

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

ANÁLISE DAS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO PARA ELOS DA
CADEIA PRODUTIVA DA CARNE BOVINA

Diego Rodrigo Gurkewicz Rodrigues

Ciências Contábeis

CAMPO GRANDE – MATO GROSSO DO SUL
2016

UNIVERSIDADE ANHANGUERA-UNIDERP
PROGRAMA DEMESTRADO PROFISSIONAL EM PRODUÇÃO E
GESTÃO AGROINDUSTRIAL

ANÁLISE DAS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO PARA ELOS DA
CADEIA PRODUTIVA DA CARNE BOVINA

Diego Rodrigo Gurkewicz Rodrigues

Orientador: Prof. Dr. Guilherme Cunha Malafaia

Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação em nível de Mestrado Profissional em Produção e Gestão Agroindustrial da Universidade Anhanguera-Uniderp, como parte das exigências para a obtenção do título de Mestre em Produção e Gestão Agroindustrial.

CAMPO GRANDE – MATO GROSSO DO SUL
Julho – 2016

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

R612a

Rodrigues, Diego Rodrigo Gurkewicz.

Análise das formas de tributação para elos da cadeia produtiva da carne bovina / Diego Rodrigo Gurkewicz Rodrigues. -- Campo Grande, 2016.
60f.

Dissertação (mestrado) – Universidade Anhanguera – Uniderp, 2016.

“Orientação: Prof. Dr. Guilherme Cunha Malafaia.”


1. Bovinocultura. 2. Carga tributária – Brasil. 3. Planejamento tributário. 4. Ponto de equilíbrio. Título.

CDD 21.ed. 636.213
336.20981


FOLHA DE APROVAÇÃO

Candidato: **Diego Rodrigo Gurkewicz Rodrigues**

Dissertação defendida e aprovada em 4 de julho de 2016 pela Banca Examinadora:



Prof. Doutor **Guilherme Cunha Malafaia (Orientador)**



Prof. Doutor **Diego Gomes Freire Guidolin (Universidade Anhanguera-Uniderp)**



Prof. Doutor **Emanuel Marcos Lima (Universidade Federal de Mato Grosso do Sul)**

DEDICATÓRIA

A minha amada esposa Keila,
a minha princesinha Yasmim e
para meus amados pais, Luiz
e Angela que sempre
estiveram ao meu lado em
busca das conquistas.

AGRADECIMENTOS

Ao amor da minha vida, minha amiga, namorada, esposa e eterna amante Keila Criscila da Silva, pois sem você não teria forças para voar e não saberia que caminho deveria seguir. Por todo apoio dado durante as viagens e segurar as pontas durante minhas ausências e principalmente nos momentos de estresse. Você sempre foi e sempre será meu porto seguro, minha incentivadora e meu lar, se hoje concluí mais esta etapa, 50% devo a você meu amor.

Minha princesinha Yasmim, fonte de inspiração e energia que mesmo pequena sabia que o papai precisava viajar, mas sempre voltava para casa e brincaria de cavalinho assim que pudesse.

Aos meus pais e irmão por tudo o que contribuíram para minha vida e formação de meu caráter.

Meu Orientador, Prof. Doutor Guilherme Cunha Malafaia, pelo auxílio e cobranças durante o mestrado. Tornei-me uma pessoa melhor e me dedicarei cada vez mais pela qualidade dos meus trabalhos, afinal, “tu és o reflexo do que tu faz, se tu faz um trabalho bom, tu és bom, se tu faz um trabalho porco...” obrigado!

A coordenadora e professora Denise Pedrinho por toda ajuda e conselhos distribuídos durante o tempo de mestrado.

Aos meus grandes amigos e irmãos Flávio Ferraz de Campos Júnior, Normandis Cardoso Filho e Rafaela Messias, pois conselhos que recebi foram de grande valia e também sabia que quando estava longe, minhas princesas estavam seguras.

A Faculdade de Educação e Cultura de Vilhena – FAEV – UNESC pelo auxílio não só financeiro, mas também por disponibilizar dois dias na semana eu estar ausente da instituição.

A Márcia Rita Malheiros, Francisco Malheiros (GE) e Gustavo Malheiros, por terem me acolhido como filho e irmão, afinal por tudo o que representaram e sempre representarão em minha vida. Não tenho palavras para agradecer da forma que gostaria.

Aos professores Celso Correia, Daniel Massen, Deisy Lúcia, Diego Guidolin, Francisco de Assis, José Bono, Marcos Barbosa, Silvio Favero, Wolff Camargo, que contribuíram direta e indiretamente em meu aprendizado.

Aos meus colegas de Mestrado, em especial Herlones, companheiro nas viagens de ônibus de volta para casa, Leonardo, pelo ensino de como devemos nos empenhar, Marcelo, por contribuir com meu conhecimento e Samuel por todo auxílio intelectual e também pelas caronas até a rodoviária.

Enfim, obrigado a todos que estiveram ao meu lado e torceram por esta importante conquista.

SUMÁRIO

	Página
LISTA DE ABREVIATURAS.....	vii
LISTA DE TABELAS	ix
LISTA DE QUADROS	xii
LISTA DE FIGURAS	xiv
RESUMO	xv
ABSTRACT	xvi
1. INTRODUÇÃO GERAL.....	01
2. REVISÃO GERAL DE LITERATURA.....	02
2.1 Cadeia Produtiva da Carne Bovina.....	02
2.2 Sistema Tributário Nacional.....	05
2.2.1 Tributos Federais.....	06
2.2.2 Imposto de Renda – IR.....	07
2.2.3 Imposto sobre Propriedade Territorial Rural – ITR	08
2.2.4 Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI	10
2.2.5 Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS	10
2.2.6 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL	12
2.2.7 Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural – FUNRURAL	12
2.3 Tributos Estaduais	13
2.3.1 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação – ICMS	13
2.4 Regras de Tributação para os Produtores Rurais.....	15
2.5 Regime Tributário para as Empresas	16
2.5.1 Lucro Real	16
2.5.2 Lucro Presumido	18
2.5.3 Simples Nacional.....	19
2.6 Teoria da Tributação Ótima	21
2.7 Planejamento e Análise Tributária	22

3. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS GERAIS	24
4. ARTIGO	27
RESUMO	27
ABSTRACT	28
4.1 Introdução	29
4.2 Materiais e Métodos.....	30
4.3 Resultados	34
4.3.1 Análise Tributária para Produtores Rurais.....	34
4.3.2 Análise Tributária para Frigoríficos.....	37
4.3.3 Análise Tributária para Casas de Carne.....	45
4.4 Conclusão	53
4.5 Referências Bibliográficas.....	56

LISTA DE ABREVIATURAS

CCIR- Certificado de Cadastro de Imóvel Rural
COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONDER - Conselho de Desenvolvimento do Estado de Rondônia
CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DAS – Documento de Arrecadação Simplificada
FUNRURAL - Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural
ICMS - Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicação
INCRA - Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR - Imposto sobre a Renda
IRPF - Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS – Imposto sobre Serviços
ITCMD - Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos*
ITBI – Imposto sobre Transmissão Bens Imóveis Inter Vivos
ITR - Imposto Territorial Rural
MVA – Margem do Valor Agregado
PIB – Produto Interno Bruto
PIS/Pasep - Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

LISTA DE TABELAS

	Página
Tabela 01 Fatos ocasionados em uma propriedade rural que exerça a atividade de engorda bovina em sistema de confinamento de 200 animais durante um ano.....	34
Tabela 02 Imposto de Renda para o produtor rural que optar pelo regime simplificado de apuração, permitindo redução da base de cálculo para 20% da receita bruta auferida durante o ano.....	34
Tabela 03 Demonstrativo de apuração do imposto devido pelo produtor que fizer a opção pelo recolhimento do IR deduzindo as despesas os prejuízos e os investimentos realizados na atividade durante um ano.....	35
Tabela 04 Comparação entre a forma simplificada e completa para apurar o IR devida pelo produtor rural que tem como atividade a engorda de bovinos no sistema de confinamento durante um ano.....	35
Tabela 05 Ponto de equilíbrio entre os dois regimes tributários para o produtor rural. O ponto de equilíbrio foi atingido com a produção e comercialização de aproximadamente 275 bovinos por ano.....	36
Tabela 06 Fatos incorridos para frigoríficos, receita da atividade, custos de aquisição, despesas operacionais e despesas com pessoal.....	37
Tabela 07 Cálculo do ICMS incidente para frigoríficos situados no estado de Rondônia conforme Resolução nº 3 de 18/07/2007 – CONDER, permitindo crédito presumido de 75% sobre a receita.	38
Tabela 08 Apresentação dos impostos incidentes sobre frigoríficos que optarem pelo recolhimento dos tributos com base no Simples Nacional de acordo com o anexo II – indústria.	39

Tabela 09	Apresentação dos impostos incidentes sobre frigoríficos que optarem pelo recolhimento dos tributos com base no Lucro Presumido.....	40
Tabela 10	Simulação dos impostos incidentes sobre frigoríficos que optarem pelo regime de recolhimento com base no Lucro Real Anual.....	40
Tabela 11	Comparação da carga tributária entre os regimes: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.....	41
Tabela 12	Fatos incorridos para frigoríficos, receita da atividade, custos de aquisição, despesas operacionais e despesas com pessoal que apresentam o ponto de equilíbrio entre os regimes tributários..	42
Tabela 13	Cálculo do ICMS incidente para frigoríficos situados no estado de Rondônia conforme Resolução nº 3 de 18/07/2007 – CONDER, permitindo crédito presumido de 75% sobre a receita.....	42
Tabela 14	Apresentação dos impostos incidentes sobre frigoríficos que optarem pelo recolhimento dos tributos com base no Simples Nacional de acordo com o anexo II – indústria – Ponto de Equilíbrio.....	43
Tabela 15	Apresentação dos impostos incidentes sobre frigoríficos que optarem pelo recolhimento dos tributos com base no Lucro Presumido – Ponto de Equilíbrio.....	43
Tabela 16	Impostos incidentes sobre frigoríficos que optarem pelo regime de recolhimento com base no Lucro Real Anual – Ponto de Equilíbrio.....	44
Tabela 17	Comparação da carga tributária entre os regimes: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.....	44
Tabela 18	Fatos ocorridos por uma casa de carne, sua receita, seus custos e despesas realizadas durante um ano.....	46

Tabela 19	Cálculo do ICMS Substituto Tributário incidente para casa de carne situada no estado de Rondônia conforme DECRETO Nº 15590, DE 16 DE DEZEMBRO DE 2010 e RICMS-RO/1998 ...	46
Tabela 20	Carga tributária incidente sobre casa de carne enquadrada no anexo I do Regime Simplificado – Simples Nacional situado no estado de Rondônia.....	47
Tabela 21	Apresentação e cálculo dos impostos incidentes sobre casa de carne que optar pelo recolhimento dos tributos com base no Lucro Presumido.....	48
Tabela 22	Elaboração da Demonstração do resultado do exercício para apresentação do cálculo dos impostos incidentes sobre as empresas cuja atividade é a comercialização de carne bovina com recolhimento realizado através do Lucro Real.	49
Tabela 23	Comparação da carga tributária para a casa de carne entre os regimes: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.....	50
Tabela 24	Fatos ocorridos por uma casa de carne, sua receita, seus custos e despesas realizadas durante um ano referente ao ponto de equilíbrio entre os regimes tributários.	50
Tabela 25	Cálculo do ICMS Substituto Tributário incidente para casa de carne situada no estado de Rondônia conforme DECRETO Nº 15590, DE 16 DE DEZEMBRO DE 2010 e RICMS-RO/1998 – Ponto de Equilíbrio.....	51
Tabela 26	Carga tributária incidente sobre casa de carne enquadrada no anexo I do Regime Simplificado – Simples Nacional situado no estado de Rondônia – Ponto de Equilíbrio.....	51
Tabela 27	Apresentação e cálculo dos impostos incidentes sobre casa de carne que optar pelo recolhimento dos tributos com base no Lucro Presumido – Ponto de Equilíbrio.....	52
Tabela 28	Elaboração da Demonstração do resultado do exercício para apresentação do cálculo dos impostos incidentes sobre as	

	empresas cuja atividade é a comercialização de carne bovina e enquadrada no regime do Lucro Real – Ponto de Equilíbrio..	52
Tabela 29	Comparação da carga tributária para a casa de carne entre os regimes: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real – Ponto de Equilíbrio.....	53

LISTA DE QUADROS

	Página
Quadro 01 Faixas do Imposto de Renda, suas respectivas alíquotas e sua parcela a deduzir do imposto devido.....	08

LISTA DE FIGURAS

	Página
Figura 01 Modelo de Cadeia Produtiva.....	03

ANÁLISE DAS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO PARA ELOS DA CADEIA PRODUTIVA DA CARNE BOVINA

RESUMO: A carne bovina está entre os principais alimentos consumidos mundialmente e o Brasil nas últimas décadas tem se tornando um dos principais fornecedores deste alimento. No Brasil possui aproximadamente 212 milhões de cabeças de animais e o estado de Rondônia apresenta cerca de 13 milhões de cabeças de bovinos, ocupando oitavo lugar de maior produção no Brasil. Apesar da grande quantidade de animais e de produção, esta cadeia produtiva não se mostra eficiente e interligada em seus elos se comparado a outras cadeias. Um fator que influencia para a fragilidade está ligada a alta carga tributária que existe no país e a complexidade existente em cada estado brasileiro que possui regras próprias para a incidência dos impostos estaduais. A realização de pesquisa bibliográfica sobre a tributação incidente em cada elo da cadeia foi desenvolvida de forma exploratória junto a Legislação Federal e a Legislação do Estado de Rondônia para definição dos impostos estaduais. O trabalho foi desenvolvido através de simulações para verificar a carga tributária. A pesquisa buscou analisar o total de tributos incidentes para cada elo da cadeia, realizando comparações entre os regimes tributários além de apresentar o ponto de equilíbrio tributário incidente sobre cada elo da cadeia. Com os resultados obtidos mostra-se para o produtor rural a arrecadação dos tributos com base no regime simplificado o de melhor escolha, para os frigoríficos ficou evidenciado o regime tributário com base no Lucro Presumido e para as casas de carne o regime tributário com menor arrecadação de tributos foi o com base no Lucro Presumido. Para finalizar a pesquisa, foi apresentado o ponto de equilíbrio entre os regimes tributários existentes para cada fase da cadeia produtiva da carne bovina.

Palavras Chave: Bovinocultura; Carga Tributária; Planejamento Tributário; Ponto de Equilíbrio.

ANALYSIS OF TAXES FORMS FOR THE BEEF PRODUCTION CHAIN

ABSTRACT: Beef is one of the main foods consumed worldwide and Brazil in recent decades has become one of the main suppliers of this food. The country possess approximately 212 million livestock units. The state of Rondônia has about 13 million cattle heads, occupying eighth place of higher production in Brazil. Despite the large number of animals and production, this producing chain is inefficient and interconnected in its links compared to others. One factor that influences the fragility is linked to high burden taxes that exists in the country and the existing complexity in each Brazilian state has its own rules to the impact of state taxes. The bibliographic research on taxation incident on each link in the chain was developed in an exploratory way with the Federal and the State of Rondônia Legislation to define the state taxes. The study was developed through simulations to verify the burden taxes on each part of the cattle culture. The research seeks the balance between taxes regimes incidents on each link of the chain. The results show the taxes for: farmers, slaughterhouses and meat houses, and presents the balance between the existing taxes regimes for each stage of the production chain of beef.

Keywords: Cattle Culture; Burden Taxes; Taxes Planning; Break Even Point

1. INTRODUÇÃO GERAL

O Brasil está entre os principais produtores de carne bovina no mundo sendo a agropecuária responsável por aproximadamente 8% de todo o PIB (produto interno bruto) nacional, enquanto o PIB total nacional retraiu 3,8% em 2015, o do agronegócio cresceu 1,8%, em relação a 2014 segundo dados divulgados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em 2016.

O cenário de recessão pela qual passa o Brasil resultou em um aumento da participação do setor agropecuário no PIB. De acordo com balanço feito pela Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA) (2015), a participação do setor no PIB passou de 21,4% registrados em 2014, para aproximadamente 23% em 2015 e para 2016, o Valor Bruto da Produção (VBP) da agropecuária deverá ser R\$ 529,9 bilhões, resultado que equivalerá a um aumento de 2,7% em comparação com 2015.

De acordo com o IBGE (2015), foram abatidas 33,9 milhões de bovinos em todo o país durante o ano de 2014 e os principais estados que contribuem para este desempenho estão Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, São Paulo, Goiás, Minas Gerais, Pará, Rondônia e Rio Grande do Sul, com 76,6% dos abates no país. Por esta situação faz-se necessário estudos direcionados a produção, gestão e controle da cadeia produtiva da carne bovina.

A competitividade na cadeia da bovinocultura evidencia a necessidade de planejar melhores ações, que venham a direcionar a empresa ao maior lucro possível e com isso os tributos tem assumido papel de vilão para a produção, interferindo diretamente no custo final do produto.

O sistema tributário tem por objetivo realizar a cobrança dos tributos de forma mais justa, por isso a aplicação da tributação baseia-se na capacidade do contribuinte e nas habilidades desempenhadas para, assim, medir quanto o indivíduo deveria pagar. Este princípio é encontrado como teoria perfeita de tributação ou tributação ótima, que indica a cobrança dos tributos de acordo com a utilização dos recursos e a capacidade de pagamento do cidadão, conforme Barbosa (2009) “[...] a tributação ótima só se caracteriza por apresentar alíquotas uniformes diante de condições específicas associadas com preferência ao

consumidor”. Porém em um sistema tributário como do Brasil, aplicar o conceito fica difícil, pois os produtos de maior necessidade, alimentos, por exemplo, segundo a teoria da tributação ótima deveriam sofrer a maior tributação, mas sabe-se que estes são de necessidade básica e seu maior consumo está direcionado na classe de menor renda.

Diante disso, verifica-se a necessidade de estudar e analisar os tributos incidentes para cada elo da bovinocultura, de acordo com Carvalho (2012, p. 246) “[...] os tributos são potentes estímulos ao comportamento humano, aptos a alterar escolhas e ações [...]”. Partindo do princípio da necessidade de cada elo encontrar a melhor tributação, objetiva-se neste estudo, apresentar a melhor tributação para cada fase da cadeia produtiva da bovinocultura, obtendo a carga tributária e o ponto de equilíbrio para cada fase da cadeia estudada.

2 – REVISÃO GERAL DE LITERATURA

2.1 Cadeia produtiva da carne bovina

Conforme dados do IBGE (2014) o Brasil possuía aproximadamente 212,3 milhões de bovinos, tornando assim o maior rebanho comercial do mundo e o segundo maior exportador de carne bovina, perdendo apenas para os Estados Unidos, de acordo com a Associação Brasileira das Indústrias Exportadoras de Carne-ABIEC (2014). Desta forma o país está se consolidando no mercado mundial.

Conforme apresentado pelo MAPA (2007) “[...] a cadeia da carne bovina ocupa posição de destaque no contexto da economia rural brasileira, ocupando vasta área do território nacional e respondendo pela geração de emprego e renda de milhões de brasileiros”. Desta forma, a importância que esta cadeia traz para a economia nacional e também a necessidade de se conhecer a cadeia de forma mais aprofundada, verificando entre seus elos as fragilidades existentes devido à carga tributária que incide sobre ela.

Para Araújo (2013, p.16), o conceito de cadeia produtiva é definido como:

“entende-se cadeia produtiva como um sistema composto pelo conjunto das funções técnicas envolvidas e pelos agentes atuantes, desde a produção dos insumos, geração e oferta de serviços e obtenção do produto até a distribuição e a entrega desse produto ao mercado consumidor”.

Desta forma, pode-se entender como cadeia produtiva da carne bovina, todo o envolvimento desde as indústrias de insumos, empresas e produtores rurais, frigoríficos, seus meios de distribuição até chegar ao consumidor final.

O MAPA (2007) indica sobre a cadeia da carne bovina que:

O conjunto de agentes que a compõe apresenta grande heterogeneidade: de pecuaristas altamente capitalizados a pequenos produtores empobrecidos, de frigoríficos com alto padrão tecnológico, capazes de atender a uma exigente demanda externa, a abatedouros que dificilmente preenchem requisitos mínimos da legislação sanitária.

Com isso a cadeia produtiva é um conjunto de elos ligados entre si, compostos por várias funções e ações envolvidas, desde a produção de insumos, geração e crescimento dos animais (produto), transformação (abate) e comercialização, conforme exposto na figura 01.



Figura 01. Modelo de Cadeia Produtiva

Fonte: Araújo (2013, p. 17)

A cadeia produtiva da carne bovina é composta pelas indústrias que fornecerão insumos aos produtores, as propriedades rurais responsáveis pela produção ou criação de matéria prima, as agroindústrias que ficam responsáveis pelo beneficiamento do produto natural, os canais de distribuição que fazem o produto beneficiado chegar à mesa das famílias.

O MAPA (2007) trata sobre os sistemas da cadeia produtiva da carne bovina:

Subsistema de apoio:

- Os agentes fornecedores de insumos básicos e os agentes transportadores.

Subsistema de produção da matéria-prima (produção agropecuária):

- Empresas rurais que geram, criam e engordam os animais para o atendimento das necessidades das indústrias de primeira transformação; podem estar integradas em um único empreendimento ou dissociadas em empreendimentos diversos.

Subsistema de industrialização:

- Indústrias de primeira transformação: abatem os animais e obtêm as peças de carne, conforme as condições de utilização necessárias para os demais agentes da cadeia; e
- Indústrias de segunda transformação: incorporam a carne em seus produtos ou agregam valor a ela.

Subsistema de comercialização:

- Atacadistas ou exportadores: efetuam o papel de agentes de estocagem e/ou de entrega, simplificando o processo de comercialização;
- Varejistas: efetuam a venda direta da carne bovina ao consumidor final, tais como supermercados e açougues; e
- Empresas de alimentação coletiva/mercado institucional ou aquelas que utilizam a carne como produto facilitador, como restaurantes, hotéis, hospitais, escolas, presídios e empresas de fast food.

Subsistema de consumo:

- Consumidores finais, responsáveis pela aquisição, pelo preparo e pela utilização do produto final. Determinam as características desejadas no produto, influenciando os sistemas de produção de todos os agentes da cadeia produtiva.

Os sistemas da cadeia formam uma ligação entre si, tornando a economia brasileira cada vez mais forte. Segundo dados apresentados pelo MAPA (2015) no primeiro semestre de 2015, as exportações brasileiras do agronegócio somaram

US\$ 43,26 bilhões, o que representou queda de 11,9% em relação ao mesmo período do ano anterior. As importações foram de US\$ 7,06 bilhões, ou seja, 15,3% inferiores ao mesmo período em 2014. O saldo da balança comercial do setor foi positivo em US\$ 36,2 bilhões. O agronegócio representou quase metade (45,9%) das vendas externas do Brasil no período em análise. O principal produto explorado foi à soja e as carnes ocupam o segundo lugar no *ranking* de exportações oriundas do agronegócio.

O estado de Rondônia alcançou a oitava colocação como maior produtor de carne bovina no país e conforme dados da Secretaria da Agricultura (Seagri-RO-2015) o rebanho bovino de Rondônia totalizou 13,2 milhões de cabeças ao fim de 2015, alta de quase 3,5% ante os 12,75 milhões de animais apurados no ano anterior. O órgão também prevê que frigoríficos abatam 2,1 milhões de bovinos, produzindo 561 mil toneladas de carne para abastecer tanto o mercado interno quanto o externo.

Mesmo esta cadeia tendo grande produção e grande comercialização fica evidente a falta de integração entre os elos que a compõe. Esta falta de integração e coordenação entre os elos faz com que esta cadeia deixe de procurar estratégias de produção, onde cada setor trabalhe isoladamente resultando na perda de recursos e de competitividade. Analisando a competitividade da cadeia, segundo Malafaia et al (2009) a realidade brasileira é caracterizada pela presença de baixos níveis de integração contratual, onde a comercialização é um sistema defasado e ineficiente, repleto de oportunismo, assimetria de informações e falta de estabilidade de preços.

Considerando as informações dos autores acima citado, fica evidente a necessidade de estudar toda a cadeia de produção da carne bovina, analisando seus problemas principais e os “gargalos” que são fatores cruciais para a atividade ocasionando assim a perda de competitividade em alguns elos desta cadeia.

Uma cadeia produtiva passa por varias adversidades em suas fases como: produção e oferta dos insumos necessários para a produção; a geração e a oferta de serviços como análises e informações do mercado; a industrialização dos produtos gerados na propriedade rural; a comercialização dos produtos, onde na

maioria das vezes têm-se poucos compradores e o mercado consumidor cada vez mais exigente ou não adequado ao que se é produzido. As restrições são entendidas como as adversidades que a propriedade rural venha a enfrentar, com isso, encontradas as restrições, as mesmas devem ser exploradas ao máximo de sua capacidade, pois o desempenho dos gargalos (restrições) determinará o desempenho de todo o sistema segundo Bornia (2010).

Trabalhando com estes gargalos de forma eficiente, a cadeia produtiva da carne bovina será fortalecida, aumentando sua competitividade e os ganhos gerados através das atividades desenvolvidas.

2.2 Sistema Tributário Nacional

O sistema tributário nacional é composto por Imposto, Taxa e Contribuições, aplicados para pessoa física ou pessoa jurídica e incide sobre produção, serviço e sobre o patrimônio das entidades. Conforme o art. 96 do código tributário nacional (BRASIL, lei nº 5.172/66) a expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional define que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Sendo compulsório, independe do “eu querer” pagar o tributo, tendo por obrigação seu pagamento.

O sistema tributário nacional está dividido em tributos de competência municipal (ISS e IPTU), competência estadual (ICMS, IPVA e ITCMD) e competência federal (IR, CSLL, IPI, PIS, COFINS, ITR, IOF, INSS e CIDE), tendo estes tributos a incidência sobre o patrimônio, sobre a venda, prestação de serviço, transferências e sobre o lucro das entidades.

Ainda de acordo com o código tributário nacional em seu art. 4º a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Segundo dados do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT, 2015) a carga tributária sobre o PIB continuou o seu ritmo de crescimento, chegando a 35,42% em 2014, o que resultou num aumento de 0,38 ponto percentual em relação a 2013, quando o índice foi de 35,04%. Este aumento na arrecadação dos tributos deve-se também as diversas alterações na legislação, ora tributando de uma forma, ora tributando de outra maneira. Só de normas tributárias, são 320.343. Uma média de 46 a cada dia útil, segundo o IBPT (2015). Outras 30.322 são de âmbito federal; 96.664 estaduais e 193.357 municipais. Com tamanha mudança e a complexibilidade das leis, cria-se uma confusão aos cidadãos e empresários sobre quais tributos deve recolher e onde irá incidir.

2.2.1 Tributos Federais

Tributos de competência federal são aqueles instituídos pela união e aplicável para todas as unidades da federação (estados e municípios) e sua arrecadação é obrigatória após a ocorrência do fato gerador. Conforme previsão do art. 153, da CF: Compete a União instituir impostos e contribuições sobre:

- Imposto sobre a Renda – I.R.
- Imposto Territorial Rural – I.T.R.
- Imposto sobre Produto Industrializado – I.P.I.
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL
- Programa de Integração Social – PIS
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social –

COFINS

A base de cálculo para os tributos é o valor o qual será aplicada a alíquota para a apuração do valor do tributo a pagar, devendo ser definida por Lei Complementar.

A alíquota é o percentual definido em Lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o valor do tributo que deve ser pago.

2.2.2 Imposto de Renda - IR

O Imposto de Renda é um tributo de responsabilidade Federal, tendo sua alíquota aplicada sobre o lucro da empresa conforme determina BRASIL, Lei nº 9.249, de 1995, art 3º.

Art. 3º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento.

§ 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, inclusive, nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica que explore atividade rural de que trata a Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990.

§ 4º O valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções.

O IRPJ sobre o Lucro Presumido será pago sobre a base de cálculo presumida, à alíquota de 15%. A parcela do Lucro Presumido (ou seja, a base de cálculo) que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10% (dez por cento).

Para definição do Imposto de Renda as empresas optantes pelo Simples Nacional, este será conforme a faixa de enquadramento da empresa, aplicada conforme o faturamento bruto auferido pela empresa.

Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, BRASIL, Lei nº 5.172/66 do CTN, sem prejuízo de atribuir a ele essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

O imposto de renda pessoa física, terá sua alíquota definida conforme quadro 01 que apresenta a faixa de receita tributada, as alíquotas incidentes e as parcelas que poderão ser deduzidas do imposto a pagar.

Quadro 01. Faixas do Imposto de Renda, suas respectivas alíquotas e sua parcela a deduzir do imposto devido.

Faixas de Receita	Alíquota	Parcela a Deduzir
Até 22.499,13	Isento	-
De 22.499,14 até 33.477,72	7,5	1.687,43
De 33.477,72 até 44.476,74	15	4.198,26
De 44.476,74 até 55.373,55	22,5	7.534,02
Acima de 55.373,55	27,5	10.302,70

Fonte: Receita Federal do Brasil (2016)

Com a realização deste estudo, será analisada a forma mais compensatória para o produtor rural. No caso do frigorífico a opção será por alguma das formas jurídicas, Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional, tendo como estas opções os supermercados e revendedores de carnes, também objeto deste trabalho.

2.2.3 Imposto Sobre Propriedade Territorial Rural – ITR

O ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural) será cobrado conforme Art. 2º do BRASIL, decreto nº 4.382 de 19 de setembro de 2002.

Art. 2º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano (Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, art. 1).

§ 1º O ITR incide sobre a propriedade rural declarada de utilidade ou necessidade pública, ou interesse social, inclusive para fins de reforma agrária:

I - até a data da perda da posse pela imissão prévia do Poder Público na posse;

II - até a data da perda do direito de propriedade pela transferência ou pela incorporação do imóvel ao patrimônio do Poder Público.

§ 2º A desapropriação promovida por pessoa jurídica de direito privado delegatária ou concessionária de serviço público não exclui a incidência do ITR sobre o imóvel rural expropriado.

São imunes do ITR, desde que atendidos os requisitos constitucionais e legais:

I - a pequena gleba rural;

II - os imóveis rurais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

III - os imóveis rurais de autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

IV - os imóveis rurais de instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

Desta forma este imposto será cobrado anualmente de acordo com o tamanho da propriedade rural e a área utilizada para produção rural. São isentos do ITR, desde que atendidas as condições estabelecidas em lei:

I - o imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado pelas autoridades competentes como assentamento; e
II - o conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título, cuja área total em cada região observe o respectivo limite da pequena gleba rural.

Pequena gleba rural é o imóvel rural com área igual ou inferior a:

I - 100ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal matogrossense e sul-mato-grossense;

II- 50ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

III - 30ha, se localizado em qualquer outro município.

Pequena gleba rural é imune do ITR, desde que a explore o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título que não possua qualquer outro imóvel, rural ou urbano, vedado arrendamento, comodato ou parceria.

O ITR é um imposto pago anualmente, tendo sua alíquota variável de acordo com a utilização do imóvel e a Base de Cálculo é o valor da terra nua da propriedade.

O ITR é um imposto de apuração anual e incide sobre as propriedades rurais, localizada fora da zona urbana das cidades e formada por uma ou mais parcelas de terras. O contribuinte do ITR é o proprietário do imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer título.

A apuração do ITR é efetuada pelo contribuinte e aplicada sobre o valor da terra nua, tributável com a alíquota correspondente a prevista no anexo da BRASIL, Lei nº 9.393/96.

2.2.4 Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

O imposto sobre produtos industrializados (IPI) incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros. Suas disposições estão regulamentadas pelo BRASIL, Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010).

O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero relacionados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado).

Com isso produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida no RIPI como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

Conforme determinado pela Receita Federal do Brasil, as alíquotas para o IPI são variáveis, conforme constante na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

2.2.5 Programa de Integração Social – PIS e Contribuição Para Financiamento da Seguridade Social - COFINS

O PIS e a COFINS são contribuições que devem ser pagas conforme receita bruta auferida pelas empresas, tendo no Brasil dois regimes vigentes. O regime cumulativo (não terá direito a crédito BRASIL. Lei. nº 9.718/98) tendo suas alíquotas definidas em 0,65% (sessenta e cinco décimos de por cento) para o PIS e de 3% (três por cento) para a COFINS, e o regime não cumulativo (dá direito a utilização de crédito BRASIL. Lei nº 10.833/03) definindo duas alíquotas em 1,65% (um inteiro sessenta e cinco décimos de por cento) para o PIS e de 7,60% (sete inteiros sessenta décimos de por cento) para a COFINS, quando se aplicarem.

Como a alta carga tributária sobre a produção de carne bovina, o governo federal promulgou a Lei 12.058 (BRASIL, 2009), e suas alterações posteriores, regras para estas contribuições:

Art. 32. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de: (Produção de efeito)

I - animais vivos classificados nas posições 01.02 e 01.04 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.80.00, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM; (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:

I - não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo; (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).

II - aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A promulgação desta Lei favoreceu as duas primeiras fases da cadeia produtiva da carne bovina, produtores e frigoríficos, já que reduziu a zero a

cobranças destes tributos, sendo aplicadas as alíquotas apenas na terceira fase da cadeia produtiva, supermercado ou açougues. A mesma Lei apresenta em seu art. 34, regras para pessoas jurídicas enquadradas com base no lucro real:

Art. 34. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real que adquirir para industrialização produtos cuja comercialização seja fomentada com as alíquotas zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS previstas nas alíneas a e c do inciso XIX do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido determinado mediante a aplicação sobre o valor das aquisições de percentual correspondente a 40% (quarenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

§ 1º É vedada a apuração do crédito de que trata o caput nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM ou que revende os produtos referidos no caput. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

§ 2º O direito ao crédito presumido somente se aplica aos produtos de que trata o caput adquiridos com alíquota zero das contribuições, no mesmo período de apuração, de pessoa jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre-calendário, não conseguir utilizar o crédito previsto na forma prevista no **caput** deste artigo poderá: (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

I – efetuar sua compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

II – solicitar seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 4º O disposto no caput não se aplica no caso de o produto adquirido ser utilizado na industrialização de produto cuja receita de venda seja beneficiada com suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, exceto na hipótese de exportação. (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

Desta forma as pessoas jurídicas tributadas pelo regime não cumulativo para o PIS e para a COFINS, poderão aproveitar do crédito presumido de 40% (quarenta por cento) sobre as alíquotas vigentes para o regime não cumulativo.

2.2.6. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido teve sua criação através da Lei nº 7.689, (BRASIL, 1988). Os contribuintes são determinados pela legislação como todas as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação do IR, e seu fato gerador, definido pelo art. 195 da Constituição Federal, é o lucro auferido pelas pessoas jurídicas.

A base de cálculo deste tributo é o resultado ajustado, presumido ou arbitrado que tenha sido apurado pelas entidades em determinado período, podendo ser mensal, trimestral ou anual.

Os recursos arrecadados com a CSLL pertencem em sua totalidade à União e ela geralmente é utilizada como forma de reforçar o caixa ou cobrir a perda de arrecadação de outros tributos.

A alíquota da CSLL com o passar dos anos sofreu com diversas alterações e modificações de sua cobrança. A Lei nº 10.637 (BRASIL, 2002) definiu a alíquota de 9% (nove por cento) que deverá ser aplicada sobre a base de cálculo apurado pela empresa.

2.2.7 – Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural – FUNRURAL

O FUNRURAL é a contribuição na qual o produtor rural efetua o recolhimento visando sua aposentadoria e outros benefícios previdenciários. Esta contribuição foi instituída pela Lei Complementar nº 11 (BRASIL, 1971), e tem por objetivo regulamentar o fato gerador e o percentual que deverá ser cobrado.

Com isso a alíquota do FUNRURAL é de 2,1%, sendo 2,0% para o INSS e 0,1% para o RAT, além da contribuição ao SENAR - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, criada pela Lei 8.315 (BRASIL, 91), que apesar de não fazer parte do FUNRURAL, pois tem natureza jurídica diferente, ainda que seja sobre o valor da comercialização da produção, é recolhida na mesma GPS - Guia da Previdência Social e sua cobrança é feita pelo regime de substituição tributária, sendo retido pelos frigoríficos ou cooperativas o valor devido pelo produtor rural.

2.3. Tributos Estaduais

São tributos cuja competência em instituir, aplicar e propor ajustes nas alíquotas fica a cargo dos estados e do distrito federal. Estes tributos sofrem alterações em cada unidade federativa, tendo suas alíquotas variáveis de acordo com cada legislador estadual.

Estes tributos compreendem aproximadamente 80% (oitenta por cento) da arrecadação do estado, tendo o restante dividido entre uma parte da arrecadação dos municípios e uma pequena fatia dos tributos federais que incidiram em empresas situadas em cada estado.

São impostos de competência estadual: ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços; ITCMD - Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos e o IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

2.3.1. Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicação - ICMS

O ICMS tem sua regulamentação pela Constituição Federal e definida pela legislação estadual, obedecendo às normas Federais, os Convênios e os Protocolos firmados entre os Estados. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Conforme o art. 2º da CF a incidência do imposto ocorre sobre:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

Cada Estado da Federação tem o direito de estabelecer uma alíquota, que hoje é, na maior parte dos casos, de 17% (dezessete por cento), para a circulação de mercadorias dentro do próprio estado, podendo chegar a 19% (dezenove por cento), dependendo da legislação estadual. Quando se tratar de circulação de mercadorias entre estados, as alíquotas variam de 7% (sete por cento) até 12% (doze por cento), conforme convênios entre estados.

O ICMS poderá sofrer ainda redução da Base de Cálculo que é um incentivo fiscal oferecido ao contribuinte em determinadas operações ou produtos para incentivar a atividade com custos menores.

Terá direito a isenções que são formas de benefícios fiscais, mas com um impacto maior do que as reduções de base de cálculo, pois as isenções abrangem o valor total da operação e não somente uma parte dela.

Poderá sofrer o diferimento na cobrança do ICMS que consiste em postergar a cobrança do mesmo somente em operações futuras e em alguns casos poderá sofrer a cobrança do diferencial de alíquota que consiste em equiparar a alíquota do ICMS destacado no documento fiscal do estado de origem à alíquota interna daquele produto. Esse procedimento visa “proteger” o mercado interno uma vez que onera os preços de produtos vindos de outros estados.

Para definição do ICMS será utilizada legislação pertinente ao estado de Rondônia, onde o Conselho de Desenvolvimento do Estado de Rondônia, em Resolução nº 3 de 18/07/2007 define:

Art. 1º Conceder incentivo tributário previsto na Lei nº 1558, de 26 de dezembro de 2005, que consiste na outorga de crédito presumido de 75% (setenta e cinco por cento) do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido no período e declarado em Guia de Informação e Apuração do ICMS Mensal - GIAM, por estabelecimentos industriais localizados no Estado de Rondônia que atendam aos seguintes requisitos:

I - A atividade principal seja abate e preparação de produtos de carne e de pescado;

II - O produto industrializado seja a carne com osso;

Para as indústrias que tiverem como atividade o abate e industrialização da carne bovina e estiver situada no estado de Rondônia, haverá uma redução de 75% do ICMS devido, tendo esta redução uma forma de atratividade para o aumento da zona industrial e principalmente o desenvolvimento do estado.

Os demais impostos estaduais não serão objetos deste estudo, somente sendo importante ressaltar que cada um terá legislação própria e sua aplicação irá variar de acordo com o produto e com o estado a ser tributado.

2.4. Regras de Tributação para os Produtores Rurais

Conforme regulamento do Imposto de Renda, produtor rural é toda pessoa física que exerça atividades voltadas para a agricultura e/ou pecuária, desde que não se altere a composição e as características do produto *in natura*. De acordo com Crepaldi (2012, p. 351) “[...] o produtor rural que realizar o beneficiamento e a industrialização de sua produção, ou que comercializar a produção rural a terceiros, deverá se regularizar como pessoa jurídica.” Desta forma o produtor rural que desejar transformar seu produto deverá se regularizar como pessoa jurídica.

O Produtor rural poderá optar por recolher seu imposto de renda através do regime de pessoa física, que Marion define (2012, p. 202) “[...] o resultado da exploração da atividade rural por pessoas físicas, deverá ser feito mediante escrituração do livro-caixa [...]”, desta forma ao permanecer como pessoa física, possui algumas vantagens, que é o caso de apurar seu imposto de renda através do livro caixa, onde o contador irá efetuar a apuração da base de cálculo do imposto devido através das receitas realizadas deduzindo as despesas e investimentos realizados no período, após aplica-se a alíquota do imposto, encontrando assim o imposto a recolher ou imposto devido pelo produtor. Já para o produtor que prefira o regime tributário para pessoa jurídica, este deverá optar por um dos três regimes tributários existente: Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real.

Permanecendo com a apuração com base na pessoa física, o produtor rural poderá optar pelo cálculo do resultado da atividade pela forma simplificada de tributação, aplicando o percentual de 20% (vinte por cento) sobre a receita bruta como forma de determinar assim a base de cálculo para o imposto de renda ou pela forma completa, onde a determinação da base de cálculo será encontrada através da receita diminuindo as deduções legais. Para as duas formas, simplificada e completa, as alíquotas variam entre 0% (zero por cento) até 27,5% (vinte e sete vírgula cinco por cento), dependendo da faixa que o produtor estiver contido, tendo ainda o direito a dedução conforme enquadramento.

2.5 Regime tributário para as Empresas

As empresas ao iniciarem suas atividades poderão optar pelo recolhimento de seus impostos com base no lucro real, tendo seu recolhimento dos impostos feito mensalmente ou trimestralmente, pelo regime tributário com base no lucro presumido, devendo ser apurado trimestralmente e encerrados no último dia dos meses de março, junho, setembro e dezembro de cada ano calendário conforme determina Lei nº 9.430 (BRASIL, 96) em seu art. 1º, ou recolher seus tributos pelo regime simplificado de recolhimento o Simples Nacional.

2.5.1 Lucro Real

O lucro real é a forma de tributação na qual o fisco exige que sua apuração seja feita através da confrontação de receitas menos despesas. Com relação ao lucro real, as pessoas jurídicas podem escolher entre: Lucro Real Trimestral ou Lucro Real anual com base em estimativas.

De acordo com Pêgas (2011, p.386) o lucro trimestral representa a tributação sobre o lucro feita a cada trimestre, sendo devido o IR e a CSLL apenas a cada três meses e de forma definitiva. Sendo assim as pessoas jurídicas que optarem por este regime tributário terá como base de cálculo as receitas originadas a cada três meses deduzidas às despesas do período.

Ao optar pelo lucro real anual, as empresas ficam obrigadas ao recolhimento mensal com definições de bases estimadas, sendo assim sua

apuração definitiva ocorrendo no final do ano. Segundo Pêgas (2011, p. 521) o cálculo do IR e da CSLL por estimativa segue basicamente a estrutura do lucro presumido, utilizando percentuais específicos de presunção.

Conforme Marion (2012, p. 195) “Lucro Real é definido como o resultado do período de apuração, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do imposto de renda”. Desta forma, o lucro real da atividade rural será definido após a efetiva comprovação das receitas auferidas no período, deduzindo suas despesas pagas e comprovadas, ligadas a atividade que exerce.

Os empresários rurais ao optarem por este regime de apuração estarão obrigados a manter em boa ordem e guarda a escrituração e os documentos da atividade exercida, seguindo as leis comerciais e fiscais.

A alíquota que incidirá o imposto de renda das pessoas jurídicas é de 15% (quinze por cento) para as empresas em geral. Já para as que excederem o montante de R\$ 20.000,00 por mês em sua base de cálculo sujeita-se à incidência de uma alíquota adicional de 10% (dez por cento).

A alíquota que incidirá sobre a CSLL está definida em 9% (nove por cento), tendo sido a última alteração ocorrida pela Lei nº 11.727 (BRASIL, 2008), que será aplicada sobre a base de cálculo do referido tributo.

As empresas tributadas com base no lucro real estão obrigadas ao recolhimento do PIS e da COFINS com base no método não-cumulativo e utilizando as alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente, tendo sua incidência sobre a receita total, porém poderão deduzir créditos expressos em lei.

2.5.2 Lucro Presumido

O Lucro presumido é uma forma de tributação a qual a empresa utiliza as receitas realizadas a fim de determinar os valores tributáveis para o IR e para a CSLL, tendo assim que os tributos serão calculados por base em valor estimado encontrados após aplicação de percentuais definidos em lei. Segundo Pêgas (2011, p. 497) para o lucro presumido o cálculo do IR e da CSLL têm um grau de simplicidade bem maior em comparação com o cálculo pelo lucro real.

Para o empresário rural que optar por este regime de recolhimento, irá pagar seu imposto de renda com base na presunção de um lucro que pode ou não ter sido obtido com a atividade. Marion (2012, p.200) define lucro presumido como “modalidade simplificada para determinação da Base de Cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas”.

A opção pelo lucro presumido deve ser exercida com todo o cuidado, pois ao escolher esta modalidade as empresas não poderão modificar a forma de tributação durante o ano calendário. De acordo com Pêgas (2011 p. 501) uma vez recolhido o IR com o código do lucro presumido, não há possibilidade de mudança de opção, ficando o contribuinte obrigado a recolher IR e CSLL no restante do ano.

Com a tributação sendo efetuada através do lucro presumido, este deverá ser calculado trimestralmente, devendo o contribuinte efetuar quatro recolhimentos durante o ano, ou se assim desejar, poderá efetuar o parcelamento do montante devido em até três quotas, sendo acrescido de juros após a segunda cota. Para Pêgas (2011, p. 501) o contribuinte que desejar parcelar o imposto devido no 1º trimestre poderá parcelar em três quotas iguais e constantes pagando no último dia dos meses de abril, maio e junho, com acréscimo de juros.

A base de cálculo para determinação do imposto será obtida através de aplicação de percentuais específicos para cada atividade e receita auferida pela empresa. Pêgas (2011, p. 503) define que “a base de cálculo será obtida pela aplicação de um percentual específico sobre cada receita obtida pela empresa e este percentual depende da atividade exercida”.

Para ser determinada a base de cálculo do IR serão utilizados os percentuais de 1,6% (hum vírgula seis por cento), 8% (oito por cento), 16% (dezesesseis por cento) e 32% (trinta e dois por cento) onde cada percentual dependerá da atividade exercida pela empresa. Já a base de base de cálculo para a CSLL será definida ao aplicar o percentual de 12% (doze por cento) a 32% (trinta e dois por cento), devendo também a incidência ocorrer de acordo com as atividades exercidas e sobre as receitas auferidas pela empresa.

A alíquota que incidirá o imposto de renda das pessoas jurídicas oscila de 15% (quinze por cento) e 25% (vinte e cinco por cento), pagando mais quem pode mais, sendo verificado através do lucro apurado pela empresa. Com base na Receita Federal do Brasil a alíquota vigente desde 1996 é de 15% (quinze por cento) para as empresas jurídicas em geral. Já para as empresas que excederem o montante de R\$ 20.000,00 por mês em sua base de cálculo sujeita-se à incidência de uma alíquota adicional de 10% (dez por cento).

A alíquota que incidirá sobre a CSLL está definida em 9% (nove por cento), tendo sido a última alteração ocorrida pela Lei nº 11.727 (BRASIL, 2008), que será aplicada sobre a base de cálculo do referido tributo.

As empresas tributadas com base no lucro presumido sofrem ainda a incidência do PIS e da COFINS com base na regra cumulativa e utilizando das alíquotas 0,65% e 3% respectivamente, tendo sua aplicação sobre a receita bruta, deduzida as exclusões permitidas (vendas canceladas, devoluções de vendas e descontos incondicionais).

2.5.3 Simples Nacional

O regime simplificado de recolhimento, Simples Nacional, consiste em realizar um único recolhimento mensal, em guia denominada de Documento de Arrecadação Simplificada – DAS, onde aplica-se percentual estabelecido em lei, abrangendo os tributos: IR, CSLL, PIS, COFINS, INSS, IPI, ICMS e ISS, sendo que os últimos três específicos por atividade exercida.

Para que a empresa possa recolher seus impostos com base no Simples Nacional, esta deverá se enquadrar nos limites previstos na LC nº 139 (BRASIL, 2011) que trata:

- Microempresa (ME) R\$ 360.000,00
- Empresa de Pequeno porte (EPP) R\$ 3.600.000,00

A LC 123 (BRASIL, 2006) que instituiu o Simples Nacional diz que o prazo para pagamento será o último dia da primeira quinzena ao mês subsequente a sua

apuração, contudo a Resolução nº 51 (BRASIL, 2008) definiu o prazo para pagamento o dia 20 do mês seguinte.

A base de cálculo para arrecadação dos tributos será a receita bruta auferida no mês e a alíquota será definida através da faixa de enquadramento. Após encontrar a alíquota que a empresa recolhe seus tributos, faz-se necessário segregar as receitas decorrentes de vendas com substituição tributária ou com tributação concentrada, conforme LC 128 (BRASIL, 2008) em seu art. 18.

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simplex Nacional, será determinado mediante aplicação da Tabela do Anexo I desta Lei Complementar. (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008)
§ 4o O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento:

I – as receitas decorrentes da revenda de mercadorias;
II – as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte;

III – as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis;

IV – as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária e tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, antecipação tributária com encerramento de tributação;

V – as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar.

O regime simplificado oferece a possibilidade de o contribuinte enquadrar-se em 6 (seis) anexos, onde cada um refere-se a atividade que a empresa venha a desempenhar e sua segregação é necessária para que o contribuinte não seja onerado com tributos desnecessários.

2.6. Teoria da Tributação ótima

Devido à complexidade da carga tributária nacional e a variação das alíquotas interestaduais e intra-estaduais, diversas teorias e tributaristas tem se empenhado na busca por uma forma tributária justa e perfeita, relacionando a existência de vários agentes econômicos diferentes e com isso a estrutura ótima das alíquotas estaria relacionada com um velho dilema: Eficiência e Equidade. Se tratando de equidade, neste caso, estariam associadas com a função de bem-estar social do governo que depende da ponderação dada aos diversos agentes

econômicos. Neste caso, quanto maior o grau de preocupação com os agentes mais pobres, a variação das alíquotas ótimas seria menor.

Segundo Barbosa (2009), a teoria da tributação ótima segue duas vertentes: o cálculo do imposto ótimo de um sistema tributário (*tax design*) e a teoria da reforma tributária (*tax reform*). Para o primeiro caso denomina-se o movimento de um estado inicial de que não há imposto para um estado em que há tributação e requer o conhecimento das elasticidades de renda e preço de forma global, de forma que se obtenha o estado ótimo. Já para a teoria da reforma tributária investiga a direção do bem-estar, dada variações na estrutura tributária sobre bens com relação a uma estrutura existente, e só requer o conhecimento de elasticidades-preço e de despesa num ponto do comportamento observado.

Este modelo tributário é de fundamental importância se for possível chegar a forma ótima de tributação, pois trata da questão de qual deveria ser a estrutura ótima de alíquotas já que bens em que se apresenta alta insensibilidade de preços são geralmente bens de necessidade, por exemplo alimentação, e, por critérios de eficiência, estes bens deveriam "receber" alíquotas maiores. Por outro lado, são bens que têm uma proporção maior nas rendas para os mais pobres e, levando-se em conta, questões redistributivas, sobre estes produtos, a alíquota deveria ser reduzida

Segundo Barbosa (2009):

Um dos principais problemas de um sistema tributário é a diferença existente entre os indivíduos com relação a uma série de fatores, em particular, quanto a dotação de recursos e preferências. Estas são características relevantes para determinação de impostos, mas são informações privadas e que não são perfeitamente reveladas sob o sistema de tributação ótima. As preferências são diferenças econômicas que o sistema tributário deveria levar em conta. Se a observação destas características em cada indivíduo fosse possível, sem nenhum custo e de forma perfeita, o governo poderia utilizar um imposto não-distorcivo do tipo *lump sum*, único imposto que não gera ineficiência econômica. Pela impossibilidade da verificação destas características em cada agente da sociedade, toma-se inevitável a utilização de impostos distorcivos, o que impede a economia de atingir a eficiência de Pareto - situação em que um agente não pode melhorar sem que o bem-estar de outro piore. É fundamental que a escolha de variáveis "facilmente" observáveis como renda ou gastos possa refletir as características no que há interesse em tributar-se, no sentido de se ter um sistema com maior equidade, simplicidade e eficiência.

Temos agora então o problema central para a tributação no Brasil, já que o sistema tributário nacional fere todas as diretrizes para utilização da teoria ótima tributária, devido especialmente a distorção de impostos e majoração de alíquotas. Por mais que exista leis no código tributário nacional que remete-se a forma ótima de tributar, estas não estão sendo aplicadas de forma prática, onde o ideal seria tributar na medida receitas do Estado que cada indivíduo aproveita. Devido à dificuldade que se tem de identificar as “habilidades” de cada indivíduo, decidiu-se mais tarde que a tributação maior ou menor sobre cada um deveria ser definida quantitativamente, de acordo com as rendas que auferir, dos gastos que realiza e do patrimônio que possui, sendo assim a teoria ótima de tributação não sendo aplicada.

2.7 Planejamento e Análise Tributária

O planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos.

De acordo com Padoveze (2000, p.73), Gestão de impostos é o acompanhamento sistemático de todos os impostos da corporação, empresa e estabelecimentos fiscais. Para tanto, é necessário um sistema de informação. Geralmente, é da gestão dos impostos, feita de forma rotineira, que emergem as questões para o planejamento tributário.

Desta forma verifica-se a importância do planejamento tributário para as empresas pertencentes a cadeia da carne bovina, uma vez que a carga tributária que incidem sobre ela, aumenta e muito os custos de cada atividade. Temos então como Planejamento Tributário a definição de Fabretti (2003) “todo estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando seus efeitos jurídicos, econômicos e as alternativas legais menos onerosas”.

Oliveira et al (2007), planejamento tributário não se confunde com sonegação fiscal, pois planejar é escolher, e a escolha é feita entre duas ou mais opções legais que gerem menos impostos a pagar, já o fato de sonegar é a

escolha de utilizar meios ilegais para deixar de recolher o tributo devido. Com base nestes conceitos pode-se identificar duas formas de diminuição da carga tributária: Elisão Fiscal que é a redução dos tributos por meios legais e a Evasão Fiscal que é a redução dos tributos por meio ilícitos, este último podendo gerar diversas penalizações, inclusive prisão dos envolvidos.

3. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS GERAIS

ABIEC. **Exportações Brasileiras de Carne Bovina**. Disponível em <http://www.abiec.com.br/download/Jan%20-%20Dez%20-%202014.pdf>. Acessado em 22/05/2016

ARAÚJO, M. J. **Fundamentos de agro-negócios**. São Paulo: Atlas, 2005. p. 15-18.

BARBOSA, A. L. N. de H. **Teoria da tributação ótima sobre o consumo** – Dissertação defendida curso de pós-graduação Stricto Sensu. São Paulo: FGV, 2009.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos**: aplicações em empresas modernas. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 168-169

BRASIL, **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário oficial da união, H Castelo Branco, Brasília, DF, 25 de outubro 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acessado em 06 jun.2016

BRASIL, **Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990**. Altera a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural, e dá outras providências. Diário oficial da união, Fernando Collor, Brasília, DF, 12 de abril de 1990. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8023.htm>. Acessado em 22 jun.2015.

BRASIL, **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário oficial da união, Fernando Henrique Cardoso, Brasília, DF, 26 de dezembro de 1995. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L9249.htm>. Acessado em 22 jun.2015.

BRASIL, **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Diário oficial da união, Fernando Henrique Cardoso, Brasília, DF, 27 de dezembro de 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acessado em 22 jun.2015.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 22 de jun. 2015

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nos 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Diário Oficial da União 31 jan. 2009. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm> Acessado em 22 jun.2015.

BRASIL, **Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010.** Dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, da Copa das Confederações Fifa 2013 e da Copa do Mundo Fifa 2014; promove desoneração tributária de subvenções governamentais destinadas ao fomento das atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica nas empresas. Diário oficial da união, Luiz Inácio Lula da Silva, Brasília, DF, 20 de dezembro de 2010. Disponível em <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/2010/lei12350.htm>>. Acessado em 22 jun.2015.

BRASIL, **Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011.** Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda nas operações que especifica. Diário oficial da união, Dilma Rousseff, Brasília, DF, 24 de junho de 2011. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12431.htm>. Acessado em 22 jun.2015.

BRASIL, **Lei nº 12.741, de 08 de dezembro de 2012.** Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal. Diário oficial da união, Dilma Rousseff, Brasília, DF, 08 de dezembro de 2012. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm>. Acessado em 22 jun.2015.

BRASIL, **Lei nº 12.839, de 09 de julho de 2013.** Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de produtos que compõem a cesta básica. Diário oficial da união, Dilma Rousseff, Brasília, DF, 09 de julho de 2013. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12839.htm>. Acessado em 22 jun.2015.

CARVALHO, T. M; LIMA, P. F; THOMÉ, K. M. Análise econômica dos tributos no agronegócio: custo de produção ou custo de transação. **Custos e Agronegócio on line.** Recife, v. 11, n. 1, p. 71-95, 2015.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Rural: Uma abordagem decisorial**. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CNABRASIL. **PIB do agronegócio acumula crescimento**. Disponível em: <http://www.cnabrazil.org.br/noticias/pib-do-agronegocio-acumula-crescimento>. Acessado em 15/08/2016

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 8ª Ed. São Paulo: Atlas 2003.

IBGE. **Censo Agropecuário**. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/agropecuaria/censoagro/2006_segunda_apuracao/default_tab_xls.shtm. Acessado em 01/11/2015

IBGE. **Crescimento do PIB produção agropecuária**. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/agropecuaria/producaoagropecuaria/abate-leite-couro-ovos_201601_publ_completa.pdf. Acessado em 01/11/2015

IBGE. **Estatística do abate de bovinos por estados**. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/agropecuaria/censoagro/2006_segunda_apuracao/default_tab_xls.shtm. Acessado em 01/11/2015

IBPT. **Carga tributária brasileira cresce em 2014 apesar da crise**. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/noticia/2142/Carga-tributaria-brasileira-cresce-em-2014-apesar-da-crise>. Acessado em 01/11/2015

MALAFAIA, G. C.; MACIEL, A. C.; CAMARGO, M. E. **Atitudes de coordenação de produtores rurais na cadeia da carne bovina: o caso do cite 120**. Organizações Rurais & Agroindustriais, Lavras, v.11, n.3, p. 393-406, 2009

MAPA. **Exportações Brasileiras no Agronegócio**. Disponível em: http://www.agricultura.gov.br/arq_editor/Nota%20balan%C3%A7a%20junho%202015.pdf. Acessado em 15/08/2016

MARION, J. C. **Contabilidade da pecuária**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 7, 195, 200-202.

MARION, J. C. **Contabilidade Rural: Contabilidade Agrícola, Contabilidade da Pecuária e Imposto de Renda - Pessoa Jurídica**. 13 ed. São Paulo Atlas. 2012.

Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA, **Cadeia Produtiva da Carne Bovina** Volume 8. 2007.

OLIVEIRA, L. M. de. **Manual de Contabilidade Tributária**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2007

PADOVEZE, C. L.. **Controladoria Estratégica e Operacional**. São Paulo: Thomson, 2000.

PÊGAS, P. H. **Manual de Contabilidade Tributária**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2011.

PITELLI, M. M.; BACHA, C. J. C. **Análise Dos Principais Tributos Incidentes Na Cadeia De Carne Bovina Brasileira**. XLIV CONGRESSO DA SOBER “Questões Agrárias, Educação no Campo e Desenvolvimento”. Fortaleza, 2006.

SEAGRI. **Rebanho bovino de Rondônia**. Disponível em: <http://www.rondonia.ro.gov.br/2014/11/30660/> Acessado em 01/11/2015

4. ARTIGO

ANÁLISE DAS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO PARA ELOS DA CADEIA PRODUTIVA DA CARNE BOVINA

RESUMO: A carne bovina está entre os principais alimentos consumidos mundialmente e o Brasil nas últimas décadas tem se tornando um dos principais fornecedores deste alimento. Apesar da grande quantidade de animais e de produção está cadeia produtiva não se mostra eficiente e interligada em seus elos se comparado a outras cadeias. Um fator que influencia para a fragilidade está ligada a alta carga tributária que existe no país e a complexidade existente em cada estado brasileiro que possui regras próprias para a incidência dos impostos estaduais. A realização de pesquisa bibliográfica sobre a tributação incidente em cada elo da cadeia foi desenvolvida de forma exploratória junto a Legislação Federal e Estadual. O trabalho foi desenvolvido através de simulações para verificar a carga tributária incidente em cada elo da bovinocultura. A pesquisa buscou o ponto de equilíbrio entre os regimes tributários incidentes sobre cada elo da cadeia. Os resultados obtidos apresentam os tributos incidentes para o produtor rural, sendo o regime mais compensatório o com base da declaração simplificada, para os frigoríficos o estudo apresentou o regime mais compensatório com base no Lucro Presumido e para as casas de carne o regime mais compensatório foi pelo Lucro Presumido, além de apresentar o ponto de equilíbrio entre os regimes tributários existentes para cada fase da cadeia produtiva da carne bovina.

Palavras Chave: Bovinocultura; Carga Tributária; Planejamento Tributário; Ponto de Equilíbrio.

ANALYSIS OF TAXES FORMS FOR THE BEEF PRODUCTION CHAIN

ABSTRACT: Beef is one of the main foods consumed worldwide and Brazil in recent decades has become one of the main suppliers of this food. Despite the large number of animals and production, this producing chain is inefficient and interconnected in its links compared to others. One factor that influences the fragility is linked to the high burden taxes that exists in the country and the existing complexity in each Brazilian state that has its own rules to the impact of state taxes. The bibliographic research on taxation incident on each link in the chain was developed in an exploratory way with the Federal and State Legislation. The study was developed through simulations to verify the burden taxes on each part of the cattle culture. The research seeks the balance between taxes regimes incidents on each link of the chain. The results show the taxes for: farmers, slaughterhouses and meat houses, and presents the balance between the existing taxes regimes for each stage of the production chain of beef.

Keywords: Cattle Culture; Burden Taxes; Taxes Planning; Break Even Point

4.1 Introdução

A bovinocultura é um dos principais destaques do agronegócio brasileiro no cenário mundial. O Brasil é dono do segundo maior rebanho efetivo do mundo, com cerca de 212 milhões de cabeças. Além disso, desde 2004, assumiu a liderança nas exportações, com um quinto da carne comercializada internacionalmente e vendas em mais de 180 países segundo dados do MAPA (2014). O rebanho bovino brasileiro chegou a 212,343 milhões de cabeças no ano de 2014 conforme dados do IBGE o município de São Felix do Xingú – PA liderou o ranking nacional com 2,213 milhões de animais segundo a mesma fonte. Mais da metade de todo o efetivo estava concentrada em cinco Estados: Mato Grosso (líder com 28,592 milhões de cabeças, 13,5% do gado nacional), Minas Gerais, Goiás, Mato Grosso do Sul e Pará, conforme dados do IBGE(2014).

Tendo esta atividade tamanha importância para a economia brasileira, torna-se necessário realizar análise tributária para esta cadeia evidenciando qual a melhor escolha em termos de diminuição dos impostos, que segundo Borges (202, p.152) “[...] visa conhecer as obrigações e os encargos financeiros inseridos em cada uma das alternativas legais pertinentes, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilite a anulação, redução ou aditamento do ônus fiscal”. Desta forma o planejamento tributário apresenta a melhor escolha em termos situação de redução dos impostos para cada elo da cadeia.

A análise e o planejamento tributário são as únicas formas reais que uma empresa pode adotar para reduzir significativamente a incidência dos impostos sobre a atividade, sem preocupações futuras ou complicações junto aos órgãos fiscalizadores, com isso este estudo apresenta análise para os elos, produtor, frigorífico e casa de carne, pertencente a bovinocultura.

Este estudo visa também encontrar o ponto de equilíbrio existente entre os regimes tributários, apresentando assim de forma simplificada, o momento em que, independente do enquadramento da empresa, a carga tributária que incidir sobre a atividade será igual, e assim a escolha ficar mais facilitada. Santos (2000, p. 166) define ponto de equilíbrio como “[...] o ponto de equilíbrio será obtido quando o total dos ganhos marginais, que é a somatória de todos os produtos comercializados,

equivalerem ao custo estrutural fixo do mesmo período de tempo objeto de análise”. Com isso, o objetivo deste trabalho visa evidenciar os tributos incidentes sobre a bovinocultura e o ponto de equilíbrio entre as formas de tributação.

4.2 Material e Métodos

A pesquisa foi realizada através de procedimentos exploratórios conforme definido por GIL, 2008, com levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas experientes no problema pesquisado.

Quanto aos procedimentos técnicos a utilização da pesquisa bibliográfica será como embasamento para o estudo e aliada ao estudo de caso como forma de suporte e aplicação da pesquisa.

A pesquisa foi realizada com base na legislação federal para definição dos tributos relativos a esta esfera e com base na legislação do estado de Rondônia para definição dos impostos estaduais. O motivo da escolha da legislação de Rondônia é devido ao autor residir no estado e pelo fato do crescimento da bovinocultura no estado.

O estudo de caso será realizado através de simulações que é definida por Bruyne (1977), como "a construção e a manipulação de um modelo operatório representando todo, ou parte de, um sistema ou processos que o caracterizam". Com isso a simulação proposta para a pesquisa visa apresentar um ambiente real, com características reais, porém com valores simulados que visa analisar os elos da bovinocultura.

Analisar o melhor regime de arrecadação de tributos para o produtor rural, se esta será pela forma Simplificada ou Completa. As simulações foram realizadas inicialmente com a comercialização de 200 animais com 21@ de carcaça. Para apurar os custos e despesas incorridas, foram utilizadas pesquisas relacionadas à criação do bovino de corte no sistema de confinamento. Para se chegar à carga tributária incidente, primeiramente houve a necessidade de encontrar a base de cálculo para o IR, desta forma a primeira simulação levou em consideração o regime simplificado, tendo aplicado a base de 20% sobre a receita total conforme determina a legislação para os produtores rurais e posteriormente analisados em

qual faixa de enquadramento ficou situado o montante que sofreria tributação. Na simulação que leva em consideração a declaração completa, para determinar a base de cálculo foi necessário deduzir todas as despesas incorridas na produção dos animais e assim determinar a base que incide o IR. Determinada a base, aplicou-se a alíquota correspondente ao faturamento para assim determinar o valor que o produtor terá de recolher de IR.

Outro ponto estudado para o produtor rural está relacionado à existência do ponto de equilíbrio entre os regimes tributários, onde este verificou o momento exato em termos de pagamento de tributos, a escolha por um regime se torne irrelevante comparado ao outro. Para atingir este ponto, os valores simulados foram aumentados de forma proporcional ao obtido anteriormente, levando em consideração os percentuais de custos sobre a atividade. Após determinar o ponto de equilíbrio, foram realizados os cálculos para determinação da base que incide o IR e posteriormente determinado o total de IR que incidiu, evidenciando o equilíbrio tributário entre os dois regimes estudados para o produtor rural.

Analisar o melhor regime tributário para os frigoríficos, onde este pode optar por: Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real. Os valores simulam a atividade desenvolvida por um pequeno frigorífico situado no estado de Rondônia levando como simulação o faturamento bruto anual de R\$ 3.000.000,00. A escolha pelo valor de faturamento dar-se-á pelo fato de que o Simples Nacional ficará limitado a R\$ 3.600.000,00, e se o valor for superior não poderá se enquadrar no regime simplificado. Os custos foram extraídos das últimas publicações dos Balanços realizados pela empresa JBS Friboi, e utilizado as médias estatísticas sobre despesas e custos para a atividade. Após foi realizado a simulação da incidência dos tributos para os regimes tributários, levando em consideração as leis Federais e Estaduais. Primeiramente foi encontrado o valor correspondente ao ICMS, tendo como base a lei do estado de Rondônia, onde permite redução de 75% do ICMS devido pelo frigorífico.

Para determinação dos tributos sobre o Simples Nacional foi analisado o Anexo II que trata sobre as indústrias e determinada a faixa de tributos que incide sobre o faturamento bruto. Encontrada a faixa e posteriormente aplicada a

alíquota correspondente, determinando assim o total de tributos para a empresa. Em prol de determinar a carga tributário para o frigorífico que teve como opção o regime com base no Lucro Presumido, foi levado em consideração a Lei federal que reduz a zero a alíquota para o PIS, para COFINS e para o IPI, tendo como tributos federais apenas o IR e CSLL, sendo que para estes, primeiramente chegou-se a Base de cálculo que foi determinada com a aplicação do percentual de presunção de 8% e 12% respectivamente. Determinada a Base de cálculo foi aplicada as alíquotas correspondente a cada tributo, sendo 15% para o IR e 9% para CSLL, e assim encontrado os tributos incidentes para o regime tributário. Para determinar os tributos caso a opção fosse pelo Lucro Real, foi deduzido da receita total, os valores correspondentes as despesas incorridas durante a produção além do imposto estadual, determinando assim a base de cálculo para o IR e para CSLL, e posteriormente a aplicação das alíquotas de 15% para o IR e 9% para CSLL, além de 10% como forma de adicional sobre o IR, pelo fato da base de cálculo ter excedido R\$ 240.000,00 durante o ano.

Outro ponto estudado está relacionado à possibilidade da existência do ponto de equilíbrio entre os três regimes tributários aplicáveis para os frigoríficos, sendo utilizadas projeções reduzidas do valor de venda e conseqüentemente dos custos e despesas para a atividade. Os valores foram simulados e reduzidos proporcionalmente, mantidos os percentuais incidentes anteriormente. O ponto determinante para se chegar ao equilíbrio nesta pesquisa se deu pelo fato de que os frigoríficos que optarem pelo Simples Nacional não poderão exceder faturamento bruto anual superior a R\$ 3.600.000,00, limitando assim o faturamento a ser estudado.

Analisar a carga tributária que incide sobre as casas de carne, tendo realizado simulações para os regimes: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, que procura apresentar a forma mais vantajosa de recolher os impostos. Para definição da carga tributária foi simulada uma casa de carne com faturamento de R\$ 3.000.000,00 tendo este valor sido escolhido de forma aleatória e para ser possível o cálculo para os três regimes tributários e também se leva em consideração o limite para o Simples Nacional de R\$ 3.600.000,00. Inicialmente foi

simulado o valor do ICMS que incide sobre a atividade, tendo como base a legislação do estado de Rondônia, que define tributação sobre a carne bovina através do regime de Substituto Tributário, sendo necessária a utilização do MVA com 35% sobre o faturamento acrescido das despesas com transporte e posteriormente aplicou-se a alíquota de 7% para definir o valor a ser arrecadado, sendo que este tributo será calculado pelo mesmo modelo, independente do regime tributário.

Posteriormente foi calculado os tributos federais incidentes sobre a casa de carne que optasse pelo Simples Nacional, sendo utilizado o anexo I por se tratar de comércio, em seqüência foi encontrado a faixa de enquadramento correspondente e realizada segregação dos tributos que não incidem para a atividade desenvolvida, chegando assim a carga tributária total para o regime tributário com base no Simples Nacional.

Para definição dos tributos caso a opção fosse com base no Lucro Presumido, foi utilizado os percentuais de presunção para definição da base de cálculo para o IR e para CSLL, sendo estas 8% e 12% respectivamente. Em seguida foi aplicada a alíquota correspondente a cada tributo, 15% para o IR e 9% para CSLL. Como a legislação federal reduz a zero a alíquota para o PIS, para a COFINS e para o IPI, estes permaneceram sem incidência, tendo então definido a carga tributária total para o regime tributário. Em seguida foi realizada simulação para definição dos tributos totais caso a opção fosse com base no Lucro Real, sendo necessário deduzir da receita bruta total, todas as despesas e custos incorridos na atividade para encontrar a base de cálculo do IR e da CSLL, onde logo em seguida fosse aplicada as alíquotas de 15% e 9% respectivamente, chegando-se assim ao valor a ser recolhido pela casa de carne. Seguindo a legislação federal as casas de carne não sofrem a incidência do PIS, da COFINS e do IPI, permanecendo zerado este tributo.

Em seguida buscou-se o ponto de equilíbrio entre os três regimes tributários possíveis para a casa de carnes, sendo este encontrado o valor aproximado com faturamento de R\$ 455.325,00 por ano e os custos e despesas foram diminuídas proporcionalmente conforme o faturamento.

4.3 Resultados

4.3.1 Análise tributária para os produtores rurais.

Para ser possível analisar a carga tributária que incidente para produtores rurais, será apresentado na Tabela 01 os acontecimentos de uma propriedade rural que tem por objetivo a engorda do bovino.

Tabela 01. Fatos ocasionados em uma propriedade rural que exerça a atividade de engorda bovina em sistema de confinamento de 200 animais durante um ano.

Conta	Quantidade	Unitário	Total
Receita de Vendas	200	129,00(@)	541.800,00
Compra Animais	200	1.100,00	220.000,00
Alimentação	200	704,34	140.868,00
Sanidade	200	40,00	8.000,00
Depreciação			15.000,00
Remuneração do Empresário			20.000,00
Remuneração da Terra			25.325,00
Salários	2	1.200,00	28.800,00
Funrural	2,3%		18.692,10
ITR			315,00
Outras despesas			8.175,00

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

Após o levantamento dos dados se torna possível a realização das comparações entre a forma mais vantajosa para o produtor rural. A análise da Tabela 02 apresenta a tributação incidente sobre a atividade exercida caso o produtor apure seus impostos com base no regime simplificado de apuração do IR pessoa física. Caso o produtor rural faça a opção pelo regime simplificado de recolhimento do IR, primeiramente necessita chegar a base de cálculo que é encontrada através da aplicação de 20% sobre a receita da atividade e posterior aplicação da alíquota pertinente a faixa de enquadramento.

Tabela 02. Imposto de Renda para o produtor rural que optar pelo regime simplificado de apuração, permitindo redução da base de cálculo para 20% da receita bruta auferida anualmente.

Conta	Total
Receita de Vendas	541.800,00
Base de Cálculo (20%)	108.360,00
Alíquota IR (27,5%)	29.799,00
Parcela a Deduzir	(10.302,70)
IR devido	19.496,30

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

O produtor rural poderá optar pela forma completa de apuração do IR, este regime tributário permite que sejam deduzidas as receitas, as despesas, os prejuízos ocorridos em exercícios anteriores e os investimentos pertinentes a atividade exercida. O cálculo do IR está apresentado na Tabela 03.

Tabela 03. Demonstrativo de apuração do imposto devido pelo produtor que fizer a opção pelo recolhimento do IR deduzindo as despesas os prejuízos e os investimentos realizados na atividade durante um ano.

Conta	Total
1- Receita de Vendas	541.800,00
2- Compra Animais	(220.000,00)
3- Alimentação	(140.868,00)
4- Sanidade	(8.000,00)
5- Salários	(28.800,00)
6- Funrural	(12.461,40)
7- ITR	(315,00)
8- Outras despesas	(8.175,00)
Base de Cálculo (1-2-3-4-5-6-7-8)	123.180,60
Alíquota IR (27,5%)	33.874,67
Parcela a Deduzir	(10.302,70)
IR devido	23.571,97

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

Para apurar o imposto devido pelo produtor primeiramente foi necessário chegar a base de cálculo através da dedução da receita bruta realizada descontando o que é permitido conforme decreto nº 3000/99 que regulamenta o IR para as pessoas físicas. Após aplicou-se a alíquota pertinente a faixa de apuração.

Desta forma chegou-se a Tabela 04 que compara as duas formas de apuração do IR para o produtor que trabalha com a engorda de bovinos.

Tabela 04. Comparação entre a forma simplificada e completa para apurar o IR devida pelo produtor rural que tem como atividade a engorda de bovinos no sistema de confinamento durante um ano.

Regime Simplificado	R\$	Regime Completo	R\$
Imposto de Renda	19.496,30	Imposto de Renda	23.571,97
Funrural	12.461,40	Funrural	12.461,40
ITR	315,00	ITR	315,00
Total	32.272,70	Total	36.348,37

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

Com a realização da comparação entre o regime simplificado e o regime completo verifica-se que para este modelo a forma mais compensatória ao produtor seria recolher seus tributos com base na apuração simplificada recolhendo o valor de R\$ 32.272,70, e a forma completa sofreria uma carga tributária de R\$ 36.348,47, ou seja, fazendo a opção correta à redução seria de R\$ 4.075,66 representando aproximadamente 13% a menos.

Este modelo de simulação possibilita também evidenciar se existe um ponto de equilíbrio entre as duas formas de apuração. Segundo Martins (2000, p.277) o ponto de equilíbrio de uma empresa será obtido quando a soma das margens de contribuição totalizar o montante suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixos. O ponto de equilíbrio representa que os dois regimes se equivalem, ou seja, a diferença de tributos arrecadados é pequena ao ponto de ser desconsiderada a existência que um regime venha a se sobressair sobre o outro.

Para chegar ao ponto de equilíbrio, os custos e despesas fixas foram mantidos, uma vez que independente da quantidade produzida, estes não se alteram. Com isso o ponto de equilíbrio entre os regimes esta apresentado na Tabela 05.

Tabela 05. Ponto de equilíbrio entre os dois regimes tributários para o produtor rural. O ponto de equilíbrio foi atingido com a produção e comercialização de aproximadamente 143 bovinos por ano.

Regime Simplificado	R\$	Regime Completo	R\$
Receita de Vendas	387.387,00	1- Receita de Vendas	387.387,00
Base de Cálculo (20%)	77.477,40	2- Compra Animais	(157.300,00)
Alíquota IR (27,5%)	21.306,29	3- Alimentação	(100.720,62)
Parcela a Deduzir	(10.302,70)	4- Sanidade	(5.720,00)
		5- Salários	(28.800,00)
Funrural	8.909,90	6- Funrural	(8.909,90)
ITR	315,00	7- ITR	(315,00)
		8- Outras despesas	(8.490,00)
		Base de Cálculo (1-2-3-4-5-6-7-8)	77.446,48
		Alíquota IR (27,5%)	21.297,78
		Parcela a Deduzir	(10.302,70)
IR devido	11.003,59	IR devido	10.995,08
Total de Tributos	20.228,49	Total de Tributos	20.219,98

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

A Tabela 05 apresentou o ponto de equilíbrio para o elo produtor rural, onde este foi atingido com a engorda e venda de 143 animais de 21@. Este equilíbrio evidencia que independente da escolha, a carga tributária que irá incidir será praticamente igual. A definição do ponto de equilíbrio é muito importante em termos de gestão da atividade, pois mostra a quantidade exata de igualdade entre as formas de recolhimento, auxiliando assim na tomada de decisão e significando que se produzir e vender menos que 143 animais o regime mais compensatório será com base na declaração completa e caso a propriedade venha a produzir mais, o recolhimento mais vantajoso será com base na declaração simplificada.

4.3.2 Análise tributária para os Frigoríficos.

Os frigoríficos são responsáveis pela transformação e distribuição da carne bovina brasileira. Conforme resolução nº 2 de 22/02/2016 a secretaria da agricultura do Rio Grande do Sul entende-se por “matadouro-frigorífico” o estabelecimento dotado de instalações completas e equipamento adequado para o abate, manipulação, elaboração, preparo e conservação das espécies de animais sob variadas formas, com aproveitamento completo, racional e perfeito de subprodutos não comestíveis, devendo possuir instalações de frio industrial.

As empresas que explorarem as atividades frigoríficas poderão optar por três regimes de tributação para apurar os impostos federais que podem ser: Simples Nacional; Lucro Presumido e Lucro Real. A Tabela 06 representa o resultado obtido por um frigorífico durante um ano.

Tabela 06. Fatos incorridos para frigoríficos, receita da atividade, custos de aquisição, despesas operacionais e despesas com pessoal.

Conta	Total
Receita de Vendas	3.000.000,00
Custo da Mercadoria Vendida	1.724.983,41
Materiais/Energia/Água	306.813,18
Outros	131.491,36
Depreciação	74.984,87
Remuneração dos Empregados	216.604,98
FGTS	11.117,34

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

Para os frigoríficos instalados no estado de Rondônia, o cálculo do ICMS levará em consideração a definição trazida pela Resolução nº 3 de 18/07/2007 que permite a redução do imposto devido em 75%. Neste caso todas as indústrias, independente do regime tributário o imposto terá a mesma incidência, conforme apresentado na Tabela 07.

Tabela 07. Cálculo do ICMS incidente para frigoríficos situados no estado de Rondônia conforme Resolução nº 3 de 18/07/2007 – CONDER, permitindo crédito presumido de 75% sobre o imposto devido.

Conta	Total
Receita de Vendas	3.000.000,00
ICMS (Alíquota 12%)	360.000,00
Redução de 75% do ICMS apurado	90.000,00

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

Com base nas informações apresentadas na Tabela 07, os frigoríficos situados em Rondônia, que estejam enquadrados no Lucro Real ou no Lucro Presumido, teriam que recolher o montante de R\$ 90.000,00 de impostos estaduais, restando ainda os impostos federais a serem apurados. Já para os frigoríficos que estiverem recolhendo com base no Simples Nacional, o ICMS será recolhido pelo regime simplificado até o limite de R\$ 1.800.000,00, a parcela que exceder será calculado pelo regime normal do ICMS.

Buscando planejar as ações de forma antecipada, a Tabela 08 apresenta o cálculo dos tributos com base no regime simplificado, apresentando o valor total que incide sobre os frigoríficos que optarem por esta forma de recolhimento.

Tabela 08. Apresentação dos impostos incidentes sobre frigoríficos que optarem pelo recolhimento dos tributos com base no Simples Nacional de acordo com o anexo II – indústria.

Ocorrência	Alíquota	Total
Receita de Vendas		3.000.000,00
Faixa Enquadramento Simples	11,82%	
ICMS	3,85% (limite 1.800.000,00)	69.300,00
ICMS Parcela Excedente	(1.200.000,00 X 12%) X 25%(Conder)	36.000,00
IPI	0,50%	15.000,00
PIS	0,37%	11.100,00
COFINS	1,57%	47.100,00
IR	0,52%	15.600,00
CSLL	0,52%	15.600,00
CPP	4,49%	134.700,00
Total de Tributos		344.400,00

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

Conforme apresentado na Tabela 08 o frigorífico que optar por recolher seus tributos pela forma simplificada estará enquadrada na faixa de recolhimento de 11,82% sobre a receita bruta do período, tendo segregado os percentuais para o ICMS em 3,85% até o sub-limite do estado em R\$ 1.800.000,00, desta forma o ICMS pelo Simples o valor de R\$ 69.300,00 e o valor que ultrapassou o limite, o ICMS foi de R\$ 36.000,00. Apesar da Lei Federal nº 12.839 que reduz a zero a alíquota para os tributos, IPI, PIS e COFINS, para as empresas optantes pelo Simples Nacional não podem se beneficiar deste incentivo, com isso o valor para estes ficou definido em 0,50% para o IPI, 0,37% para o PIS e 1,37% para a COFINS, tendo como valor a quantia de R\$ 15.000,00, R\$ 11.100,00 e R\$ 47.100,00 respectivamente. Além destes para os frigoríficos que optarem pelo Simples Nacional representada em 0,52% para o IR, 0,52% para a CSLL e 3,85% para a CPP, tendo como tributação o valor de R\$ 15.600,00 para o IR, R\$ 15.600,00 para CSLL e R\$ 134.700,00 para a CPP, tendo ocorrido o montante de R\$ 344.400,00, de tributos totais. A Tabela 09 apresenta o cálculo dos impostos para frigoríficos que optarem pelo recolhimento com base no lucro presumido

Tabela 09. Apresentação dos impostos incidentes sobre frigoríficos que optarem pelo recolhimento dos tributos com base no Lucro Presumido.

Ocorrência	Alíquota	Total
Receita de Vendas		3.000.000,00
Base de Cálculo para o IR	8%	240.000,00
IR apurado	15%	36.000,00
Base de Cálculo para a CSLL	12%	360.000,00
CSLL apurado	9%	32.400,00
ICMS	Conder – 75%	90.000,00
IPI	0% - Lei 12.839	
PIS	0% - Lei 12.839	
COFINS	0% - Lei 12.839	
INSS – Patronal	27,8%	60.216,19
Total de Tributos		218.616,19

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

A Tabela 09 apresenta os tributos totais que incidem para os frigoríficos que optarem pelo regime de apuração com base no Lucro Presumido, tendo apurado o valor total de R\$ 218.616,19 durante o ano. Na carga tributária total já está incluso os valores referentes ao ICMS e também os que incidem sobre a folha de pagamento. Para completar o estudo de comparação entre as formas tributárias incidentes sobre a atividade frigorífica, a Tabela 10 apresenta o estudo referente a carga tributária caso a opção da empresa fosse pelo Lucro Real Anual.

Tabela 10. Simulação dos impostos incidentes sobre frigoríficos que optarem pelo regime de recolhimento com base no Lucro Real Anual.

Conta	Total
Receita Bruta de Vendas	3.000.000,00
ICMS (Conder)	90.000,00
PIS – Alíquota zero Lei 12.839	0,00
COFINS – Alíquota zero Lei 12.839	0,00
IPI – Alíquota zero Lei 12.839	0,00
Receita Líquida de Vendas	2.910.000,00
Custo da Mercadoria Vendida	1.724.983,41
Materiais/Energia/Água	306.813,18
Outros	131.491,36
Depreciação	74.984,87
Remuneração dos Empregados	216.604,98
INSS	60.216,19
FGTS	11.117,34
Lucro antes do IR/CSLL	383.788,67
IR – 15%	57.568,30
ADIR – 10% (346.288,67-240.000,00=106.288,67)	14.378,87
CSLL – 9%	34.540,98
Lucro Líquido	383.788,67
Total de Tributos	256.704,33

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

A Tabela 10 apresenta a simulação de uma demonstração de resultado do exercício, sendo necessária sua elaboração para chegar aos tributos IR e CSLL para empresas que optarem pelo Lucro Real Anual, com isso se a empresa optasse por esta forma de recolhimento, teria como arrecadação tributária total o valor de R\$ 256.704,33.

Tendo todas estas informações apresentadas, pode-se elaborar comparação entre as formas de arrecadação, conforme apresentado na Tabela 11 que compara os recolhimentos com base no Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

Tabela 11. Comparação da carga tributária entre os regimes: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

Tributos	Simples Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real
IR	15.600,00	36.000,00	57.568,30
ADIR	-	0,00	14.378,87
CSLL	15.600,00	32.400,00	34.540,98
ICMS	105.300,00	90.000,00	90.00,00
PIS	11.100,00	0,00	0,00
COFINS	47.100,00	0,00	0,00
IPI	15.000,00	0,00	0,00
INSS – Empresa	134.700,00	60.216,19	60.216,19
Tributos Totais	344.400,00	218.616,19	256.704,33

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

A Tabela 11 apresenta os tributos totais que incidem sobre a atividade dos frigoríficos e facilitam a comparação entre os três regimes, evidenciando que o Lucro Presumido mostra-se mais eficiente em termos tributários quando comparado ao Lucro Real de aproximadamente R\$ 38.000,00, o que representa cerca de 17% de economia tributária e comparando ao Simples Nacional a economia apresentada foi ainda maior, cerca de R\$ 125.800,00, o que representa aproximadamente 57,5%. Esta diminuição dar-se pela forma que a empresa venha a escolher, uma vez que para cada forma tributária, existe legislação específica.

Finalizando o estudo para este elo, verificou-se a necessidade de encontrar o ponto de equilíbrio entre os regimes. Para o trabalho realizado, o ponto de equilíbrio busca evidenciar a quantidade comercializada em termos financeiros que não apresentará diferença relevante entre os regimes tributários. Desta forma

a Tabela 12 apresenta o faturamento e as despesas para um frigorífico que apresenta o ponto de equilíbrio entre as formas tributárias.

Tabela 12. Fatos incorridos para frigoríficos, receita da atividade, custos de aquisição, despesas operacionais e despesas com pessoal que apresentam o ponto de equilíbrio entre os regimes tributários.

Conta	Total	% sobre a Receita
Receita de Vendas	400.000,00	
Custo da Mercadoria Vendida	229.997,79	57,50%
Materiais/Energia/Água	40.908,42	11,80%
Outros	17.532,18	5,06%
Depreciação	9.997,98	2,50%
Remuneração dos Empregados	28.880,66	7,84%
FGTS	1.482,31	0,63%

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

A Resolução nº 3 de 18/07/2007 permite aos frigoríficos a redução de 75% do ICMS apurado no período conforme apresentado na Tabela 13.

Tabela 13. Cálculo do ICMS incidente para frigoríficos situados no estado de Rondônia conforme Resolução nº 3 de 18/07/2007 – CONDER, permitindo redução de 75% do ICMS apurado.

Conta	Total
Receita de Vendas	400.000,00
ICMS (Alíquota 12%)	48.000,00
Redução de 75% do ICMS apurado	12.000,00

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

Com base nas informações apresentadas na Tabela 13, os frigoríficos situados em Rondônia teriam que recolher o montante de R\$ 12.000,00 de impostos estaduais, restando ainda os impostos federais a serem apurados.

A Tabela 14 apresenta o cálculo dos tributos com base no regime simplificado, apresentando o valor total que incide sobre os frigoríficos que optarem por esta forma de recolhimento.

Tabela 14. Apresentação dos impostos incidentes sobre frigoríficos que optarem pelo recolhimento dos tributos com base no Simples Nacional de acordo com o anexo II – indústria – Simulação para o Ponto de Equilíbrio

Ocorrência	Alíquota	Total
Receita de Vendas		400.000,00
Faixa Enquadramento Simples	7,34%	
ICMS	2,33%	9.320,00
IPI	0,50%	2.000,00
PIS	0,23%	920,00
COFINS	0,95%	3.800,00
IR	0,27%	1.080,00
CSLL	0,31%	1.240,00
CPP	2,75%	11.000,00
Total de Tributos		29.360,00

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

Conforme apresentado na Tabela 14 o frigorífico que optar por recolher seus tributos pela forma simplificada estará enquadrada na faixa de recolhimento de 7,34% sobre a receita bruta do período.

. A Tabela 15 apresenta o cálculo dos impostos para frigoríficos que optarem pelo recolhimento com base no lucro presumido

Tabela 15. Apresentação dos impostos incidentes sobre frigoríficos que optarem pelo recolhimento dos tributos com base no Lucro Presumido – Ponto de Equilíbrio

Ocorrência	Alíquota	Total
Receita de Vendas		400.000,00
Base de Cálculo para o IR	8%	32.000,00
IR apurado	15%	4.800,00
Base de Cálculo para a CSLL	12%	48.000,00
CSLL apurado	9%	4.320,00
ICMS	Conder – 75%	12.000,00
IPI	0% - Lei 12.839	0,00
PIS	0% - Lei 12.839	0,00
COFINS	0% - Lei 12.839	0,00
INSS – Patronal	27,8%	8.028,82
Total de Tributos		29.148,82

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

A Tabela 15 apresenta os tributos totais que incidem para os frigoríficos que optarem pelo regime de apuração com base no Lucro Presumido, tendo apurado o valor total de R\$ 29.148,82 durante o ano.

A Tabela 16 apresenta o estudo referente a carga tributária caso a opção da empresa fosse pelo Lucro Real Anual.

Tabela 16. Impostos incidentes sobre frigoríficos que optarem pelo regime de recolhimento com base no Lucro Real Anual – Ponto de Equilíbrio,

Conta	Total
Receita Bruta de Vendas	400.000,00
ICMS (Conder)	12.000,00
PIS – Alíquota zero Lei 12.839	0,00
COFINS – Alíquota zero Lei 12.839	0,00
IPI – Alíquota zero Lei 12.839	0,00
Receita Líquida de Vendas	388.000,00
Custo da Mercadoria Vendida	229.997,79
Materiais/Energia/Água	40.908,42
Outros	17.532,18
Depreciação	9.997,98
Remuneração dos Empregados	28.880,66
INSS	8.028,82
FGTS	1.482,31
Lucro antes do IR/CSLL	51.171,82
IR – 15%	7.675,77
CSLL – 9%	4.605,46
Lucro Líquido	38.890,59
Total de Tributos	32.310,06

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

A Tabela 16 representa a simulação da demonstração de resultado do exercício, sendo necessária sua elaboração para chegar aos tributos IR e CSLL para empresas que optarem pelo Lucro Real Anual, com isso se a empresa optasse por esta forma de recolhimento, teria como arrecadação tributária total o valor de R\$ 32.310,06.

Com as informações obtidas, a Tabela 17 apresenta comparação tributária entre os regimes tributários.

Tabela 17. Comparação da carga tributária entre os regimes: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

Tributos	Simples Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real
IR	1.080,00	4.800,00	7.675,77
CSLL	1.240,00	4.320,00	4.605,46
ICMS	9.320,00	12.000,00	12.000,00
PIS	920,00	0,00	0,00
COFINS	3.800,00	0,00	0,00
IPI	2.000,00	0,00	0,00
INSS – Empresa	11.000,00	8.028,82	8.028,82
Tributos Totais	29.360,00	29.148,82	32.310,06

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

A Tabela 17 apresenta o ponto de equilíbrio entre os regimes tributários possíveis para os frigoríficos, isto representa a quantidade de receitas, custos e despesas relativas à atividade para que, independente do regime tributário da empresa, o montante arrecadado aos cofres públicos se tornem praticamente idênticas.

A utilização do ponto de equilíbrio pelo empresário faz-se necessária e indispensável quando utilizada como instrumento gerencial, pois fornece informações variadas, auxiliando no planejamento de na tomada de decisão de médio e curto prazo. De acordo com Atkinson (2000, p.224) o ponto de equilíbrio pode desenvolver modelos de planejamento para avaliar as alternativas da empresa e as mudanças na lucratividade com as mudanças nos níveis das atividades de produção e vendas.

Com isso o ponto de equilíbrio fornece para os gestores se existe ou não a necessidade de mudanças entre as formas tributárias, buscando a menor arrecadação de impostos e aumentar o lucro para a empresa.

4.3.3 Análise tributária para Casas de Carne.

As casas de carne são estabelecimentos situados em praticamente 100% das cidades brasileiras e responsáveis pelo corte final realizado no bovino antes de chegar à mesa da maioria da população. Como este alimento passa por outros elos da cadeia produtiva tem-se a necessidade de estudar mais este, a fim de saber qual a melhor forma de arrecadar os tributos, fazendo com que a empresa obtenha redução em sua carga de impostos e em conseqüência aumento de seus lucros.

Desta forma, as empresas que explorarem esta atividade poderão optar por três regimes de tributação para apuração de seus impostos: Simples Nacional; Lucro Presumido e Lucro Real, devendo ser escolhido a de menor quantidade de impostos a serem pagos. A Tabela 18 representa o resultado obtido por uma casa de carne durante um ano.

Tabela 18. Fatos ocorridos por uma casa de carne, sua receita, seus custos e despesas realizadas durante um ano.

Conta	Total
Receita de Vendas	3.000.000,00
Custo da Mercadoria Vendida	1.724.983,41
Materiais/Energia/Água	306.813,18
Outros	131.491,36
Depreciação	74.984,87
Remuneração dos Empregados	216.604,98
FGTS	17.328,40

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

A Tabela 18 apresentou as informações relativas a uma casa de carnes, situada no estado de Rondônia, e conforme DECRETO Nº 15590, DE 16 DE DEZEMBRO DE 2010, definiu que a carne bovina comercializada por supermercados ou casas de carne estarão sujeitas ao regime de substituição tributária, cujo MVA ficou definido em 35% sobre o valor de compra do produto junto aos frigoríficos, acrescido de frete, IPI e seguros e despesas debitadas do adquirente. Para definição da alíquota a ser aplicada, RICMS-RO/1998, art. 12, I, “b”, 2m determinou que esta fosse de 7% sobre o valor encontrado após a aplicação do MVA conforme apresentado na Tabela 19 que apresenta o valor do ICMS que incidirá para a casa de carne.

Tabela 19. Cálculo do ICMS Substituto Tributário incidente para casa de carne situada no estado de Rondônia conforme DECRETO Nº 15590, DE 16 DE DEZEMBRO DE 2010 e RICMS-RO/1998.

Conta	Total
Compra de mercadorias	1.724.983,41
Base de Cálculo (MVA 35%)	2.328.727,61
ICMS (Alíquota 7%)	163.010,93
Crédito ICMS (compra)	30.187,21
ICMS a Recolher	132.823,72

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

As casas de carne sofrem com o ICMS pela modalidade de Substituição tributária, onde os frigoríficos ficam responsáveis por “recolher” este tributo e

incluir no momento de efetuar a venda, desta forma o governo recebe de forma antecipada o imposto devido pela empresa. Na Tabela 19 está apresentado o cálculo do ICMS para casas de carne situadas em Rondônia.

Seguindo com o estudo de analisar a melhor forma de recolhimento dos tributos a Tabela 20 apresenta o cálculo para a casa de carne que fizer a opção pelo Simples Nacional.

Tabela 20. Carga tributária incidente sobre casa de carne enquadrada no anexo I do Regime Simplificado – Simples Nacional situado no estado de Rondônia.

Ocorrência	Alíquota	Total
Receita de Vendas		3.000.000,00
Faixa Enquadramento Simples	11,32%	
ICMS	Substituto Tributário – Tabela 19	132.823,72
PIS	0,37%	11.100,00
COFINS	1,57%	47.100,00
IR	0,52%	15.600,00
CSLL	0,52%	15.600,00
CPP	4,49%	134.700,00
Total de Tributos		356.923,72

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

A Tabela 20 apresenta o cálculo dos impostos devidos por uma casa de carne que estiver enquadrada no Simples Nacional, uma vez que para este regime tributário, os benefícios trazidos pela Lei Federal 12.839 que reduz a zero a alíquota para o PIS e para a COFINS não se aplica para a empresa. O imposto estadual representa aproximadamente 37% da carga tributária total sofrida pela empresa e a contribuição previdenciária que a empresa deverá recolher representa aproximadamente 38% dos tributos. Com isso 75% da carga total sofrida pela empresa está relacionada a estes dois tributos. A Tabela 21 apresenta o cálculo para os impostos caso a empresa venha a optar pelo recolhimento com base no Lucro Presumido.

Tabela 21. Apresentação e cálculo dos impostos incidentes sobre casa de carne que optar pelo recolhimento dos tributos com base no Lucro Presumido.

Ocorrência	Alíquota	Total
Receita de Vendas		3.000.000,00
Base de Cálculo para o IR	8%	240.000,00
IR apurado	15%	36.000,00
Base de Cálculo para a CSLL	12%	360.000,00
CSLL apurado	9%	32.400,00
ICMS	Substituto Tributário – Tabela 19	132.823,72
PIS	0% - Lei 12.839	0,00
COFINS	0% - Lei 12.839	0,00
INSS – Patronal	27,8%	47.653,10
Total de Tributos		248.876,82

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

A Tabela 21 apresenta que caso a empresa faça a opção pelo recolhimento com base no Lucro Presumido, a mesma venha a sofrer a incidência de R\$ 248.876,82 em tributos, destes, 53% são relativos ao ICMS. Em comparação ao regime simplificado este se apresenta mais vantajoso, pois recolhe aproximadamente 44% a menos de impostos, porém como a diferença é relativamente pequena, os dois regimes apresentam capacidade de serem escolhidos. Se for levado em consideração os tributos relativos a empresa sobre a folha de pagamento a escolha seria pelo Lucro presumido, uma vez que apresenta uma economia de aproximadamente 280% em relação ao Simples Nacional.

Para a casa de carne resta ainda à opção pelo recolhimento com base no Lucro Real, estando apresentado na Tabela 22 o cálculo para os tributos que incidem sobre a atividade.

Tabela 22. Elaboração da Demonstração do resultado do exercício para apresentação do cálculo dos impostos incidentes sobre as empresas cuja atividade é a comercialização de carne bovina com recolhimento realizado através do Lucro Real.

Conta	Total
Receita Bruta de Vendas	3.000.000,00
ICMS (Substituto Tributário – Tabela 19)	132.823,72
PIS – Alíquota zero Lei 12.839	0,00
COFINS – Alíquota zero Lei 12.839	0,00
Receita Líquida de Vendas	2.867.176,28
Custo da Mercadoria Vendida	1.724.983,41
Materiais/Energia/Água	306.183,18
Outros	131.491,36
Depreciação	74.984,87
Remuneração dos Empregados	216.604,98
INSS	47.653,10
FGTS	17.328,40
Lucro antes do IR/CSLL	394.970,07
IR – 15%	59.245,51
ADIR – 10%	15.497,01
CSLL – 9%	35.547,31
Lucro Líquido	284.680,25
Total de Tributos	290.766,64

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

Conforme apresentado na Tabela 22 caso a empresa venha optar pelo recolhimento com base no Lucro Real, a carga tributária total que incide sobre a atividade é de R\$ 290.766,64, se apresentando o segundo regime mais compensatório entre os três. Se tratando de comparações, o ICMS será o mesmo valor para os regimes, independente de como a empresa estará recolhendo seus impostos, uma vez que este incide sobre o valor de compra que a casa de carne efetuou junto aos frigoríficos.

Para ficar mais evidente a diferença entre os três regimes, a Tabela 23 realiza a comparação entre a opção pelo Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

Tabela 23. Comparação da carga tributária para a casa de carne entre os regimes: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

Tributos	Simples Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real
IR	15.600,00	36.000,00	74.742,52
CSLL	15.600,00	32.400,00	35.547,31
ICMS	132.823,72	132.823,72	132.823,72
PIS	11.100,00	0,00	0,00
COFINS	47.100,00	0,00	0,00
INSS – Empresa	134.700,00	47.653,10	47.653,10
Tributos Totais	356.923,72	248.876,82	290.766,64

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

A Tabela 23 apresenta comparação entre as formas de recolher os impostos possíveis para as casas de carnes. Com estes dados pode-se afirmar que o regime mais compensatório em termos fiscais é o com base no Lucro Presumido, sendo mais vantajoso aproximadamente 43% em relação ao Simples Nacional e aproximadamente 17% em relação ao Lucro Real.

Esta comparação leva em consideração os tributos incidentes sobre a comercialização e também sobre a folha de pagamento para os três regimes, com isso os dados representam uma pequena casa de carne.

Com o objetivo de encontrar o ponto de equilíbrio entre os três regimes para que saiba qual o limite entre os métodos e também quando será mais ou menos vantajoso a Tabela 24 apresenta valores para que sejam comparadas as formas de tributação relativa ao ponto que determina equilíbrio entre eles.

Tabela 24. Fatos ocorridos por uma casa de carne, sua receita, seus custos e despesas realizadas durante um ano referente ao ponto de equilíbrio entre as regimes tributários.

Conta	Total
Receita de Vendas	455.325,00
Custo da Mercadoria Vendida	261.809,36
Materiais/Energia/Água	46.566,57
Outros	19.957,10
Depreciação	11.380,83
Remuneração dos Empregados	32.875,22
FGTS	2.630,02

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

Tendo as informações referente a aquisição de carne junto aos frigoríficos, a Tabela 25 apresenta o cálculo sobre o ICMS substituto tributário incidente sobre a casa de carne. Este imposto será aplicado pelo mesmo método, independente da forma de tributação adotada pela empresa.

Tabela 25. Cálculo do ICMS Substituto Tributário incidente para casa de carne situada no estado de Rondônia conforme DECRETO Nº 15590, DE 16 DE DEZEMBRO DE 2010 e RICMS-RO/1998 – Ponto de Equilíbrio

Conta	Total
Compra de mercadorias	261.809,36
Base de Cálculo (MVA 35%)	353.442,63
ICMS (Alíquota 7%)	24.740,98
Crédito ICMS (compra)	6.185,25
ICMS a Recolher	18.555,74

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

Com as informações referentes ao faturamento de equilíbrio e o ICMS que estará incidindo sobre a atividade, a Tabela 26 apresenta os tributos que incidem para a empresa que optar pelo recolhimento com base no Simples Nacional.

Tabela 26. Carga tributária incidente sobre casa de carne enquadrada no anexo I do Regime Simplificado – Simples Nacional situado no estado de Rondônia – Ponto de Equilíbrio

Ocorrência	Alíquota	Total
Receita de Vendas		455.325,00
Faixa Enquadramento Simples	6,84	
ICMS	Substituto Tributário – Tabela 19	18.555,74
PIS	0,23%	1.047,25
COFINS	0,95%	4.325,59
IR	0,27%	1.229,38
CSLL	0,31%	1.411,51
CPP	2,75%	12.521,44
Total de Tributos		39.090,90

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

A Tabela 27 apresenta o cálculo dos tributos incidentes sobre a atividade de comercialização de carne que tiver optado pelo regime com base no Lucro Presumido.

Tabela 27. Apresentação e cálculo dos impostos incidentes sobre casa de carne que optar pelo recolhimento dos tributos com base no Lucro Presumido – Ponto de Equilíbrio

Ocorrência	Alíquota	Total
Receita de Vendas		455.325,00
Base de Cálculo para o IR	8%	36.426,00
IR apurado	15%	5.463,90
Base de Cálculo para a CSLL	12%	54.639,00
CSLL apurado	9%	4.917,51
ICMS	Substituto Tributário – Tabela 19	18.555,74
PIS	0% - Lei 12.839	0,00
COFINS	0% - Lei 12.839	0,00
INSS – Patronal	27,8%	7.232,55
Total de Tributos		36.169,70

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

Os cálculos apresentados na Tabela 28 evidenciam a carga tributária para a empresa caso sua opção fosse pelo regime com base no Lucro Real.

Tabela 28. Elaboração da Demonstração do resultado do exercício para apresentação do cálculo dos impostos incidentes sobre as empresas cuja atividade é a comercialização de carne bovina e enquadrada no regime do Lucro Real – Ponto de Equilíbrio

Conta	Total
Receita Bruta de Vendas	455.325,00
ICMS (Substituto Tributário – Tabela 19)	18.555,74
PIS – Alíquota zero Lei 12.839	0,00
COFINS – Alíquota zero Lei 12.839	0,00
Receita Líquida de Vendas	436.769,26
Custo da Mercadoria Vendida	261.809,36
Materiais/Energia/Água	46.566,57
Outros	19.957,10
Depreciação	11.380,83
Remuneração dos Empregados	32.875,22
INSS	7.232,55
FGTS	2.630,02
Lucro antes do IR/CSLL	80.105,90
IR – 15%	12.015,89
CSLL – 9%	7.209,53
Lucro Líquido	60.880,49
Total de Tributos	45.013,70

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

Após a realização dos cálculos referente a carga tributária que incide sobre as casas de carne, a Tabela 29 apresenta a carga tributária total para cada regime de tributação, evidenciando o ponto de equilíbrio em termos tributários.

Tabela 29. Comparação da carga tributária para a casa de carne entre os regimes: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real – Ponto de Equilíbrio

Tributos	Simples Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real
IR	1.229,38	5.463,90	12.015,89
CSLL	1.411,51	4.917,51	7.209,53
ICMS	18.555,74	18.555,74	18.555,74
PIS	1.047,25	0,00	0,00
COFINS	4.325,59	0,00	0,00
INSS – Empresa	12.521,44	7.232,55	7.232,55
Tributos Totais	39.090,90	36.169,70	45.013,70

Fonte: Dados simulados para fins de modelo.

Com base na Tabela 29 ficam apresentado os valores incidentes sobre as simulações que buscou encontrar o ponto de equilíbrio entre os regimes tributários ficando evidente a não igualdade entre eles devido, principalmente, pelos custos e despesas incidentes.

4.4 CONCLUSÃO

A cadeia da bovinocultura cresce anualmente e necessita cada vez mais de uma boa ferramenta de gestão para a tomada de decisão. Através dos resultados obtidos com a pesquisa, os principais pontos identificados, as limitações, os benefícios e as recomendações para futuras pesquisas podem ser encontrada na pesquisa e utilizada como base.

Os benefícios de se escolher um sistema tributário através do planejamento tributário antecipado se apresentam eficiente quando realizada comparações entre os regimes tributários, reduzindo assim a carga incidente para os elos da cadeia. Como o objetivo da pesquisa estava voltado para apresentar as formas de tributação para cada elo e realizar as simulações dos tributos totais, este atingiu o ponto esperado, porém ficaram limitadas apenas a dados simulados, sendo este talvez um ponto a ser explorado futuramente, principalmente o fato de custos e

despesas que podem alterar o resultado de futuras pesquisas, uma vez que com simulações os valores encontrados representam apenas valores “possíveis”.

Análise realizada para o produtor rural com a comercialização de 200 animais apresentou o regime simplificado como o mais vantajoso. Diminuindo a quantidade de animais comercializados, e proporcionalmente seus custos e despesas, foi encontrado a quantidade de 143 com o mesmo peso simulado anteriormente como ponto de equilíbrio para o elo. Esta pesquisa mostra ao produtor rural o impacto dos tributos sobre a atividade desenvolvida além de auxiliar na gestão da propriedade, tornando-a cada vez mais competitiva.

A análise efetuada junto ao elo frigorífico, utilizando a simulação de faturamento em R\$ 3.000.000,00 apresentou como mais vantajoso o regime com base no Lucro Presumido. O ponto de equilíbrio apresentado para os regimes foi encontrado com faturamento de R\$ 400.000,00, sendo assim o momento em que a adoção por qualquer uma das formas de tributação, a carga incidente seria idêntica. Este resultado é muito importante para o empresário deste elo, pois auxilia e determina o melhor regime de tributação para a empresa. Além disso, as simulações apresentam os percentuais relativos a custos e despesas, desta forma o empresário conseguirá analisar de forma específica sua atividade, já que ao comparar sua realidade com a pesquisa, ficará mais fácil sua tomada de decisão.

Analisando o elo casa de carne através da simulação com valor de faturamento em R\$ 3.000.000,00, ficou apresentado como regime mais compensatório o Lucro Presumido. Em seguida a receita, os custos e despesas foram elevados na busca pelo ponto de equilíbrio, sendo este encontrado com faturamento de R\$ 455.325,00. Com este resultado em mãos, os empresários do ramo conseguem definir de forma antecipada a melhor escolha em termos tributários para a atividade desenvolvida, sendo assim uma grande ferramenta de gestão para a tomada de decisão neste elo.

Para escolher o melhor regime visando à redução tributária, um ponto importante está ligado ao estado onde será aplicado, uma vez que Rondônia apresenta particularidades relacionadas ao imposto estadual, pois até o faturamento de R\$ 1.800.000,00, as empresas enquadradas no Simples Nacional

recolhem o ICMS apenas pela guia do DAS, ao ultrapassar este limite, a mesma deverá recolher este tributo como adicional, inviabilizando o negócio.

Este estudo mostrou-se eficiente para auxiliar os empresários de cada elo na tomada de decisão, pois saberá exatamente a carga tributária que incide sobre sua atividade. Recomenda-se antes de por em prática este estudo, analisar a legislação do estado em que pretende-se atuar, uma vez que o estudo foi realizado com base na legislação do estado de Rondônia, necessitando sua adaptação para outras unidades de federação.

4.5 Referências Bibliográficas

ABIEC. **Exportações Brasileiras de Carne Bovina**. Disponível em <http://www.abiec.com.br/download/Jan%20-%20Dez%20-%202014.pdf>. Acessado em 22/05/2016

ARAÚJO, M. J. **Fundamentos de agro-negócios**. São Paulo: Atlas, 2005. p. 15-18.

ATKINSON, A.A; BANKER, R.D; KAPLAN, R.S.; YONG, S. M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000

BARBOSA, A. L. N. de H. **Teoria da tributação ótima sobre o consumo** – Dissertação defendida curso de pós-graduação Stricto Sensu. São Paulo: FGV, 2009.

BORGES, H. B. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 2 ed. São Paulo, Saraiva, 2002 p. 152.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos**: aplicações em empresas modernas. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 168-169

BRASIL, **Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990**. Altera a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural, e dá outras providências. Diário oficial da união, Fernando Collor, Brasília, DF, 12 de abril de 1990. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8023.htm>. Acessado em 22 jun.2015.

BRASIL, **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário oficial da união, Fernando Henrique Cardoso, Brasília, DF, 26 de dezembro de 1995. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L9249.htm>. Acessado em 22 jun.2015.

BRASIL, **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Diário oficial da união, Fernando Henrique Cardoso, Brasília, DF, 27 de dezembro de 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acessado em 22 jun.2015.

BRASIL, **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário oficial da união, Luiz Inácio Lula da Silva, Brasília, DF, 29 de dezembro de 2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm>. Acessado em 22 jun.2015.

BRASIL, **Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009**. Dispõe sobre a prestação de apoio financeiro pela União aos entes federados que recebem recursos do Fundo de Participação dos Municípios - FPM, no exercício de 2009, com o objetivo de superar dificuldades financeiras emergenciais. Diário oficial da união, Luiz Inácio Lula da Silva, Brasília, DF, 13 de outubro de 2009. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12058.htm>. Acessado em 22 jun.2015.

BRASIL, **Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010**. Dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, da Copa das Confederações Fifa 2013 e da Copa do Mundo Fifa 2014; promove desoneração tributária de subvenções governamentais destinadas ao fomento das atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica nas empresas. Diário oficial da união, Luiz Inácio Lula da Silva, Brasília, DF, 20 de dezembro de 2010. Disponível em <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/2010/lei12350.htm>>. Acessado em 22 jun.2015.

BRASIL, **Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011**. Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda nas operações que especifica. Diário oficial da união, Dilma Rousseff, Brasília, DF, 24 de junho de 2011. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12431.htm>. Acessado em 22 jun.2015.

BRASIL, **Lei nº 12.741, de 08 de dezembro de 2012**. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal. Diário oficial da união, Dilma Rousseff, Brasília, DF, 08 de dezembro de 2012. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm>. Acessado em 22 jun.2015.

BRASIL, **Lei nº 12.839, de 09 de julho de 2013**. Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de produtos que compõem a cesta básica. Diário oficial da união, Dilma Rousseff, Brasília, DF, 09 de julho de 2013. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12839.htm>. Acessado em 22 jun.2015.

BRUYNE, P. HERMAN, J. SCHOUTHEETE, M de. **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais**. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1977.

CNABRASIL. **PIB do agronegócio acumula crescimento**. Disponível em: <http://www.cnabrazil.org.br/noticias/pib-do-agronegocio-acumula-crescimento>. Acessado em 15/08/2016

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Rural: Uma abordagem decisoria**. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 8ª Ed. São Paulo: Atlas 2003.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GUTIERREZ, M. D. **Planejamento Tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

IBGE. **Censo Agropecuário**. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/agropecuaria/censoagro/2006_segunda_apuracao/default_tab_xls.shtm. Acessado em 01/11/2015

IBGE. **Crescimento do PIB produção agropecuária**. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/agropecuaria/producaoagropecuaria/abate-leite-couro-ovos_201601_publ_completa.pdf. Acessado em 01/11/2015

IBGE. **Estatística do abate de bovinos por estados**. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/agropecuaria/censoagro/2006_segunda_apuracao/default_tab_xls.shtm. Acessado em 01/11/2015

IBPT. **Carga tributária brasileira cresce em 2014 apesar da crise**. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/noticia/2142/Carga-tributaria-brasileira-cresce-em-2014-apesar-da-crise>. Acessado em 01/11/2015

MALAFAIA, G. C.; MACIEL, A. C.; CAMARGO, M. E. **Atitudes de coordenação de produtores rurais na cadeia da carne bovina: o caso do cite 120**. Organizações Rurais & Agroindustriais, Lavras, v.11, n.3, p. 393-406, 2009

MAPA. **Exportações Brasileiras no Agronegócio**. Disponível em: http://www.agricultura.gov.br/arq_editor/Nota%20balan%C3%A7a%20junho%202015.pdf. Acessado em 15/08/2016

MARION, J. C. **Contabilidade da pecuária**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 7, 195, 200-202.

MARION, J. C. **Contabilidade Rural: Contabilidade Agrícola, Contabilidade da Pecuária e Imposto de Renda - Pessoa Jurídica**. 13 ed. São Paulo Atlas. 2012.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA, **Cadeia Produtiva da Carne Bovina** Volume 8. 2007.

PÊGAS, P. H. **Manual de Contabilidade Tributária**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2011.

OLIVEIRA, L. M. de. **Manual de Contabilidade Tributária**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2007

PADOVEZE, C. L.. **Controladoria Estratégica e Operacional**. São Paulo: Thomson, 2000.

PITELLI, M. M.; BACHA, C. J. C. **Análise Dos Principais Tributos Incidentes Na Cadeia De Carne Bovina Brasileira**. XLIV CONGRESSO DA SOBER “Questões Agrárias, Educação no Campo e Desenvolvimento”. Fortaleza, 2006.

SEAGRI. **Rebanho bovino de Rondônia**. Disponível em: <http://www.rondonia.ro.gov.br/2014/11/30660/> Acessado em 01/11/2015