

**INFLUÊNCIAS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA GESTÃO DE
PROPRIEDADES RURAIS DE PESSOAS FÍSICAS COM A LEI Nº 13.606/2018****Talita Alexandra Tomasi***Universidade Estadual do Oeste do Paraná***Simone Zuconelli Bonemberger***Universidade Estadual do Oeste do Paraná***RESUMO**

A participação da agropecuária na economia brasileira é de suma importância para o País. O produtor rural vive uma realidade de descapitalização monetária, porém, a falta de planejamento e gestão impede o produtor de conhecer algumas opções tributárias presentes no Código Tributário Nacional. Exemplo mais latente é a opção de escolha de tributação (FUNRURAL) sobre folha de pagamento ou sobre comercialização da produção rural presente na Lei nº 13.606/2018, para empregadores rurais pessoa física. Diante deste cenário, o objetivo geral deste trabalho é verificar como o planejamento tributário pode influenciar na gestão das propriedades dos produtores rurais pessoas físicas, mediante as alterações trazidas pela Lei nº 13.606/2018. Esta pesquisa foi realizada como pesquisa descritiva e exploratória. Se utiliza da metodologia de estudo de caso múltiplos, mediante triangulação de métodos de coleta de dados das informações contábeis dos produtores rurais, com aplicação de entrevista, pesquisa documental e observação direta. Posteriormente, foi feita abordagem do problema por intermédio da pesquisa qualitativa e método de análise de conteúdo. A partir dos dados coletados e de sua classificação, foi possível identificar o perfil dos produtores rurais, seu enquadramento rural, seu planejamento tributário e enquadramento na Lei nº 13.606/2018. A opção pelo FUNRURAL sobre folha de pagamento se mostrou mais interessante para os empregadores rurais entrevistados, no entanto, não foi identificado mudança efetiva na gestão das propriedades com esta nova opção tributária. Foram propostas melhorias aos produtores e sugestão de estudos futuros.

Palavras-chave: Produtores rurais; Funrural; Planejamento tributário; Lei nº 13.606/2018.

1 INTRODUÇÃO

Como a participação da agropecuária na economia brasileira é de suma importância quanto a geração de empregos, exportação de commodities, além de seu grande mercado interno consumidor de produtos agrícolas, é imprescindível a participação da mesma quanto a contribuição para o funcionamento do governo (Breitenbach, 2014, p. 3). Essa contribuição diz respeito, por exemplo, ao financiamento da máquina estatal através da tributação da atividade agropecuária. Ao mesmo tempo, a tributação possibilita a intervenção do Estado na economia nacional, controlando a circulação interna de mercadorias, a renda, as importações e exportações (Brasil, 2019).

Neste contexto, tem-se um cenário generalizado de um setor que é marcado por altos e baixos. Por um lado, desponta como modelo para outros países de sustentabilidade ambiental e econômica, por outro, é possível verificar no meio rural uma realidade de escassez de recursos, alto custo de insumos, dentre outros fatores, que vem provocando a descapitalização dos produtores rurais (Breitenbach, 2014, p. 4). Segundo Breitenbach (2014, p.4) Este problema é especialmente perceptível nas unidades familiares de menor porte ou menor renda, onde acesso a informação e a utilização da mesma não é adequada. Seguindo este preceito, é reconhecível que muitos produtores rurais têm escassa informação para realizar a gestão dos seus estabelecimentos rurais (Breitenbach, 2014 p. 3-4).

Por outro lado, o Código Tributário Nacional - CTN trás alternativas das formas jurídicas possíveis de exploração da atividade rural. Muitas vezes, questiona-se qual a maneira mais vantajosa para o produtor rural desenvolver suas atividades, se como pessoa física ou pessoa jurídica (Passos, 2017 p 3). No entanto, o produtor rural deve conhecer a legislação e se cercar de informações gerenciais de sua atividade rural para, assim, realizar o seu planejamento tributário anual.

No passado, segundo Ulrich (2009, p. 2) o homem do campo se dedicava em produzir alimentos e deixava a organização administrativa de suas propriedades ao encargo de contadores ou pessoas qualificadas na área para auxiliá-lo na tarefa de gerencia. Este processo determinou um distanciamento dos produtores dos conceitos e técnicas de gestão empresarial, onde a propriedade rural, nos últimos anos, vem sendo encarada com uma empresa (Ulrich, 2009 p. 2).

Para contribuir nestes esclarecimentos, o tema deste estudo será a tributação do produtor rural pessoa física, dos benefícios e encargos que o produtor pode obter junto a legislação tributária, muitas vezes permitindo a redução do seu ônus. Segundo Abrantes, Reis e Silva (2008, p. 13) o setor agroindustrial brasileiro "sempre teve expressiva participação na arrecadação tributária nacional". Entretanto, devido as múltiplas relações nas cadeias produtivas de insumos, agroindústria e mercado fazem com que a aplicação da tributação se torne complexa e, por consequência, cumulativa, "achatando" os preços pagos ao produtor (Abrantes et al, 2008, p.13).

Desta forma, é importante demonstrar alternativas de planejamento tributário para a atividade rural, buscando desenvolver e estimular por parte dos produtores rurais a gestão mais efetiva dos estabelecimentos e, conseqüentemente, aumentar seus lucros e melhorar a qualidade de vida da família rural (Breitenbach, 2014, p.4).

Para contribuir neste sentido, este estudo abordará o tributo FUNRURAL. O FUNRURAL nasceu da necessidade de um sistema de custeio previdenciário no âmbito rural, para igualar aos sistemas urbanos de custeio já praticados no Brasil, além de oferecer cobertura previdenciária também para a população rural. Segundo Passos (2017, p. 12), este Fundo é motivo de inúmeras legislações, com tentativas de inclusão de um modelo de cobrança efetivo advindos desde 1963 com a Lei nº 4.214 e, mais recentemente, com a Lei nº 13.606/2018.

Segundo Berwanger e Zavascki (2010, p. 8), especialmente, em 1992, com a Lei nº 8.540, surgiram questionamentos jurídicos do modelo adotado e sua constitucionalidade de cobrança para empregadores rurais pessoa física. Em 2010, uma decisão do Supremo Tribunal Federal - STF favorável ao Frigorífico Mataboi S.A. nesta matéria, desencadeou um fluxo de ações judiciais por intermédio de grupos de produtores rurais com base neste julgamento, objetivando o não recolhimento do FUNRURAL. Muitos produtores obtiveram êxito nos pedidos de liminares e deixaram de recolher imediatamente o tributo (Berwanger e Zavascki, 2010; Folloni e Borghi, 2019).

Folloni e Borghi (2019, p. 17) apontam que em março de 2017, o STF revisou seu entendimento sobre o FUNRURAL, firmado sete anos antes. "A tese aprovada em plenário assentiu que é constitucional, formal e materialmente, a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta com a comercialização da sua produção".

De acordo com Folloni e Borghi (2019, p.17) esta decisão põe fim à discussão sobre a constitucionalidade do FUNRURAL, mas não aponta soluções para o imbróglgio jurídico gerado pelas liminares que os produtores rurais obtiveram anteriormente a esta decisão. Estima-se que neste interstício temporal, os cofres públicos deixaram de receber aproximadamente R\$ 7 bilhões.

A Lei nº 13.606 promulgada em 2018, trás alternativas tributárias aos empregadores rurais na tentativa de desmistificar a cobrança do FUNRURAL e seus questionamentos jurídicos, além de tentar reverter aos cofres públicos o montante não recolhido durante a fissura jurídica.

Diante desta situação problema, a questão de pesquisa deste artigo pode ser definida da seguinte forma: Como o planejamento tributário pode influenciar na gestão das propriedades dos produtores rurais pessoas físicas, mediante as alterações trazidas pela Lei nº 13.606/2018?

Isto posto, o objetivo geral deste trabalho é identificar os fatores dispostos na Lei nº 13.606/2018 que determinam a opção tributária do empregador rural, utilizando os demonstrativos fiscais dos mesmos, fazendo comparativos e, assim, indicar a melhor opção tributária, bem como verificar a influência deste planejamento na gestão.

Justifica-se a realização deste estudo, pois há uma lacuna de pesquisa neste tema, houve grande dificuldade de encontrar pesquisas nesta área. Desta forma, pretende-se disponibilizar um referencial bibliográfico aos produtores rurais bem como aos estudantes da área e profissionais, assim, auxilia-los na melhor tomada de decisão.

Evidencia-se a realização desta pesquisa, pela relevância dos produtores rurais para a economia brasileira e, com ela, pretende-se sensibilizar os mesmos para a importância da gestão de seus negócios rurais. Além dos produtores rurais, é importante chamar a atenção dos profissionais contábeis e da sociedade para a atividade rural, coo grande área ainda pouco explorada nas questões gerenciais, contábeis e administrativas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Dentro da proposta teórica deste trabalho, pode-se citar alguns conceitos relevantes e indispensáveis para a elaboração da pesquisa. A definição do que é Atividade Rural e as formas jurídicas de sua exploração. Na sequência, são apresentadas as definições de empregador rural pessoa física, alcançando definições para o Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural - FUNRURAL e suas alterações ao longo dos anos. Após a fixação destes preceitos, serão abordados conceitos de planejamento tributário e gestão rural.

2.1 Atividade rural

Marion (2009, p. 2 e 3) define a atividade rural como sendo aquela que explora "a capacidade produtiva do solo por meio do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas". Portanto, a atividade rural pode ser exercida de diversas formas, desde pela atividade agrícola ou pecuária, ou ainda a agroindustrial. O autor nomeia as atividades rurais em três grupos: atividade agrícola (produção vegetal), atividade zootécnica (produção animal) e atividade agroindustrial (indústrias rurais), as quais são apresentadas na Figura 1.

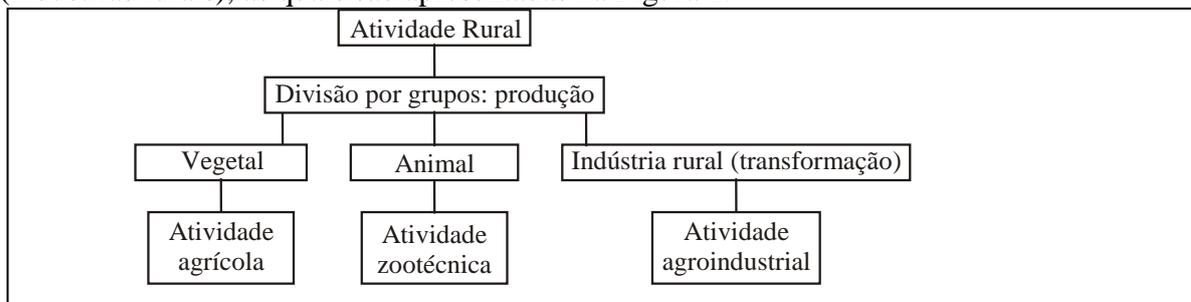


Figura 1: Organograma da Atividade Rural

Fonte: Adaptado de Marion (2009)

Os elementos da Figura 1 demonstram que a Empresa Rural abrange as Atividades Agrícola, Zootécnica e Agroindustrial. Por Atividade Agrícola, entende-se aquela que explora

o solo com o propósito do plantio. A Zootécnica consiste na criação de animais, para serviços de lavoura, para consumo doméstico ou para fins industriais e comerciais. Já a Atividade Agroindustrial é o beneficiamento do produto agrícola (arroz, café, milho), como também a transformação zootécnica (mel, laticínios) e agrícola (açúcar, óleo de soja).

Lemes (1996, p. 30) menciona as peculiaridades que diferenciam a Atividade Rural das demais atividades, sendo, uma delas, o desenvolvimento da atividade a céu aberto em grandes extensões de terra; as culturas e variedades que se alteram conforme as estações do ano; e por sua característica de incerteza e risco, apresenta dificuldade quanto a controles de rendimento de talhões de área, safras, etc.

A atividade rural pode ter diversas finalidades, desde o cultivo para a própria sobrevivência até em grandes empresas que exploram os setores agrícolas, pecuários e agroindustriais (Hofer, Borilli & Philippsen, 2006, p. 6). Diante ao exposto, é perceptível a infinidade de variáveis as quais estão condicionados o sucesso ou o fracasso na atividade, representado em resultado financeiro positivo ou negativo, permitindo ou não a continuidade da mesma. Além disso, na próxima seção, falar-se-á das formas jurídicas de exploração e sua consequente carga tributária no Brasil.

2.1.1 Forma jurídica de exploração da atividade rural

A Instrução Normativa da RFB nº 971/2009, em seu artigo 165 define o produtor rural como sendo "a pessoa física ou jurídica, proprietária ou não, que desenvolve, em área urbana ou rural, a atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultural, bem como a extração de produtos primários, vegetais ou animais, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos".

Na mesma IN, tem-se a definição de segurado especial e empregador rural na condição de pessoa física para acesso aos programas de seguridade social, sendo o segurado especial, na condição de proprietário, parceiro, meeiro, comodatário ou arrendatário, exerce a atividade rural individualmente ou em conjunto com sua família, esporadicamente conta com a ajuda de terceiros. Já o empregador rural é aquele sendo pessoa física, proprietária ou não, que possui atividade agropecuária e que necessita de contratação de empregados para o bom andamento de sua atividade rural (Brasil, 2009).

Além da classificação entre segurado especial e empregador rural para fins previdenciários, o CTN possui duas formas de exploração da atividade rural: pessoa física ou pessoa jurídica, no entanto, no Brasil prevalece a exploração na forma de pessoa física. Isso ocorre por ser menos onerosa que como pessoa jurídica, além de existirem diversos incentivos de ordem fiscal para o produtor rural pessoa física (Passos, 2017 p. 8). O regime jurídico que favoreceria o produtor rural pessoa jurídica seria o lucro real, no entanto, exige maior controle contábil da propriedade, além de contratação de profissional especializado (Marion, 2009; Passos, 2017).

O SENAR - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (2016, p. 35) define que "O empregador rural pessoa física é aquele, proprietário ou não, que desenvolve em área urbana ou rural a atividade agropecuária (agrícola, pastoril ou hortifrutigranjeira), a qualquer título, em caráter permanente ou temporário", em área superior a 4 (quatro) módulos fiscais; ou, quando em área igual ou inferior a 4 (quatro) módulos fiscais ou atividade pesqueira, com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos.

Por intermédio da lei nº 1.110/1970 o INCRA - Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária, no Art. 50, estabelece os módulos fiscais, levando em conta diversas peculiaridades dos municípios brasileiros. O número de módulos fiscais de um imóvel será obtido, dividindo-se a sua área total pelo módulo fiscal do município onde o imóvel se localiza (INCRA, 1970). Esta metodologia é utilizada no Brasil para estabelecer se a

propriedade rural é pequena (de 1 a menos de 4 módulos fiscais), média (de 4 a menos de 15 módulos fiscais) ou grande (acima de 15 módulos fiscais).

Desta forma, para fins deste estudo, adotar-se-á o empregador rural pessoa física contribuinte individual, que possui trabalhadores registrados em seu nome, por intermédio de uma matrícula CEI - Cadastro Específico no INSS e, mais recentemente, o CAEPF - Cadastro da Atividade Econômica de Pessoa Física, ou ainda, por força a Lei nº 1.110/1970, possua mais de 4 módulos fiscais e seja enquadrado na categoria tributária empregador rural

Vencidos conceitos jurídicos de exploração da atividade rural, é preciso abordar conceitos de planejamento tributário a fim de responder a pergunta problema deste artigo.

2.2 Planejamento tributário na atividade rural

O planejamento tributário é utilizado como ferramenta de controle e tomada de decisão no mundo empresarial. Desta forma, não poderia ser diferente para o produtor rural dentro de suas propriedades. Segundo Franck (2017, p. 4) o planejamento tributário é o estudo feito previamente, antes da efetivação do fato contábil, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e tributários e as alternativas legais menos onerosas. Na sequência, serão apresentados alguns estudos relevantes para construção do entendimento de planejamento tributário.

Dos Santos, Leite e Alberti (2016, p. 13) verificam em seus estudos que o planejamento tributário, através da elisão fiscal, acontece quando o contribuinte utiliza as brechas da lei para buscar o melhor caminho no cálculo do tributo menos oneroso. Os autores concluem que o planejamento tributário brasileiro é necessário devido à grande quantidade de instrumentos legais e de atualizações nas normativas e tributos, que acontecem diariamente e que devem ser acompanhadas pelos profissionais contábeis, responsáveis pelo registro dos atos e fatos contábeis dos contribuintes.

Franck (2017, p. 4) ressalta que a economia tributária gerada pelo planejamento tributário é uma importante fonte de aumento de capital de giro para empresas e pessoas físicas, sem que ocorra efetivamente entrada de recursos externos. Conclui que é importante revisar constantemente o planejamento para que a saúde financeira dos entes envolvidos se mantenha preservada.

No ponto de vista de Folloni e Borghi (2019, p. 7 e 8) partindo do princípio que o sistema tributário nacional deve servir para estimular o desenvolvimento nacional, é evidente que a carga tributária não pode se tornar onerosa a ponto de desestimular a iniciativa privada. Por outro lado, também fica claro que a tributação não pode ser tão discreta, pois sobrecarrega de impostos um setor em contrapartida de outro. Folloni e Borghi (2019, p. 8) concluem que é tarefa dos Estados Fiscais criarem leis e regimentos que balancem esta carga tributária, muitas vezes criando oportunidades melhores para alguns setores da sociedade.

Diante desses conceitos, entende-se que, para a atividade rural, planejamento tributário tem extra importância, pois é por meio dele que os agricultores melhoram seu fator econômico. Também, fica evidente que não há fórmula pronta de planejamento tributário, deve-se ter conhecimento do sistema tributário brasileiro e encontrar a melhor forma de elisão, tendo em mente que o planejamento deve ser revisado constantemente.

Segundo Franck (2017, p. 4) a vantagem do planejamento tributário para o produtor rural está diretamente ligada a postergação, não ocorrência ou diminuição do fato gerador. Ao anular ou diminuir o fato gerador do tributo, conseqüentemente se efetiva a economia tributária.

2.2.1 Tributos incidentes na atividade rural explorada pela pessoa física

Quando o produtor rural é caracterizado como empregador rural, o primeiro ponto que deverá realizar é se inscrever nas Agências da Previdência Social e efetuar sua contribuição individual, mensalmente ou trimestralmente. O salário base para contribuição será a

remuneração auferida, observando os limites mínimo e máximo (SENAR, 2016 p. 37 e 38). Esta contribuição é obrigatória, no caso de estar enquadrado em algum dos itens citados.

Sobre a folha de pagamento, o empregador rural que tiver funcionários permanentes ou temporários contratados, deverá proceder com o recolhimento dos tributos relacionados no Quadro 1, apurados tendo como base o salário bruto pago ao colaborador.

	Período		A partir de 01/04/1993
	Folha de Pagamento		Total
Encargos sobre a folha de pagamento	FPAS		604 ou 787
	Previdência Social	Segurado	8%, 9% ou 11%
		Empresa	Não tem obrigatoriedade.
		RAT	Não tem obrigatoriedade.
	Outras Entidades	Salário Educação	2,5%
		INCRA	0,2%
		SENAR	Não tem obrigatoriedade.
		Total	2,7%
		Código Terceiros	0003
	GFGTS	FGTS	8%

Quadro 1: Encargos sobre folha de pagamento empregador rural pessoa física

Fonte: Adaptado de SENAR (2016)

Tendo o trabalhador rural descontado em seu salário a sua contribuição para Previdência Social, que pode variar de 8%, 9% ou 11% conforme a faixa salarial, fica a cargo do empregador rural pessoa física, o recolhimento do salário educação (2,5%), outras entidades (neste caso o INCRA - 0,2%) e o FGTS (8%), perfazendo um total de 10,7% sobre a folha de pagamento total dos colaboradores.

No entanto, segundo Abrantes et al (2008, p. 6), o produtor rural, além de recolher os encargos incidentes sobre a remuneração paga ao empregado rural, deverá recolher as contribuições incidentes sobre a comercialização da produção rural, nomeadas de FUNRURAL.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 194, relata que "a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social."

Por sua vez, a CF expõe a diversidade da base de financiamento da seguridade social, implicando "que a sociedade como um todo é responsável pelo financiamento do Sistema [...] através de receitas provenientes dos entes federados, oriunda da arrecadação de impostos, pelas contribuições sociais e outras fontes" (Berwanger & Zavascki, 2010, p. 3).

De modo específico, tratando do sistema de custeio previdenciário rural, Fortes, Becker e Castilhos (2008 apud Berwanger & Zavascki, 2010, p. 3-4) apontam que a ideia de seguridade social para o trabalhador rural nasceu com a Lei nº 4.214 de 02.03.1963, a qual criou o Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural - FUNRURAL. Dentre suas normativas, previa uma série de benefícios, muito similares aos trabalhadores urbanos naquela época. Esta Lei não vigorou por muito tempo, pois devido ao seu conteúdo ter linguagem rebuscada, dificultava a compreensão pelos proprietários rurais. Desta forma, outra lei foi editada - Lei nº 11/1971 - Unificando a gestão previdenciária, posteriormente, com a criação da Constituição Federal de 1988, nasceu o sistema unificado de previdência que temos hoje, consolidando o projeto de proteção integral dos trabalhadores rurais em igualdade aos urbanos, promulgado pela Lei nº 8.213/91.

Apesar de ter sido extinto pela Lei nº 6.439/77, o FUNRURAL é ainda popularmente conhecido pelos produtores rurais por este nome e, por isso, permanece até hoje como referência da contribuição constitucional compulsória pertinente à atividade rural. Além de

todo o aspecto previdenciário, é importante ressaltar os problemas jurídicos oriundos dessas alterações na legislação que serão abordados no próximo tópico.

2.2.2 As alterações trazidas pela lei nº 13.606/2018

Devido a questionamentos jurídicos advindos da promulgação da Lei nº 8.540/92, que foi mais uma tentativa do Governo Federal em criar uma contribuição justa a previdência social rural, gerou diversos apontamentos e dubiedade nos entendimentos, provocando uma corrida jurídica dos empregadores rurais pessoa física quanto a não obrigatoriedade do recolhimento do FUNRURAL (Berwanger & Zavascki, 2010, p. 5-6). Esta assimilação se deu devido a referida lei obrigar o empregador rural pessoa física a contribuir como Contribuinte Individual e não mais ser tratado como Segurado Especial pela Previdência Social.

Segundo Berwanger e Zavascki (2010, p. 5-6) em 2010, o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário nº 363.852, tendo uma decisão favorável aos empregadores rurais pessoa física que comercializam com a empresa Frigorífico Mataboi S.A para a não retenção do tributo FUNRURAL. Logo, surgem inúmeros pedidos de liminares de empregadores em âmbito nacional sobre este ato. No entanto, em 2017, o posicionamento do STF mudou em um novo julgamento, tornando obrigatório o recolhimento pelo empregador tanto da contribuição individual quanto do FUNRURAL (Käfer, 2019, p. 50-51).

Finalmente, em 2018 é publicada a Lei nº 13.606, a qual pode ser chamada de refis do FUNRURAL, devido a apresentar regras de parcelamento dos passivos gerados pelas duas decisões do STF, favorável e contrária ao recolhimento da contribuição para os produtores rurais. Também, em seu Art. 14, estabelece nova alíquota de cobrança, além de esclarecer pontos da Lei nº 8.212/2001, trazendo nitidez ao entendimento geral. Neste artigo, em seu parágrafo 13, além de trazer esclarecimentos, determina uma opção a mais para o empregador rural pessoa física: a possibilidade de escolher, no início do exercício tributário, em recolher o FUNRURAL sobre a sua comercialização rural (1,3%) ou, optar pelo recolhimento da cota patronal de 20% sobre o salário dos seus trabalhadores (Brasil, 2018). Esta opção permite ao produtor gerenciar melhor seus custos durante o ano vigente, possibilitando a elaboração de um planejamento tributário para o exercício seguinte, além de optar pela opção menos onerosa no exercício seguinte.

No entanto, fica evidente conforme a legislação, que a arrecadação principal do FUNRURAL é a comercialização de produtos rurais efetuada pelo produtor rural. Esclarecimentos a respeito desta contribuição são apontados no artigo 166 e 171 da IN nº 971/2009 da Receita Federal a qual estabelece que "a base de cálculo das contribuições sociais devidas pelo produtor rural é o valor da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção e dos subprodutos e resíduos, se houver". Em outras palavras, incide sobre o valor bruto da nota fiscal emitida pela compradora do produto, ou a nota fiscal do produtor, dependendo dos sujeitos ativos e passivos da obrigação tributária do FUNRURAL.

A incidência de FUNRURAL pela Folha de Pagamento terá como base de cálculo o salário bruto dos trabalhadores registrados e eventuais autônomos. Se dará na aplicação da alíquota de 20% sobre os rendimentos auferidos e comporá a GPS - Guia da Previdência Social, juntamente com o recolhimento das demais obrigações que constam originalmente na folha.

Como estabelecido anteriormente, a opção pelo recolhimento sobre o faturamento na comercialização ou sobre a folha de pagamento poderá ser feita no início do exercício social se tornando irrevogável até o fim deste mesmo exercício. No entanto, é possível alterar esta opção ao início do exercício seguinte. Desta forma, demonstra-se a necessidade de constantemente o produtor rural estar verificando qual a melhor opção tributária por intermédio do planejamento tributário.

Em suma, após esclarecer conceitos e legislações a cerca do tema deste artigo, parte-se as definições dos procedimentos e métodos adotados para realização desta pesquisa.

3 METODOLOGIA

Por meio dos procedimentos e métodos científicos, pretende-se desenvolver a pesquisa, guiando o caminho para resolução da pergunta problema estabelecida no capítulo 1 e, assim, atingir o objetivo geral deste artigo. Segundo Beuren (2009, p. 76) é necessário delinear a investigação científica por intermédio de metodologias, para que o pesquisador encontre efetivamente as respostas para o problema de pesquisa. Desta forma, este capítulo tem como finalidade descrever a metodologia utilizada na construção deste artigo, tipos e técnicas de pesquisa bem como sistema de abordagem.

Na intenção de verificar como o planejamento tributário pode influenciar na gestão das propriedades rurais, a presente pesquisa objetiva demonstrar as alterações trazidas pela Lei nº 13.606/2018 para os produtores rurais pessoa física.

Desta forma, a pesquisa caracteriza-se como descritiva. Segundo Beuren (2009, p. 81) descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos, uma população previamente delimitada. Desta forma, os fenômenos do mundo humano são estudados, relatados, mas não manipulados pelo pesquisador.

Posteriormente, será adotada a técnica de estudo de caso múltiplos que, segundo Silva (2003, p. 63) defini-se como “um estudo que analisa um ou poucos fatos com profundidade. A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias e no início de pesquisas mais complexas”. Ainda o mesmo autor complementa, “o estudo de caso pode ser utilizado para desenvolver entrevistas [...], questionário, observações dos fatos, análise documental. O objeto a ser pesquisado neste tipo de pesquisa pode ser o indivíduo, a empresa, uma atividade, uma organização ou até mesmo uma situação”.

Os empregadores rurais separados para o estudo tiveram como critério de seleção a acessibilidade aos dados, a diversidade de atividade e de tamanho trazendo conveniência e possibilidade de comparabilidade.

Para a estruturação e fundamentação metodológica deste estudo, é abordada a pesquisa qualitativa que “é caracterizada pelos seus atributos e relaciona aspectos não somente mensuráveis, mas também definidos descritivamente” (Fachin, 2002, p. 79). Utilizou-se pesquisa qualitativa, pois promove a observação dos dados não mensuráveis como fatos, costumes, posicionamentos pessoais, ideologias dentre outros que contribuirão para responder a pergunta-problema.

Os procedimentos metodológicos utilizados como instrumentos de coleta de dados foram: observação simples; entrevista semiestruturada e pesquisa documental. As definições estão presentes no Quadro 2.

Método de coleta de dados	Definição segundo Beuren (2009).
Observação simples ou assistemática	O pesquisador permanece abstraído à situação estudada, apenas observa como os fatos ocorrem e registra os dados obtidos.
Entrevista semiestruturada	É a que parte de certos questionamentos básicos, apoiados em teorias, que interessam à pesquisa, e que, em seguida, adicionam-se a uma grande quantidade de interrogativas, fruto de novas hipóteses que surgem no transcorrer da entrevista. Assim, o informante, influencia a elaboração do conteúdo da pesquisa.
Pesquisa documental	É a que trabalha com informações que receberam ou não tratamento analítico e a sua fonte de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias ou fontes secundárias. A diferença se dará se houve ou não tratamento analítico das mesmas.

Quadro 2: Descrição procedimentos metodológicos de coleta de dados na pesquisa.

Fonte: Adaptado de Beuren (2009).

Como observação simples foram observados fatos correlatos do produtor rural, tanto no escritório da pesquisadora quanto na propriedade rural do entrevistado. Foram observadas as formas de controle gerenciais da propriedade, registro de funcionários, técnicas de planejamento tributário. As anotações foram realizadas por notas de campo antes, durante e posteriormente a aplicação da entrevista.

A entrevista semiestruturada foi elaborada baseando-se em um roteiro pré-estabelecido, com perguntas abertas, estimulando o entrevistado a sentir-se livre para colaborar com o conteúdo da pesquisa. A entrevista foi aplicada aos gestores das propriedades rurais analisadas. O roteiro da entrevista foi dividido em cinco grupos. Primeiramente foi informado ao entrevistado sobre a pesquisa e seus objetivos, bem como sobre o sigilo dos dados, além do tempo médio de entrevista. A entrevista está roteirizada e estruturada em 25 perguntas.

No primeiro bloco de questões, convidou-se o entrevistado a apresentar-se e falar um pouco sobre o início de sua carreira profissional como produtor rural. Neste bloco buscou-se traçar o perfil do entrevistado, suas origens e aspirações para o futuro na gestão da propriedade rural. No segundo bloco de questionamentos, buscou-se conhecer as propriedades rurais, suas formas de exploração, atividades desenvolvidas, quantidade de colaboradores contratados, bem como constituição do patrimônio e quem da propriedade os gerencia.

O terceiro bloco abordou questões de planejamento tributário, sobre a legislação específica da nota fiscal do produtor rural e sua tributação, critérios para contratação de funcionários, bem como a contratação de profissional especializado para geração das obrigações tributárias ao fisco. No quarto bloco abordou-se especificadamente a Lei 13.606/2018, perguntou-se a respeito do conhecimento dos produtores sobre as opções de cálculo do FUNRURAL para o empregador rural, sua avaliação a respeito dessas alterações e incentivo das empresas compradoras de produtos agrícolas como diferencial em elisão fiscal.

No quinto e último bloco de perguntas, foram abordados a influência das mudanças trazidas pela Lei nº 13.606/2018 na gestão da propriedade. Os produtores foram questionados a respeito dos benefícios específicos trazidos pela nova Lei, qual profissional que o auxiliou na tomada de decisão tributária, contratação ou demissão de empregados especialmente para se beneficiar da Lei. Para fins de fidelidade ao processo, todas as entrevistas foram gravadas e transcritas literalmente.

Para a pesquisa documental foram coletados dados das DIRPF - Declaração de Imposto de Renda Pessoa, Seção Atividade Rural dos produtores rurais selecionados, bem como relatórios da folha de pagamento - extrato onde constam o montante gasto com colaboradores nos períodos de 2016, 2017 e 2018. Os dados foram tabulados por meio de planilha eletrônica no software Excel. Estes levantamentos foram feitos em propriedades rurais com atividade de agricultura (cultivo de soja e milho em sua maioria) e pecuária (suínos, aves e bovinos). Os relatórios específicos utilizados foram a seção Atividade Rural da Declaração de Imposto de Renda e os extratos de Folha de Pagamento gerados pelo software de controle dos trabalhadores rurais registrados.

Após realizar a pesquisa documental, observações simples dos entrevistados e entrevista semiestruturada dos mesmos como coleta de dados, foi aplicado o método de análise de conteúdo da autora Bardin (2010, p. 33). Segundo Bardin (2010, p. 33-34) este método consiste em uma análise das mensagens por meio de categorias estabelecidas previamente pelo pesquisador. As categorias estabelecidas neste estudo foram: (I) Característica da propriedade em estudo; (II) Planejamento tributário na propriedade rural; (III) Alterações trazidas pela Lei nº 13.606/2018 e comparação entre as formas de cálculo; (IV) Influência na gestão das propriedades rurais mediante as alterações trazidas pela Lei 13.606/2018. Com a tabulação dos dados e transcrições, foi possível realizar e viabilizar a análise do conteúdo a fim de responder a pergunta problema deste artigo.

4 ANÁLISE E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS

Foram selecionados para este estudo seis produtores rurais empregadores dos municípios de Medianeira e Serranópolis do Iguaçu, estado do Paraná. As informações coletadas e tabuladas permitem responder a pergunta problema deste artigo.

Os produtores rurais foram organizados de "A" a "F", para evitar a exposição dos mesmos e garantir o sigilo de seus respectivos dados. Foram caracterizados cada um dos produtores e propriedades, afim de melhor demonstrar os casos analisados. Posteriormente, os dados coletados foram analisados seguindo as categorias: (I) Característica da propriedade rural em estudo; (II) Planejamento tributário na propriedade rural; (III) Alterações trazidas pela Lei nº 13.606/2018 e comparação entre as formas de cálculo; (IV) Influência na gestão das propriedades rurais mediante as alterações trazidas pela Lei 13.606/2018.

4.1 Caracterização dos empregadores rurais

O produtor rural denominado como A, é do sexo masculino e tem 58 anos de idade. Por ser filho de produtores rurais, informou que desde seu nascimento, viveu a atividade agrícola e pecuária e, inclusive, mora na mesma propriedade recebida em herança dos pais. Possui diversas atividades, porém, as principais são exploração agrícola com plantio de soja, milho e trigo em imóveis rurais localizados nos municípios de Medianeira e Vera Cruz do Oeste, estado do Paraná. Estes imóveis, em sua grande maioria, são próprios, porém, possui também um arrendamento. Também, trabalha com bovinos para abate em sistema de bovinocultura de corte. Paralelamente, dispõe de atividade de prestação de serviços com máquinas agrícolas e alguns caminhões que fazem transporte rodoviário de cargas. As atividades paralelas não foram objeto de estudo e não compõe os montantes auferidos neste trabalho. Divide a gestão da propriedade com seu filho, que o auxilia na gestão de pessoas e na organização dos trabalhos diários. Possuem 2 funcionários contratados, um formalizado pelas regras trabalhistas vigentes e outro informal.

O produtor rural denominado como B, é do sexo masculino e tem 67 anos de idade. Nasceu no Rio Grande do Sul e veio com os seus pais para o município de Medianeira, estado do Paraná, com 13 anos de idade, onde se instalaram na propriedade a qual reside e trabalha até hoje. Possui a atividade de bovinocultura de leite e, também, atividade de suinocultura no sistema de reprodução, maternidade e creche suína em um imóvel rural próprio. Neste mesmo imóvel, há algumas áreas de plantio, a qual o produtor rural B arrenda para terceiros explorarem. A renda deste arrendamento não compõe os valores levantados neste estudo, pois não compõe renda oriunda da atividade rural. O produtor rural B possui filhos o ajudando na atividade de pecuária, porém, realiza isoladamente a gestão da mesma. Conta com 10 funcionários para ajuda-lo na atividade rural. Destes funcionários, 4 são formalizados pelas regras trabalhistas vigentes e 6 informais.

O produtor rural denominado como C, é do sexo masculino e tem 38 anos de idade. Formado como Administrador de Empresas no ano de 2006, vem atuando desde então na granja de suínos da família localizada no município de Serranópolis do Iguaçu, estado do Paraná como gerente. Apesar do imóvel estar em nome do pai, o mesmo é responsável pelo andamento da propriedade, explorando-o num regime de comodato com o pai, o qual não cobra aluguel pelo uso do mesmo. A atividade explorada é a de suinocultura com produção de leitões para posterior terminação (engorda). O produtor rural C possui filhos, porém, não atuam diretamente na propriedade por não ter idade suficiente. Contrata atualmente 7 funcionários formalizados pelas regras vigentes e faz toda a gestão financeira e de pessoal da propriedade.

O produtor rural denominado como D, é do sexo masculino e tem 53 anos de idade. Formado como técnico agrícola, começou sua vida profissional trabalhando para empresas da

região, na assistência técnica aos produtores suinocultores. Em 1993, arrendou uma granja de suínos no município de Ramilândia, estado do Paraná. Posteriormente, em 2003 adquiriu imóvel próprio no município de Medianeira, também no estado do Paraná juntamente com outro sócio e passou a produzir suínos fêmea (marrãs) com fins de reprodução para comercialização direta para outros produtores rurais. O produtor rural D também é o gerente da propriedade, fazendo a gestão dos trabalhadores. No entanto, as decisões a respeito da gestão da atividade são tomadas em conjunto com o outro sócio do imóvel. Possuem 8 funcionários formais e, eventualmente, acontece a contratação formal de até 2 funcionários extras, dependendo da demanda maior por mão de obra sazonal da granja.

O produtor rural denominado como E, é do sexo masculino e tem 47 anos de idade. Relatou que está envolvido desde os 9 anos de idade com a atividade rural, quando seu pai o introduziu na mesma. Com o falecimento do pai, herdou parte do imóvel e é onde vive atualmente. Desenvolve a atividade de exploração agrícola com plantio de soja, milho e trigo em imóveis próprios e em áreas arrendadas localizadas nos municípios de Medianeira e Céu Azul, ambos no Paraná. O produtor rural E é o gestor da propriedade, gerenciando os funcionários e tomando decisões para o bom andamento do negócio. Porém, tem introduzido seu filho neste desígnio, fazendo com que, cada vez mais, as decisões sejam compartilhadas. A propriedade conta com a contratação de 3 funcionários formais conforme as regras trabalhistas vigentes.

O produtor rural denominado como F, é do sexo masculino e tem 54 anos de idade. Iniciou na atividade rural por intermédio do pai, tendo herdado imóvel rural no município de Medianeira, estado do Paraná no qual vive até hoje. Desenvolve a atividade de exploração agrícola com plantio de soja e milho e, também, atividade de avicultura de corte com 4 aviários instalados. Possui um imóvel rural próprio e outros imóveis arrendados. Divide a gestão da propriedade com seu filho, que o auxilia na gestão de pessoas e na organização dos trabalhos diários. Possuem 2 funcionários contratados e formalizados que atuam na atividade de avicultura de corte.

Características	A	B	C	D	E	F
Idade dos entrevistados	57 anos	67 anos	38 anos	54 anos	47 anos	54 anos
Atividades exploradas	Plantio de soja, milho e trigo e pecuária de corte	Suinocultura e bovinocultura de leite	Suinocultura	Suinocultura	Plantio de soja, milho e trigo	Plantio de soja e milho e atividade de avicultura de corte
Origem dos imóveis explorados	Próprio e arrendamento	Próprio	Comodato	Condomínio com outro sócio	Próprio e arrendamento	Próprio e arrendamento
Quantidade de área explorada	250 hectares	21,78 hectares	11 hectares	4,84 hectares	435,6 hectares	135,52 hectares
Quantidade de funcionários formais	1	4	7	8	3	2
Quantidade de funcionários informais	1	6	0	0	0	0
Participação de outros membros da família na atividade	Um filho atua diretamente na atividade e participa das decisões.	Dois filhos atuam na propriedade, porém, não participam nas decisões.	Não possui filhos participando na atividade	Não possui filhos participando na atividade.	Um filho atua diretamente na atividade e participa das decisões.	Um filho atua diretamente na atividade e participa das decisões.
Forma de tributação	Pessoa física	Pessoa física	Pessoa física	Pessoa física	Pessoa física	Pessoa física

Média faturamento anual	R\$ 1.840.260,00	R\$ 3.745.000,00	R\$ 2.990.000,00	R\$ 2.700.000,00	R\$ 2.300.000,00	R\$ 542.000,00
Classificação no INCRA da propriedade	Média propriedade	Pequena propriedade	Pequena propriedade	Pequena propriedade	Grande propriedade	Média propriedade

Quadro 3: Características das propriedades e dos produtores rurais entrevistados

Fonte: Elaborado pela Autora (2020)

É possível perceber que, apesar das regras trabalhistas vigentes, dois dos seis entrevistados possuem trabalhadores informais contratados. Todos os entrevistados sempre foram enquadrados como pessoa física na forma de tributação, apurando os impostos devidos na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física.

4.2 Planejamento tributário na propriedade rural

No terceiro bloco de perguntas da entrevista, os produtores rurais entrevistados foram questionados a respeito do planejamento tributário na propriedade rural. O objetivo neste tópico, era conhecer as práticas de planejamento utilizadas pelos mesmos, e se eles fazem ou não este estudo preliminar ao final do exercício financeiro, antes de se iniciar um novo ciclo tributário.

Questionados sobre as práticas de planejamento tributário adotadas, após uma explicação do que se trata, os produtores A, B e C informaram que, baseado nos resultados do ano corrente, fazem projeções de faturamento e gastos com a folha de pagamento, calculando o FUNRURAL sobre cada uma das opções, optando pela menos onerosa.

O produtor rural D informou que possui software de controle de custos e, por intermédio deste programa consegue apurar os gastos com FUNRURAL no ano corrente, além de apurar os gastos com folha de pagamento. Observou-se na propriedade os controles gerenciais e a forma que o produtor realizava os cálculos. De posse destas informações, o mesmo faz simulações e toma a decisão, sendo essa técnica uma variação da utilizada pelos produtores A, B e C.

Já os produtores E e F, se inteiram pouco das opções de planejamento tributário, deixando a cargo do contador contratado por eles esse planejamento. Inclusive, tem pouco conhecimento das informações presentes na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física. De forma geral, é possível perceber que a maneira de realizar o planejamento tributário utilizada por estes 4 entrevistados (produtores A, B, C e D) é semelhante. Com relação aos produtores E e F, é relevante perceber que os mesmos depositam confiança no contador que os atende, no entanto, é importante conhecer as opções tributárias e de economia, além da legislação vigente para não desperdiçar a oportunidade de benefícios ou redução de custos.

Abordados sobre como realizam a contratação de funcionários na propriedade rural, todos os produtores entrevistados foram unânimes em informar que contratam por necessidade, pela demanda crescente de trabalho de suas respectivas atividades, não sendo visualizado por nenhum dos produtores como vantagem técnica de planejamento tributário, para se beneficiar da Lei nº 13.606/2018, contratar um colaborador, por exemplo. Isso se dá pois, apesar de em alguns casos trazer economia para a propriedade ter funcionário registrado (opção pelo FUNRURAL em folha de pagamento), pode acarretar também riscos de causas trabalhistas, acidentes de trabalho e, o mais relevante, a carga tributária sobre a contratação de mão de obra excessivamente cara.

Todos os produtores entrevistados contratam mão de obra especializada para geração de informações ao fisco, deixando a cargo desses profissionais a entrega de todas as informações obrigatórias.

Dentre os entrevistados, os produtores C, D e E utilizam software de controle gerencial da propriedade, para apurar os custos da exploração agrícola ou por animal

produzido. Os controles dos entrevistados foram apresentados para a Pesquisadora durante a visita na propriedade rural. O produtor rural A diz realizar um controle manual dos custos de produção enquanto os produtores B e F relatam não realizar controles gerenciais da propriedade de nenhuma forma. Não é possível realizar um planejamento tributário satisfatório sem o auxílio de relatórios gerenciais fidedignos. Este fato pode acarretar, inclusive, uma tomada de decisão equivocada.

4.3 Alterações trazidas pela Lei nº 13.606/2018 e comparação entre as formas de cálculo

No quarto bloco da entrevista, foi verificado o conhecimento dos produtores entrevistados a respeito da Lei nº 13.606/2018 além de avaliar as percepções dos produtores a respeito das mudanças trazidas pela mesma. Questionados sobre conhecerem as formas de cálculo do FUNRURAL trazidas especialmente pela nova Lei, os produtores A, B, D e E informaram que conhecem as formas de cálculo, especialmente pela assessoria contábil contratada por eles. Já o produtor F diz não conhecer as formas de cálculo a qual foi apresentada a ele durante a entrevista. O produtor rural C alegou também não conhecer as opções trazidas pela Lei 13.606/2018, no entanto, no bloco anterior de perguntas, informou que possui controle gerencial das despesas da atividade rural e faz projeções para elaborar seu planejamento tributário.

Todos os produtores rurais entrevistados optaram pelo REFIS previsto na Lei nº 13.606/2018, o qual foi averiguado mediante apresentação dos pedidos de adesão. Também, dentre eles, todos ingressaram com pedidos na justiça de isenção do FUNRURAL pois se tratavam de empregadores rurais. No entanto, após o julgamento no STF em 2017, e a promulgação da Lei, foram orientados a ingressar com pedido de adesão ao Parcelamento Regulatório Rural - PRR. Da mesma forma, todos fizeram pedidos de desistências das ações indenizatórias. A Lei trás vantagens consideráveis a quem ingressou com pedido de parcelamento, pois estes produtores serão isentos de juros e multas sobre suas dívidas.

Questionados sobre a avaliação das alterações trazidas pela Lei 13.606/2018, obteve-se as seguintes respostas, expostas no Quadro 4.

Sujeito da pesquisa	Considerações a respeito da Lei n 13.606/2018 - avaliação
Produtor Rural A	"No meu caso foi de grande valia."
Produtor Rural B	"Eu avalio que, para mim, foi muito bom. Pois, antes desta lei, eu pagava 2,3% da minha venda bruta. Dentro deste valor de venda bruta, não podia deduzir meus custos, salários, depreciação, insumos, e esta taxa na minha renda líquida, chegava a atingir 20 a 25% do meu resultado líquido."
Produtor Rural C	"É uma coisa que vem para somar porque antes simplesmente era 2,3% e não tinha outra opção. A gente sabe que o mercado de suínos tem várias escalas e não é justo a sobretaxação".
Produtor Rural D	"Isso é bom porque você tem uma opção de escolha. Não é imposta uma única opção."
Produtor Rural E	"É uma ferramenta a mais para não cairmos na bitributação, então, você tem uma opção, recolhe o imposto de uma forma ou de outra forma."
Produtor Rural F	"Eu acho benéfica para o produtor rural, no momento. Pode ser que mude a lei, tem que acompanhar..."

Quadro 4: Avaliação dos entrevistados referente a Lei nº 13.606/2018.

Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Percebe-se que, mesmo os produtores que pouco se inteiraram da nova Lei, visualizam como algo positivo ter opções para escolher como será a tributação do FUNRURAL. Especialmente os produtores de suínos (Produtor B, C e D) entendem que na legislação anterior, sofriam a bitributação pois, ao vender o animal para a terminação, tinham retido o FUNRURAL. Na Lei 13.606/2018, apenas o vendedor final faz a retenção, aumentando assim o capital de giro dos produtores iniciadores da atividade de suinocultura.

Durante a entrevista, foi questionado se as empresas compradoras dos produtos agrícolas incentivaram a adesão ao FUNRURAL na folha de pagamento pelos empregadores rurais entrevistados. O produtor rural A informou que comercializa com 4 empresas e que houve incentivo parcial por parte das mesmas. Os produtores B, C, D e F informaram que souberam da opção pela assessoria contábil contratada e não pela empresa a qual comercializam sua produção. Por último, o produtor rural E informou que uma das empresas sugeriu a adesão ao FUNRURAL, no entanto, teve receio de não vigorar a lei, por isso, não aderiu no primeiro exercício a qual foi implantada. Desta forma, permaneceu recolhendo sobre a comercialização.

Indagados sobre se revisam anualmente a opção trazida pela Lei 13.606/2018, todos informaram que sim. Para evidenciar a necessidade deste planejamento tributário, elaborou-se a Tabela 1 com dados obtidos mediante a pesquisa documental dos casos analisados.

É importante ressaltar que a Lei nº 13.606/2018 só foi aplicada efetivamente para os produtores em janeiro/2018 quando foi promulgada. Porém, para fins de estudo, usou-se informações dos anos anteriores a fim de realizar comparativos. Também, é relevante dizer que nos anos 2016 e 2017 as alíquotas aplicadas de FUNRURAL sobre comercialização eram na ordem de 2,1% e, com a nova Lei, em 2018 passou a ser 1,3%.

Tabela 1: Comparação da incidência de Funrural sobre folha de pagamento versus comercialização

Produtor	Incidência	2016 em R\$	Funrural 2016 R\$	2017 em R\$	Funrural 2017 R\$	2018 em R\$	Funrural 2018 R\$
Produtor A	Folha Pagto	22.880,00	4.576,00	57.210,62	11.442,12	56.329,24	11.265,85
	Vendas	2.171.726,40	45.606,25	785.164,84	16.488,46	2.536.895,80	32.979,65
Produtor B	Folha Pagto	180.877,55	36.175,51	189.220,77	37.844,15	101.544,21	20.208,84
	Vendas	5.532.408,16	116.180,57	3.826.530,31	80.357,14	1.876.548,82	24.395,13
Produtor C	Folha Pagto	142.969,70	28.593,94	185.825,95	37.165,19	161.713,69	32.342,74
	Vendas	2.798.281,17	58.763,90	2.963.858,22	62.241,02	3.203.643,89	41.647,37
Produtor D	Folha Pagto	179.975,17	35.995,03	204.160,66	40.832,13	215.164,02	43.032,80
	Vendas	1.946.593,30	41.086,36	3.186.173,78	66.909,65	2.956.831,47	38.438,81
Produtor E	Folha Pagto	32.758,00	6.551,60	42.846,70	8.569,34	56.792,30	11.358,46
	Vendas	1.741.348,98	36.568,32	1.554.766,41	32.650,09	3.537.298,94	45.984,89
Produtor F	Folha Pagto	15.366,00	3.073,20	20.562,80	4.112,56	33.308,86	6.661,77
	Vendas	256.022,46	5.376,47	487.037,21	10.227,78	882.071,00	11.466,92

Fonte: Elaborado pela Autora (2020)

Observando a Tabela 1, é possível perceber a vantagem tributária obtida por 5 dos 6 produtores entrevistados, ao optar pelo recolhimento do FUNRURAL em folha de pagamento. Também, é possível identificar que, com exceção dos produtores C e F que obtiveram crescimento consistente de faturamento ao longo dos três anos analisados, os demais produtores detiveram variações significativas de comercialização, não sendo constantes os resultados. Em 2016 obtiveram vendas brutas superiores aos resultados apurados em 2017 que, por sua vez, apresentou variação comparada a 2018. No entanto, mesmo apurando alternâncias de resultados, nos cenários projetados de 2016 e 2017 com recolhimento de FUNRURAL sobre a folha de pagamento, ainda é perceptível a opção mais econômica sendo a trazida pela Lei 13.606/2018.

Já o produtor rural D tem cenário controverso. Em 2016 e 2017 era uma opção interessante para ele o recolhimento do FUNRURAL sobre folha de pagamento, no entanto, em 2018 se tornou vantagem para o mesmo optar pela comercialização. Isso evidencia a necessidade de constantemente revisar o planejamento tributário da propriedade rural juntamente com as projeções de faturamento que, como demonstra a Tabela 1, variam constantemente. Conforme mencionado por Lemes (1996, p. 30) o sucesso na atividade rural depende muito de fatores externos, como: variação cambial, questões climáticas, crises sanitárias, boas ou más decisões de gestão entre outras.

Pode-se perceber também que os produtores rurais detentores de atividade agrícola (Produtor A, E e F) são onde encontra-se a maior variação monetária entre as duas opções de tributação, sendo de até 400% (produtor rural E) menor o valor de imposto recolhido, evidenciando os benefícios tributários trazidos pela nova Lei. Por outro lado, os produtores B, C e D, que possuem atividade de suinocultura, dispõe de margem relativamente baixa de diferença monetária entre as duas opções, pois pela natureza da atividade que realizam, necessitam contratar maior número de colaboradores, devendo sempre contrabalancear a contratação de mão de obra em detrimento do maior recolhimento de FUNRURAL. Novamente, comprova-se a necessidade de aplicação efetiva de um planejamento tributário realizado com diversas variáveis altamente analisadas e verificadas para garantir a decisão assertiva.

4.4 Influência na gestão das propriedades rurais mediante as alterações trazidas pela lei nº 13.606/2018

No quinto bloco de perguntas da entrevista, buscou-se averiguar a influência na gestão da propriedade dos entrevistados mediante as alterações trazidas pela Lei nº 13.606/2018. Questionados sobre os benefícios que essas opções trouxeram para os produtores rurais pessoa física em geral, o Produtor Rural A informou que acredita que o agricultor pagando menos impostos, aumenta o seu capital de giro, trazendo benefícios diretos para a propriedade e sua família. Os entrevistados B, E e F acreditam que a maior vantagem de tudo é recolher menos impostos.

O Produtor Rural C acredita que o benefício maior é saber o quanto está se pagando, pois na lei anterior, o produtor não conseguia visualizar o recolhimento, tendo em vista que era descontando diretamente na venda (fixação). De posse do montante gasto com salários no mês, o empregador consegue apurar facilmente o valor a recolher de FUNRURAL, facilitando o acompanhamento.

O produtor rural D acredita que os agricultores pessoa física tenderão a contratar funcionários para se beneficiar da Lei ou, até mesmo, formalizar um eventual colaborador que já prestava serviço ao mesmo. A vantagem é fazer uma economia tributária no recolhimento de FUNRURAL, além de diminuir riscos de ter um trabalhador não formalizado.

Embora todos os entrevistados visualizem vantagens na lei, ao serem questionados sobre adotar algum tipo de controle gerencial para verificar constantemente a melhor opção de recolhimento de FUNRURAL, os mesmos alegaram não haver e, dentre os entrevistados, nenhum demitiu ou contratou funcionários especialmente devido a Lei. O fato de contratar colaboradores, está ligado diretamente a necessidade de mão de obra nos trabalhos na propriedade, não partindo de uma decisão estratégica para se beneficiar da Lei. Este fato pode ocorrer, no entanto, não foi evidenciada tal prática entre os entrevistados.

Os produtores rurais entrevistados, em consequência da Lei 13.606/2018, não demonstraram serem influenciados pela mesma a adotar estratégias gerenciais específicas como elaboração de relatórios ou planilhas de controle. Observou-se, porém, um cuidado maior ao admitir funcionários que aumentaria o recolhimento do imposto FUNRURAL sobre a folha, sendo efetivamente a estratégia de gestão adotada pelos entrevistados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Num cenário de otimismo crescente em relação ao agronegócio brasileiro, é importante o produtor rural ter escolhas tributárias a optar, realizando o planejamento tributário do seu negócio, de forma que permita aumentar seu capital de giro proporcionando melhorias para a propriedade e sua família.

Entretanto, no Brasil constantemente tem-se instabilidade jurídica. Em especial, sobre o tributo FUNRURAL, abordado neste artigo, o qual foi alvo de milhares de ações judiciais impetradas por empregadores rurais, empresas compradoras de insumos, cooperativas, associações de produtores, entre outros. Neste cenário surge a Lei 13.606/2018 que, entre outras alterações, estabeleceu regras de parcelamento do tributo FUNRURAL, alterou a alíquota de cobrança estabelecida na Lei anterior, além de permitir ao Empregador Rural optar, no início do exercício financeiro, de que forma deseja recolher o imposto: retido de sua comercialização ou sobre a folha de pagamento dos colaboradores.

Esta Lei influenciou os produtores rurais a realizarem planejamento tributário de suas atividades, mesmo que apenas para apurarem a melhor opção de retenção do imposto FUNRURAL. Tendo em vista que o planejamento tributário é muito mais do que isso, percebe-se que há possibilidade de evolução nesta área. Por outro lado, poucos produtores mantêm controles financeiros e gerenciais de suas atividades, gerando questionamentos a respeito da qualidade das projeções realizadas por eles ou pelos profissionais que prestam serviço na Contabilidade Rural.

Apesar da maioria dos empregadores rurais se beneficiarem com a Lei 13.606/2018, constata-se que os com Atividade Agrícola (cultivo de soja, milho e trigo) são os maiores beneficiados, atingindo economia relevante ao optar pelo recolhimento do imposto em folha de colaboradores. Apesar do resultado positivo da promulgação da Lei, observa-se o não interesse dos produtores em aprofundar seus conhecimentos a respeito, mantendo um conhecimento superficial do assunto, deixando, muitas vezes, terceiros (empresa compradora de produtos agrícolas, assessoria contábil, entre outros) influenciarem na opção.

Desta forma, em resposta ao problema da pesquisa, os produtores rurais entrevistados não demonstraram serem influenciados a realizarem controles específicos para se beneficiar da Lei, muito menos formalização de funcionários, sendo que, este último, ocorre por demanda da atividade rural exercida. Realizam projeções baseado no resultado do ano anterior como um planejamento tributário, no entanto, gera questionamentos com relação a qualidade destes resultados.

Diante do exposto, como melhoria aos produtores rurais entrevistados, sugere-se adotar controles efetivos de mensuração dos custos bem como das receitas da atividade que exercem, por intermédio de softwares disponíveis no mercado. Também, demonstra-se importante que os mesmos procurem conhecer com maior profundidade a legislação tributária que permeia a atividade econômica que desenvolvem.

Esta pesquisa, de forma geral, trouxe contribuição relevante para os produtores entrevistados e, também, para os demais produtores, pois, como exposto na seção 4, existe similaridade entre os casos estudados. Da mesma forma, trouxe esclarecimentos para a classe Contábil, pois os exemplos expostos neste estudo poderão ser objeto de comparação com outros produtores, roteirizando as etapas de classificação, além de alinhamento de planejamento tributário.

Com igualdade, a sociedade se beneficiará deste estudo, que contribui para o produtor rural se tornar mais qualificado na gestão do seu empreendimento, despertando para outras nuances do seu negócio. Da mesma forma, a comunidade científica, que poderá produzir estudos futuros similares com maior número de produtores, ou abordar demais aspectos da Lei 13.606/2018.

REFERÊNCIAS

- Abrantes, L. A., Reis, R. P., & Silva, M. P. (2008) *Tributação indireta nos custos de produção e comercialização do café*. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2008*. Recuperado em 14 de julho, 2019 de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1210>.
- Bardin, L. (2010) *Análise de Conteúdo*. Lisboa, Portugal: Edições 70.
- Berwanger, J. L. W., & Zavascki, L. T. (2010) *A contribuição previdenciária rural na interpretação do Supremo Tribunal Federal*. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, Porto Alegre, n. 38, 2010. Recuperado em 14 de julho, 2019 de <http://michelonadvogados.com.br/artigos/artigo-1.pdf>.
- Beuren, I. M. (2009) *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. Teoria e prática*. 3ª ed. Editora Atlas.
- Brasil. (1970) Lei nº 1.110, de 9 de junho de 1970. *Institui o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária*. Brasília, 1970. Recuperado em 31 de julho, 2019 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del1110.htm#art1.
- Brasil. (2009) Ministério da Economia, Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 971 de 13 de novembro de 2009. *Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)*. Recuperado em 31 de julho, 2019 de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15937#507805>.
- Brasil (2019). Ministério da Economia, Indústria e Comércio Exterior. *Balança Comercial Brasileira, Agosto 2019 - Nota completa*. Recuperado em 1º de setembro, 2019 de <http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercioexterior/balancacomercial-brasileira-semanal>.
- Brasil. (2018) Lei nº 13.606 de 9 de janeiro de 2018. *Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; altera as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências*. Recuperado em 19 de abril, 2019 de http://www.planalto.gov.br/CCiVil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13606.htm.
- Brasil. (1991) Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991. *Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências*. Recuperado em 19 de abril, 2019 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212cons.html.
- Breitenbach, R. (2014) *Gestão rural no contexto do agronegócio: desafios e limitações*. *Desafio Online*, v. 2, n. 2, p. 141-159, 2014. Recuperado em 30 de agosto, 2019 de <https://periodicos.ufms.br/index.php/deson/article/view/1160/753>.
- Dos Santos, R; Leite, E. B. & Alberti, X. R. (2016) *Planejamento Tributário: Elisão Fiscal na Agropecuária*. Recuperado em 30 de agosto, 2019 de <http://www.ienomat.com.br/revistas/pedagogia/journals/1/articles/21/submission/review/21-71-1-RV.docx>.
- Fachin, O. (2002) *Fundamentos de Metodologia*. 3. ed. São Paulo: Saraiva.
- Franck, A. C. (2017) *Planejamento Tributário para produtor rural: estudo comparativo da carga tributária para pessoa física x pessoa jurídica*. UNIEDU, 2017. Recuperado em 05 de setembro, 2019 de

- <http://www.uniedu.sed.sc.gov.br/wpcontent/uploads/2017/09/TCC-Ana-Claudia-Frank.pdf>.
- Folloni, A.; & Borghi, V. (2019) *Tributação Do Agronegócio (ITR, ICMS E FUNRURAL) E Desenvolvimento Sustentável*. Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, v. 14, n. 2, p. 32635, 2019. Recuperado em 30 de agosto, 2019 de <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/32635/pdf>.
- Hofer, E., Borilli, S. P. & Philippsen, R. B. (2006) *Contabilidade como ferramenta gerencial para a atividade rural: um estudo de caso*. Enfoque: Reflexão Contábil, v. 25, n. 3, p. 5-16, 2006. Recuperado em 25 de julho, 2019 de <https://www.redalyc.org/pdf/3071/307124269001.pdf>.
- Käfer, K. (2019) *O FUNRURAL e a nova Lei N° 13.606/18*. Trabalho de Conclusão de Curso. Recuperado em 20 de julho, 2019 de <https://www.univates.br/bdu/handle/10737/2425>.
- Lemes, S. (1996) *Contabilidade na Agropecuária*. In Marion, José Carlos. Contabilidade e Controladoria em Agribusiness, Atlas. São Paulo.
- Marion, J. C. (2009) *Contabilidade Rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda pessoa jurídica*. 10. ed. São Paulo : Atlas.
- Passos, W. T. M. (2017) *PRODUTOR RURAL: Um estudo comparativo entre pessoa física e pessoa jurídica agroindustrial*. Recuperado em 22 de maio, 2019 de <https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigocientificoprodutorrural.pdf>.
- SENAR - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural. (2016) *Manual de Orientação das Contribuições Previdenciárias na Área Rural do SENAR e Secretaria da Receita Federal do Brasil*. 8ª ed. Brasília: SRFB / SENAR, 2014. Recuperado em 31 de julho, 2019 de https://www.cnabrazil.org.br/assets/images/manual_de_orientacao_2016.pdf.
- Silva, A. C. R. (2003) *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Ulrich, E. R. (2009). *Contabilidade rural e perspectivas da gestão no agronegócio*. Revista de Administração e Ciências Contábeis da IDEAU, v. 4, n. 2, p. 1-13, 2009. Recuperado em 30 de agosto, 2019 de https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/34118616/art_74.pdf?response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DCONTABILIDADE_RURAL_E_PERSPECTIVAS_DA_GE.pdf&X-Amz-Algorithm=AWS4-HMAC-SHA256&X-Amz-Credential=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A%2F20190901%2Fus-east-1%2Fs3%2Faws4_request&X-Amz-Date=20190901T232913Z&X-Amz-Expires=3600&X-Amz-SignedHeaders=host&X-Amz-signature=8866e9f20f53db61292b469200169a7c6dbeed2849401348be9fc15961850c16