributário na atividade leiteira: um estudo comparativo. Gestão, Inovação e Empreendedorismo, v. 1, n. 1, p. 36-45, 2018 Tradução. Disponível em: <http://ojs.ciebe.com.br/index.php/GIE-METRO/article/view/5>. Acesso em: 15 jun. 2022.

SOCIEDADE NACIONAL DE AGRICULTURA, Grandes produtores de leite cresceram em 2020. Disponível em: [https://www.sna.agr.br/grandes-produtores-de-leite-cresceram-em-2020/#:~:text=Juntas%2C%20as%20empresas%20produziram%20845.7,Geografia%20a%20Estatística%20\(IBGE\)](https://www.sna.agr.br/grandes-produtores-de-leite-cresceram-em-2020/#:~:text=Juntas%2C%20as%20empresas%20produziram%20845.7,Geografia%20a%20Estatística%20(IBGE).). Acesso em: 20 de jul. de 2021.

THIOLLENT, M. Metodologia da Pesquisa-ação. 17ª edição. São Paulo: Cortez, 2009.

TIPKE, K; YAMASHITA, D. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002.

TRIVIÑOS, A. N. S. Introdução à pesquisa em ciências sociais. São Paulo: Atlas, 1987.