



Serviço Público Federal
Ministério da Educação
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



ESCOLA SUPERIOR DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS – ESAN
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM ADMINISTRAÇÃO

FLÁVIO JOSÉ SANTOS DE ALMEIDA

IDENTIFICAÇÃO DE MODELOS EFICIENTES DE PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO E SUCESSÓRIO PARA PRODUTORES RURAIS

CAMPO GRANDE - MS

2021

FLÁVIO JOSÉ SANTOS DE ALMEIDA

**IDENTIFICAÇÃO DE MODELOS EFICIENTES DE PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO E SUCESSÓRIO PARA PRODUTORES RURAIS**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação
stricto sensu em Administração, da Universidade
Federal do Mato Grosso do Sul como requisito final
à obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Renato Luiz Sproesser.

CAMPO GRANDE - MS

2021

FLÁVIO JOSÉ SANTOS DE ALMEIDA

**IDENTIFICAÇÃO DE MODELOS EFICIENTES DE PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO E SUCESSÓRIO PARA PRODUTORES RURAIS**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação
stricto sensu em Administração, da Universidade
Federal do Mato Grosso do Sul como requisito final
à obtenção do título de Mestre em Administração.

Campo Grande, MS, __ de _____ de 2021

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Renato Luiz Sproesser
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Prof^a. Dr^a. Silvia Morales de Queiroz Caleman
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Prof^a. Dr. José Aparecido Moura Aranha
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Para Denise, minha esposa e grande apoiadora.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente quero agradecer a Deus, por renovar minhas forças a cada dia e me fazer resiliente diante dos desafios em cada fase da vida.

Agradeço à minha mãe Felisbina, que mesmo distante fisicamente, sempre esteve presente me apoiando e incentivando.

Agradeço à minha esposa Denise e aos meus filhos Leonardo, Henrique e Fernanda, por abrirem mão dos momentos em família e me permitirem dedicar aos estudos.

Agradeço a minha nora Letícia pelos conhecimentos jurídicos que tanto me ajudaram ao longo do processo.

Agradeço ao Renato Luiz Sproesser, pela disposição em me orientar, pelos momentos descontraídos que diminuíram o peso do trabalho e por me desafiar a ser um pesquisador melhor do que imaginei que poderia ser.

Agradeço aos professores Dra. Silvia Morales de Queiroz Coleman e Dr. José Aparecido Moura Aranha, pela disponibilidade em participar da banca que avaliará meu trabalho, participando de um momento de tamanha importância em minha vida acadêmica.

Agradeço ao Superintendente Regional Renato Estrada, por me dar a oportunidade de participar do processo seletivo que me levaria a realização do mestrado.

Agradeço à Universidade Corporativa Banco do Brasil (UniBB), pelo apoio, suporte e confiança.

Agradeço aos colegas do Banco do Brasil S/A e da Unidade Private Bank (UPB), pelo apoio em todos os momentos que vivi ao longo do caminho.

Agradeço ao Dr. Patrick Fernandes Lopes, que conheci como orientador técnico da UniBB, mas que hoje se tornou um amigo.

Agradeço aos colegas de mestrado e aos professores que contribuíram para meu aperfeiçoamento acadêmico, profissional e pessoal.

Com a força que Cristo me dá, posso enfrentar qualquer situação.
Filipenses 4:13

RESUMO

A complexidade do Código Tributário Brasileiro, que proporciona uma diversidade de alternativas para exploração da atividade agropecuária e para o processo sucessório em empresas rurais, pode gerar muitas dúvidas aos indivíduos que se dispõem a aplicar seus recursos na atividade de produção de alimentos. Utilizando as bases teóricas da teoria da agência; sucessão; empresa familiar; e planejamento tributário, em conjuntos com leis (regras do jogo), indaga-se quais modelos de gestão conduzem aos menores custos tributários na operação e em processos sucessórios no agronegócio brasileiro? Dessa maneira, o objetivo geral é propor modelos de gestão de menor custo tributário para o produtor rural na operação e em processos sucessórios. Em termos metodológicos, o trabalho empregou abordagem qualitativa, categorização de base de dados secundária fornecida pelo segmento de *Private Banking* da principal instituição financeira que atende os produtores rurais no Brasil, com a qual foram feitas simulações para se identificar os modelos de gestão que conduzem aos menores custos tributários na operação e em processos sucessórios para os produtores rurais pertencentes ao segmento de *Private Banking* ou Megaprodutores, termo utilizado pela instituição financeira para identificar os produtores rurais pertencentes ao segmento *Private Banking*. Entre as principais características dos Megaprodutores, foi constatado que os mesmos possuem imóveis rurais e exploração da atividade agropecuária em mais de um município e, em alguns casos, em Estado diferentes. Considerando a tributação municipal e estadual, tal diversidade territorial vem acompanhada de uma diversidade de leis tributárias a serem observadas, o que exige maior planejamento tributário, para se atender todas as legislações envolvidas, de forma a atingirem maior eficiência tributária. Como resultado do presente trabalho, identificou-se que o modelo de gestão que conduz aos menores custos tributários na atividade e em processos sucessórios concilia a posse dos bens utilizados na atividade agropecuária na pessoa jurídica com atividade de *holding* e a exploração da atividade agropecuária na pessoa física.

Palavras-chave: Megaprodutores. Planejamento Tributário. Sucessão. Personalidade Jurídica.

ABSTRACT

The complexity of the Brazilian Tax Code, which provides a variety of alternatives for the exploration of agricultural activities and for the succession process in rural companies, can generate many doubts for individuals who are willing to apply their resources in the food production activity. Using the theoretical foundations of agency theory; succession; family business; and tax planning, in conjunction with laws (rules of the game), ask which management models lead to lower tax costs in the operation and in succession processes in Brazilian agribusiness? Thus, the general objective is to propose management models of lower tax cost for the rural producer in the operation and in succession processes. In methodological terms, the work used a qualitative approach, secondary database categorization provided by the Private Banking segment of the main financial institution that serves rural producers in Brazil, with which simulations were carried out to identify the management models that lead to lower tax costs in operation and in succession processes for rural producers belonging to the Private Banking segment or Megaproducers, a term used by the financial institution to identify rural producers belonging to the Private Banking segment. Among the main characteristics of the Megaproducers, it was found that they have rural properties and exploitation of agricultural activities in more than one municipality and, in some cases, in different states. Considering municipal and state taxation, such territorial diversity is accompanied by a diversity of tax laws to be observed, which requires greater tax planning, in order to comply with all the legislation involved, in order to achieve greater tax efficiency. As a result of this study, it was identified that the management model that leads to lower tax costs in the activity and in succession processes reconciles the ownership of assets used in agricultural activity in the legal entity with holding activity and the exploitation of agricultural activity in the person physics.

Keywords: Megafarmers. Tax Planning. Succession. Legal Personality.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Composição negócios de família.....	27
Figura 2 - Modelo tridimensional de desenvolvimento.....	27
Figura 3 - Principais tributos incidentes no agronegócio.....	39
Figura 4 - Matriz de amarração	54
Figura 5 - Comparativo entre os regimes tributários disponíveis para pessoa física e pessoa jurídica com as opções de processo sucessório para pessoa física e pessoa jurídica	81

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Visão geral da teoria da Agências	19
Tabela 02 – Número de estabelecimentos agropecuários por idade do(a) dirigente	25
Tabela 03 – Alíquotas do IRPF	41
Tabela 04 – Personalidade jurídica e formas de operação	57
Tabela 05 - Modelos produtivos, personalidade jurídica e respectivos regimes tributários para atividade	58
Tabela 06 – Modelos produtivos, personalidade jurídica e opções de processo sucessório ...	59
Tabela 07 – Megaprodutores por faixa de RBA	60
Tabela 08 – Quantidade de pessoas nos grupos familiares de Megaprodutores	61
Tabela 09 – Idade dos Megaprodutores comparada com Censo Agropecuário 2017 (IBGE).	62
Tabela 10 – Idade dos líderes dos grupos familiares de Megaprodutores em comparação com o Censo Agropecuário 2017 do IBGE	62
Tabela 11 – Grupos familiares de Megaprodutores por Estado e RBA	63
Tabela 12 – Distribuição dos Megaprodutores entre os modelos produtivos	64
Tabela 13 – Idade dos Megaprodutores que atuam de forma individual.....	65
Tabela 14 – Megaprodutores que atuam no modelo produtivo de parceria por número de integrantes	66
Tabela 15 – Megaprodutores que atuam no modelo produtivo de condomínio por número de integrantes	67
Tabela 16 – Carga tributária incidente na Empresa Rural	69
Tabela 17 – Impostos incidentes nos modelos produtivos	70
Tabela 18 – Comparativo entre os modelos de processo sucessório	79

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BACEN – Banco Central do Brasil

CEPEA – Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicadas

COFINS – Contribuição para o financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

ECD – Escrituração Contábil Digital

EMBRAPA – Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária

FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação

FUNRURAL – Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural

GIIL – Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas

II – Imposto de Importação

INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária

IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPVA – Imposto sobre Veículos Automotores

IR – Imposto de Renda

IRPF – Imposto de Renda da Pessoa Física

IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

LCDPR – Livro Caixa Digital do Produtor Rural

MAPA – Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento

NEI – Nova Economia Institucional

PF – Pessoa Física

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

PJ – Pessoa Jurídica

RAT – Riscos Ambientais do Trabalho

RBA – Receita Bruta Agropecuária Anual

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial

SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural

SENAT – Serviço Nacional de Aprendizado do Transporte

SESC – Serviço Social do Comércio

SESI – Serviço Social da Indústria

SNCR – Sistema Nacional de Crédito Rural

UE – União Europeia

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1. Justificativa	16
1.2. Objetivos	18
2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	19
2.1. Teoria da Agência	19
2.1.1. Conflitos de agência intrafamiliar	20
2.2. Sucessão	22
2.3. Empresa Familiar	25
2.3.1. Empresa rural familiar	29
2.4. Planejamento Tributário.....	29
2.4.1. <i>Holding</i>	30
2.5. Personalidade jurídica e regimes tributários.....	32
2.5.1. Pessoa Física.....	33
2.5.2. Pessoa Jurídica.....	33
2.5.2.1. Simples Nacional.....	34
2.5.2.2. Lucro Presumido.....	34
2.5.2.3. Lucro Real.....	35
2.5.2.4. Lucro Arbitrado.....	35
2.6. Modelos produtivos	35
2.6.1. Produção própria	36
2.6.2. Arrendamento	36
2.6.3. Parceria	36
2.6.4. Condomínio	37
3. CARACTERIZAÇÃO DOS REGIMES TRIBUTARIOS BRASILEIROS (APARATO LEGAL)	39
3.1. Impostos pertinentes a atividade do agronegócio	40
3.1.1. Imposto sobre a Renda	41
3.1.1.1. IRPF	41
3.1.1.2. IRPJ	43
3.1.1.2.1. Simples Nacional	43
3.1.1.2.2. Lucro Real	44
3.1.1.2.3. Lucro Presumido	45
3.1.1.2.4. Lucro Arbitrado	46
3.1.1.2.5. Distribuição de Lucros e Dividendos	46
3.1.1.3. CSLL	47
3.1.1.4. PIS e COFINS	47
3.1.1.5. FUNRURAL	48
3.1.1.6. ICMS	49
3.2. Impostos pertinentes ao processo de sucessão no agronegócio	50
3.2.1. ITCMD	50
3.2.2. ITBI	50
3.2.3. Imposto de Renda sobre ganho de capital	51
4. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	53
4.1. Especificação da questão de pesquisa	53

4.2. Objeto de estudo	53
4.3. Matriz de amarração	53
4.4. Natureza da Pesquisa	54
4.5. Procedimentos de coleta de dados	55
4.6. Delimitação da amostra.....	56
4.7. Procedimentos de análise e interpretação de dados	57
5. ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS	59
5.1. Análise da base de dados secundária.....	59
5.2. Modelos produtivos	63
5.2.1. Produção própria	64
5.2.2. Arrendamento	65
5.2.3. Parceria	66
5.2.4. Condomínio	67
5.3. Processo sucessório	67
6. SIMULAÇÃO DE MODELOS DE GESTÃO PARA EMPRESAS RURAIS NA OPERAÇÃO E NO PROCESSO SUCESSÓRIO	69
6.1. Modelos para atividade produtiva	69
6.1.1. Comparativo dos modelos para atividade produtiva	71
6.2. Modelos para sucessão	72
6.2.1. Sucessão por <i>causa mortis</i> e saída de um dos herdeiros	73
6.2.2. Sucessão por <i>causa mortis</i> com os herdeiros permanecendo juntos	75
6.2.3. Sucessão por doação entre pessoas físicas	75
6.2.4. Sucessão por meio de constituição de <i>holding</i>	76
6.2.4.1. Doação de cotas	77
6.2.4.2. Alienação de cotas (venda) ao herdeiro	78
6.3. Resultado dos modelos para sucessão	78
6.4. Proposta de modelo com maior eficiência	80
7. CONCLUSÃO	83
REFERÊNCIAS	85
APENDICE A – LEIS ESTADUAIS QUE REGULAM O ITCMD	96
APENDICE B – TABELA DE HONORÁRIOS PARA POR ESTADO	99
APENDICE C – MODELO 1 – DESCRIÇÃO E CÁLCULOS	101
APENDICE D – MODELO 2 – DESCRIÇÃO E CÁLCULOS	102
APENDICE E – MODELO 3 – DESCRIÇÃO E CÁLCULOS	103
ANEXO A – GCAP 2021 - GANHOS DE CAPITAL 2021 – IMÓVEL MS – VALOR DE ALIENAÇÃO R\$43.000.000,00	104
ANEXO B – GCAP 2021 - GANHOS DE CAPITAL 2021 – IMÓVEL SP – VALOR DE ALIENAÇÃO R\$300.000.000,00	106
ANEXO C – GCAP 2021 - GANHOS DE CAPITAL 2021 – IMÓVEL MS – VALOR DE ALIENAÇÃO R\$1.425.000,00	108
ANEXO D – GCAP 2021 - GANHOS DE CAPITAL 2021 – IMÓVEL SP – VALOR DE ALIENAÇÃO R\$5.378.000,00	110

1. INTRODUÇÃO

O setor do agronegócio no Brasil avançou 24,31% e alcançou participação de 26,6% no PIB (Produto Interno Bruto) em 2020, respondendo por quase 2 trilhões dos R\$7,45 trilhões produzidos no país, conforme apresentado pelo CEPEA (Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicadas, 2021).

Para atingir os resultados alcançados no ano de 2021, o agronegócio brasileiro precisou passar por diversas transformações. Iniciando pela busca de aumento da produtividade, e tendo como conquista inicial a transição de uma condição tecnologicamente atrasada para outra de líder em tecnologia de produção em seu clima (NASCIMENTO; CASTRO, 2020).

No entanto, existem áreas onde o agronegócio pode se desenvolver e alcançar resultados ainda mais expressivos. Buainain et al. (2014), destaca a gestão como um foco de ações na busca de crescimento e aperfeiçoamento e entre os temas que compõem a gestão o planejamento tributário tem obtido significativo destaque.

Ulrich (2009), defende que os produtores rurais têm buscado ampliar seus conhecimentos, não se limitando ao domínio da produção, mas buscando entender e administrar as questões relacionadas a contabilidade. Sakamoto e Bassoli (2005); De Carvalho, De Lima e Thomé (2015) e Araújo, Paulus e Queiroz (2017), destacam a importância da gestão tributária através de um planejamento tributário consistente que possibilite menor carga tributária ao produtor rural.

O planejamento tributário tem como base de análise a legislação tributária, uma das instituições que compõem as “regras do jogo” que o produtor rural precisa se familiarizar para participar do ambiente institucional apresentado por North (1990; 1994), como responsável por reduzir as incertezas das interações humanas de forma a prevenir situações citadas por Williamson (1973), como racionalidade limitada dos agentes e comportamento oportunista.

Recentemente, em 25 de junho, o Governo Federal apresentou à Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 2337/2021 que propõe reforma da tributação do Imposto de Renda das pessoas físicas, pessoas jurídicas e investimentos, alterando as possibilidades que o produtor rural possui atualmente para gerir seu patrimônio e atividade, o que acentua ainda mais a necessidade do entendimento e planejamento das questões tributárias.

Aspectos culturais, tributários e o ambiente jurídico-institucional brasileiro sempre favoreceram que a exploração da atividade agropecuária e também a titularidade das propriedades rurais fossem realizadas na pessoa física. No entanto, a alteração do Código Civil em 2002, proporcionou maior flexibilidade para que se desenvolvam as atividades

agropecuárias por meio de pessoa jurídica com atividade de *holding* (MACHADO FILHO; CALEMAN; CUNHA, 2017).

Outro conjunto de leis que o produtor rural deve atentar são as que regulam a atividade agropecuária, com destaque para o Estatuto da Terra, onde estão listados os modelos produtivos que o produtor rural poderá utilizar na exploração da atividade agropecuária, sendo eles, i) produção própria; ii) arrendamento; iii) parceria; e iv) condomínio, que poderão ser utilizados tanto na pessoa física quanto na pessoa jurídica.

A conjugação das escolhas entre personalidades jurídicas, regimes tributários e modelos de produção irá definir o modelo de gestão que o produtor rural irá utilizar na exploração da atividade agropecuária e também no processo sucessório.

A constituição de pessoa jurídica, principalmente na forma de *holding*, tem sido utilizada como uma forma de gestão dos bens utilizados na atividade agropecuária, gestão tributária e também defendida como uma ferramenta útil em questões sucessórias. (ARAÚJO; PAULUS; QUEIROZ, 2017; ROCHA AT AL., 2020; DE LIMA UCELO et al., 2019).

O Censo Agropecuário de 2017 identificou mais de cinco milhões de estabelecimentos agropecuárias (IBGE, 2017), o que representa diversidade de estruturas e necessidades. Para classificar os produtores e facilitar a identificação de suas necessidades, o BACEN utiliza o conceito de Receita Bruta Agropecuária Anual (RBA), dividindo os produtores em pequeno, médio e grande porte.

No entanto, dentro das classificações definidas, ainda se observa heterogeneidade entre os perfis dos produtores que pertencentes a cada grupo, com destaque aos grandes produtores, que abrangem todos que possuem RBA acima de R\$2.000.000,00 (dois milhões de reais).

Buscando maior assertividade no relacionamento com os grandes produtores rurais, a instituição financeira que desempenha o papel de principal agente do Governo Federal, desenvolveu há mais de dez anos o conceito de Megaprodutores que atualmente são definidos como os que possuem RBA acima de R\$10.000.000,00 (dez milhões de reais).

Lopes, Azevedo e De Castro Junior (2021), defendem que os Megaprodutores possuem capacidade de liderança e influência junto aos demais produtores rurais além de serem detentores de patrimônio e necessidade de disponibilidade de capital expressivos. Entre as carências os mesmos autores destacam a necessidade de serviços de gestão de patrimônio com ênfase nos temas de planejamento tributário e sucessório.

A importância desse público pode ser identificada no MATOPIBA (acrônimo formado com as iniciais dos estados do Maranhão, Tocantins, Piauí e Bahia) que se transformou na “última fronteira agrícola do país”, como é conhecido nos últimos anos, através da atuação dos

Megaprodutores, por apresentarem altíssima escala, gestão profissional e acesso aos mercados de capitais (FREITAS JÚNIOR, 2013).

Pelo perfil apresentado e alcance que as soluções destinadas aos Megaprodutores podem alcançar, os mesmos serão o foco do presente estudo pois, a proposta de um planejamento tributário que gere maior eficiência e proporcione um processo sucessório que gere segurança apresentando menores custos tributários e advocatícios representa uma maior competitividade para o agronegócio brasileiro.

1.1. Justificativa

A legislação tributária brasileira apresenta grande complexidade e diversidade de possibilidades para que a empresa rural exerça suas atividades, mas a identificação daquela que proporcionará os menores custos tributários dependerá de uma minuciosa análise por parte dos que por ela são regulados. No entanto, Buainain et al. (2014) e Aranha, De Souza e Yahiro (2020), observam a carência de desenvolvimento dos agentes que contrasta com os desafios da complexidade das relações necessárias a participação na cadeia produtiva.

Segundo dados da Receita Federal do Brasil, em 10 anos (do ano calendário de 2007 para 2017), as transferências patrimoniais declaradas referentes a doações e heranças saltaram de R\$22,82 bilhões para R\$ 105,60 bilhões. No entanto, existem muitas diferenças entre transferências de patrimônio por meio de doações das transferências por herança, entre elas questões institucionais e familiares.

Esse aumento exacerba a importância do planejamento tributário não somente na atividade produtiva da empresa rural, mas também nas questões sucessórias pelo impacto financeiro resultante de sua aplicação.

No contexto institucional, entre as questões legais e tributárias, um bom exemplo é o caso do ITCMD (Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação), que possui legislação estadual, e diferenças significativas entre as leis estabelecidas por cada Estado.

Em alguns Estados há diferenciação entre o percentual cobrado na doação entre vivos e a transmissão em função da morte do titular do bem. No Mato Grosso do Sul, por exemplo, de acordo com o Art. 129 da Lei Estadual n.º 1.810/1997, a transmissão *causa mortis* é tributada em 6% (seis pontos percentuais), enquanto na doação a alíquota cai para 3% (três pontos percentuais), para quaisquer bens ou direitos. Por outro lado, no Estado de São Paulo, a Lei Estadual n.º 10.705/2000, estabelece alíquota única de 4% (quatro pontos percentuais) para qualquer uma das situações.

Tomando por base a legislação do ITCMD, fica evidente a existência de mecanismos para a redução dos custos na sucessão por meio da identificação dos impostos envolvidos no processo e das possibilidades previstas em lei, que gerem redução ao montante a ser pago para a realização do processo sucessório.

Além dos impostos, outro dispêndio que pode ser evitado, ou reduzido expressivamente por meio da execução do processo de sucessão familiar em vida, são os honorários advocatícios que normalmente representam um alto percentual de todos os bens a serem inventariados no caso do falecimento do titular.

Porém, a preocupação com a sucessão não se limita as questões tributárias e financeiras. Conforme levantamento da FAO (2014), a propriedade agrícola brasileira é predominantemente familiar, onde são produzidas 40% das principais culturas, e o planejamento da sucessão está se tornando um dos mais importantes temas de pesquisa devido ao envelhecimento da população e da força de trabalho (EARLS; HALL, 2018).

O Censo Agropecuário de 2017 revelou que a renovação geracional não está acontecendo nos estabelecimentos agropecuários no Brasil, 70,86% são dirigidos por pessoas acima de 45 anos, e se for considerado apenas os estabelecimentos dirigidos por pessoas acima de 55 anos temos 46,64% do total.

Moreira e Spanevello (2019), identificaram em seus estudos que há diversas gerações, a sucessão vem sendo realizada de forma tardia, fato corroborado por Gasson (1988), que apresenta a atividade rural como uma fonte de prazer para o produtor rural, fazendo com que o indivíduo não se atente a necessidade de planejar a sucessão. Cavicchioli et al. (2018), complementam afirmando ser um problema em todo o mundo. Sua importância atinge a sobrevivência e o sucesso da propriedade rural a longo prazo, Väre, Wess e Pietola (2005). Como se observa, quanto mais cedo a família estruturar o processo de sucessão mais vantagens serão obtidas, pois haverá tempo e oportunidade para lidar com toda a complexidade que envolve o processo.

Planejar a sucessão em negócios familiares é tratar de um processo deliberado e formal que facilita a transferência do controle gerencial de um membro da família para outro, Sharma et al. (2003). No entanto, é um dos problemas mais complexos que as famílias precisam tratar, pois, envolve pessoas além da família, tais como funcionários e o ambiente institucional (ZHOU et al., 2016).

A transferência de patrimônio, por doação em vida de uma forma planejada, proporciona segurança para a família e continuidade da atividade, pois quando o patriarca da família morre, e não existe uma sucessão estabelecida, é necessário iniciar o inventário e aguardar o trâmite

legal do processo, nesse intervalo de tempo a família fica exposta a não ter acesso aos recursos necessários para sua manutenção.

Segundo Machado Filho, Caleman e Cunha (2017), a evolução na profissionalização da governança está muito aquém da evolução identificada no processo de profissionalização da gestão da atividade e produtividade do agronegócio. Silveira (2015), salienta que a complexidade da governança corporativa em negócios familiares é ainda maior e entre os principais riscos estão os problemas sucessórios e de transição de uma geração para a próxima.

Gersick et al. (1997), retrata a sucessão como “a passagem do bastão”, onde há preocupação do círculo familiar com a inevitável transição da gestão. Apesar do desejo de se manter os negócios e a unidade do patrimônio na família Sharma et al. (2003), o novo ciclo pode ser marcado pela divisão entre os herdeiros, necessidade de venda dos bens visando uma divisão igualitária além das alterações jurídicas e contábeis inerentes as novas configurações do patrimônio.

Em resumo, a forma como a sucessão será tratada pela família tem potencial de grandes variações nos custos tributários e advocatícios além do tempo para conclusão do processo, o que leva a questão de pesquisa do presente trabalho: Quais modelos de gestão conduzem aos menores custos tributários na operação e em processos sucessórios no agronegócio brasileiro?

1.2 Objetivos

O objetivo principal deste trabalho, será propor modelos de gestão de menor custo tributário para o produtor rural na operação e em processos sucessórios.

Os objetivos específicos serão:

- a) Identificar os regimes tributários vigentes, seus impactos tributários na operação e na sucessão de empresas rurais;
- b) Identificar os modelos produtivos vigentes e seus impactos tributários na operação e na sucessão de empresas rurais; e
- c) Apresentar alternativas de regimes tributários e modelos produtivos que conduzam à maior eficiência tributária na operação e no processo sucessório.

2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1. Teoria da Agência

Para Jensen e Meckling (1976), o relacionamento de agência é um contrato sob o qual uma ou mais pessoas, o(s) principal(is), contratam outra pessoa (o agente) para executar algum serviço em seu nome, o que envolve a delegação de alguma autoridade de tomada de decisão ao agente. Para o patriarca (principal), sair da atividade para que seu sucessor (agente), assuma esse posto, existem questões de custos de monitoramento e também a necessidade de gestão de eventuais desgastes nos relacionamentos familiares.

Eisenhardt (1989), nos apresenta uma visão geral da teoria da agência (Tabela 01) onde constatamos que as suposições humanas relacionadas a aversão ao risco representam um grande impacto no processo de sucessão. Enquanto o principal que está saindo da atividade já constituiu seu patrimônio e com raras exceções prioriza segurança, o sucessor (agente) pode estar buscando novos desafios e a ampliação do patrimônio recebido.

Tabela 01 - Visão geral da teoria da Agências

Ideia chave	Relacionamento entre principal e agente deve refletir a eficiência da organização e da informação e os custos que implicam riscos
Unidade de Análise	Contrato entre principal e agente
Suposições humanas	Interesse pessoal Racionalidade limitada Aversão ao risco
Suposições da organização	Conflito de metas entre as partes Eficiência como critério de eficácia Assimetria de informação entre principal e agente
Suposição de informação	Informações como uma mercadoria comprável.
Problemas de contrato	Agência (risco moral e seleção adversa) Compartilhamento de riscos
Domínio do Problema	Relacionamentos em que o principal e o agente têm, em parte, diferentes objetivos e preferências de risco (por exemplo, a compensação, a regulação, liderança, gestão de impressão, a denúncia, a integração vertical, preços de transferência)

Fonte: Eisenhardt (1989, p. 59).

Chrisman, Chua e Litz (2004), argumentam que a ideia base da teoria da agência é que o agente não realizará suas atividades com o mesmo zelo que o principal faria e esse fato foi nomeado como “custo de agencia”.

2.1.1. Conflitos de agência intrafamiliar

A literatura registra a possibilidade desses conflitos de agência ocorrer entre membros da família (intrafamiliares). Apesar de alguns estudos entenderem que sejam mínimos, (ANG; COLE; LIN, 2000; CHRISMAN; CHUA; LITZ, 2004; DAILY; DOLLINGER, 1992), outros estudos de empresas familiares defenderem que os conflitos de agência entre os membros da família também irão surgir porque os relacionamentos em tais empresas são frequentemente baseados em emoções e sentimentos, em vez de comportamento economicamente racional, como sugerido pela teoria da agência tradicional (GOMEZ-MEJIA; NUNEZ-NICKEL; GUTIERREZ, 2001; BURKART; PANUNZI; SHLEIFER, 2003; CHRISMAN et al. 2007; SCHULZE; LUBATKIN; DINO, 2003; SCHULZE et al., 2001).

Um exemplo de conflito de agência intrafamiliar é a relação patriarca/sucessor que apresenta traços do que Chrisman, Chua e Litz (2004), chamam de seleção adversa, ou seja, o principal vê seu sucessor menos capaz para dar continuidade as suas atividades e isso faz com que o processo de sucessão seja constantemente adiado.

O processo de gestão da sucessão geracional em empresas familiares rurais no Brasil será diferente para cada tipo de organização, conforme defendido por Otley (1980) e Donaldson (1999). Alcântara e Machado Filho (2014), identificaram quinze desafios de gestão comuns aos diversos tipos de organização, i) Planejamento para a sucessão geracional; ii) Preparação dos sucedidos; iii) Sucedido assumir o papel de mentor do processo; iv) Estabelecimento de novas estruturas organizacionais; v) Preparação do sucessor: autodesenvolvimento e relação com o sucedido; vi) Sucessor: imagem própria; vii) Desenvolver critérios para a escolha do sucessor; viii) Alinhar as visões e as expectativas do sucedido e do seu sucessor; ix) Formação de conluio dos colaboradores; x) Lidar com as expectativas dos colaboradores que não são familiares; xi) Rentabilidade da estrutura de capital; xii) Profissionalização; xiii) Compartilhamento entre a tomada de decisão dos sócios e dos herdeiros; xiv) Renovação Estratégica; e xv) Gestão de Pessoas. Esses elementos podem ser interdependentes de acordo com o contexto da empresa familiar.

Entre os desafios de gestão elencados por Alcântara e Machado Filho (2014), apenas quatro não apresentam potenciais conflitos de agência intrafamiliar na sucessão, i)

Planejamento para a sucessão geracional; iv) Estabelecimento de novas estruturas organizacionais; vi) Sucessor: imagem própria; e x) Lidar com as expectativas dos colaboradores que não são familiares. Os potenciais conflitos de agência intrafamiliar dos demais desafios serão apresentados abaixo:

Preparação dos sucedidos – Para Scheffer (1995), deve-se conscientizar o sucedido quanto à necessidade do planejamento do processo de sucessão da empresa e de aposentadoria. No entanto, o censo agropecuário (2017) demonstrou que essa decisão está sendo cada vez mais adiada, caracterizando o conflito de agência pelo desejo do sucedido em permanecer na gestão da atividade e não estabelecer um agente para o desempenho das atividades.

Sucedido assumir um papel de mentor do processo – apesar de ser fundamental a transferência de conhecimento sobre o negócio do sucedido para os demais membros familiares, para Gersick et al. (1997), a ideia do governo monocrático é predominante na sociedade, fazendo com que o sucedido tenha dificuldade em conviver com outra pessoa da família com poderes de decisão nos negócios familiares.

Preparação do sucessor: autodesenvolvimento e relação com o sucedido – o relacionamento do sucessor com o sucedido é determinante quanto à inserção do herdeiro nas atividades da empresa. Se essa inserção ocorrer de modo tardio, o processo de aprendizado do indivíduo pode ser prejudicado e comprometer a sucessão geracional no negócio rural (MOREIRA; SPANEVELLO, 2019).

Desenvolver critérios para a escolha do sucessor – Em empresas familiares pode existir mais de um herdeiro em condições de assumir o papel de sucessor. Brockhaus (2004), relata que os critérios podem estar relacionados na avaliação dos sucessores em cumprirem os planos estratégicos da empresa. Nessa avaliação, são levados em consideração o nível educacional e as habilidades financeiras, gerenciais e tecnológicas dos indivíduos. No entanto, independente do critério adotado, sempre haverá o membro da família preterido que poderá demonstrar sua insatisfação com a escolha apresentada e apresentar comportamento oportunista na relação principal/agente.

Alinhar as visões e as expectativas do sucedido e do seu sucessor – conforme relatado por Baier e Mello (2019, p. 72), “as aspirações de pai e filho são diferentes”. Os autores relatam que em função da personalidade forte e o perfil centralizador dos pais (sucedidos), inclusive em relação ao futuro dos filhos (sucessores), a expectativa dos filhos será sufocada até que o processo sucessório aconteça de fato, o que pode limitar a realização dos sonhos do sucessor.

Formação de conluio dos colaboradores – familiares com cargos na empresa familiar e relacionamento de longo prazo com o sucedido podem entender a sucessão geracional como

uma mudança na área gerencial da empresa e com potencial para redução de benefícios ou até mesmo perda do trabalho em virtude da idade avançada e pouca produtividade. Lansberg (1988) observa que nesse tipo de situação, para defender os próprios interesses, os familiares que trabalham na empresa irão evitar tratar do tema sucessão e adiar o processo.

Rentabilidade da estrutura de capital – para Gersick et al. (1997), está relacionada a forma como a família trata o negócio original, já que uma parte dos membros familiares está ligada ao negócio. Na situação de perda de rentabilidade ou, até o prejuízo financeiro, o apego sentimental pode impedir o processo de mudança ou até mesmo a redução da atividade para focar em outras opções mais rentáveis. Identifica-se um comportamento oportunista não relacionado a questões financeiras, mas questões emocionais.

Profissionalização – apesar de ser uma das opções quando não se encontra sucessor entre os herdeiros, para Gersick et al. (1997), a profissionalização da gestão na empresa familiar pode contribuir para o enfraquecimento da identificação da família com a empresa que dificultará sua implementação.

Compartilhamento entre a tomada de decisão dos sócios e dos herdeiros – a ideia de governo monocrático apresentada por Gersick et al. (1997), apresenta outros desafios, pois conforme Almeida (2010), uma única pessoa desenvolve diversos papéis na empresa familiar (pai, principal gestor, principal acionista/cotista, presidente do conselho de família e presidente do conselho de administração).

Renovação estratégica – também impactada pela questão do governo monocrático apresentada por Gersick et al. (1997), esse fato pode desencadear resultados negativos tais como favoritismo, desconfiança e resistência a profissionalização e a renovação estratégica.

Gestão de pessoas – com base no modelo de três círculos proposto por Tagiuri e Davis (1982), onde são abordadas as dimensões família, propriedade e negócios, Gersick et al. (1997), alerta que há a possibilidade de entrada de familiares despreparados para atuarem como funcionários, que não irão contribuir satisfatoriamente aos interesses da empresa familiar.

2.2. Sucessão

Nos estudos sobre sucessão encontramos análises em literaturas de diversos campos de conhecimento, desde a sociológica até a econômica e também aplicações em áreas distintas tais como agricultura familiar, produtores rurais em seus diversos tamanhos; análises de pequenos e grandes negócios empresariais e também pesquisas que abordam políticas públicas. Para o desenvolvimento do presente trabalho será analisada a sucessão dentro do contexto da empresa

rural, onde Oliveira e Vieira Filho (2019, p.123) assegura que: “A transmissão da propriedade e da gestão das fazendas no âmbito de uma mesma família é o objeto de estudo da sucessão rural.”

Nos trabalhos de Väre, Wess e Pietola (2005) e Sharma (2004), a sucessão era tratada como um tema com estudos recentes. No entanto, Bertoni e Cavicchioli (2016) e Zagata (2019) trataram a sucessão agrícola e o problema do envelhecimento na agricultura como um tema com dedicação crescente por parte de acadêmicos e instituições públicas.

No final dos anos 60, três em cada quatro agricultores ingleses planejavam a sucessão de sua atividade dentro da família, nove em cada dez dos agricultores que manifestaram essa intenção já haviam identificado herdeiros aptos e dispostos a assumir os negócios da família, (GASSON, 1988).

No entanto, é necessária uma diferenciação entre sucessão e herança pois, são dois temas distintos que muitas famílias tratam como um único evento. Keating (1996, p.62) nos esclarece que sucessão é a transferência do gerenciamento do negócio, enquanto herança é a transferência de propriedade de ativos. Gasson (1988, p. 23) define sucessão como “a transferência gradual do controle gerencial de uma geração para outra”, enquanto herança é definida no mesmo artigo como “transferência de propriedade ou posse legal”.

Na definição de Wheeler (2012, p.267), sucessão agrícola pode ser entendida como o “processo pelo qual a propriedade, capacidade e gestão de geração de renda do negócio da família é transferida para o próximo operador, normalmente a próxima geração.” Gasson (1988, p.23) complementa o entendimento afirmando que nesse processo “pais e filhos formam uma equipe administrativa ampliada, e a transferência constante do controle gerencial é essencial para manter uma unidade coletiva viável.”

No trabalho de Wheeler (2012), encontramos a referência a pesquisa de Laband; Lentz (1983), afirmando que nos Estados Unidos foi identificado que os filhos de agricultores tiveram uma probabilidade 30 vezes maior de seguir os passos dos seus pais do que trabalhadores de outras atividades.

No estudo de Oliveira; Vieira Filho (2019), os autores apresentam que entender a sucessão como um processo composto de diversas fases é fundamental. Identificar e treinar um potencial sucessor, trabalhar a aceitação dos demais integrantes da família e a efetivação da transferência da propriedade do negócio fazem parte do processo.

Os dois temas, tanto sucessão quanto herança, são regulados por instituições governamentais que estabelecem impostos para sua realização. Normalmente para que aconteça a efetivação da sucessão acontece alguma forma de transferência de bens, ou seja herança.

Barbosa (2018, p.17) corrobora o entendimento firmando que a sucessão rural dentro das famílias “envolve a transferência de ativos físicos e intangíveis que podem ser caracterizados pela propriedade rural da família e o conjunto de conhecimentos e habilidades sobre as atividades desenvolvidas no meio rural.”

Nos dois processos os desembolsos financeiros para honrar os impostos previstos levam as famílias a se preocuparem com a dilapidação do patrimônio da família e essa preocupação não é nova, Gasson (1988, p.23) já relatava o receio dos negócios agrícolas serem corroídos pelos processos sucessórios entre as gerações, mas o foco do autor estava mais concentrado na perda de conhecimento não transferido pelo sucedido ao seu sucessor.

Leonard et al. (2020), tratando dos impactos dos tributos do processo sucessório, destaca que o risco da redução do patrimônio da família pode ser abrandado se houver compartilhamento dos impactos na renda pelas gerações envolvidas.

Sharma (2004) e Bertoni e Cavicchili (2016) ao avaliarem o processo de sucessão nos negócios rurais, verificam que o processo de escolha do sucessor envolve titulares atuais e todos os potenciais herdeiros da família. Para Gersick et al. (1997), o sucessor pode ser identificado entre os filhos(as), sobrinhos(as) ou genros(noras).

No entanto, Umar (2019) relata que os jovens estão menos inclinados a se envolver em atividades relacionadas ao setor agropecuário. Essa realidade se torna um desafio para a continuidade de empresas familiares no agronegócio. Zhou et al. (2016), ao examinarem os determinantes da intenção de sucessão nas empresas familiares, apontam que a sucessão é um elemento-chave do processo e que a mesma tem várias possibilidades, podendo ser gestores profissionais selecionados no mercado ou algum familiar identificado com potencial para assumir o posto de sucessor.

Nuthall; Old (2016) analisaram a relutância dos proprietários de fazendas da Nova Zelândia em realizar a sucessão familiar e identificaram que os líderes das famílias não apresentam intenção de discutir e organizar a sucessão, sendo que só começaram a transferir ativos após os 55 anos de idade.

Nos resultados do trabalho de Väre, Wess e Pietola (2005), vemos que idade do operador agrícola é a variável explicativa mais importante. A probabilidade de sucessão planejada e real nos próximos cinco anos é significativamente influenciada pela idade do operador da fazenda. À medida que a idade do operador da fazenda aumenta, a probabilidade de sucessão real aumenta exponencialmente.

No Brasil, Kiyota e Perondi (2015, p. 1029), relatam que "o aumento da idade dos agricultores e a relutância em transferir a gestão da unidade de produção à próxima geração têm

sido documentados por inúmeros estudos.” Na pesquisa em questão, os autores identificaram que independente do momento em que o processo de sucessão é iniciado, a efetivação da passagem da gestão para a próxima geração só acontecerá quando o sucedido atinge uma idade bastante avançada.

O aumento da idade dos agricultores foi documentado no censo agropecuário de 2017. Quando comparado com o censo anterior (2006), conforme Tabela 02, fica evidenciada expressiva redução de estabelecimentos agropecuários dirigidos por indivíduos com idade abaixo de 45 anos (aproximadamente 10%), e o aumento daqueles dirigidos por indivíduos de 45 anos ou mais, sendo o maior aumento entre aqueles acima de 65 anos, passando de 17,52% para 23,17%, ou seja, um aumento de 5,65% na participação do total de estabelecimentos.

Tabela 02 – Número de estabelecimentos agropecuários por idade do(a) dirigente.

Idade do(a) dirigente do estabelecimento agropecuário	Nº de estabelecimentos		Percentual de participação	
	2006	2017	2006	2017
Menor de 25 anos	170.583	100.357	3,30	1,98
De 25 anos a menos de 35 anos	701.727	469.068	13,56	9,28
De 35 anos a menos de 45 anos	1.135.153	904.143	21,93	17,88
De 45 anos a menos de 55 anos	1.208.120	1.224.488	23,34	24,22
De 55 anos a menos de 65 anos	1.053.352	1.186.702	20,35	23,47
De 65 anos e mais	906.701	1.171.767	17,52	23,17

Fonte: Censo Agropecuário 2006 e 2017 (IBGE)

2.3. Empresa Familiar

Sharma (2004), analisou o campo dos estudos da empresa familiar e identificou o crescimento no número de artigos publicados e constatou que até 1989 existiam apenas 33 publicações; entre 1990 e 1999, aumentou para uma média de 11 publicações por ano; e entre 2000 e 2003 a média anual já alcançava para quase 49 artigos. Casprini et al. (2020), registra a manutenção do crescimento no número de publicações sobre o tema, sendo que para Zatta, Mattos e Oliveira (2020), as publicações sobre empresa familiar vêm sendo solidificadas de forma mais aprofundadas e envolvendo diversos temas.

Nesse campo de estudos algo que ainda não se tem consenso é a própria definição do termo empresa familiar. Vários estudiosos já tentaram, porém, até o momento sem êxito. Para Garcia e Tavares (2017), isso se deve a dois fatores, primeiro a falta de uma diferenciação entre uma empresa familiar e uma empresa não familiar na legislação; e segundo, as mudanças que a própria definição de família tem sofrido ao longo do tempo.

Apesar de não haver consenso, a revisão de Sharma (2004), identificou que a maioria dos pesquisadores associam a definição de empresa familiar ao importante papel da família em determinar os mecanismos de visão e controle usados em uma empresa, onde não deve haver foco apenas na bipolaridade entre familiar ou não familiar, mas no grau de envolvimento da família no controle dos negócios e apresenta três definições de empresas familiares com base no grau de envolvimento da família, sendo:

- Ampla = família retém o controle do voto sobre a direção estratégica de uma firma;
- Média = além de reter o controle, a família possui envolvimento direto nas operações do dia-a-dia; e
- Rigorosa = apenas se a família mantiver o controle de voto da empresa e várias gerações de membros da família estiverem envolvidas nas operações diárias da firma.

Tagiuri e Davis (1982), desenvolveram o modelo de três círculos da empresa familiar onde os negócios familiares ou negócios de família são compostos de patrimônio, negócios e família, três temas distintos que não são autônomos, mas se relacionam entre si como três círculos em partes sobrepostos, conforme figura 01. Gersick et al. (1997), Sharma (2004) e Manning et al. (2013), são exemplos de estudos que utilizaram o modelo de três círculos em suas pesquisas. Bertoni e Cavicchioli (2016), identificaram em suas pesquisas que muitos autores definem a fazenda como um negócio e consequentemente aderentes ao modelo de Tagiuri e Davis (1982).

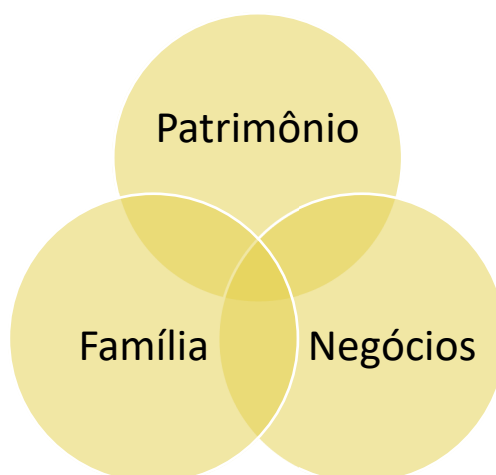


Figura 1 – Composição negócios de família.

Fonte: Adaptado de Manning at al. (2013).

O modelo dos três círculos de Tagiuri e Davis (1982), para análise dos negócios familiares alcançou ampla aceitação em função de ser uma ferramenta útil na compreensão da fonte de conflitos interpessoais, dilemas de papéis, prioridades e limites em empresas familiares. (Garcia e Tavares, 2020). Gersick et al. (1997), apresenta uma análise do desenvolvimento de cada tema (patrimônio, família, negócios), apresentando o modelo tridimensional de desenvolvimento, ou seja, três dimensões separadas de desenvolvimento que se modificam ao longo do tempo, com os estágios representados na figura 02:

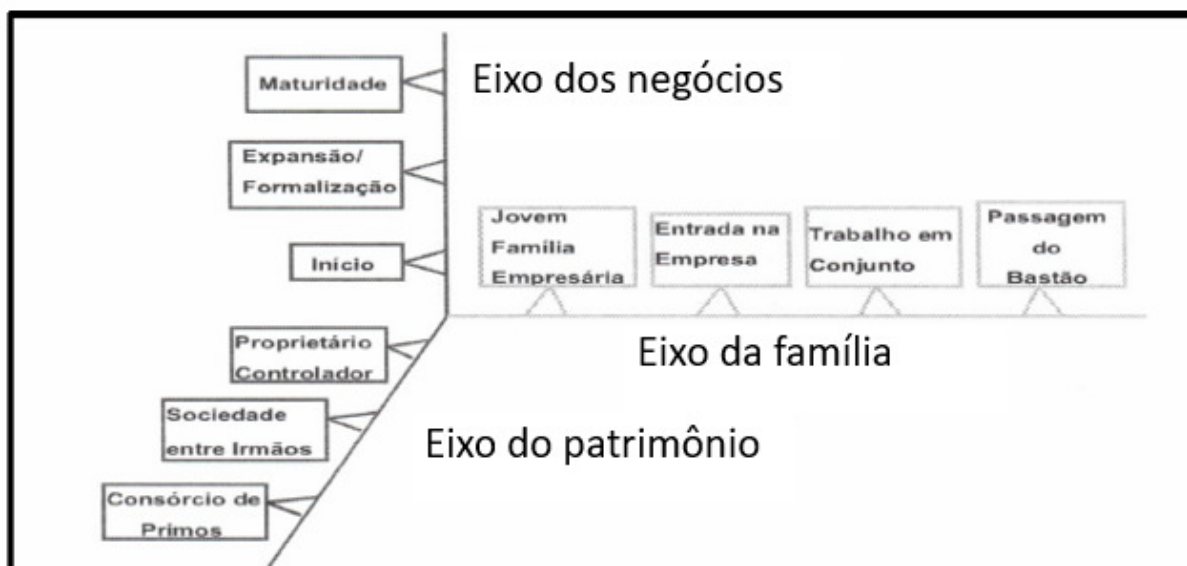


Figura 02: Modelo tridimensional de desenvolvimento

Fonte: Adaptado de Gersick at al. (1997)

Na visão de Garcia e Tavares (2020), as três dimensões apresentadas por Gersick et al. (1997), podem ser descritas da seguinte forma:

Dimensão de desenvolvimento do patrimônio em três estágios:

1. proprietário controlador;
2. sociedade entre irmão; e
3. consórcio de primos.

Dimensão de desenvolvimento da família com quatro principais estágios:

1. a jovem família empresária, caracterizado por um período de intensa atividade, início da vida adulta, lida com os problemas de criar uma família e alcançar certa estabilidade profissional para, finalmente, se tornarem donos do próprio negócio;
2. a entrada de filhos na empresa, apresenta preocupação com a criação de critérios de entrada e planejamento de carreiras da geração de jovens adultos e sua decisão de entrar ou não na empresa;
3. o trabalho em conjunto com a próxima geração, complexas relações entre a família, sua comunicação e a meta de trabalhar em conjunto; e
4. a passagem do bastão, onde há preocupação do círculo familiar com a inevitável transição da gestão.

Finalmente, a dimensão de desenvolvimento dos negócios com três estágios:

1. o início do negócio, questão da sobrevivência da empresa em seus primeiros anos;
2. a expansão ou formalização do negócio, consolidação e expansão da empresa no mercado; e
3. a maturidade, estágio de estagnação da empresa. Apresenta duas alternativas: a renovação e reciclagem ou a morte da empresa familiar.

Estabelecido o entendimento da complexidade da empresa familiar e seus estágios, dois temas se fazem igualmente necessários para a continuidade de sua análise. Primeiramente a sucessão, por ser um processo que pode exigir ações ao longo de um grande período de tempo, para a perenidade da empresa familiar e em seguida as práticas da governança corporativa que regem o relacionamento de sócios, acionistas e administradores das empresas familiares.

2.3.1. Empresa rural familiar

De Oliveira e Vieira Filho (2019), usam o termo “negócios rurais” para descrever a exploração da atividade rural pelas famílias. Para o Estatuto da Terra, a Empresa Rural pode ser tanto pessoa física quanto jurídica, o que pode induzir ao erro de não se analisar a exploração da atividade rural com a mesma complexidade de uma empresa.

Na exploração da atividade rural por pessoa física, que será chamada de empresa rural familiar, são verificados os mesmos dilemas encontrados nas empresas familiares, tais como a relação entre família, patrimônio e gestão; a participação de mais de uma geração da família no negócio e a necessidade de se estruturar um processo que garanta a sucessão dos negócios entre as gerações e também práticas de governança corporativa que evitem que potenciais conflitos na gestão da atividade prejudiquem o relacionamento familiar.

Machado Filho; Caleman; Cunha (2017), destacam as estruturas de governança que surgem no desenvolvimento da empresa rural e a transição de uma estrutura informal baseada na confiança para estruturas de governança mais formais, como a presença de instrumentos de gestão tais como assembleias de acionistas e conselhos de administração.

2.4. Planejamento Tributário

A complexidade do sistema tributário brasileiro exige profundo estudo para o exercício das atividades produtivas de forma legal. Para Araújo, Paulus e Queiroz (2017), os tributos são vistos como algo sem apreço, uma intervenção do Estado que além de prejudicar o patrimônio dos indivíduos exige minucioso planejamento para não incorrer em atos de fraude, simulação e sonegação fiscal (evasão fiscal), mas dentro das possibilidades previstas em lei, buscar a condição mais econômica (elisão fiscal).

Greco (2011), diferencia planejamento tributário de elisão fiscal caracterizando o primeiro como as atividades que o contribuinte realiza de forma antecipada aos atos, enquanto a elisão fiscal representa os efeitos alcançados com o planejamento, ou seja, uma menor carga tributária. Boicenco (2020), apresenta três elementos que caracterizam a elisão fiscal, i) intenção de obter vantagem econômica fiscal com economia de pagamento de tributos; ii) atos praticados de acordo com a lei; e iii) realização dos atos antes da ocorrência do fato gerador.

Strohmeier (2010), define planejamento tributário como uma escolha lícita, baseada em lei, em busca de alternativas que proporcionem menor carga tributária sempre adotada antes da concretização da hipótese de incidência tributária prevista em lei (ocorrência do fato gerador).

O planejamento tributário pode ser entendido como uma técnica de organização preventiva dos negócios que mira uma economia de tributos legítima através de estudo e identificação de todas as alternativas legais, ou lacunas na lei, aplicáveis ao objeto de estudo (BARBOSA; JESUS, 2015).

Sakamoto e Bassoli (2005) e Araújo, Paulus e Queiroz (2017), defendem a constitucionalidade do planejamento tributário com base no art. 5º da Constituição Federal de 1988, através dos incisos: II – “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”; XXII – que garante o direito de propriedade; e aqueles que asseguram o direito a autonomia da vontade (IV, IX, XIII, XV e XVII), além do art. 170 e seus incisos que tratam da ordem econômica.

No entanto, não se trata de direitos absolutos, pois, conforme o artigo 116 do CTN, em seu parágrafo único, é facultado a autoridade administrativa desconsiderar atos que considere dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Para Sakamoto e Bassoli (2005), os atos praticados pelo agente com o intuito de evitar a relação tributária e que se utilizem de meios não proibidos, mas com características anormais, insólitas ou inadequadas e que de alguma forma, apresentem características de abuso do direito ao uso da forma jurídica, apresentam características que permitem a autoridade administrativa os desconsiderar.

2.4.1. Holding

A legislação tributária de herança é altamente heterogenia entre os países, podendo variar de 0% na Austrália, Canadá e Suécia até 55% no Japão (REDONDA et al., 2017), o que impede um entendimento universal, exigindo análises pontuais de cada legislação e atenção minuciosa em cada caso.

Dentro do escopo do planejamento tributário, a constituição de uma pessoa jurídica com atividade de *holding* tem se destacado como ferramenta útil na proteção do patrimônio familiar (TOIGO, 2016). No Brasil, a base legal da *holding* está definida no parágrafo 3º do artigo 2º da Lei 6.404/76, conhecida como Lei das S/A, onde está estabelecido que a companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades podendo inclusive ter como finalidade beneficiar-se de incentivos fiscais.

A palavra *holding* tem origem no idioma inglês, derivada do verbo *hold*, que pode ser traduzida como guardar, manter ou controlar, ou seja, a pessoa jurídica constituída com

atividade de *holding* pode ser utilizada como possuidora dos bens de seus sócios ou até mesmo ter participação acionária (ações ou cotas), em outras empresas.

A configuração de *holding* tem alcançado destaque entre empresários e produtores rurais como modelo de proteção patrimonial com a finalidade de blindagem patrimonial para aqueles que possuem quantidade significativa de bens móveis e imóveis.

O ato de constituir uma *holding* não representa a totalidade do planejamento tributário ou do processo sucessório, é necessário um planejamento tributário mais profundo que irá envolver a forma de distribuição dos bens de modo mais eficiente para o desenvolvimento da atividade produtiva além da necessidade do estabelecimento de um processo de sucessão familiar e herança.

No momento da constituição da *holding*, os bens transferidos da pessoa física para a pessoa jurídica com atividade de *holding*, pelo valor histórico do imposto de renda da pessoa física, irão compor o capital social. Após a constituição e integralização dos bens, acontece o ato que formaliza a sucessão, podendo ser realizado através de doação ou venda das cotas aos herdeiros (BALDINOTI; FARIAS, 2019).

Wrede (2014), entende tratar-se de um *trade-off* (conflito de escolha) de eficiência patrimonial pois o imposto sobre herança prejudica a unidade da família sobrevivente, que pode ser considerada como uma entidade que sobrevive ao falecimento do titular dos bens.

No entanto, a *holding* não assegura apenas a transferência do patrimônio de uma geração para a outra, mas proporciona a sucessão na gestão dos negócios, trazendo governança e transparência no processo de mudança de estágios nos eixos apresentados por Gersick et al. (1997).

Na doação das cotas da *holding*, será devido o ITCMD. No entanto, com intuito de proporcionar ao futuro sucedido a possibilidade de efetuar o processo sucessório e manter o controle da gestão, Baldinoti; Farias (2019); Tamarindo (2017); e Souza (2017), defendem a inclusão de cláusulas de usufruto, reversão, inalienabilidade, incomunicabilidade e impenhorabilidade, pois garantem a manutenção do controle dos bens e gestão dos negócios ao futuro sucedido e a possibilidade de transferir a herança de acordo com sua vontade enquanto realiza o processo sucessório.

Para a possibilidade da venda das cotas da *holding* aos herdeiros, se realizada pelo mesmo valor da integralização dos bens, não haverá impostos. Porém, a alternativa da venda de cotas apresenta duas ressalvas, a primeira se refere ao planejamento para a constituição de recursos em nome dos herdeiros que justifiquem o ato da compra, que normalmente são oriundos da própria atividade explorada. A segunda é a transferência total do controle dos bens

e da gestão dos negócios aos sucessores, encerrando o processo sucessório e excluindo completamente o sucedido da gestão dos negócios.

É possível encontrar na literatura diversas espécies de *holding*, tais como familiar, imobiliária, patrimonial, administrativa, setorial, entre outras. No entanto, Araújo, Paulus e Queiroz (2017), argumentam que a segregação de *holdings* teve como foco questões explicativas, não se baseando em questões legais, mas apenas em suas aplicações. Em termos legais a *holding* poderá ser apenas pura ou mista.

Para De Lima Ucelo et al. (2019), a *holding* pura tem sua receita oriunda exclusivamente da distribuição de lucros e juros sobre o capital próprio repassados pelas sociedades operacionais em que possui participação, enquanto na *holding* mista, a participação em outras sociedades é conjugada com o desenvolvimento de atividades produtivas, podendo ser industrial, comercial ou de serviços.

Para Silva e Rossi (2017), a constituição de pessoa jurídica com atividade de *holding* influencia consideravelmente na incidência de apuração do ITCMD, ITBI e IRPF relacionado à transmissão de propriedades e gera maior eficiência tributária.

2.5. Personalidade jurídica e regimes tributários

Personalidade jurídica é o conceito de que uma pessoa, (física ou jurídica) possui capacidade de adquirir direitos e contrair deveres na sociedade (PELIZARO, 2016). Segundo os artigos 1º e 6º do Código Civil, a personalidade da pessoa física, ou pessoa natural, tem seu início no nascimento com vida e seu término com a morte.

Para a pessoa jurídica de direito privado, o artigo 45º do Código Civil estabelece seu início com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro e sua extinção está prevista no artigo 51º do Código Civil através da liquidação e cancelamento dos respectivos registros, inscrições e matrículas nos órgãos competentes.

Segundo os artigos 970º e 971º do Código Civil, é garantido ao empresário rural tratamento favorecido, diferenciado e simplificado possibilitando a escolha entre ter a propriedade rural (fazenda) em nome da pessoa física ou pessoa jurídica. Tal escolha não se limita a titularidade dos bens, mas também gera consequências tributárias pois cada personalidade jurídica está sujeita a uma gama específica de tributos conforme apresentado abaixo.

O conjunto de leis que regulamentam as opções de tributação prevista para a pessoa jurídica no Brasil são conhecidas como Regime Tributário. As variações entre os regimes

tributários existentes determinam as alíquotas dos impostos e a base de cálculo utilizada. Serão analisados abaixo, além da pessoa física, o Simples Nacional, o Lucro Presumido e o Lucro Real.

2.5.1. Pessoa Física

O Estatuto da Terra prevê que a atividade agropecuária pode ser explorada pela pessoa física, também chamada de pessoa natural pelo Código Civil. Tanto a posse dos meios de produção quanto a exploração da atividade serão realizadas sem a necessidade de constituir pessoa jurídica.

Nessas condições serão devidos os seguintes impostos:

- IRPF – Conforme Art. 153, inciso III da Constituição Federal de 1988 e Art. 43 do Código Tributário Nacional;
- FUNRURAL – previsto na Lei 13.606/18; e
- ICMS – Previsto no Código Tributário Nacional e regulamentado em cada Estado por lei estadual específica.

Para a sucessão, quando os bens estão em nome da pessoa física, em cada evento onde há transferência de bens, tanto *causa mortis* quanto doação, será necessário o tramite de registro de tal movimento, o que envolve custas de registro cartorário, pagamento dos impostos pertinentes a transferência (*causa mortis* ou doação) e ainda pode envolver grandes custos advocatícios em caso de desavenças familiares que podem ocasionar um inventário litigioso.

2.5.2. Pessoa Jurídica

A pessoa jurídica é outra personalidade jurídica prevista no Estatuto da Terra para o exercício da atividade agropecuária. No entanto, nesse caso a pessoa física precisará constituir uma pessoa jurídica e escolher entre as opções do regime tributário previstas em lei, que poderá ser o Simples Nacional, o Lucro Presumido, o Lucro Real ou o Lucro Arbitrado, utilizado apenas em alguns casos excepcionais.

No processo de sucessão, diferentemente de quando os bens estão em nome da pessoa física, na pessoa jurídica os bens não sofrerão alterações, o que será alterado é o contrato social da pessoa jurídica, baseado em cláusulas previamente estabelecidas para regulamentar esses eventos e consequentemente apresentará um custo tributário e advocatício menor do que na pessoa física.

2.5.2.1. Simples Nacional

O Art. 12 da Lei Complementar nº 123/06 instituiu o Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, mais conhecido como Simples Nacional. Trata-se de um regime tributário com alíquota única de acordo com o faturamento.

O Comitê Gestor do Simples Nacional, através da Resolução CGSN Nº 156, de 29 de setembro de 2020, manteve o limite de R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) de faturamento anual para o enquadramento no Simples Nacional.

2.5.2.2. Lucro Presumido

O regime tributário do lucro presumido está previsto na Lei nº 9.249/95, onde estabelece que o imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) serão calculados com base em um percentual da receita bruta, correspondente ao lucro (base de cálculo) da empresa conforme a atividade exercida. Para a agropecuária as bases de cálculo prevista em lei são:

- IRPJ – 8% (oito pontos percentuais) sobre a receita bruta;
- CSLL – 12% (doze pontos percentuais) sobre a receita bruta.

Para que a pessoa jurídica opte pelo lucro resumido é exigido que não esteja obrigada a apurar o lucro real e que tenha receita anual inferior a 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) por ano.

Juntamente com o imposto de renda e a CSLL, sobre o regime tributário do lucro presumido incidem os seguintes impostos:

- FUNRURAL – previsto na Lei 13.606/18;
- ICMS – Previsto no Código Tributário Nacional e regulamentado em cada Estado por lei estadual específica;
- PIS – Previsto no Art. 239 da Constituição Federal e criado pela Lei Complementar nº 7/70; e
- COFINS – Previsto no Art. 195 da Constituição Federal e criado pela Lei Complementar 70/91.

2.5.2.3. Lucro Real

O lucro real é o regime tributário onde o lucro líquido do período é apurado pela contabilidade, com base na escrituração contábil fiscal, observando seus princípios e demais normas. Com base no livro de apuração do lucro real (LALUR), previsto no Art. 8º do Decreto-Lei 1.598/77, pelas adições, exclusões ou compensações, observando o disposto no art. 258 do Decreto 9.580/18. Trata-se da regra geral de tributação do IRPJ e da CSLL para empresas e pode ser utilizado por qualquer pessoa jurídica.

Diferentemente do lucro presumido onde a base de cálculo é um percentual da receita bruta, no regime de lucro real, por utilizar o lucro contábil como base de cálculo dos impostos, caso a pessoa jurídica apresente prejuízo não haverá impostos sobre a renda a serem recolhidos.

Da mesma forma que no lucro presumido, no regime do lucro real serão devidos os impostos de FUNRURAL, ICMS, PIS E COFINS.

2.5.2.4. Lucro Arbitrado

O lucro arbitrado se apresenta como um regime tributário com a opção de arbitramento do lucro em função de situações que constituem exceção aos regimes do lucro real e do lucro presumido. Pode ser colocado em prática tanto pelo Fisco quanto pela pessoa jurídica. Pelo Fisco quando as obrigações acessórias fiscais não forem cumpridas pela pessoa jurídica, e com isso inviabilizar a escrituração contábil. Pela pessoa jurídica, quando ocorrer algum acidente que inutilize os livros e documentos fiscais, e ou em caso de perda, de maneira a inviabilizar a apuração do imposto de renda. As hipóteses onde poderá ser utilizado o regime do lucro arbitrado estão previstas no Art. 603 do Decreto nº 9.580/2018 e no Art. 226 da IN-RFB nº 1.700/2017.

2.6. Modelos produtivos

A gestão da atividade agropecuária apresenta características multidisciplinares. O produtor rural precisa dominar informações voltadas para a gestão da produção, gestão de pessoas, gestão financeira, acompanhar questões legais relacionadas aos contextos ambientais e tributários entre outros.

Para possibilitar a discussão sobre a gestão do negócio dos produtores rurais brasileiros, o presente trabalho irá considerar o termo “Modelo de gestão para a Empresa Rural” a forma

com a qual o proprietário dos bens relativos à atividade rural utilizará tais bens para gerar rendimentos e conseqüentemente os impostos que estarão envolvidos em cada uma das alternativas.

No Brasil, os negócios de família voltados para a exploração da atividade rural estão normatizados na Lei 4.504/64, que institui o Estatuto da Terra, onde encontramos no art. 4º, VI a definição de Empresa Rural como o empreendimento que pode ser tanto pessoa física quanto jurídica, pública ou privada, que tenha como finalidade a exploração econômica de imóvel rural, com rendimento econômico.

O propósito não é tratar de todas as alternativas possíveis, mas apresentaremos quatro que apresentam maior relevância, sendo: produção própria, arrendamento, parceria e condomínio.

2.6.1. Produção própria

Produção própria é aquela onde o proprietário dos bens relativos a atividade rural, podendo ser tanto na pessoa física quanto na pessoa jurídica, utiliza tais recursos para a exploração agrícola, pecuária ou agroindustrial visando obter lucro e assumindo todas as responsabilidades e os tributos envolvidos no processo.

2.6.2. Arrendamento

No Decreto nº 59.566/66, que regulamenta parte do Estatuto da Terra, encontramos a definição de arrendamento rural como o contrato agrário onde uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso de imóvel rural, bem como as benfeitorias existentes, com objetivo de exercer atividade de exploração agropecuária, mediante pagamento através de aluguel ou retribuição dentro dos limites percentuais da Lei.

É possível identificar no texto do artigo que a remuneração (aluguel) por preço certo e pré-determinado, independe dos riscos ou da efetivação de lucro por parte do arrendatário, sendo os riscos assumidos única e exclusivamente pelo arrendatário.

2.6.3. Parceria

No artigo 4 do mesmo Decreto nº 59.566/66, identificamos a definição de parceria como o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo

determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, podendo incluir ou não, benfeitorias e outros bens e facilidades, com objetivo de nele explorar atividade agropecuária, mediante partilha de riscos, observados os limites da Lei.

Diferentemente do arrendamento, na parceria há um compartilhamento dos riscos, dos frutos, produtos ou lucros estipulados. Luz (2015), compara com uma espécie de sociedade capital-trabalho, onde o dono da terra entra com o imóvel, representando o capital, e o parceiro com o trabalho e conhecimento da atividade partilhando os lucros ou prejuízos que o empreendimento possa ter.

Outra característica presente na parceria diz respeito ao estabelecimento de ações conjuntas e a geração de externalidades positivas sustentáveis aos parceiros por meio da soma de recursos visando maior eficiência.

Segundo Kaster; Borges (2017), a relação de parceria é caracterizada pela comunhão de forças e resultados, onde a divisão dos frutos deve seguir as proporções compatíveis com os meios de produção disponibilizados e riscos gerados por cada um dos parceiros na junção de esforços.

Para Pereira; Carvalho (2008), as vantagens que a parceria pode trazer aos produtores depende das características que geram o vínculo. No presente estudo a característica que gera a parceria é o vínculo familiar que faz com que seus integrantes atuem em unidade, somando seus recursos e mantendo a gestão dos negócios de forma centralizada.

2.6.4. Condomínio

O Estatuto da Terra, no Art. 14, reconhece o condomínio na atividade agropecuária e estabelece que o Poder Público deverá facilitar e prestigiar a criação e a expansão de associações de pessoas físicas e jurídicas que tenham como atividade a agropecuária.

O Decreto nº 3.993, de 30 de outubro de 2001, que regulamenta o art. 95-A do Estatuto da Terra dispõe em seu Art. 2º, a definição de condomínio como o agrupamento de pessoas tanto físicas como jurídicas, constituído em sociedade por cotas, mediante fundo patrimonial pré-existente, com o objetivo de atuar na atividade agropecuária com duração por tempo indeterminado.

Diferentemente da parceria, onde cada indivíduo pode participar com 100% de um meio de produção e dividir os resultados da atividade explorada, no condomínio cada condômino possui uma fração ideal do meio de produção disponibilizado para a exploração desejada.

Se na parceria pode haver a soma de diversas áreas e recursos para produção agropecuária, o condomínio apresenta como característica o fato de uma única área ser explorada por duas ou mais pessoas detentoras de frações ideias.

3. CARACTERIZAÇÃO DOS REGIMES TRIBUTARIOS BRASILEIROS (APARATO LEGAL)

A legislação tributária é uma das instituições que compõem as “regras do jogo” que o produtor rural precisa se familiarizar para participar do ambiente institucional apresentado por North (1990; 1994), como responsável por reduzir as incertezas das interações humanas de forma a prevenir situações citadas por Williamson (1973), como racionalidade limitada dos agentes e comportamento oportunista.

O Código Tributário Nacional define tributo em seu art. 3º como a prestação pecuniária compulsória que não constitua sanção de ato ilícito.

A Constituição Federal em seus arts. 5º, II, e 150, I, e o Código Tributário Nacional, nos arts. 97, I e II, asseguram que tributo só pode ser exigido se estiver previsto em lei.

Para Sabbag (2015), o tributo é obrigação instituída por meio de lei ordinária ou complementar, e inicia com a incidência do fato descrito entre as hipóteses de incidência previstas em lei, tendo caráter pecuniário e compulsório.

O agronegócio como um dos mais importantes setores da economia, abrangendo uma grande complexidade de atividades e cadeias produtivas é impactado por uma diversidade de impostos, conforme figura 3.



Figura 3 - Principais tributos pertinentes a atividade do agronegócio.

Fonte: Tamarindo (2017).

Além dos impostos identificados na figura acima, os projetos de lei complementar (PLS nº 183/19; PLS nº 50/20; PLS nº 38/20; PLP nº 924/20; e PLP nº 1.315/20) estão em tramite no Congresso Nacional para regulamentar o imposto chamado de IGF (Imposto sobre Grandes

Fortunas), que irá regulamentar o inciso VII, do Art. 153 da Constituição Federal de 1988, que prevê tal imposto. No entanto, existem muitas dúvidas sobre como irá impactar o agronegócio onde os valores mais expressivos do patrimônio dos agentes se concentram nos meios de produção.

Para uma melhor compreensão, serão analisados os impostos que impactas as seguintes dimensões:

- Impostos pertinentes a atividade do agronegócio; e
- Impostos pertinentes ao processo de sucessão no agronegócio.

3.1. Impostos pertinentes a atividade do agronegócio

A utilização da terra e demais meios de produção na atividade agropecuária gera alimento para o mercado interno, divisas na exportação e renda para a Empresa Rural (produtor). Considera-se receita operacional da atividade rural aquela proveniente do giro normal da pessoa física ou jurídica em decorrência do exercício das atividades previstas em lei.

Segunda a Lei no 8.023, de 12 de abril de 1990, a Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, a Instrução Normativa SRF no 83, de 11 de outubro de 2001, a Instrução Normativa DPRF nº 138, de 28 de dezembro de 1990, e a Instrução normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017, considera-se atividade rural:

- agricultura;
- pecuária;
- extração e exploração vegetal e animal;
- exploração de atividades zootécnicas, tais como apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e de outras culturas de pequenos animais;
- exploração de atividade florestal, ou seja, o cultivo de floresta que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização;
- transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas as composições e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos ou utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matérias-primas produzidas na área rural explorada; e

- atividade de captura de pescado in natura, realizada por embarcações, desde que a exploração se faça com apetrechos semelhantes ao da pesca artesanal (arrastões de praia, rede de cerca etc.).

O Art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 83/2011 enumera as atividades não consideradas como atividade rural, das quais se destacam: i) industrialização de bebidas alcoólica em geral; ii) receitas provenientes do aluguel ou arrendamento de máquinas, equipamentos agrícolas e pastagens; iii) os valores dos prêmios ganhos a qualquer título pelos animais que participarem em concursos, competições, feiras e exposições; e iv) as receitas oriundas da exploração do turismo rural e de hotel fazenda.

3.1.1. Imposto sobre a Renda

3.1.1.1. IRPF

O Art. 153 da Constituição Federal de 1988 e o Art. 43 do CTN estabelecem que compete a União instituir imposto de renda. De acordo com o Art. 44 do CTN, “a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”

O contribuinte do imposto é definido no Art. 45 do CTN, como “o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.”

As alíquotas do imposto sobre a renda da pessoa física estão estabelecidas na Lei nº 11.482/2007, e foram divulgadas pela Receita Federal com bases de cálculo anualizadas, conforme tabela 03:

Tabela 03: Alíquotas do IRPF

Base de cálculo anual (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 22.847,76	-	-
De 22.847,77 até 33.919,80	7,50%	1.713,58
De 33.919,81 até 45.012,60	15,00%	4.257,57
De 45.012,61 até 55.976,16	22,50%	7.633,51
Acima de 55.976,16	27,50%	10.432,32

Fonte: RFB (2020).

O resultado positivo proveniente das atividades exercidas pela pessoa física no setor rural compõe a base de cálculo tributáveis pelo imposto de renda, conforme Art. 50 do Decreto 9.580/2018, e 9º da Lei no 9.250/95.

Resultado da atividade rural é a diferença entre o valor da receita bruta recebida e os das despesas de custeio e investimentos pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física, conforme Art. 56 do Decreto 9.580/2018, Art. 4º da Lei no 8.023/90, e Art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 83/2001.

O Art. 54 do Decreto 9.580/2018, apresenta que a receita bruta da atividade rural será constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades, exploradas pelo próprio produtor-vendedor. Nos termos do parágrafo primeiro do referido artigo, também integram a receita bruta:

- os valores recebidos de órgãos públicos;
- o montante ressarcido ao produtor pela implantação e pela manutenção da cultura fumageira;
- o valor da alienação de bens utilizados exclusivamente na exploração da atividade rural;
- o valor dos produtos rurais entregues em permuta com outros bens ou pela dação em pagamento;
- o valor pelo qual o subscritor transferir, a título da integralização do capital, os bens utilizados na atividade rural, os produtos e os animais dela decorrentes; e
- as sobras líquidas decorrentes da comercialização de produtos agropecuários.

No Art. 7º da Instrução Normativa SRF no 83/2001, prevê que despesa de custeio é aquela necessária à percepção dos rendimentos da atividade rural e à manutenção da fonte pagadora, relacionada com a natureza das atividades rurais exercidas.

Conforme o Art. 55 do Decreto nº 9.580/2018, “os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento.” Como investimento na atividade rural, o Art. 6º da Lei no 8.023/90, o Art. 55, § 2º, do Decreto 9.580/2018, e o Art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 83/2001 consideram a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade.

O artigo 23-A da Instrução Normativa SRF Nº 083/200 da Receita Federal estabelece a obrigatoriedade de, a partir do ano-calendário de 2019, o produtor rural que auferir durante o

ano, receita bruta total da atividade rural superior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) entregar arquivo digital com a escrituração do Livro Caixa Digital do Produtor Rural (LCDPR).

Através do LCDPR a pessoa física efetua a apuração do resultado da atividade rural registrando a receita bruta, despesas de custeio e investimentos, onde os lucros serão tributados e eventuais prejuízos poderão ser compensados nos próximos exercícios.

Caso o resultado da atividade rural, deduzidos de eventuais prejuízos de anos anteriores, seja superior a 20% da receita bruta total, há a possibilidade da presunção do lucro em 20%. No entanto, essa opção a opção pela presunção do lucro impede que os prejuízos de anos anteriores sejam utilizados em exercícios futuros.

A escolha entre o lucro real da atividade rural na pessoa física ou a presunção do lucro em 20% não exige uma opção tributária prévia, sendo possível a escolha no momento da realização da declaração de imposto de renda em cada ano.

3.1.1.2. IRPJ

O imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) está regulamentado no Decreto nº 9.580/2018 e na Instrução Normativa SRF nº 1.700/2017. Por se tratar de uma norma que abrange todas as pessoas jurídicas, não há diferenciação para pessoa jurídica rural, devendo a mesma atender a regra geral.

O IRPJ “será devido à medida que os rendimentos, os ganhos e os lucros forem sendo auferidos” (Art. 209, Decreto nº 9.580/2018). Sua base de cálculo será definida pelo regime tributário que a pessoa jurídica aderir e será composta de todos os ganhos e os rendimentos de capital que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos daquele previsto na norma específica de incidência do imposto sobre a renda (Art. 210, § 1º do Decreto nº 9.580/2018).

3.1.1.2.1. Simples Nacional

O regime tributário Simples normatizado na Lei Complementar nº 123/2006 atende microempresas e empresas de pequeno porte com uma opção de menor carga tributária direta e menores custos trabalhistas quando comparado aos demais regimes tributários.

O Art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006 considera microempresa (ME) ou empresa de pequeno porte (EPP), a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de

responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que auferir em cada ano-calendário receita bruta inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

As alíquotas do Simples, previstas nos anexos da Lei Complementar nº 123/2006, com vigência iniciada em 01/01/2018, irão variar de com a atividade e a receita bruta nos seguintes percentuais:

- Comércio – 4,00% a 19,00%;
- Indústria – 4,50% a 30,00%; e
- Serviços – 4,50% a 33,00%.

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) está relacionado entre os impostos que serão recolhidos em guia única através do Simples. No entanto, o inciso XIII, do art. 13, da Lei Complementar no 123/06, lista hipóteses onde o ICMS deverá ser recolhido à parte, entre elas, as operações sujeitas ao regime de substituição tributária.

3.1.1.2.2. Lucro Real

O regime tributário do lucro real está previsto no Decreto nº 9.580/2018, com destaque aos artigos 257 a 587. Conforme o artigo 258 do referido decreto, que regulamenta o Art. 6º do Decreto-lei no 1.598/77, “o lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento.”

O lucro líquido do período de apuração é definido no Art. 259 do Decreto nº 9.580/2018, como a soma algébrica do lucro operacional, das demais receitas e despesas, e das participações, e deverá ser determinado em observância aos preceitos da lei comercial.

As pessoas jurídicas que estão obrigadas à apuração do lucro real estão listadas no Art. 14 da Lei nº 9.718/98 e Art. 59 da Instrução Normativa RFB Nº 1.700/2017. Entre as principais características das pessoas jurídicas obrigadas a utilização do regime de lucro real estão:

- a atividade explorada, como bancos comerciais e cooperativas de crédito; e
- o faturamento acima de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) por ano ou de R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no período, quando inferior a 12 (doze) meses.

No regime tributário do lucro real a alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de 15% (quinze por cento). A parcela do lucro 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 10% (dez por cento) conforme previsto no Art. 3º e § 1º da Lei 9.249/95, Art. 29 e § 1º da Instrução Normativa RFB Nº 1.700/2017.

Apesar de atender aos requisitos para enquadramento no regime tributário do lucro real, se a pessoa jurídica que fizer tal opção e não mantiver escrituração nos termos da legislação comercial e fiscal, será obrigada a utilizar as regras do lucro arbitrado.

3.1.1.2.3. Lucro Presumido

A pessoa jurídica poderá optar pelo regime tributário do lucro presumido caso sua receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$78.000.000,00 ou a R\$6.500.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, conforme Art. 13 da Lei 9.718/98 e 214 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017.

A receita bruta no regime do lucro presumido compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral e o resultado auferido nas operações de conta alheia (art. 26 da IN-RFB no 1.700/2017). Porém, o § 2º do mesmo artigo institui que não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

O lucro presumido utiliza as mesmas alíquotas previstas no lucro real, sendo 15% (quinze por cento), com o adicional de 10% (dez por cento) sobre a base de cálculo que exceder os R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) mensais (art. 29 e § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017).

Como obrigações acessórias, o Art. 600 do Decreto nº 9.580/2018 prevê que a pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime tributário do lucro presumido deverá manter: i) escrituração contábil nos termos da legislação comercial; ii) Livro Registro de Inventário com registros dos estoques existentes no término do ano-calendário; e iii) os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica e os documentos e os demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Semelhantemente ao lucro real, caso a pessoa jurídica não atenda as exigências previstas no regime tributário do lucro presumido, poderá ser obrigada a utilizar as regras do lucro arbitrado. Um exemplo é o Art. 603 do Decreto nº 9.580/2018, inciso V, “o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido.”

4.1.1.2.4. Lucro Arbitrado

Previsto no Decreto nº 9.580/2018 e na Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, o regime tributário do lucro arbitrado será utilizado nas condições previstas no texto do Art. 603 do Decreto nº 9.580/2018, onde se identificam exceções ou exclusões aos regimes real e presumido.

A alíquota a serem aplicados sobre a receita bruta, quando conhecida, é a mesma utilizada no cálculo da estimativa mensal do lucro presumido (Art. 227 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017), ou seja, 15% (quinze por cento) e com percentual adicional de 10% (dez por cento) sobre a parcela do lucro que exceder ao valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) mensais. Nas situações onde a receita bruta for desconhecida, deverá ser aplicado o cálculo previsto no Art. 232 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017.

Em consequência da utilização do regime tributário do lucro arbitrado, não será permite a dedução de qualquer incentivo fiscal, exceto: i) o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre receitas que integraram a base de cálculo do imposto devido; e ii) o imposto de renda pago indevidamente em períodos anteriores RFB (2016a).

3.1.1.2.5. Distribuição de Lucros e Dividendos

Nos termos do Art. 10 da Lei no 9.249/95 e do Art. 238 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

3.1.1.3. CSLL

As pessoas jurídicas tributadas nos regimes do lucro real, presumido ou arbitrado também estão sujeitas a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). De competência da União, está previsto no Art. 195, I, c, da CF/88 e regulamentada nas Leis 7.689/88, 8.034/90, 10.637/2002 e Instruções Normativas 1.591/2015 e 1.700/2017.

Todas as pessoas jurídicas domiciliadas no País são contribuintes da CSLL e também aquelas equiparadas pela legislação do IRPJ. Seu fato gerador e base de cálculo serão estabelecidos de acordo com o regime tributário escolhido pela pessoa jurídica. No lucro real será o lucro da empresa do período de apuração enquanto no lucro presumido e no lucro arbitrado será um percentual definido de acordo com a atividade da pessoa jurídica.

Faz-se necessário destacar que a atividade do agronegócio terá como base de cálculo 12% (doze por cento) que é a regra geral. No entanto, a pessoa jurídica que optar por arrendar a propriedade rural, terá como base de cálculo 32% (trinta e dois por cento) prevista para as atividades de administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza (RFB, 2016b).

A alíquota para a CSLL está determinada no Art. 1º da Lei nº 13.169/2015, sendo estabelecida para o agronegócio em 9% (nove por cento).

3.1.1.4. PIS e COFINS

Apesar de serem instituídos e regulamentados em leis diferentes, em vários momentos o Programa de Integração Social (PIS), instituído pela Lei Complementar nº 7/1970, e estabelecido no Art. 239 da CF/88, regulamentado nas Leis 9.718/98 e 10.637/2002, no Decreto nº 4.524/02 e na Instrução Normativa SRF nº 247/02; e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), instituída pela Lei Complementar nº 70/91, estabelecida no Art. 195, I, “b”, da CF/88, regulamentada nas Leis 9.718/98 e 10.833/2003, no Decreto nº 4.524/02 e na Instrução Normativa SRF nº 404/2004, são tratados em conjunto como na Instrução Normativa SRF nº 247/2002.

Tanto o PIS, criado para promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, quanto a COFINS, destinada exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social, possuem como fato gerador o faturamento da pessoa jurídica, representado pelo total das receitas auferidas (Art. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

O setor agropecuário desfruta de diversos benefícios relativos ao PIS e a COFINS, como créditos presumidos previstos no Art. 8º da Lei nº 10.925/2004, imunidades e isenções, que faz impede de se relatar uma alíquota específica para os impostos, sendo necessária a análise do sistema tributário escolhido pela pessoa jurídica e o produto a ser produzido na atividade agropecuária.

3.1.1.5. FUNRURAL

As contribuições de natureza previdenciária a cargo dos produtores rurais pessoa física empregador e segurado especial previstas no Art. 195, § 8º, da CF/88, são recolhidas pelo Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural (FUNRURAL).

O recolhimento pode ser feito sobre a folha de pagamento ou sobre o faturamento da produção. Quando for realizado sobre o faturamento será recolhido a ordem de 23%, sendo (20% INSS + 3% SENAR), (Instrução Normativa RFB nº 1867/2019; GIRALDELI, 2020)

Para o recolhimento com base no faturamento, existem dois tipos de alíquotas do FUNRURAL, uma para pessoa física e outra pessoa jurídica, ambas compostas por:

- Contribuição ao INSS, prevista nos artigos 14 e 15 da Lei nº 13.606/2018;
- Contribuição ao RAT, prevista no Art. 25, II, da Lei nº 8.212/91; e
- Contribuição ao SENAR, prevista na Lei nº 8.315/91.

Para pessoa física, a alíquota é de 1,5% (1,2% INSS + 0,1% RAT + 0,2% SENAR) e para pessoa jurídica, a alíquota é de 2,05% (1,7% INSS + 0,1% RAT + 0,25% SENAR), válida desde 18 de abril de 2018.

Não integra a base de cálculo da contribuição devida pelo produtor rural os valores correspondentes à: i) produção rural destinada ao plantio ou reflorestamento; ii) ao produto animal destinado à reprodução ou criação pecuária ou granjeira ou à utilização como cobaia para fins de pesquisas científicas, quando vendido pelo próprio produtor ou por quem utiliza a produção ou o produto diretamente para essas finalidades; e iii) no caso de produto vegetal, por pessoa ou entidade registrada no MAPA que se dedique ao comércio de sementes e mudas no País (Art. 14 da Lei nº 13.606/2018 e Art. 171 da Instrução Normativa RFB nº 1867/2019).

3.1.1.6. ICMS

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), previsto no Art. 155, II, § 2º, da CF/88, e regulamentado na Lei Complementar nº 87/96, chamada de Lei Kandir.

O Art. 1º da Lei Complementar nº 87/96 estabelece que compete aos Estados e ao Distrito Federal legislar sobre o ICMS, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. O Mato Grosso do Sul estabelece seu Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação aprovado pelo Decreto nº 9.203, de 18 de setembro de 1998.

Quanto ao fato gerador, Tamarindo e Pigatta (2020, p.381), relatam que no ICMS podem ser identificados cinco impostos diferentes: i) o imposto sobre operações mercantis ou operações relativas à circulação de mercadorias; ii) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; iii) o imposto sobre serviços de comunicação; iv) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e v) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Entre eles, os autores destacam a importância do ICMS sobre as operações relativas à circulação de mercadorias por ser o que gera maiores recursos para Estados e o Distrito Federal.

Para a atividade do agronegócio, Tamarindo e Pigatta (2020), destacam o tratamento diferenciado do ICMS com características de abrandamento em razão da legislação impor imunidades, isenções, reduções, créditos presumidos e regime de diferimento do imposto para outro momento (substituição tributária), possibilitando a circulação interna especialmente entre produtores agropecuários sem recolhimento do tributo.

Fagundes et al. (2014, p.121), relatam que “as atividades agropecuárias estaduais não relacionadas às exportações, o ICMS representa 80% de todas as arrecadações incidentes”, e destaca o impacto da lei Lei Kandir sobre o agronegócio, como impulsionadora dos grãos, carne *in natura* e semimanufaturados em função da desoneração para exportações. Mas, em contrapartida, a desestimulação da produção de manufaturados.

3.2. Impostos pertinentes ao processo de sucessão no agronegócio

3.2.1. ITCMD

O imposto de transmissão causa *mortis* e doação (ITCMD) é definido no inciso I do Art. 155 da Constituição Federal como um imposto de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal, ou seja, cada Estado e o Distrito Federal apresenta leis específicas que tratam do tema e consequentemente podem apresentar alíquotas diferentes.

Um limitador da competência dos Estados e do Distrito Federal sobre o ITCMD se encontra no Art. 155, §1º, inciso IV da CF, que define a responsabilidade do Senado Federal para fixar a alíquota máxima. Atualmente está definida no Art. 1º da Resolução 9/92 em 8% (oito por cento). Já o Art. 2º da Resolução 9/92 relata que as alíquotas poderão ser progressivas conforme o quinhão que cada herdeiro receber, nos termos da Constituição Federal.

A Constituição Federal determina em seu Art. 155, §1º, III, que o ITCMD será regido por lei complementar, devendo ser instituído especificamente na forma do Art. 146, III, “a”. No plano infraconstitucional, o imposto está parcialmente regido pelo Código Tributário Nacional (CTN, Arts. 35 a 42).

A base de cálculo do ITCMD é definida no artigo 38 do CTN como “o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.” Quanto ao fato gerador, Paulsen (2014), define como a sucessão na titularidade do bem ou direito, podendo ser por *causa mortis*, quando há o falecimento do titular, ou por doação, caracterizada como ato jurídico *inter vivos* de forma gratuita.

No Código Civil a transferência *causa mortis* é tratada nos artigos 1.784 até 1.790, estabelecendo que a mesma se dá por lei ou por disposição de última vontade; que as pessoas admitidas são os herdeiros legítimos e testamentários, no entanto, caso não haja testamento, apenas os herdeiros legítimos participarão da sucessão, que deverá ser aberta no último domicílio do falecido.

Quanto a doação, sua definição está estabelecida no Código Civil em seu Art. 538 como “o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.”

3.2.2. ITBI

O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos (ITBI), está normatizado na Lei nº 5.172/1966 que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui

normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios; denominado Código Tributário Nacional (CTN). Apesar de ter sido estabelecido como um imposto estadual, a competência do ITBI foi atribuída aos municípios pela Constituição Federal de 1988, por meio do Art. 156, inciso II.

Compete ao município estabelecer a alíquota do imposto em lei, pois tanto a Constituição Federal de 1988 quanto o CTN não dispõem sobre a alíquota do ITBI. Cabe ressaltar que os municípios são vedados de estabelecer alíquotas progressivas para o referido imposto, conforme Súmula nº 656: “É inconstitucional a Lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel.”

Entretanto, os municípios podem estabelecer alíquotas diferentes para o ITBI em função da forma de aquisição dos bens imóveis, como é o caso dos municípios de Campo Grande no Estado de Mato Grosso do Sul (Lei Municipal nº 2.592/1989) e São Paulo no Estado de São Paulo (Lei Municipal nº 11.154/1991), que estabelecem alíquotas menores (apenas meio ponto percentual), nas transmissões compreendidas pelo Sistema Financeiro da Habitação (SFH).

3.2.3. Imposto de Renda sobre ganho de capital

O Art. 153, inciso III da CF/88 e o artigo 43 do CTN, estabelecem que compete a União Federal o imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza”. Além da CF/88 e do CTN, o Decreto nº 9.580/2018, que regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza define o imposto de renda sobre ganho de capital nos artigos 128 e 129.

São definidos como fatos geradores do ganho de capital as operações que importem a alienação de bens ou direitos ou a cessão ou a promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como:

- compra e venda;
- permuta;
- adjudicação;
- desapropriação;
- dação em pagamento;
- doação;
- procuração em causa própria;

- promessa de compra e venda;
- cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos; e
- contratos afins.

A Lei no 9532/1997, que altera a legislação tributária federal e dá outras providências, insere a possibilidade de tributação nas sucessões *causa mortis* em seu Art. 23 estabelecendo que nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.

Se for escolhido o valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento. A lei estabelece ainda que o herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência.

4. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No presente capítulo serão relatadas as premissas utilizadas no estudo para obter as respostas aos questionamentos propostos e que poderão ser utilizadas no futuro em explorações mais profundas do tema aqui exposto.

4.1. Especificação da questão de pesquisa

A questão que o presente estudo se propôs a investigar foi: **Quais modelos de gestão conduzem aos menores custos tributários na operação e em processos sucessórios no agronegócio brasileiro?**

A análise do planejamento tributário no agronegócio, com objetivo de beneficiar o processo produtivo e de sucessão em empresas familiares rurais tem sido tema de outros estudos. No entanto, o presente trabalho acrescenta a análise do público específico de grandes produtores rurais atendidos no *Private Banking*, e denominado de Megaprodutores pela instituição financeira que disponibilizou a base de dados analisada.

4.2. Objeto de estudo

O objeto de estudo desta pesquisa são grandes grupos familiares que desenvolvem atividades relacionadas ao agronegócio no Brasil e consequentemente são impactadas por questões tributárias relativas à atividade e também ao processo sucessório.

A pesquisa analisou o segmento que a principal instituição financeira de atendimento ao agronegócio brasileiro atende em seu mercado de *Private Banking*, denominado pela instituição como Megaprodutores, caracterizados pela receita bruta anual acima de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais).

4.3. Matriz de amarração

A matriz de amarração proposta por Mazzon em 1981, é apresentada por Telles (2001), como ferramenta útil para gerar consistência metodológica e uma etapa necessária para a produção científica. Sua estrutura aborda de forma sistêmica os objetivos a serem atingidos, pressupostos ou hipóteses formuladas e tratamento dos dados. A matriz de amarração utilizada no presente estudo está demonstrada na figura 04.

Modelo de Pesquisa	Objetivos Específicos da pesquisa	Perguntas da pesquisa	Técnica de Análise
Revisão de literatura com ênfase nas Leis	Identificar os regimes tributários vigentes, seus impactos tributários na operação e na sucessão de empresas rurais	Quais regimes tributários previstos em Lei podem ser adotados por Empresas Rurais Familiares?	Pesquisa qualitativa Análise documental Categorização
Identificação das questões tributárias aplicáveis ao agronegócio	Identificar os modelos produtivos vigentes e seus impactos tributários na operação e na sucessão de empresas rurais	Quais modelos produtivos podem ser adotados por Empresas Rurais Familiares e qual seu impacto na sucessão?	Pesquisa qualitativa Análise documental Categorização Simulação
Levantamento das variáveis disponíveis para análise e elaboração de proposta	Apresentar alternativas de regimes tributários e modelos produtivos que conduzam à maior eficiência tributária na operação e no processo sucessório	Qual alternativa mais eficiente na conjugação dos regimes tributários e modelos produtivos para atividade e processo sucessório.	Pesquisa qualitativa Análise documental Categorização Simulação
Aplicação e resultados			

Figura 04 – Matriz de amarração

Fonte: Adaptado de Telles (2001).

4.4. Natureza da Pesquisa

O presente estudo utilizará o método indutivo, observando personalidade jurídica e modelos produtivo com suas respectivas cargas tributárias, tanto na gestão produtiva quanto na sucessão, com a finalidade de identificar aqueles que conduzam aos menores custos tributários no processo sucessório.

Segundo Richardson (2012), a indução é um processo que parte de dados ou observações particulares para chegar a proposições gerais. Após identificar os modelos de gestão que conduzam aos menores custos, o presente estudo utilizará a observação particular para propor uma alternativa aos Megaprodutores rurais em geral que buscam menores custos ao realizar o processo sucessório.

A finalidade do estudo foi aplicada, pois buscou alternativas para questões sucessórias no agronegócio brasileiro. Serão aplicadas no estudo as teorias da Agência, Sucessão, Empresa Familiar e Planejamento Tributário, com a finalidade de buscar soluções para o problema apresentado.

Quanto aos objetivos a pesquisa será exploratória em função dos levantamentos bibliográficos, exploração de relatório de instituição financeira especializada em atendimento ao público analisado e consulta a sites oficiais dos governos Federal, Estaduais e Municipais para identificação de legislações relacionadas ao tema. No entanto, também será descritiva pois, buscará descrever as características presentes no processo de sucessão da população que será identificada na base de dados secundária fornecida pela instituição financeira, juntamente com a aplicação das leis competentes buscando identificar os impostos e demais custas previstas para tais perfis.

Serão utilizados procedimentos bibliográficos para apresentação das teorias citadas acima e identificação de outras pesquisas que aplicaram as mesmas teorias na análise do tema proposto; procedimentos documentais de segunda mão por meio de relatório de instituição financeira; e pesquisa eletrônica para acessar artigos científicos disponibilizados em sites, leis, decretos e outras regulamentações legais.

Quanto a natureza, será utilizado o método qualitativo através de estudo documental, onde o principal documento utilizado foi uma base de dados secundária fornecida por instituição financeira com informações referentes a segmento de clientes com perfil de grande produtor rural, atendidos pelo segmento de *Private Banking* da instituição financeira.

4.5. Procedimentos de coleta de dados

A presente pesquisa foi realizada com instrumentos de coletas de dados de pesquisa bibliográfica e documental com corte transversal, com base de dados secundária relativos ao mês de julho de 2021.

Foram utilizados relatórios de uma instituição financeira brasileira, relatórios da Receita Federal do Brasil com respostas a consultas sobre impostos federais constando pareceres de peritos, relatórios do IBGE, CEPEA, entre outros.

A pesquisa eletrônica foi utilizada para acessar leis, decretos e outras regulamentações estabelecidas nas esferas municipais, estaduais e federal; artigos científicos em sites especializados; artigos de revistas e jornais; e outros documentos utilizado par ao desenvolvimento do trabalho.

4.6. Delimitação da amostra

Considerando a extensão territorial brasileira, a diversidade de biomas existentes, as desigualdades regionais, as diversidades de tamanhos das propriedades rurais e também a quantidade de patrimônio que cada organização rural possui, foi necessário delimitar o público analisado.

Lopes (2018) relaciona as principais bases legais que apresentam tipificações para o produtor rural brasileiro sendo elas: o Estatuto da Terra (BRASIL, 1964), o Código Florestal (BRASIL, 2012), a Constituição Federal de 1.988 (BRASIL, 1988), a legislação do Imposto da Propriedade Territorial Rural – ITR (BRASIL, 1996), a legislação sobre o Cadastro Nacional de Imóveis Rurais – CNIR (BRASIL, 2001) e o Sistema Nacional de Crédito Rural – SNCR (BRASIL, 1965).

O Conselho Monetário Nacional, órgão disciplinador do crédito rural no país, determinou a classificação dos produtores rurais de acordo com sua Receita Bruta Agropecuária anual (RBA) e o Banco Central do Brasil (BACEN), por meio da Resolução BACEN 4.174 de 2012 (Retificada pela Resolução BACEN 4.276 de 2013), dispôs a classificação da seguinte forma: Pequeno produtor RBA até R\$415.000,00 (quatrocentos e quinze mil reais); Médio produtor RBA acima de R\$415.000,00 (quatrocentos e quinze mil reais) até R\$2.000.000,00 (dois milhões de reais); e Grande produtor RBA acima de R\$2.000.000,00 (dois milhões de reais).

No entanto, a classificação definida pelo BACEN se mostrou muito ampla e agrupando em seus segmentos grande diversidade de produtores que apresentaram características e necessidades diferentes.

A base de dados secundária analisada no presente estudo se mostrou relevante em função do fato da instituição financeira que a cedeu ter identificado em 2011 que dentro do grupo de grandes produtores, que possuem potencial para gerar maior rentabilidade, seria possível apartar um segmento que apresentava características e necessidades similares que não eram plenamente atendidas no modelo existente naquele momento.

Lopes (2018), destacou o fato da instituição financeira ocupar a posição de principal agente financeiro do agronegócio e possuir reconhecimento pela qualidade na segmentação de seus clientes. Como principal característica para definição da nova classificação foi relatada a receita bruta anual acima de R\$10.000.000,00 (dez milhões de reais).

4.7. Procedimentos de análise e interpretação de dados

Conforme preceitua Gerhardt et al. (2009), a análise e interpretação dos dados tem como objetivo organizar os dados de forma que seja possível o fornecimento de respostas para o problema proposto.

Foi utilizado o processo de categorização tendo como base as personalidades jurídicas de pessoa física e personalidade jurídica de pessoa jurídica para se demonstrar a forma de titularidade dos bens e na exploração da atividade agropecuária.

Conjuntamente foram utilizados os modelos produtivos previstos no Estatuto da Terra para Empresas Rurais, conforme normatizado na Lei 4.504/64, art. 4º e no Decreto nº 59.566/66, onde estão previstas as alternativas de arranjos contratuais para o exercício da atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa ou mista, mediante certa retribuição ou aluguel, sendo as seguintes opções:

- Produção própria;
- Arrendamento;
- Parceria; e
- Condomínio.

A identificação dos modelos produtivos adotados pelos grupos familiares de Megaprodutores foi realizada através da identificação de características relatadas na literatura e presentes nos dados constantes da base secundária disponibilizada pela instituição financeira.

A conjugação dos modelos produtivos com as personalidades jurídica previstas para a posse dos bens e a exploração da atividade produtiva do agronegócio identificados na literatura pesquisada durante o processo de coleta de dados, gerou a tabela 04.

Tabela 04 – Personalidade jurídica e formas de operação

MODELOS PRODUTIVOS	PERSONALIDADE JURÍDICA			
	BENS (sucessão)		PRODUÇÃO	
	PF	PJ	PF	PJ
Produção própria				
Arrendamento				
Condomínio				
Parceria				

Fonte: Elaborado pelo autor.

No entanto, para cada personalidade jurídica, foram identificados regimes tributários distintos para a exploração da atividade agropecuária e alternativas de processo sucessório específicas que exigiram o desdobramento da tabela 04 nas tabelas 05 e 06.

Na tabela 05 foram detalhados os regimes tributários sendo eles: na pessoa física, a alternativa da apuração do resultado utilizando o LCDPR, que foi chamado de lucro “real”; e a possibilidade de presunção do resultado em 20%, que foi descrito como “presumido”. Para a pessoa jurídica foram identificados os regimes tributários do Simples Nacional, lucro real e lucro presumido que foram considerados na tabela 05, além do lucro arbitrado que, por suas características de exceção, não pôde ser utilizado como alternativa de planejamento.

Tabela 05 - Modelos produtivos, personalidade jurídica e respectivos regimes tributários para atividade

MODELOS PRODUTIVOS	PERSONALIDADE JURÍDICA E REGIMES TRIBUTÁRIOS PARA ATIVIDADE				
	Pessoa Física		Pessoa Jurídica		
	Real	Presumido	Simples	Real	Presumido
Produção própria					
Arrendamento					
Condomínio					
Parceria					

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na tabela 06 foram descritas as alternativas de processo sucessório disponíveis para cada personalidade jurídica para que fossem analisados seus impactos tributários. Para a pessoa física foram identificadas três opções de sucessão, i) *causa mortis* com atualização de valor patrimonial e saída de um dos herdeiros; ii) *causa mortis* sem atualização de valor patrimonial; e iii) doação em vida. Para a pessoa jurídica foi identificada a alternativa de constituição de *holding* com integralização dos bens e posterior transmissão das cotas através das opções de doação ou venda aos herdeiros.

Tabela 06 – Modelos produtivos, personalidade jurídica e opções de processo sucessório

MODELOS PRODUTIVOS	PERSONALIDADE JURÍDICA E ALTERNATIVAS PARA SUCESSÃO				
	Pessoa Física			Pessoa Jurídica	
	<i>Causa Mortis</i> com atualização de valor patrimonial e saída de um dos herdeiros	<i>Causa Mortis</i> sem atualização de valor patrimonial	Doação	Constituição de <i>Holding</i> e transmissão de cotas	
				Por doação	Por venda
Produção própria					
Arrendamento					
Condomínio					
Parceria					

Fonte: Elaborado pelo autor.

Após a identificação dos modelos produtivos, personalidades jurídicas e opções de processo sucessório, foi realizado o método de simulação para analisar as combinações das possibilidades identificadas e determinar o modelo de gestão mais eficiente tributariamente.

5. ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

5.1. Análise da base de dados secundária

A instituição financeira que disponibilizou a base de dados secundária analisada, atende os produtores rurais identificados como Megaprodutores em sua área de *Private Banking*. Conforme Lopes (2021), o mercado de *Private Banking* é composto de um grupo de indivíduos ou famílias detentores de alto patrimônio que demandam assessoramento personalizado sobre investimentos, finanças e serviços, em uma visão de longo prazo.

A consultoria britânica Newmark apresentou previsão de aumento de 29% no segmento de *Private Banking* no Brasil até 2025, sendo que, para os que possuem patrimônio acima de US\$30 milhões a previsão de crescimento foi de 23% para o mesmo período (INFOMONEY, 2021).

O agronegócio é um setor da economia com grande potencial de aumentar o patrimônio dos seus integrantes nesse período em função do aumento de seus lucros com a valorização das *commodities* agrícolas no ano de 2020 e a expectativa de manutenção das cotações em patamares elevados nos próximos anos (BANCO MUNDIAL, 2021).

A base de dados secundária apresentou 6.450 indivíduos, distribuídos em 1.935 grupos conforme tabela 07. Considerando que a instituição financeira atualiza as informações cadastrais dos clientes ao longo do ano, muitos clientes ainda não atualizaram suas informações cadastrais referentes a safra 2020/2021 e existe a expectativa do aumento da RBA dos Megaprodutores, além da possibilidade de inclusão de novos clientes no segmento em função do atingimento do critério de RBA acima de R\$10.000.000,00.

Tabela 07 – Megaprodutores por faixa de RBA.

RBA	Quantidade	%
Até R\$50 milhões	1.221	63,10%
R\$50 a R\$100 milhões	427	22,07%
R\$100 a R\$500 milhões	277	14,32%
Acima de 500 milhões	10	0,52%
Total	1.935	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor.

Lopes (2021), relata que os produtores rurais pertencentes ao segmento de *Private Banking* demandam serviços de gestão de patrimônio e consultoria em planejamento financeiro pessoal, com destaque para as assessorias em planejamento tributário e planejamento sucessório.

Como o mercado de *Private Banking* não analisa apenas indivíduos, mas também utiliza a visão de família, foi observado na base de dados secundária que no cálculo do valor do faturamento a instituição financeira admite o somatório dos faturamentos de todos os membros da família para se chegar ao valor total da RBA.

Foram identificadas 26 pessoas jurídicas na base de dados. Contudo, nenhuma delas apresentou faturamento, demonstrando finalidade exclusiva para fins de planejamento patrimonial e sucessório.

Na tabela 08 os grupos foram classificados por quantidade de membros e foi possível observar que 23,93% não se utilizam da prerrogativa do grupo familiar, explorando a atividade agropecuária de forma isolada. O segmento com maior número de grupos foi o de 2 a 5 pessoas, com 1.216 grupos, representando 62,84% do total. O grupo com maior número de pessoas possui 31 indivíduos.

Tabela 08 – Quantidade de pessoas nos grupos familiares de Megaprodutores

Pessoas no grupo	Quantidade	%
Até 1	463	23,93%
2 até 5	1.216	62,84%
6 até 9	216	11,16%
10 ou mais	40	2,07%
TOTAL	1.935	100,00%

Fonte: Elaborado pelo autor

Na base de dados, para cada grupo familiar é identificado um líder que represente os interesses do grupo perante a instituição financeira, sendo que normalmente o posto é ocupado por um dos patriarcas (pai ou mãe) do grupo familiar em questão.

Após identificar o líder do grupo, são descritos os demais participantes, classificados por seus vínculos parentais com o líder do grupo. Foram identificados os vínculos: avo; companheiro(a) - união estável; cônjuge; cunhado(a); enteado(a); filho(a); genro / nora; irmão(a); neto(a); outros relacionamentos próximos; padrasto / madrasta; pai / mãe; primo(a); sobrinho(a); sogro(a); e tio(a).

A diversidade de relacionamentos identificados pode refletir diversidade de interesses, e conforme o estudo de Alcântara e Machado Filho (2014), potenciais conflitos de agência intrafamiliar na sucessão, o que exigirá do grupo familiar de Megaprodutores o estabelecimento de mecanismos de governança para a manutenção da evolução dos eixos de negócios, família e patrimônio relatados por Gersick et al. (1997).

Nos relatórios divulgados pelo Censo Agropecuário 2017 do IBGE, a idade dos responsáveis pelas propriedades rurais foi classificada por faixa etária. Conforme tabela 09, que apresenta a distribuição percentual da população por faixa de idade, o Censo Agropecuário 2017 identificou que 53,36% da amostra estava com idade até 55 anos, enquanto na base de dados com todos os Megaprodutores 55,69% do total estavam na mesma faixa etária. Já para o público acima de 55 anos o IBGE identificou 46,64% da amostra contra 44,31% dos Megaprodutores, o que significou pequena diferença de idade entre os dois públicos.

Tabela 09 – Idade dos Megaprodutores comparada com Censo Agropecuário 2017 (IBGE)

Idade	Censo Agropecuário 2017 (IBGE)		Todos os indivíduos segmentados como Megaprodutores	
	Distribuição	Acumulado	Distribuição	Acumulado
Menor de 25 anos	1,98%		2,67%	
De 25 a menos de 35 anos	9,28%		12,54%	
De 35 a menos de 45 anos	17,88%		21,33%	
De 45 a menos de 55 anos	24,22%	53,36%	19,15%	55,69%
De 55 a menos de 65 anos	23,47%		21,74%	
De 65 a menos de 75 anos	15,54%		13,49%	
De 75 anos e mais	7,64%	100,00%	9,09%	100,00%

Fonte: Elaborado pelo autor.

No entanto, na tabela 10, que apresenta apenas os líderes de grupos familiares de Megaprodutores, as diferenças são expressivas, pois os líderes com menos de 55 anos representam apenas 27,80% da amostra, enquanto aqueles com mais de 55 anos representam 72,20% da amostra, o que acentua a necessidade do planejamento sucessório para os Megaprodutores.

Tabela 10 – Idade dos líderes dos grupos familiares de Megaprodutores em comparação com o Censo Agropecuário 2017 do IBGE

Idade	Censo Agropecuário 2017 (IBGE)		Líderes de grupos familiares Megaprodutores	
	Distribuição	Acumulado	Distribuição	Acumulado
Menor de 25 anos	1,98%		0,00%	
De 25 a menos de 35 anos	9,28%		1,29%	
De 35 a menos de 45 anos	17,88%		8,42%	
De 45 a menos de 55 anos	24,22%	53,36%	18,09%	27,80%
De 55 a menos de 65 anos	23,47%		32,51%	
De 65 a menos de 75 anos	15,54%		23,57%	
De 75 anos e mais	7,64%	100,00%	16,12%	100,00%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na tabela 11, foi possível identificar que a presença dos Megaprodutores está restrita a 11 Estados e o Distrito Federal, sendo que o Mato Grosso apresentou o maior número de grupos Megaprodutores, e Santa Catarina o menor número.

Em 10,23% dos grupos a liderança do grupo já foi transmitida a segunda geração, pois o líder possui vínculos parentais de pai ou mãe, ou seja, nesses grupos familiares os patriarcas não ocupam a função de líder do grupo familiar, o que representou 14,52% da receita bruta anual. No Estado de São Paulo foi identificado o maior percentual no número de grupos familiares 16,56% e no Distrito Federal o maior percentual de RBA, 22,66%.

Quanto aos recursos aplicados na instituição financeira, foi identificado que os grupos de Megaprodutores que possuem a segunda geração na gestão dos negócios, apresentaram uma média 47% superior à média do total de grupos pertencentes ao segmento de Megaprodutores de reservas em aplicações financeiras.

Tabela 11 – Grupos familiares de Megaprodutores por Estado e RBA

UF	Grupos	Grupo onde o líder não é um dos patriarcas		
		Grupos	% Grupos	% RBA
MT	410	35	8,54%	15,69%
GO	322	29	9,01%	14,15%
SP	314	52	16,56%	21,72%
MG	292	29	9,93%	10,49%
MS	152	12	7,89%	9,70%
PR	102	12	11,76%	12,29%
BA	95	6	6,32%	11,09%
RS	86	11	12,79%	9,83%
DF	57	8	14,04%	22,66%
MA	48	2	4,17%	10,78%
ES	39	2	5,13%	2,21%
SC	18	-	0,00%	0,00%
TOTAL	1.935	198	10,23%	14,52%

Fonte: Elaborado pelo autor

5.2. Modelos produtivos

Baseado no aparato legal apresentado, foram analisados modelos produtivos adotado pelos Megaprodutores. Por meio da tabela 12 é possível verificar a desproporcionalidade da distribuição dos Megaprodutores listados na base de dados entre os modelos produtivos analisados.

Inicialmente foram identificadas pessoas jurídicas na base de dados, no entanto, as mesmas não apresentaram RBA cadastrada, consequentemente toda a base foi analisada em opções de pessoa física.

Não foram identificados Megaprodutores com RBA oriunda do modelo produtivo de arrendamento. Entre outros fatores, a ausência do arrendamento entre os Megaprodutores pode ser explicada por dois argumentos: i) o fato da instituição financeira não analisar o arrendamento como receita do agronegócio; ii) a possibilidade de existirem relações de arrendamento formalizados através de contratos de parcerias pois, no arrendamento a carga tributária é significativamente maior do que no modelo produtivo de parceria. Tal possibilidade despertou a atenção da Receita Federal que incluiu o tema em seu Plano Anual de Fiscalização.

A parceria foi identificada como modelo mais utilizado com 1.424 grupos, o que representa 73,59% da base de dados, seguida pelo modelo produtivo de produção própria com 463 Megaprodutores, representando 23,93% e por fim, o modelo produtivo de condomínio, com 48 grupos familiares de Megaprodutores, representando 2,48% da base de dados. Para melhor compreensão, os achados de cada modelo produtivo foram apresentados na sequência.

Tabela 12 – Distribuição dos Megaprodutores entre os modelos produtivos

Modelo produtivo	Grupos	%
Produção própria	463	23,93%
Arrendamento	-	0,00%
Parceria	1.424	73,59%
Condomínio	48	2,48%
TOTAL	1.935	100,00%

Fonte: Elaborado pelo autor

5.2.1. Produção própria

No modelo produtivo de produção própria, o titular utiliza seus bens para a produção agropecuária. Para Machado Filho, Coleman e Cunha (2017), tradicionalmente a produção agropecuária no Brasil é explorada na pessoa física. Sendo que tal característica representa risco para a longevidade das atividades em função da possibilidade de divisão da unidade de produção no momento da sucessão e consequentemente perda de escala e eficiência na produção.

Foram identificados 463 Megaprodutores que se relacionam com a instituição financeira sem a participação de outros indivíduos, ou seja, exploram a produção agropecuária de forma

individual. Na análise da distribuição da idade dos indivíduos na tabela 13, a distribuição das idades apresentou percentuais mais elevado de indivíduos com idade acima de 55 anos em comparação com o Censo Agropecuário 2017 (IBGE).

A constatação do maior percentual de Megaprodutores com idade acima de 55 em comparação com os dados do Censo Agropecuário 2017 associada ao fato de não existirem outros integrantes do grupo familiar atuando na atividade, podem ser considerados indícios da urgência que esse segmento de Megaprodutor possui em iniciar o processo de sucessão, visando a formação de possíveis sucessores e eficiência tributária através da mitigação do risco da exposição ao processo sucessório de maior custo.

Tabela 13 – Idade dos Megaprodutores que atuam de forma individual

Idade	Censo Agropecuário 2017 (IBGE)		Líderes de grupos familiares Megaprodutores	
	Distribuição	Acumulado	Distribuição	Acumulado
Menor de 25 anos	1,98%		0,00%	
De 25 a menos de 35 anos	9,28%		1,73%	
De 35 a menos de 45 anos	17,88%		14,69%	
De 45 a menos de 55 anos	24,22%	53,36%	24,84%	41,25%
De 55 a menos de 65 anos	23,47%		32,18%	
De 65 a menos de 75 anos	15,54%		15,77%	
De 75 anos e mais	7,64%	100,00%	10,80%	100,00%

Fonte: Elaborado pelo autor

5.2.2. Arrendamento

Diferentemente da produção própria, no arrendamento o titular dos bens não explora atividade agropecuária, optando por ceder seus bens a terceiros para obter renda. Na análise tributária da opção de arrendamento o fato gerador será a receita oriunda da cessão onerosa dos bens (terras, benfeitorias e equipamentos) a terceiros, não havendo fato gerador de tributos da atividade agropecuária e também não assumindo os riscos das atividades.

Na base de dados analisada não foram identificados produtores rurais que atuam unicamente com arrendamento pois a instituição financeira classifica como produtor rural somente o indivíduo que obtém renda da exploração agropecuária e não apresenta na base de dados RBA oriunda de arrendamento.

A opção da instituição financeira em não utilizar o arrendamento como receita da atividade rural encontra amparo no Art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 83/2011, que lista o

arrendamento entre as atividades não consideradas como atividade rural e em consequência disso, não possui os mesmos benefícios fiscais que os demais modelos produtivos apresentados, pois não terá despesas da atividade (custeio e investimentos) para abater sua base de cálculo no imposto de renda.

No entanto, o fato de a instituição financeira não caracterizar o arrendamento como renda do agronegócio, não exclui o arrendamento como fonte de renda dos Megaprodutores listados na mesma, apenas o torna um dado não listado e não tratam os indivíduos que utilizam seus meios de produção da atividade agropecuária unicamente para o arrendamento.

5.2.3. Parceria

Como modelo produtivo mais identificado entre os Megaprodutores, com 73,59% dos grupos familiares, a parceria apresenta heterogeneidade entre os patrimônios dos integrantes do grupo, ou seja, cada integrante do grupo familiar de Megaprodutores possui meios de produção (terras, máquinas e outros) independentes e se dispõe a somar seus recursos visando maior eficiência.

Por meio da base de dados foi possível identificar situações em que os membros do mesmo grupo familiar de Megaprodutores possuem imóveis rurais em diferentes municípios e também diferentes Estados, que geram diferentes rendimentos aos integrantes do mesmo grupo.

Essa heterogeneidade dos meios de produção proporciona a possibilidade de o grupo de Megaprodutores não ter limite de integrantes, apesar de a tabela 14 apresentar o maior número de grupos familiares com 2 a 5 membros. Foram identificados 15,03% dos grupos familiares de Megaprodutores com 6 a 9 integrantes e 2,81% com 10 ou mais integrando, sendo que o grupo de Megaprodutores com maior quantidade de pessoas possui 31 participantes.

Tabela 14 – Megaprodutores que atuam no modelo produtivo de parceria por número de integrantes

Pessoas no grupo	Total de grupos		Grupos em parceria	
	Quantidade	%	Quantidade	%
Até 1	463	23,93%	-	0,00%
2 até 5	1.216	62,84%	1.170	82,16%
6 até 9	216	11,16%	214	15,03%
10 ou mais	40	2,07%	40	2,81%
TOTAL	1.935	100,00%	1.424	100,00%

Fonte: Elaborado pelo autor.

5.2.4. Condomínio

Os grupos familiares de Megaprodutores, com dois ou mais integrantes, que atuam em condomínio, estão relacionados na tabela 15. Por explorarem a mesma propriedade, possuindo cada um uma fração ideal do todo, a quantidade de pessoas no grupo familiar fica limitada ao número de titulares daquele bem específico. Foi identificada concentração de grupos familiares com até 5 integrantes, sendo apenas duas exceções, um com 7 e outro com 8 integrantes.

Tabela 15 – Megaprodutores que atuam no modelo produtivo de condomínio por número de integrantes

Pessoas no grupo família de Megaprodutores	Total de Megaprodutores		Megaprodutores em condomínio	
	Quantidade	%	Quantidade	%
Até 1	463	23,93%	-	0,00%
2 até 5	1.216	62,84%	46	95,83%
6 até 9	216	11,16%	2	4,17%
10 ou mais	40	2,07%	-	0,00%
TOTAL	1.935	100,00%	48	100,00%

Fonte: Elaborado pelo autor

5.3. Processo sucessório

Entre os impostos que impactam o processo sucessório o que apresenta a maior quantidade de alternativas é o ITCMD por ter legislação estadual e consequentemente apresentar diferentes condições entre os Estados.

Conforme apresentado no apêndice A, seis Estados estabelecem alíquota única, sendo que a menor alíquota está no Estado do Amazonas, com 2% para *causa mortis* e doação. Com alíquotas diferentes entre *causa mortis* e doação estão Acre, Alagoas e Amapá com alíquota de 4% para *causa mortis* e 2% para doação e o Mato Grosso do Sul com alíquota de 6% para *causa mortis* e 3% para doação. Os demais Estados e o Distrito Federal apresentam alíquotas em faixas que tem como base o valor do quinhão de cada herdeiro para seu estabelecimento.

Muitos Estados não adotam o teto de 8% para a alíquota do ITCMD estabelecido pelo Senado Federal. No entanto, conforme registrado no apêndice A, na última década diversos Estados promoveram alterações em suas leis elevando os percentuais das alíquotas do tributo, inclusive implantando o percentual máximo permitido.

Como exemplo, o Estado do Mato Grosso, que em 2016 publicou a Lei Estadual 10.488/2016, alterando a Lei Estadual 7.850/2002, e elevando as faixas de alíquotas do ITCMD de 2% a 4% para 4% a 8%, alcançando o percentual máximo admitido para o tributo.

Por ter um volume expressivo de patrimônio, é comum o Megaprodutor possuir propriedades em mais de um Estado, ficando sujeito a diferentes tributações e consequentemente lhe permitindo um planejamento tributário que proporcione a menor carga tributária através da possibilidade da constituição de pessoa jurídica com atividade de *holding* onde lhe proporcione melhor eficiência tributária.

6. SIMULAÇÃO DE MODELOS DE GESTÃO PARA EMPRESAS RURAIS NA OPERAÇÃO E NO PROCESSO SUCESSÓRIO

6.1. Modelos para atividade produtiva

Para a simulação dos modelos para atividade foram considerados os impostos pertinentes a cada personalidade jurídica e seus respectivos sistemas tributários, conforme a tabela 16.

Tabela 16 – Carga tributária incidente na Empresa Rural

IMPOSTOS	PERSONALIDADE JURÍDICA				
	PESSOA FÍSICA		PESSOA JURÍDICA		
	Real	Presumido	Simples	Real	Presumido
FEDERAIS					
IR	Base de cálculo				
	Resultado apurado no LCDPR	20% da receita bruta total	Faturamento	Resultado apurado no ECD	% de presunção definido em função da atividade
	Alíquota				
	Tabela prevista na Lei 11.482/2007		Tabela prevista na Lei 123/2006	15% sobre o Lucro (real, presumido), com adicional de 10% no que ultrapassar R\$240.000/ano.	
II	2% a 4% (animais vivos)		-	2% a 4% (animais vivos)	
IE	2% (animais raça pura)		-	2% (animais raça pura)	
CSLL	ISENTO		-	9% sobre Lucro Líquido	
PIS/PASEP	ISENTO		-	0,65% ou 1,65%(*)	
COFINS	ISENTO		-	3% ou 7,6%(*)	
INSS	0,2% RAT, sobre a receita bruta		-	2,85% sobre receita bruta ()	
FGTS	8% sobre rendimento do trabalhador		-	8% sobre rendimento do trabalhador	
Funrural	1,5% sobre o faturamento (1,2% INSS + 0,1% RAT + 0,2% SENAR)		2,05% sobre o faturamento (1,7% INSS + 0,1% RAT + 0,25% SENAR)		

ITR	Alíquota variável a depender do grau de utilização da propriedade e do VTN (Valor da Terra Nua)		
ESTADUAIS			
ICMS	ISENTO	-	Alíquota varia de 0 a 18%
MUNICIPAIS			
ISS	Até 5% (quando aplicável)	-	Até 5% (quando aplicável)

Fonte: Adaptado de Pelizaro (2017).

(*) a alíquota menor é devida à adoção do regime cumulativo e a alíquota maior à adoção do regime não cumulativo. No regime cumulativo a alíquota incide na receita bruta da empresa enquanto no regime não cumulativo a alíquota incide sobre a receita bruta, deduzidos os valores referentes aos créditos de PIS/COFINS dos insumos adquiridos para o processo de produção.

A tabela 16 apresenta impostos obrigatórios que serão devidos independentemente da atividade exercida pelo grupo familiar de Megaprodutores, como o imposto de renda, por exemplo. Por outro lado, também apresenta impostos que irão variar de acordo com as atividades desenvolvida, tanto na determinação de sua incidência quanto na alíquota.

Tabela 17 – Impostos incidentes nos modelos produtivos

Impostos	PESSOA FÍSICA				PESSOA JURÍDICA			
	PP	A	P	C	PP	A	P	C
IR	S	S	S	S	BC 8%	BC 32%	BC 8%	BC 8%
II	S	N	S	S	S	N	S	S
IE	S	N	S	S	S	N	S	S
CSLL	N	N	N	N	S	N	S	S
PIS/PASEP	N	N	N	N	S	N	S	S
COFINS	N	N	N	N	S	N	S	S
INSS	S	N	S	S	S	N	S	S
FGTS	S	N	S	S	S	N	S	S
Funrural	S	N	S	S	S	N	S	S
ITR	S	N	S	S	S	N	S	S
ICMS	N	N	N	N	S	N	S	S
ISS	S	N	S	S	S	N	S	S

Fonte: Elaborado pelo autor.

PP = Produção própria

A = Arrendamento

P = Parceria

C = Condomínio

BC = Base de cálculo no regime tributário de lucro presumido.

Na tabela 17, o modelo produtivo de arrendamento apresentou diferenciação quanto a definição da base de cálculo do imposto de renda. Para a pessoa física, por não desempenhar atividade agropecuária não possui lançamentos de custeio e investimentos para reduzir sua base de cálculo e também não pode utilizar a opção da presunção de 20% de resultado.

Na pessoa jurídica, o modelo produtivo de arrendamento não será aceito para enquadramento no Simples Nacional, e no lucro presumido, o percentual de presunção será de 32%, bem superior aos 8% devidos nas demais atividades.

6.1.1. Comparativo dos modelos para atividade produtiva

Foi identificado que a exploração da atividade agropecuária pode ser realizada na pessoa física e na pessoa jurídica, por meio dos modelos produtivos de produção própria, arrendamento, parceria e condomínio.

Na pessoa física, a legislação do imposto de renda estabelece duas opções para apuração da base de cálculo, i) a apuração do lucro pelo resultado apurado no ECD, onde serão deduzidos da base de cálculo os gastos com custeio e investimentos; e ii) a possibilidade da presunção de 20% sobre a receita bruta total. Ambas as opções admitem todos os modelos produtivos identificados.

Para a pessoa jurídica, foram identificados três regimes tributários possíveis, i) Simples Nacional; ii) lucro real; e iii) lucro presumido, além da opção do lucro arbitrado, mas que por seu caráter de exceção não foi analisado como possibilidade de planejamento tributário.

No entanto, diferentemente da pessoa física, onde é possível explorar todos os modelos produtivos em todas as opções tributárias, baseado na Lei Complementar 123/2006, na pessoa jurídica a opção do Simples Nacional não admite o modelo de arrendamento.

A literatura apresenta predominância do entendimento da vantagem que a personalidade jurídica de pessoa física possui sobre a pessoa jurídica na atividade agropecuária, (PELIZARO, 2017; LISBOA, 2016; TAMARINDO, 2017). Com menor ocorrência, encontramos estudos que admitem a possibilidade de, em alguns casos, a opção por pessoa jurídica ser mais vantajosa (ARAÚJO; PAULUS; QUEIROZ, 2017).

Com relação aos Megaprodutores, foi possível identificar que, apesar da exigência de RBA acima de R\$10.000.000,00, o que inviabilizaria a utilização do regime tributário do Simples Nacional em uma eventual constituição de *holding* para exploração da atividade agropecuária, a possibilidade da soma das receitas entre os integrantes do grupo para o

enquadramento como Megaprodutores, possibilita a existência de indivíduos com receita compatível com o regime do Simples Nacional.

A inclusão da variável do modelo produtivo aumenta a diversidade de fatores a serem analisados em função da diferença de impostos incidentes e da diferença entre as alíquotas dos impostos para cada modelo.

Como visto na tabela 17, o arrendamento não está sujeito aos impostos pertinentes a atividade rural, pois estará sobre responsabilidade do arrendante. No entanto, a base de cálculo no imposto de renda no lucro presumido 32%, é substancialmente superior aos 8% para quem faz a opção pelos demais modelos produtivos.

6.2. Modelos para sucessão

Os modelos para sucessão foram construídos com base nos impostos que incidem sobre cada alternativa proposta. Foi utilizado como base o exemplo de grupo familiar de Megaprodutores composto de patriarcas e dois herdeiros adultos, analisado em três modelos diferentes:

Modelo 1: Grupo familiar de Megaprodutores com patrimônio e residência no Estado de Mato Grosso do Sul com as seguintes características:

- Patrimônio com valor registrado na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física no valor de R\$ 1.425.000,00 (um milhão, quatrocentos e vinte e cinco mil reais);
- Valor venal (valor de mercado) do patrimônio de R\$ 43.000.000,00 (quarenta e três milhões de reais); e
- Patrimônio adquirido no ano de 2000.

Modelo 2: Grupo familiar de Megaprodutores com patrimônio no Estado de Mato Grosso do Sul e residência no Estado de São Paulo, constituindo *holding* no Estado de São Paulo, com as seguintes características:

- Patrimônio com valor registrado na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física no valor de R\$ 1.425.000,00 (um milhão, quatrocentos e vinte e cinco mil reais);

- Valor venal (valor de mercado) do patrimônio de R\$ 43.000.000,00 (quarenta e três milhões de reais); e
- Patrimônio adquirido no ano de 2000.

Modelo 3: Grupo familiar de Megaprodutores com patrimônio em dois Estados, Mato Grosso do Sul e São Paulo, constituindo *holding* no Estado de São Paulo, com as seguintes características:

- Patrimônio no Estado de Mato Grosso do Sul com valor registrado na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física no valor de R\$ 1.425.000,00 (um milhão, quatrocentos e vinte e cinco mil reais), valor venal (valor de mercado) do patrimônio de R\$ 43.000.000,00 (quarenta e três milhões de reais), adquirido no ano de 2000; e
- Patrimônio no Estado de São Paulo com valor registrado na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física no valor de R\$ 5.378.000,00 (cinco milhões, trezentos e setenta e oito mil reais) e valor venal (valor de mercado) do patrimônio de R\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais), adquirido no ano de 1980.

Os honorários advocatícios são despesas habitualmente presente no processo sucessório. Porém, considerando que cada profissional poderá estabelecer valores diferentes, optou-se por não utilizar essa variável no modelo. No apêndice B, foi relacionado levantamento dos valores de referência estabelecidos pela Ordem dos Advogados do Brasil em cada Estado.

6.2.1. Sucessão por *causa mortis* e saída de um dos herdeiros

Modelo 1:

ITCMD – Na sucessão por *causa mortis*, a Lei do ITCMD no Estado de Mato Grosso do Sul exige a utilização do valor venal dos bens para apuração do imposto a ser pago. Cálculo realizado através do valor venal do Bem (R\$43.000.000,00) multiplicado pela alíquota do imposto (6%), resultado no valor de imposto de R\$2.580.000,00.

Imposto de Renda sobre ganho de capital – Para o Imposto de Renda sobre ganho de capital foi utilizado o valor venal. Cálculo realizado por meio do aplicativo “GCAP 2021 -

Ganhos de Capital 2021” disponibilizado pela Receita Federal, disponível no Anexo A, resultado no valor de imposto de R\$2.191.734,42.

ITBI – No momento da aquisição do quinhão de um dos herdeiros pelo outro que decidiu permanecer na atividade, será devido o ITBI. Cálculo realizado por meio do valor do quinhão de um dos herdeiros multiplicado pela alíquota do imposto (2%), resultando o valor de imposto de R\$430.000,00.

Valor total de impostos calculados para o modelo 1 foi de R\$5.201.734,42.

Modelo 2:

Apesar da residência do grupo familiar de Megaprodutores estar localizada no Estado de São Paulo, na sucessão por *causa mortis*, foi considerada a Lei do ITCMD do Estado de Mato Grosso do Sul, o que fez com que o valor total dos impostos permanecesse igual ao modelo 1, ou seja, o valor total de impostos calculados foi de R\$5.201.734,42.

Modelo 3:

ITCMD – Na sucessão por *causa mortis*, para cada imóvel foi utilizada a Lei do ITCMD do Estado onde está localizado. Tanto Mato Grosso do Sul quanto São Paulo exigem a utilização do valor venal dos bens para apuração do imposto a ser pago. Cálculo realizado através do valor venal de R\$43.000.000,00 no Mato Grosso do Sul, multiplicado pela alíquota do imposto (6%), resultando o valor do imposto em R\$2.580.000,00; e pelo valor venal de R\$300.000.000,00 em São Paulo, multiplicado pela alíquota do imposto (4%), resultando o valor do imposto em R\$12.000.000,00, perfazendo o valor total de ITCMD em R\$14.580.000,00.

Imposto de Renda sobre ganho de capital – Para o Imposto de Renda sobre ganho de capital foi utilizado o valor venal, conforme cálculo realizado através do aplicativo “GCAP 2021 - Ganhos de Capital 2021” disponibilizado pela Receita Federal, disponível nos Anexos A e B, resultando o valor de R\$ 8.376.063,16.

ITBI – No momento da aquisição do quinhão de um dos herdeiros pelo outro que decidiu permanecer na atividade, foi calculado o ITBI. Cálculo realizado através do valor do quinhão de um dos herdeiros multiplicado pela alíquota do imposto (2%), que é o mesmo para os dois municípios, resultado o valor de R\$ 3.430.000,00.

Valor total de impostos calculados para o modelo 3 foi de R\$ 26.386.063,16.

6.2.2. Sucessão por *causa mortis* com os herdeiros permanecendo juntos

Considerando a decisão dos herdeiros de permanecem juntos, não há incidência de ITBI para o presente exemplo. Quanto ao Imposto de Renda sobre ganho de capital, houve a escolha pela manutenção do valor histórico da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física do *de cujus*, onde, conforme Anexos C e D, não gerou impostos a recolher. O ITCMD foi o único imposto que se manteve no presente exemplo, resultado nos mesmos valores apresentados no item 6.2.1, conforme descrito:

Modelo 1:

Valor total de impostos calculados para o modelo 1 foi de R\$2.580.000,00.

Modelo 2:

Valor total de impostos calculados para o modelo 2 foi de R\$2.580.000,00.

Modelo 3:

Valor total de impostos calculados para o modelo 3 foi de R\$ 14.580.000,00.

6.2.3. Sucessão por doação entre pessoas físicas

A sucessão por doação acontece quando o sucedido manifesta sua vontade em vida, evitando assim a necessidade da realização do inventário *causa mortis*, tendo a possibilidade de, nos Estados onde há diferenciação de alíquotas entre *causa mortis* e doação no ITCMD, como é o modelo do Mato Grosso do Sul, haver a opção pela alíquota mais vantajosa.

Em função da presença do patriarca, na doação dos bens há a continuidade da unidade do grupo familiar de Megaprodutores, evitando a transmissão de bens entre herdeiros e a incidência de ITBI para o presente exemplo.

Quanto ao Imposto de Renda sobre ganho de capital, houve a escolha pela manutenção do valor histórico da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física do futuro sucedido, onde, conforme Anexos C e D, não gerou impostos a recolher.

Modelo 1:

ITCMD – Na sucessão por doação, a Lei do ITCMD no Estado de Mato Grosso do Sul também exige a utilização do valor venal dos bens para apuração do imposto a ser pago. Cálculo realizado através do valor venal do bem (R\$43.000.000,00) multiplicado pela alíquota do imposto (3%), resultado no valor de imposto de R\$1.290.000,00, sendo o valor total de impostos.

Modelo 2:

ITCMD – Da mesma forma que na transmissão *causa mortis*, na sucessão por doação, a Lei do ITCMD no Estado de Mato Grosso do Sul também exige a utilização do valor venal dos bens para apuração do imposto a ser pago. Cálculo realizado através do valor venal do bem (R\$43.000.000,00) multiplicado pela alíquota do imposto (3%), resultado no valor de imposto de R\$1.290.000,00, sendo o valor total de impostos.

Modelo 3:

ITCMD – Na sucessão por *causa mortis*, na sucessão por doação, para cada imóvel foi utilizada a Lei do ITCMD do Estado onde está localizado. Tanto Mato Grosso do Sul quanto São Paulo exigem a utilização do valor venal dos bens para apuração do imposto a ser pago. Cálculo realizado através do valor venal de R\$43.000.000,00 no Mato Grosso do Sul, multiplicado pela alíquota do imposto (3%), resultando o valor do imposto em R\$1.290.000,00; e pelo valor venal de R\$300.000.000,00 em São Paulo, multiplicado pela alíquota do imposto (4%), resultando o valor do imposto em R\$12.000.000,00, perfazendo o valor total de ITCMD em R\$13.290.000,00.

6.2.4. Sucessão por meio de constituição de *holding*

Na constituição da pessoa jurídica com atividade de *holding*, há a integralização dos bens, onde a titularidade dos bens é transferida da pessoa física para pessoa jurídica pelo valor histórico do imposto de renda.

Conforme o artigo 3º da CF/88, na integralização dos bens pelo valor histórico do imposto de renda não há incidência de ITBI, e também não haverá incidência de Imposto de Renda sobre ganho de capital por se manter o valor histórico do bem.

Quanto ao ITCMD, em todos os Estados, a pessoa física deixa de possuir bens e passa a possuir cotas da empresa constituída, e a sucessão por transmissão de cotas da pessoa jurídica através de alteração do contrato social.

6.2.4.1. Doação de cotas

A doação de cotas permite maior gestão por parte do doador, em função da possibilidade de incluir cláusulas como usufruto, reversão, incomunicabilidade, impenhorabilidade e inalienabilidade, conforme previsto no Código Civil de 2002.

É devido o ITCMD em função do ato da doação. No entanto, diferentemente da doação do próprio bem na pessoa física, na doação de cotas na *holding* (pessoa jurídica), a avaliação da receita estadual não utiliza o valor venal dos bens, mas calcula o imposto pelo valor do capital social da *holding*, constituído pelo valor histórico dos bens, registrado na Declaração de Imposto de Renda do doador, conforme descrito abaixo em cada modelo.

Modelo 1:

ITCMD – Empresa constituída no Estado de Mato Grosso do Sul, em função do endereço do grupo familiar de Megaprodutores, utilizando a legislação do mesmo Estado. Sucessão por doação de cotas da *holding*, através do valor do capital social da empresa. Valor das cotas (R\$1.425.000,00) multiplicado pela alíquota do imposto (3%), resultado no valor de imposto de R\$42.750,00, sendo o valor total de impostos.

Modelo 2:

ITCMD – Empresa constituída no Estado de São Paulo, em função do endereço do grupo familiar de Megaprodutores, utilizando a legislação do mesmo Estado. Sucessão por doação de cotas da *holding*, através do valor do capital social da empresa. Valor das cotas (R\$1.425.000,00) multiplicado pela alíquota do imposto (4%), resultado no valor de imposto de R\$57.000,00, sendo o valor total de impostos.

Modelo 3:

ITCMD – Empresa constituída no Estado de São Paulo, em função do endereço do grupo familiar de Megaprodutores, englobando os bens dos dois Estados e utilizando a legislação do Estado onde a empresa foi constituída. Sucessão por doação de cotas da *holding*, através do valor do capital social da empresa. Valor das cotas (R\$6.803.000,00) multiplicado pela alíquota do imposto (4%), resultado no valor de imposto de R\$ 272.120,00, sendo o valor total de impostos.

6.2.4.2. Alienação de cotas (venda) ao herdeiro

Na operação de alienação de cotas ao herdeiro, não há incidência de ITCMD e ITBI, sendo devido apenas o Imposto de Renda sobre ganho de capital caso haja diferença entre o valor de aquisição das cotas e o valor de alienação. No entanto, a alienação foi calculada pelo valor histórico (integralização dos bens), não resultado em valor a pagar.

6.3. Resultado dos modelos para sucessão

Na tabela 18 foi possível comparar o impacto do processo sucessório sobre o valor venal dos bens citados nos modelos analisados. Foi identificado que o modelo de sucessão através de constituição de pessoa jurídica na forma de *holding* apresenta a forma mais eficiente tributariamente para os três modelos apresentados, inclusive com a possibilidade de anular o impacto tributário sobre o processo.

O processo com maior custo e menor eficiência tributária deu-se com a realização da sucessão por meio de *causa mortis* com atualização do valor patrimonial exige a utilização do valor venal pelo ITCMD e Imposto de Renda sobre ganho de capital. Considerando a conjugação com a saída de um dos herdeiros através da venda dos bens ao outro herdeiro, foi acrescentado o cálculo do ITBI sobre o quinhão transmitido.

Na comparação entre a legislação do ITCMD entre os Estados, o Mato Grosso do Sul, com alíquotas diferentes para *causa mortis* e doação apresenta condição mais favorável para a opção da doação por ter alíquota de 3% em comparação com a alíquota de 4% cobrada no Estado de São Paulo.

No entanto, para o processo de sucessão por *causa mortis*, São Paulo que possui alíquota única de 4%, se torna mais eficiente do que o Mato Grosso do Sul que apresenta alíquota de 6%.

Tabela 18 – Comparativo entre os modelos de processo sucessório

MODELOS DE PROCESSO SUCESSÓRIO					
Modelos	Pessoa Física			Pessoa Jurídica	
	<i>Causa Mortis</i> com atualização de valor patrimonial e saída de um dos herdeiros	<i>Causa Mortis</i> sem atualização de valor patrimonial	Doação	Constituição de <i>Holding</i> e transmissão de cotas	
				Por doação	Por venda
Modelo 1	12,0971%	6,0000%	3,0000%	0,0994%	0,0000%
Modelo 2	12,0971%	6,0000%	3,0000%	0,1326%	0,0000%
Modelo 3	7,6927%	4,2507%	3,8746%	0,0793%	0,0000%

Fonte: Elaborado pelo autor

A eficiência tributária identificada por meio do impacto na apuração do ITCMD, ITBI e Imposto de Renda sobre ganho de capital relacionado à transmissão de propriedades identificado nos modelos analisados na constituição de *holding*, que vão ao encontro do resultado de outros estudos (SOUZA, 2017; PELIZARO, 2016; BALDINOTI; FARIAS, 2019; DE LIMA UCELO et al., 2019).

No entanto, foram identificadas variações dentro de cada personalidade jurídica, o que acentua a necessidade do planejamento do processo sucessório. Na pessoa física, quando é feita a doação dos bens em vida, a economia tributária no Estado de Mato Grosso do Sul, por exemplo, pode ultrapassar 50%.

Em muitos Estados, quando há doação com usufruto, o tributo é dividido em dois momentos, o primeiro no ato da doação com 2/3 do valor e o segundo na extinção do usufruto onde é cobrado o valor restante.

Um ponto a ser considerado na doação por meio de pessoa física, com registro de usufruto nos bens, é que após a transmissão dos bens, caso seja necessário vender algum dos bens, haverá a obrigatoriedade da concordância do usufrutuário com a ação desejada.

Da mesma forma, na constituição de pessoa jurídica com atividade de *holding*, foram observadas diferenças entre a doação e a venda de cotas. No entanto, identificou-se um *trade-*

off entre as opções pois, enquanto a doação preservou ao futuro sucedido a manutenção da gestão dos bens em contrapartida houve menor eficiência tributária. Ressaltando que, diferentemente da doação por meio de pessoa física, a doação de cotas na pessoa jurídica com usufruto não impacta a gestão dos bens, que estarão livres caso haja a necessidade de venda, pois o usufruto estará nas cotas da *holding* e não nos bens.

Já na venda das cotas houve o benefício de maior eficiência tributária, porém trouxeram duas situações a serem tratadas, i) a necessidade de planejamento de caixa por parte do herdeiro para fazer frente ao valor dos bens a serem adquiridos; e ii) o encerramento do direito do sucedido em gerir os bens.

A base de dados analisada não apresentou informações sobre a titularidade do patrimônio dos indivíduos, o que impossibilitou identificar o estágio do processo sucessório. No entanto, considerando que foram identificadas 26 pessoas jurídicas, pode-se verificar a existência de grupos de Megaprodutores que integralizaram seu patrimônio em *holding*.

6.4. Proposta de maior eficiência tributária para atividade agropecuária e processo sucessório

Após identificar e analisar os regimes tributários disponíveis para a pessoa física e para a pessoa jurídica na exploração da atividade agropecuária e, da mesma forma, as opções para o processo sucessório tanto na pessoa física, quanto na pessoa jurídica, foram listadas as possibilidades relatadas na figura 5.

Quanto aos modelos produtivos, cabe destacar que nos modelos de produção própria, parceria e condomínio houve similaridade nos resultados em ambas as personalidades jurídicas. No entanto, o modelo de arrendamento apresentou disparidade dos demais por não ser aceito pelo Simples Nacional e por ser enquadrado com base de cálculo mais elevada para o imposto de renda aos que optarem pelo lucro presumido.

		PERSONALIDADE JURÍDICA E REGIMES TRIBUTÁRIOS PARA A ATIVIDADE				
		Pessoa Física		Pessoa Jurídica		
		Real	Presumido	Simples	Real	Presumido
PERSONALIDADE JURÍDICA E ALTERNATIVAS PARA SUCESSÃO	Pessoa Física	Atividade e sucessão na Pessoa Física		Atividade na Pessoa Jurídica e Sucessão na Pessoa Física		
	Pessoa Jurídica	Atividade na Pessoa Física e sucessão na Pessoa Jurídica		Atividade e Sucessão na Pessoa Jurídica		

Figura 5 – Comparativo entre os regimes tributários disponíveis para pessoa física e pessoa jurídica com as opções de processo sucessório para pessoa física e pessoa jurídica

Fonte: Elaborado pelo autor

Foram identificadas quatro possibilidades de configuração para conjunção entre personalidades jurídicas para a exploração da atividade e para sucessão, sendo elas: i) Atividade e sucessão na pessoa física; ii) atividade na pessoa jurídica e sucessão na pessoa física; iii) atividade na pessoa física e sucessão na pessoa jurídica; e iv) atividade e sucessão na pessoa jurídica.

i) Atividade e sucessão na pessoa física:

Na configuração onde a atividade e os bens foram alocados na pessoa física, observou-se que para a exploração da atividade agropecuária, estarão disponíveis as opções de maior eficiência tributária.

No entanto, considerando que o Censo Agropecuário de 2017 identificou 46,64% da população de produtores rurais do Brasil com idade acima de 55 anos e que na base de dados analisada os Megaprodutores apresentaram 44,31% da população na mesma faixa etária, sendo que, para os líderes dos grupos de Megaprodutores esse percentual aumenta para 72,20% e o

fato dos estudos sobre sucessão apontam que o produtor rural tende a postergar a sucessão, haverá exposição a incidência das maiores alíquotas de tributo.

No entanto, foi demonstrado que caso o líder do grupo familiar de Megaprodutores realize a doação em vida dos bens a seus herdeiros, poderá haver significativa redução da carga tributária sobre o processo sucessório. Porém, sem atingir a maior eficiência possível para o processo.

ii) Atividade na pessoa jurídica e sucessão na pessoa física:

Na configuração onde a atividade é explorada por meio da pessoa jurídica e os bens alocados na pessoa física, observou-se a configuração de menor potencial para eficiência tributária.

Para os produtores rurais que optarem por essa configuração haverá potencial de maior carga tributária e maior risco de que o processo sucessório aconteça por meio da solução menos eficiente, ou seja, caso haja a morte do líder e consequentemente o processo *causa mortis*.

Apesar de possível, é a configuração de menor incidência na base de dados, pois das 26 pessoas jurídicas identificadas, todas possuíam termos relacionados a gestão de bens em sua razão social, tais como “*holding*”, “participações” e “incorporadora”.

iii) Atividade na pessoa física e sucessão na pessoa jurídica:

Identificada como a de maior potencial de eficiência tributária, pois na configuração onde a atividade é explorada por meio da pessoa física e os bens alocados na pessoa jurídica foram identificadas condições para se obter a maior eficiência tributária na exploração da atividade agropecuária e também o menor risco no processo sucessório associado a maior eficiência tributária.

No entanto, como citado anteriormente, é importante frisar o contexto de governança existente no processo sucessório em função do *trade-off* entre doação e venda das cotas da *holding* aos herdeiros.

Se na opção de doação das cotas houve o benefício da garantia ao futuro sucedido a gestão dos bens após a realização do processo de doação, também haverá o sacrifício da eficiência tributária em função do ITCMD.

Já para a opção da venda das cotas aos herdeiros há a exigência de planejamento para que os herdeiros obtenham os recursos necessários para a aquisição dos bens pelo valor

histórico registrado no imposto de renda com a finalidade de se alcançar maior eficiência tributária.

iv) Atividade e sucessão na pessoa jurídica:

Nesta configuração, na qual a atividade e os bens foram alocados na pessoa jurídica, observou-se que o menor potencial de eficiência tributária na exploração da atividade agropecuária foi compensado com a segurança de um processo sucessório com menor risco e maior eficiência tributária para o processo sucessório.

Apesar desta configuração possuir menor potencial de eficiência tributária na exploração da atividade agropecuária e necessitar lidar com o mesmo *trade-off* citado na configuração anterior, o fato de os bens estarem na pessoa jurídica apresenta maior eficiência tributária para o processo sucessório em comparação com as duas primeiras configurações onde os bens foram alocados na pessoa física.

7. CONCLUSÃO

Ao longo do desenvolvimento da presente pesquisa, o foco esteve em identificar modelos de gestão de menor custo tributário para o produtor rural, tanto na operação quanto no processo sucessório, por meio da identificação dos regimes tributários previstos em lei, seus impactos tributários na operação e no processo sucessório de empresas rurais; e da identificação dos impactos dos modelos produtivos nos tributos incidentes sobre a produção e o processo sucessório de empresas rurais.

Foram utilizadas as teorias da agência, sucessão, empresa familiar e planejamento tributário, além da análise das leis (regras do jogo) que regulamentam a exploração agropecuária e o sistema tributário brasileiro.

Para a exploração da atividade agropecuária, a literatura avaliada demonstrou que a personalidade jurídica de pessoa física oferece a maior eficiência tributária para os modelos produtivos de produção própria, parceria e condomínio.

Entre as características que tornam a personalidade jurídica de pessoa física mais eficiente tributariamente na operação, destacou-se o fato de a legislação do imposto de renda permitir utilizar os gastos com custeio, investimento e os prejuízos de anos anterior para abater a base de cálculo do imposto de renda.

O arrendamento não apresentou os mesmos benefícios dos demais modelos produtivos para a operação pois, a exploração dos bens passíveis de serem utilizados na atividade rural, através da cessão onerosa a terceiros, exime o indivíduo dos gastos (custeio e investimentos), e dos riscos da atividade agropecuária.

No entanto, foi constatado que a Receita Federal identificou a possibilidade de a relação de arrendamento estar sendo ocultada por meio de contratos de parceria, o que culminou com a inclusão da fiscalização da atividade agropecuária e seus contratos no Plano Anual de Fiscalização da Receita Federal, e pode ter relação com o fato de a parceria possuir o maior número de grupos familiares na base de dados analisada.

Para o processo sucessório, identificou-se que na personalidade jurídica de pessoa física, em todas as situações, deverá ser utilizada a legislação do Estado e do município onde estão localizados os bens para o cálculo dos impostos.

Caso seja constituída pessoa jurídica com atividade de *holding*, após a integralização dos bens, a legislação a ser utilizada para o cálculo dos impostos será do Estado onde a *holding* estiver localizada, independente do Estado onde os bens estão localizados.

Através do processo de simulação, foi identificado que a maior eficiência tributária para o produtor rural no processo de sucessão aconteceu por meio da constituição de pessoa jurídica com atividade de *holding* e integralização dos bens. Apesar disso, o sucedido precisará considerar o *trade-off* entre doação ou venda, em função do nível de gestão que pretenderá exercer sobre os bens após o momento da transferência das cotas.

Entretanto, pode-se identificar que não existe um modelo perfeito para o processo sucessório, ou uma fórmula a ser seguida, sendo necessário que cada grupo familiar de Megaprodutores analise especificamente, entre outras variáveis, o(s) local(is) de atuação e suas respectivas legislações (estaduais e municipais), as culturas exploradas, o interesse do futuro sucedido em permanecer na gestão da atividade e o nível de governança estabelecido no grupo familiar para gerir os conflitos intrafamiliares após a sucessão, visando conjugar a viabilidade do processo e a eficiência tributária.

Independente da personalidade jurídica escolhida pelo grupo familiar, a busca da eficiência tributária deve ser caracterizada por ações que visem: i) a gestão de conflitos intrafamiliares, ii) a gestão dos temas relativos a família, patrimônio e negócios; iii) o tempestivo planejamento tributário; iv) o início imediato do processo sucessório através da identificação e formação dos futuros sucessores e estabelecimento de comunicação clara entre os integrantes do grupo familiar; e v) o conhecimento das leis que regulam o processo sucessório.

Na pessoa física, a falta das ações mencionadas, além de conduzir o grupo familiar a modelos de menor eficiência tributária para o produtor rural, também pode comprometer a continuidade da operação.

O elevado custo do processo sucessório poderá exigir a venda de bens utilizados na atividade produtiva comprometendo o sistema produtivo existente, além do risco de os herdeiros optarem por exercerem outras atividades e se desfazerem do patrimônio construído pelas gerações anteriores.

Após as análises relativas à operação e ao processo sucessório relatadas acima, onde se buscou identificar as configurações possíveis, foi identificado que a configuração de maior potencial de eficiência tributária para a operação e processo sucessório de empresas rurais é aquela onde a pessoa jurídica com atividade de *holding* figura como titular dos bens e a personalidade jurídica de pessoa física exerce a exploração da atividade agropecuária.

Outra contribuição do presente trabalho, foi a elaboração de síntese das legislações vigentes sobre a tributação aplicada ao agronegócio, modelos produtivos da atividade agropecuária para pessoa física e jurídica e processo sucessório para os produtores rurais.

O processo de elaboração da presente pesquisa foi acompanhado dos cuidados necessários, mas características técnicas trouxeram limitações aos resultados da investigação, entre os quais destacamos: i) a ausência de informações sobre o patrimônio dos integrantes da base de dados; ii) a ausência de indivíduos que utilizassem o arrendamento para geração de renda; iii) o pequeno número de pessoas jurídicas na base de dados, e iv) a ausência de pessoas jurídicas com RBA de atividade agropecuária na base de dados.

Como sugestão para futuras pesquisas foram identificados dois temas, sendo eles: i) a realização de estudos de caso que busquem identificar grupos familiares de Megaprodutores que passaram pelo processo de integralização dos bens em uma *holding* e comparar os impactos tributários e financeiros das alterações nos regimes tributários; e ii) as relações contratuais entre as personalidades jurídicas diferentes, titular dos bens e aquele que exercerá a exploração da atividade agropecuária.

REFERÊNCIAS:

Alcântara, N. B., & Machado Filho, C. A. P. (2014). O processo de sucessão no controle de empresas rurais brasileiras: um estudo multicase. *Organizações Rurais & Agroindustriais*, 16(1), 139-151.

ARANHA, J. A. M.; DE SOUZA, L. A. P.; YAHIRO, A. A. Construção de indicadores-padrão para cooperativas agropecuárias de Mato Grosso do Sul. *Revista de Gestão e Organizações Cooperativas*, v. 7, n. 14, p. 102-118, 2020.

ARAÚJO, J. J.; PAULUS, C. I.; QUEIROZ, A. Z. Planejamento tributário por meio de *holding*: aspectos econômico-financeiros. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 12, n. 1 Jan/Jun, p. 597-631, 2017.

BALDINOTI, B.; FARIAS, I. M. B. Os benefícios da *holding* para o planejamento sucessório e desoneração tributária. *Ensaio sobre conexões entre Processo e Constituição*, p. 413, 2019.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Manual de crédito rural**. Brasília, DF, 2020. Disponível em: <https://www3.bcb.gov.br/mcr>. Acesso em: 25 mai. 2020.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução nº 4.174**, de 27 de dezembro de 2012. Disposição sobre a Classificação de Produtores Rurais. Brasília, DF, 2012. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br>. Acesso em: 25 mai. 2020.

BARBOSA, R. A. (2018), Ponto de vista das filhas sobre sucessão na propriedade rural familiar: uma análise a partir da Q-Methodology. 2018. Disponível em: <https://ufgd.edu.br/pos-graduacao/mestrado-agronegocios/dissertacoes-defendidas>. Acesso em: 25 mai. 2020.

BARBOSA, J. E. A.; JESUS, J. L. B. de. *Holding*: uma alternativa de planejamento tributário e sucessório. *Revista de Administração e Contabilidade*, v. 14, n. 27, p. 71-96, 2015.

BERTONI, D., & CAVICCHIOLI, D. (2016). **Farm succession, occupational choice and farm adaptation at the rural-urban interface: The case of Italian horticultural farms**. *Land Use Policy*, 57, 739–748. doi:10.1016/j.landusepol.2016.07.002

BERTONI, D., CAVICCHIOLI, D. (2016). **Process description, qualitative analysis and causal relationships in farm succession**. *CAB Reviews*, 2016 11, No. 043, pp. 1-11. DOI: 10.1079/PAVSNNR201611043.

BIANCHI, V. R.; DE OLIVEIRA, S. C.; PINTO, L. B. caracterização socioeconômica dos produtores rurais e dos sistemas de produção agropecuários do município de Palmital/SP / socioeconomic characterization of rural producers and agricultural production systems of the municipality of Palmital/SP. *Revista Brasileira de Engenharia de Biosistemas*, v. 12, n. 3, p. 268-285, 2018.

BOICENCO, Rubens. O direito ao planejamento tributário na Constituição Federal. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional e Processual Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, p. 335. 2020.

BRASIL. Decreto-lei nº 3.993, de 30 de outubro de 2001. Regulamenta o art. 95-A da Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964, que institui o Programa de Arrendamento Rural para a Agricultura Familiar, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D3993.htm. Acesso em 25 mai. 2020.

BRASIL. Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1.964. Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14504.htm. Acesso em 25 mai. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL, 2016a. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei no 13.259, de 16 de março de 2016. Altera as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, para dispor acerca da incidência de imposto sobre a renda na hipótese de ganho de capital em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza, e 12.973, de 13 de maio de 2014, para possibilitar opção de tributação de empresas coligadas no exterior na forma de empresas controladas; e regulamenta o inciso XI do art. 156 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Brasília/DF, 16 de março de 2016.

BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. Projeções do Agronegócio: Brasil 2017/18 a 2027/28 projeções de longo prazo / Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. Secretaria de Política Agrícola. – Brasília: MAPA/ACE, 2018. Disponível em: http://www.agricultura.gov.br/assuntos/politica-agricola/todas-publicacoes-de-politica-agricola/projecoes-do-agronegocio/PROJECOES2018_FINALIZADA_web_05092018.pdf. Acesso em: 25 nov. 2019.

Brasil deve ganhar mais 100 mil novos milionários até 2025, estima consultoria. Infomoney, São Paulo, 03 ago. 2021. Minhas finanças. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br> Acesso em: 03 ago. 2021.

KASTER, J. S.; BORGES, W. B. A parceria rural sob o prisma de uma benéfica forma de exploração. Semagro, Campo Grande, 23 fev. 2017. Disponível em: <https://www.semagro.ms.gov.br/17571-2/> Acesso em: 30 jun. 2021.

BUAINAIN, A. M. et al. Alguns condicionantes do novo padrão de acumulação da agricultura brasileira. O mundo rural no Brasil do século, v. 21, p. 211-240, 2014.

CARVALHO, A. C. et al. Instituições, Governança e Mecanismos de Governança Ambiental. Anais do Colóquio Organizações, Desenvolvimento e Sustentabilidade-CODS, v. 5, n. 1, p. 281-303, 2014.

CARVALHO, C., Teoria da Decisão Tributária. São Paulo: Saraiva, 2013.

CASPRINI, E. et al. Uma análise bibliométrica da pesquisa de internacionalização de empresas familiares: Temas atuais, raízes teóricas e caminhos a seguir. International Business Review, p. 101715, 2020.

CASTILLO, R. Agronegócio e logística em áreas de cerrado: expressão da agricultura científica globalizada. Revista da ANPEGE, v. 3, n. 03, p. 21-27, 2007.

CAVALCANTE, C. M.. A economia institucional e as três dimensões das instituições. Revista de Economia Contemporânea, v. 18, n. 3, p. 373-392, 2014.

CAVICCHIOLI, D.; BERTONI, D.; PRETOLANI, R. Farm succession at a crossroads: The interaction among farm characteristics, labour market conditions, and gender and birth order effects. *Journal of rural studies*, v. 61, p. 73-83, 2018. <https://doi.org/10.1016/j.jrurstud.2018.06.002>

CEPEA, 2018. PIB do agronegócio brasileiro. Disponível em: <http://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx>. Acesso em: 23 nov. 2019.

COASE, R. The nature of the firm. *Economica*, p. 386-495, nov. 1937. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/1625/mod_resource/content/1/CHY%20The_Nature_of_the_Firm_-_Coase.pdf. Acesso em: 23 nov. 2019.

Commodity Prices to Stabilize after Early 2021 Gains, Supported by Global Economic Recovery. The World Bank. Washington, 20 abr. 2021. Disponível em: <https://www.worldbank.org/en/news/> Acesso em: 03 ago. 2021.

CONTINI at al. Dinamismo da Agricultura Brasileira. *Revista de Política Agrícola*. Ed. Especial, Julho 2010. Pág 65-73. Brasília-DF, 2010.

CORTEN, M.; STEIJVERS, T.; LYBAERT, N. The effect of intrafamily agency conflicts on audit demand in private family firms: The moderating role of the board of directors. *Journal of Family Business Strategy*, v. 8, n. 1, p. 13-28, 2017.

CRESWELL, J. W. Projeto de pesquisa: método quantitativo, qualitativo e misto. Porto Alegre: Artmed, 2010.

CUNHA, J. M. P. da. Dinâmica migratória e o processo de ocupação do Centro-Oeste brasileiro: o caso de Mato Grosso. *Revista Brasileira de Estudos de População*, v. 23, n. 1, p. 87-107, 2006.

DAVIS, J. H.; GOLDBERG, R. A. A concept of agribusiness. Division of Research. Boston: Graduate School of Business Administration. Harvard University. 1957. Disponível em: <https://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=uc1.32106006105123;view=1up;seq=11>. Acesso em: 07 mai. 2020.

DE CAMPOS, C.; DE LARA SANCHES, J.. Argentina, Brasil e as transformações na agricultura no século XX: Um estudo a partir da criação do Instituto Nacional de Tecnologia Agropecuária (Inta) e da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA). *Revista de História Comparada*, v. 11, n. 1, p. 102-128, 2017.

DE CARVALHO, T. M.; DE LIMA, P. F.; THOMÉ, K. M. Análise econômica dos tributos no agronegócio: custo de produção ou custo de transação. *CEP*, v. 70, p. 550, 2015.

DE LIMA UCELO, E. et al. *Holdings* mista: uma forma de planejamento tributário para a redução dos impostos e blindagem patrimonial. *Revista Científica da Ajes*, v. 8, n. 17, 2019.

DE OLIVEIRA SANTOS, E. G., DOS SANTOS, R. G. L. "A governança corporativa: aplicação em empresa familiar". *Investigação, Engajamento e Emancipação Humana...*

Campina Grande: Realize Editora, 2020. p. 17-32. Disponível em:
<<http://www.editorarealize.com.br/artigo/visualizar/65156>>. Acesso em: 18/10/2020 13:03

EARLS, A.; HALL, H. **Lessons for Succession Planning in Rural Canada: A Review of Farm Succession Plans & Available Resources in Haldimand County, Ontario.** Journal of Rural and Community Development, v. 13, n. 4, 2018.

FAGUNDES, M. B. B. et al. Desoneração do ICMS no setor da agropecuária: impactos sobre a economia do estado de Mato Grosso do Sul. Revista Brasileira de Desenvolvimento Regional, v. 2, n. 1, p. 119-144, 2014.

FAO, 2014. **Family Farmers: Feeding the World Caring for the Earth.** FAO, Rome. Disponível em: <http://www.fao.org/3/mj760e/mj760e.pdf>. Acesso em: 26 nov. 2019.

FERNANDEZ, H. D. R.; DA SILVA, V. T. P. A base de cálculo do ITCMD na doação e sucessão de quotas de capital de sociedade empresária. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 139, p. 43-54, 2018.

FERREIRA, A. B. H., Miniaurêlio: o minidicionário da língua portuguesa. 7ª edição revisado conforme acordo ortográfico. Curitiba, Editora Positivo, 2008.

FRANCO, J. B. S.. O papel da EMBRAPA nas transformações do cerrado. Caminhos de Geografia, v. 2, n. 3, 2001.

FREITAS JÚNIOR, G. Megaprodutores consolidam “última fronteira”. Valor Econômico, 2013. Disponível em:
<<https://valor.globo.com/agronegocios/noticia/2013/04/01/megaprodutores-consolidam-ultima-fronteira.ghtml>>. Acesso em 11 jul. 2020.

GARCIA, R. L.; TAVARES, C. K. Empresa familiar e a governança corporativa: breves apontamentos sobre as estruturas de gestão das empresas familiares. Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor, v. 4, n. 1, p. 481-516, 2017.

GASSON, R. et al. The farm as a family business: a review. Journal of agricultural economics, v. 39, n. 1, p. 1-41, 1988.

GERHARDT, T. E. et al. Unidade 4–Estrutura do projeto de pesquisa. **Métodos de pesquisa**, p. 65-87, 2009.

GERSICK, K. E., DAVIS, J. A., HAMPTON, M. M., & LANSBERG, I. (1997). Generation to generation: life cycles of the family business. Boston: Harvard Business School Press.

GIRALDELI, A. G. Funrural: 7 dúvidas mais comuns e atualizações para 2020. Lavoura - Blog da Aegro sobre gestão no campo e tecnologias agrícolas, Porto Alegre/RS, 07 fev. 2020. Disponível em <https://blog.aegro.com.br/funrural/>. Acesso em 15 set. 2020.

GOBETTI, S. W. **Tributação do capital: teoria e prática (e o caso brasileiro).** Econ. soc., Campinas, v. 28, n. 3, p. 761-789, dezembro de 2019. Disponível em
<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-06182019000300761&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 07 mai. 2020.

GODOY, A. S.. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. Revista de Administração de empresas, v. 35, n. 3, p. 20-29, 1995.

GRECO, M. A. Planejamento Tributário. 3ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2011.

GREENWOOD, E.; DE FÁTIMA SEDAS NUNES, M. **Métodos de investigação empírica em Sociologia**. Análise social, p. 313-345, 1965. Disponível em: <http://analisesocial.ics.ul.pt/documentos/1224164262K21AE9wd1Ui39AM8.pdf>. Acesso em 16 mai. 2020.

HAIR, J. F. et al. **Análise multivariada de dados**. Bookman Editora, 2009.

HESPANHOL, A. N. A expansão da agricultura moderna e a integração do Centro-Oeste brasileiro à economia nacional. Caderno Prudentino de geografia, v. 1, n. 22, p. 7-26, 2000.

IBGE, (2006). *Censo Agropecuário*. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/agricultura-e-pecuaria/9827-censo-agropecuário.html?edicao=9830&t=resultados>. Acesso em: 26 nov. 2019.

IBGE, (2017). Censo agropecuário. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/agricultura-e-pecuaria/21814-2017-censo-agropecuário.html?=&t=resultados>. Acesso em: 26 nov. 2019.

IBGE, (2019). Países – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <https://paisibge.gov.br/#/mapa/brasil>. Acesso em: 26 nov. 2019.

JÚNIOR, J. L. P.; BISPO, L. G. O Agronegócio no Brasil: Uma análise sobre a relevância do agronegócio para o cenário econômico do país (2011 a 2016). Revista de Administração de Roraima-RARR, v. 9, n. 2, p. 265-286, 2020.

KAGEYAMA, A. A.; BERGAMASCO, S. M. P. P.; OLIVEIRA, J. T. A. Uma tipologia dos estabelecimentos agropecuários do Brasil a partir do censo de 2006. Rev. Econ. Sociol. Rural, Brasília, v. 51, n. 1, p. 105-122, mar. 2013. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-20032013000100006&lng=pt&nrm=iso>. acessos em 25 maio 2020. <https://doi.org/10.1590/S0103-20032013000100006>.

KEATING, N. C. Legacy, aging, and succession in farm families. Generations: Journal of the American Society on Aging, v. 20, n. 3, p. 61-64, 1996.

KELLY, Louise M.; ATHANASSIOU, Nicholas; CRITTENDEN, William F. Founder centrality and strategic behavior in the family-owned firm. Entrepreneurship Theory and Practice, v. 25, n. 2, p. 27-42, 2000. <https://doi.org/10.1177/104225870002500202>

KIYOTA, N.; PERONDI, M. A. Sucessão geracional na agricultura familiar: uma questão de renda. BUAINAIN, AM et al.(Editores técnicos). O mundo rural no Brasil do século, v. 21, p. 1011-1045, 2015.

LAFFER, A. B.; SEYMOUR, J. P. (Ed.). **The economics of the tax revolt: a reader**. New York: Harcourt Brace Jovanovich, 1979. Disponível em:

http://aleph.academica.mx/jspui/bitstream/56789/6387/1/DOCT2065322_ARTICULO_12. PDF. Acesso em: 07 mai. 2020.

LEONARD, B. et al. Risky (farm) business: Perceptions of economic risk in farm succession and inheritance. *Journal of Rural Studies*, 2020.

LIMA, E. M.; REZENDE, A. J. **Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer**. Interações (Campo Grande), Campo Grande, v. 20, n. 1, p. 239-255, jan. 2019. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1518-70122019000100239&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em 07 mai. 2020.

LISBOA, C. P. Custo fiscal para os produtores rurais conforme sua natureza jurídica. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016.

LOPES, P. F.; AZEVEDO, A. da S.; DE CASTRO JUNIOR, L. G. Megaprodutores: A estratégia que deu origem a uma nova categoria de produtores nos sistemas agroindustriais. *Organizações Rurais & Agroindustriais*, v. 22, 2021.

LUZ, T. M. S. **Conceitos e diferenças: Contrato de arrendamento x Parceria Rural**. Direito Rural, 2015. Disponível em https://direitorural.com.br/diferencas-entre-contrato-de-arrendamento-x-parceria-rural/?gclid=CjwKCAjw_LL2BRAkEiwAv2Y3ScEdtQSoYWIozKMcQbIS4lYuZghfBDXck9IoZGpbtlilWSbqaYwCVBoCfgeQAvD_BwE. Acesso em 26 mai. 2020.

MACHADO, C. P.; CALEMAN, S. M. Q.; CUNHA, C. F. Governance in agribusiness organizations: challenges in the management of rural family firms. *Revista de Administração* (São Paulo), v. 52, p. 81-92, 2017.

MAMEDE, G.; MAMEDE, E. C. *Holding Familiar e suas Vantagens*. 6 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

MANNING, L., SOON, J. M., & FISHER, R. (2013). **The role of advisors in influencing change in the family farm**. Royal Agricultural University Cirencester. Working paper No. T2/2013. pp. 1–23.

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MELGES, F.; FIGUEIREDO NETO, L. F.; BENINI, É. G., A heterogeneidade e o pluralismo do institucionalismo: uma contribuição para o debate. *Interações* (Campo Grande), v. 20, n. 2, p. 391-405, 2019.

NASCIMENTO, P. P.; CASTRO, A. C. Embrapa e a cooperação científica internacional: do emparelhamento (catching-up) com a revolução verde à liderança tecnológica na agricultura tropical. Embrapa Solos-Artigo em periódico indexado (ALICE), 2020.

NORTH, D. C. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, New York: Cambridge University Press, 1990.

NORTH, D. C. **Institutions**. The journal of economic perspectives, v.5, n.1, p. 97-112, 1991.

NORTH, D. C. The New Institutional Economics and Development, Working Paper, Washington University, 1994.

NUTHALL, P. L., & OLD, K. M. (2016). Farm owners' reluctance to embrace family succession and the implications for extension: the case of family farms in New Zealand. The Journal of Agricultural Education and Extension, 23(1), 39–60. doi:10.1080/1389224x.2016.1200992.

OLIVEIRA, W. M.; VIEIRA FILHO, J. E. R. Sucessão nas fazendas familiares: Problemas e desafios (Texto para discussão). Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2018. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8358/1/td_2385.pdf. Acesso em: 05 jun. 2020.

OLIVEIRA, W. M.; VIEIRA FILHO, J. E. R. A sucessão familiar no setor agropecuário. Revista de Política Agrícola, v. 28, n. 2, p. 122, 2019. Disponível em: <https://seer.sede.embrapa.br/index.php/RPA/article/view/1451>. Acesso em: 05 jun. 2020.

PARADA, M. J. et al. The adoption of governance mechanisms in family businesses: an institutional lens. Journal of Family Business Management, 2020.

PAULSEN, L. Curso de direito tributário: completo / 6. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. pg. 45

PELIZARO, C. I. Governança Corporativa: Investigação sobre a personalidade jurídica adotada em propriedades rurais sulmatogrossenses. Dissertação (Mestrado em Administração) – Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Campo Grande, p. 146. 2016.

PEREIRA, J. P. C. N.; CARVALHO, M. M. de. Cooperação e localidade: uma análise no contexto do agronegócio de flores. Production, v. 18, p. 195-209, 2008.

PIRES, M. J. S. O Grau de heterogeneidade da estrutura agrícola da região Centro-Oeste segundo os Censos Agropecuários 1995, 2006 e 2017. 2020.

PONDÉ, J. L.z, (2007). **Nova Economia Institucional**, volume I. Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <https://epge.fgv.br/we/Direito/NovaEconomiaInstitucional/2008?action=AttachFile&do=get&target=nei1.pdf>. Acesso em: 07 mai. 2020.

RECH, L. R. et al. Competitividade no agronegócio: uma análise do estado da arte da produção científica veiculada internacionalmente. Revista Metropolitana de Sustentabilidade (ISSN 2318-3233), v. 9, n. 2, p. 102-114, 2019.

REDONDA, A. et al. Inheritance Taxation, Corporate Succession and Sustainability. Council on Economic Policies, 2017.

RFB (2017), **Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas** - Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-dirpf-cap>. Acesso em: 23 nov. 2019.

RFB (2016), **Sistema de Normas e Gestão da Informação (solução de consulta COSIT N° 74, DE 24 de maio de 2016** – Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=74323>. Acesso em 26 mai. 2020.

RFB (2016a), **Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2016 (Capítulo XIV - Lucro Arbitrado 2016)** – Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2016-arquivos/capitulo-xiv-lucro-arbitrado-2016.pdf>. Acesso em 02 fev. 2021.

RFB (2016b), **Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2016 (Capítulo XVI - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL 2016)** – Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2016-arquivos/capitulo-xvi-csll-2016.pdf>. Acesso em 02 fev. 2021.

RFB (2020), IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas) Atualizada em 13 nov. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#tabelas-de-incidencia-mensal>. Acesso em: 27 jan. 2021.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. São Paulo: Atlas, 2012.

ROCHA, C. S et al. *Holding e os Processos de Sucessão Familiar e de Planejamento Tributário no Segmento de Cafeicultura*. Revista de Contabilidade da UFBA, v. 14, n. 3, 2020.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário**. 7ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo/SP, 2015.

SAKAMOTO, P. Y.; BASSOLI, M. K. Os limites constitucionais ao planejamento tributário. *Scientia Iuris*, v. 9, p. 253-272, 2005.

SANTOS, R. C. A. F. Quais as vantagens tributárias e sucessórias com a constituição da *holding* familiar. 2019.

SCOTT, W. R. (1995). **Institutions and Organizations**. Thousand Oaks: SAGE Publications.

SENAR. Serviço Nacional de Aprendizagem Rural. Receita Federal do Brasil. Simples Nacional e as Responsabilidades na Área Rural. Projeto Cidadania Rural. 1ª edição. Brasília/DF, 2012. Disponível em: http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/Cartilha_area_rural_v2.pdf. Acesso em: 02 fev. 2021.

SHARMA, P., CHRISMAN, J. and CHUA, J. (2003). “**Succession Planning as Planned Behaviour: Some Empirical Results.**” *Family Business Review* 16 (1): 1–15. doi:10.1111/j.1741-6248.2003.00001.x.

SHARMA, P. (2004). **An Overview of the Field of Family Business Studies: Current Status and Directions for the Future**. Family Business Review, 17(1), 1-36. doi: 10.1111/j.1741-6248.2004.00001.x

SILVA, Fábio Pereira da; ROSSI, Alexandre Alves; *Holding* familiar: visão jurídica do planejamento societário, sucessório e tributário. 2. ed. São Paulo: Trevisan, 2017.

SILVA, J.C.S.; FISCHER, T.; DAVEL, E. Organizações familiares e tipologias de análise: o caso da organização Odebrecht. XIII Encontro Anual da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração, Foz do Iguaçu, 1999.

SILVEIRA, A. Di M. – Governança Corporativa no Brasil e no Mundo: teoria e prática. Rio de Janeiro, 2ª. Ed. Elsevier, 2015.

SOARES, S. V.; PICOLLI, I. R. A.; CASAGRANDE, J. L.. Pesquisa bibliográfica, pesquisa bibliométrica, artigo de revisão e ensaio teórico em administração e contabilidade. **Administração: ensino e pesquisa**, v. 19, n. 2, p. 308-339, 2018.

SOUZA, M. de; KLEIN, A. L.; RODRIGUES, R. G. Turismo rural: conceitos, tipologias e funções. Turismo rural: fundamentos e reflexões. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2019. Capítulo 2, p. 23-39, 2019.

SOUZA, P. H. R. *Holding* familiar: análise de sua constituição no processo de planejamento jurídico-tributário da sucessão familiar. Direito-Araranguá, 2017.

STROHMEIER, L. S. O Planejamento tributário através de reorganizações societárias. 2010.

TAGIURI, R., and DAVIS, J.A. 1982. Bivalent attributes of the family firm. Working paper, Harvard Business School, Cambridge, Mass. Reprinted 1996, Family Business Review IX (2):199-208.

TAMARINDO, U. G. F. **Tributação no agronegócio: uma análise dos principais tributos incidentes**. 2017. Disponível em: <https://repositorio.unesp.br/handle/11449/151849?show=full>. Acesso em: 07 mai. 2020.

TAMARINDO, U. G. F.; PIGATTO, G. Tributação no Agronegócio-2a edição: Uma Análise Geral Dos Principais Tributos Incidentes. Editora JH Mizuno, 2020.

TIPOLOGIA. In: DICIO, Dicionário Online de Português. Porto: 7Graus, 2020. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/indole/>. Acesso em: 25 mai. 2020.

TIPOLOGIA. Disponível em: < <https://www.significados.com.br/tipologia/> > Acesso em: 25 mai. 2020.

TIROLE, Jean. 2006 Corporate Finance. Princeton University Press, 2006. p. 15-73.

TOIGO, D. C. Planejamento sucessório empresarial: proteção patrimonial nacional e internacional. São Paulo: AGWM, 2016.

TRENTIN, B.; LAGO, A. Razões institucionalistas para o desenvolvimento e Subdesenvolvimento local e regional. In: Seminário Internacional sobre Desenvolvimento Regional, 6., 2017, Santa Cruz do Sul.

Umar, S. (2019). Developing a research framework for youth engagement in agripreneurship: application of the theory of planned behaviour. *Nigerian Journal of Rural Sociology*, 19(1), 24-33.

ULRICH, E. R. Contabilidade rural e perspectivas da gestão no agronegócio. RACI-Revista de Administração e Ciências Contábeis do Instituto de Desenvolvimento Educacional do Alto Uruguai, IDEAU, Bagé-RS, v. 4, n. 9, 2009.

VÄRE, M., WEISS, C. R., & PIETOLA, K. (2005). **On the intention-behaviour discrepancy: Empirical evidence from successions on farms in Finland.** SFB Discussion Paper no. 3, Vienna University of Economics and Business Administration.

VERGARA, S. C. Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

WHEELER, Sarah et al. **Handing down the farm? The increasing uncertainty of irrigated farm succession in Australia.** Journal of rural studies, v. 28, n. 3, p. 266-275, 2012.

WILLIAMSON, O. E. Markets and hierarchies: some elementary considerations. The American economic review, v. 63, n. 2, p. 316-325, 1973.

WILLIAMSON, O. E. The Mechanisms of Governance. New York: Oxford University Press, 1996, 448p.

WREDE, M. Fair inheritance taxation in the presence of tax planning. Journal of Behavioral and Experimental Economics, v. 51, p. 12-18, 2014.

YIN, R. K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ZAGATA, L., LOŠŤÁK, M., & SWAIN, N. (2019). Family Farm Succession of the First Post-Socialist Generation in the Czech Republic, Eastern European Countryside, 25(1), 9-35. doi: <https://doi.org/10.12775/eec.2019.001>. Acesso em 07 mai. 2020.

ZATTA, F. N., MATTOS, A. L., & DE OLIVERA, R. R. Presente e Futuro da Empresa Familiar: O Perfil das Publicações Mundiais. 2020. XX USP International Conference in Accounting, Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/Anais2020/ArtigosDownload/2614.pdf> Acesso em 15 out. 2020.

ZHOU, Y., HU, Q., YAO, J., & QIN, X. (2016). **The determinants of family business owners' intrafamily succession intention.** Chinese Management Studies, 10(4), 710-725. doi:10.1108/cms-03-2016-0063

ZYLBERSZTAJN, Décio. Estruturas de governança e coordenação do agribusiness: uma aplicação da nova economia das instituições. 1995. Disponível em: http://www.fundacaofia.com.br/pensa/anexos/biblioteca/63200715534_.pdf. Acesso em 07 mai. 2020.

APÊNDICE A – LEIS ESTADUAIS QUE REGULAM O ITCMD

Estado	Causa Mortis	Doação	Lei	Faixas
Acre	4,00%	2,00%	Lei nº 112/2002, Art 13 e 14	Única
Alagoas	4,00%	2,00%	Lei nº 5.077/1989, Art 168º (Redação dada pela Lei nº 7.861/2016)	<i>Causa Mortis</i> 2% = transmissões e/ou doações entre parentes consanguíneos até o 2º grau; 4% = nas demais hipóteses. (Redação dada pela Lei nº 6.374/2003)
Amapá	4,00%	2,00%	Lei nº 194/1994, Art 77	Única
Amazonas	2,00%		Lei nº 19/1997, Art 119	Única
Bahia	4,00% a 8,00%	3,50%	Lei nº 4.826/1989, Art 9º (Redação dada pela Lei Nº 12609/2012)	<i>Causa Mortis</i> 4% = de R\$ 100.000,00 até R\$ 200.000,00; 6% = acima de R\$ 200.000,00 até R\$ 300.000,00; 8% = acima de R\$ 300.000,00.
Ceará	2,00% a 8,00%	2,00% a 4,00%	Lei nº 13.417/2003, Art 10	<i>Causa Mortis</i> 2% = base de cálculo até 5.000 Ufircs; 4% = base de cálculo de 5.000 até 15.000 Ufircs; 6% = base de cálculo de 15.000 até 40.000 Ufircs; 8% = base de cálculo acima de 40.000 Ufircs. Doação: 2% = base de cálculo até 25.000 Ufircs; 4% = base de cálculo acima de 25.000 Ufircs. Valor da UFIRCE para 2021 = R\$ R\$ 4,68333
Distrito Federal	4,00% a 6,00%		Lei nº 3.804/2006, Art 9º (redação dada pela Lei nº 5.452/15)	4% = até R\$1.232.851,51; 5% = R\$1.232.851,51 a R\$2.465.703,02; e 6% = acima de R\$2.465.703,02
Espírito Santo	4,00%		Lei nº 10.011/2013, Art 12º	Única
Goiás	2,00% a 8,00%		Lei nº 11.651/1991, Art 78 (Redação dada pela Lei nº 19.021/2015)	2% = base de cálculo até R\$ 25.000,00; 4% = base de cálculo de R\$ 25.000,00 até R\$ 200.000,00; 6% = base de cálculo de R\$ 200.000,00 até R\$ 600.000,00; 8% = base de cálculo acima de R\$ 600.000,00.
Maranhão	3,00% a 7,00%	1,00% a 2,00%	Lei nº 7.799/2002, Art 110 (Redação dada pela Lei nº 10.283/2015)	<i>Causa Mortis</i> 3% = base de cálculo até R\$ 300.000,00; 4% = base de cálculo de R\$ 300.000,00 até R\$ 600.000,00; 5% = base de cálculo de R\$ 600.000,00 até R\$ 900.000,00; 6% = base de cálculo de R\$ 900.000,00 até R\$ 1.200.000,00; 7% = base de cálculo acima de R\$ 1.200.000,00. Doação 1% = base de cálculo até R\$ 100.000,00; 1,5% = base de cálculo de R\$ 100.000,00 até R\$ 300.000,00; 2% = base de cálculo acima de R\$ 300.000,00.

Mato Grosso	2,00% a 8,00%	2,00% a 8,00%	Lei nº 7.850/2002, Art 19 (Redação dada pela Lei 10.488/2016)	<i>Causa Mortis:</i> 2% = base de cálculo de 1.500 até 4.000 UPF/MT; 4% = base de cálculo de 4.000 até 8.000 UPF/MT; 6% = base de cálculo de 8.000 até 16.000 UPF/MT; 8% = base de cálculo acima de 16.000 UPF/MT <i>Doação:</i> 2% = base de cálculo de 500 até 1.000 UPF/MT; 4% = base de cálculo de 1.000 até 4.000 UPF/MT; 6% = base de cálculo de 4.000 até 10.000 UPF/MT; 8% = base de cálculo acima de 10.000 UPF/MT Valor da UPF-MT para maio/2021 = R\$ 195,61
Mato Grosso do Sul	6,00%	3,00%	A Lei nº 1.810/1997, Art 129º (Redação dada pela Lei nº 4.759/2015)	Única
Minas Gerais	5,00%		Lei nº 14.941/2003, Art 10 (Redação dada pela Lei nº 17.272/2007)	Única
Pará	2,00% a 6,00%	2,00% a 4,00%	Lei nº 5.529/1989, Art. 8º (Redação dada pela Lei nº 8.868/2019)	<i>Causa Mortis:</i> 2% = base de cálculo for até 15.000 UPF-PA; 3% = base de cálculo de 15.000 até 50.000 UPF-PA; 4% = base de cálculo de 50.000 até 150.000 UPF-PA; 5% = base de cálculo de 150.000 até 350.000 UPF-PA; 6% = base de cálculo acima de 350.000 UPF-PA. Doação: 2% = base de cálculo for até 60.000 UPF-PA; 3% = base de cálculo de 60.000 até 120.000 UPF-PA; 4% = base de cálculo for acima de 120.000 UPF-PA. Valor da UPF-PA para 2021 = R\$ 3,7292.
Paraíba	2,00% a 8,00%		Lei Estadual nº 5.123/1989, Art 6º (Redação dada pela Lei Nº 11.470/2019)	<i>Causa Mortis</i> 2% = base de cálculo até R\$ 75.000,00; 4% = base de cálculo de R\$ 75.000,00 até R\$ 150.000,00; 6% = base de cálculo de R\$ 150.000,00 até R\$ 290.000,00; 8% = base de cálculo acima de R\$ 290.000,00. <i>Doação</i> 2% = base de cálculo até R\$ 75.000,00; 4% = base de cálculo de R\$ 75.000,00 até R\$ 590.000,00; 6% = base de cálculo de R\$ 590.000,00 até R\$ 1.180.000,00; 8% = base de cálculo acima de R\$ 1.180.000,00.
Paraná	4,00%		Lei 8.927/1988, Art 12º	Única
Pernambuco	2,00% a 8,00%		Lei nº 13.974/2009, Art. 8º (Anexo Único com Redação dada pela Lei Nº 15.601/2015)	2% = base de cálculo até R\$ 200.000,00; 4% = base de cálculo de R\$ 200.000,00 até R\$ 300.000,00; 6% = base de cálculo de R\$ 300.000,00 até R\$ 400.000,00; 8% = base de cálculo acima de R\$ 400.000,00.
Piauí	2,00% a 6,00%	4,00%	Lei Estadual nº 4.261/1989, Art 15 (Redação dada pela Lei nº 6.744/2015)	<i>Causa Mortis</i> 2% = base de cálculo até 20.000 UFR-PI; 4% = base de cálculo de 20.000 até 500.000 UFR-PI; 6% = base de cálculo acima de 500.000 UFR-PI. Valor da UFR-PI para 2021 = R\$ 3,68

Rio de Janeiro	4,00% a 8,00%		Lei Estadual nº 1.427/1989, Art 17 (Redação dada pela Lei nº 7.174/2015)	4% = base de cálculo até 70.000 UFIR-RJ; 4,5% = base de cálculo de 70.000 até 100.000 UFIR-RJ; 5% = base de cálculo de 100.000 até 200.000 UFIR-RJ; 6% = base de cálculo de 200.000 até 300.000 UFIR-RJ; 7% = base de cálculo de 300.000 e até 400.000 UFIR-RJ; 8% = base de cálculo acima de 400.000 UFIR-RJ Valor da UFIR-RJ para 2021 = R\$ 3,7053
Rio Grande do Norte	3,00% a 6,00%		Lei nº 5.887/1989, Art 7 (Redação dada pela Lei Nº 9.993/2015)	3% = base de cálculo até R\$ 500.000,00; 4% = base de cálculo de R\$ 500.000,00 até R\$ 1.000.000,00; 5% = base de cálculo de R\$ 1.000.000,00 até R\$ 3.000.000,00; 6% = base de cálculo acima de R\$ 3.000.000,00.
Rio Grande do Sul	3,00% a 6,00%	3,00% a 4,00%	Lei 8.821/1989, Art 18º e 19º (Redação dada pela Lei nº 14741/2015)	<i>Causa Mortis:</i> 3% = base de cálculo de 2.000 até 10.000 UPF/RS; 4% = base de cálculo de 10.000 até 30.000 UPF/RS; 5% = base de cálculo de 30.000 até 50.000 UPF/RS; 6% = base de cálculo cima de 50.000 UPF/RS <i>Doação:</i> 3% = base de cálculo até 10.000 UPF/RS; 4% = base de cálculo acima de 10.000 UPF/RS Valor da UPF-RS para 2021 = R\$ 21,1581
Rondônia	2,00% a 4,00%		Lei nº 959/2000, Art 5º	2% = base de cálculo igual ou inferior a 1.250 UPFs; 3% = base de cálculo de 1.250 até 6.170 UPFs; 4% = base de cálculo for igual ou superior a 6.170 UPFs. Valor da UPF-RO para 2021 = R\$ 92,54
Roraima	4,00%		Lei nº 59/1993, Art 79	Única
Santa Catarina	1,00% a 8,00%		Lei 13.136/2004, Art 9	1% = base de cálculo até R\$ 20.000,00; 3% = base de cálculo de R\$ 20.000,00 até R\$ 50.000,00; 5% = base de cálculo de R\$ 50.000,00 até R\$ 150.000,00; 7% = base de cálculo acima de R\$ 150.000,00; 8% = quando o sucessor for: a) parente colateral; ou herdeiro testamentário ou legatário, que não tiver relação de parentesco com o de cujus; eb) o donatário ou cessionário: for parente colateral; ou não tiver relação de parentesco com o doador ou cedente.
São Paulo	4,00%		Lei 10.705/2000, Art 16 (Redação dada pela Lei nº 10.992/2001)	Única
Sergipe	3,00% a 8,00%	2,00% a 8,00%	Lei nº 7.724/2013, Art 14 (Redação dada pela Lei nº 8.729/2020)	<i>Causa Mortis</i> 3% = base de cálculo de 200 até 2.417 UFP/SE; 6% = base de cálculo de 2.417 até 12.086 UFP/SE; 8% = base de cálculo acima de 12.086 UFP/SE. <i>Doação:</i> 2% = base de cálculo de 200 até 6.900 UFP/SE; 4% = base de cálculo de 6.900 até 46.019 UFP/SE; 8% = base de cálculo acima de 46.019 UFP/SE. Valor da UFP-SE para maio/2021 = R\$ 46,73
Tocantins	2,00% a 8,00%		Lei nº 1.287/2001, Art 61 (Redação dada pela Lei nº 3.019/2015).	2% = base de cálculo de R\$ 25.000,00 até R\$ 100.000,00; 4% = base de cálculo de R\$ 100.000,00 até R\$ 500.000,00; 6% = base de cálculo de R\$ 500.000,00 até R\$ 2.000.000,00; 8% = base de cálculo for acima de R\$ 2.000.000,00.

APÊNDICE B – TABELA DE HONORÁRIOS PARA POR ESTADO

UF	Extra-judicial	Judicial	Fonte	Observação
AC	3,00%	6,00%	https://www.oabac.org.br/wp-content/uploads/2018/01/Tabela-de-Honorarios-2017-1.pdf	
AL	5,00%	6,00% a 20,00%	https://oab-al.org.br/api/fetchSiteArtigoDocumento/10953/466143/Tabela_de_Honor%C3%A1rios_(1).pdf	
AM	6,00%	6,00%	https://www.oabam.org.br/diretorio/Tabela_2020.pdf	
AP	6,00%	8,00% a 10,00%	https://oabap.org.br/arquivos/tabela-honorarios-2020.pdf	
BA	6,00%	8,00% a 10,00%	https://www.oab-ba.org.br/advogado/tabela-de-honorarios	
CE	6,00%	8,00% a 10,00%	https://oabce.org.br/servicos/tabela-honorarios/	
DF	5,00% a 10,00%	5,00% a 10,00%	https://oabdf.org.br/nova-tabela-de-honorarios/	
ES	60 URH	60 URH	https://www.oabes.org.br/tabela-urh/#2021	Valor R\$ 10.296,00 (URH para junho / 2021 = R\$171,60 X 60 URH)
GO	6,00%	6,00% a 10,00%	https://www.oabgo.org.br/oab/tabela-de-honorarios/	
MA	8,00%	10,00% a 20,00%	http://www.oabma.org.br/servicos/tabela-de-honorarios	
MG	6,00%	3,00% a 20,00%	https://www.oabmg.org.br/areas/tesouraria/doc/tabela%20de%20honor%C3%A1rios.pdf	
MS	6,00%	3,00% a 20,00%	https://oabms.org.br/Upload/Tabela_Honorarios.pdf	
MT	5,00%	5,00%	https://www.oabmt.org.br/tabela-honorarios	
PA	4,00%	5,00%	http://www.oabpa.org.br/index.php/publicacoes/tabela-de-honorarios	
PB	3,00%	5,00%	https://www.oabpb.org.br/tabela-de-honorarios	
PE	3,00%	5,00% a 10,00%	https://oabpe.org.br/wp-content/uploads/2018/01/TABELA-DE-HONORA%C3%A7%C3%B5ES-ADVOCAT%C3%81CIAS-OAB.PE-2021.pdf	
PI	10,00%	10,00%	http://www.oabpi.org.br/servicos/tabelas-de-honorarios/	

PR	5,00%	5,00% a 10,00%	https://honorarios.oabpr.org.br/tabela-de-honorarios	
RJ	10,00%	R\$ + %	https://www.oabRJ.org.br/tabela-de-honorarios	R\$ 3.653,26 a R\$10.006,75 + 3% sobre o valor da meação
RN	5,00%	5,00% a 10,00%	https://www.oabrn.org.br/2017/arquivos/2020/resolucoes/tabela_honorarios2021.pdf	
RO	8,00%	8,00%	https://www.oab-ro.org.br/servicos/ao-advogado/tabelas-de-honorarios/	
RR	10,00% a 12,00%	10,00% a 12,00%	http://www.oabrr.org.br/wp-content/uploads/2015/01/Honorarios.pdf	Acervo do espólio até R\$ 20.000,00 = 10%; Acervo acima de R\$20.001,00 = 10% do valor até R\$20.000,00 mais 2% sobre o excedente
RS	6,00%	8,00% a 10,00%	https://www.oabrs.org.br/arquivos/2_42_562540c34181e.pdf	
SC	5,00% a 10,00%	5,00% a 20,00%	https://www.oab-sc.org.br/tabela-honorarios	
SE	5,00%	5,00% a 10,00%	https://oabsergipe.org.br/tabela-de-honorarios/	
SP	6,00%	8,00% a 10,00%	https://www.oabsp.org.br/servicos/tabelas/tabela-de-honorarios	
TO	6,00%	8,00% a 10,00%	https://www.oabsp.org.br/servicos/tabelas/tabela-de-honorarios	

APÊNDICE C – MODELO 1 – DESCRIÇÃO E CÁLCULOS

Caso 1 - Grupo Familiar MS com dois herdeiros

Imóveis Rurais - Valor no IR 1.425.000,00
 Imóveis Rurais - Valor de mercado 43.000.000,00
 Ano de aquisição dos bens = 2000

IMPOSTOS NA SUCESSÃO					
IMPOSTOS	Causa Mortis		Doação PF	Constituição Holding	
	Atualização valor patrimônio			Integralização Patrimônio	Doação Cotas PJ
	Sem atualização	Com Atualização			
ITBI	6,00%	6,00%	3,00%	-	3,00%
ITCMD	-	15%	-	-	-
IR - GANHO DE CAPITAL	-	2%	-	-	-

Causa Mortis com atualização de valor patrimonial e saída de um dos herdeiros

IMPOSTOS	Valores
ITCMD	2.580.000,00
IR - GANHO DE CAPITAL	2.191.734,42
ITBI	430.000,00
TOTAL	5.201.734,42
% VALOR VENAL	12,0971%

Causa Mortis sem atualização de valor patrimonial e unidade dos herdeiros

IMPOSTOS	Valores
ITCMD	2.580.000,00
IR - GANHO DE CAPITAL	-
ITBI	-
TOTAL	2.580.000,00
% VALOR VENAL	6,0000%

Doação por meio de Pessoa Física

IMPOSTOS	Valores
ITCMD	1.290.000,00
IR - GANHO DE CAPITAL	-
ITBI	-
TOTAL	1.290.000,00
% VALOR VENAL	3,0000%

Doação através de Holding

IMPOSTOS	Valores
ITCMD	42.750,00
IR - GANHO DE CAPITAL	-
ITBI	-
TOTAL	42.750,00
% VALOR VENAL	0,0994%

APÊNDICE D – MODELO 2 – DESCRIÇÃO E CÁLCULOS

Caso 2 - Grupo Familiar SP com dois herdeiros

Imóveis Rurais - Valor no IR 1.425.000,00
 Imóveis Rurais - Valor de mercado 43.000.000,00
 Ano de aquisição dos bens = 2000

IMPOSTOS NA SUCESSÃO					
IMPOSTOS	Causa Mortis		Doação PF	Constituição Holding	
	Atualização valor patrimônio			Integralizção Patrimônio	Doação Cotas PJ
	Sem atualização	Com Atualização			
ITBI	-	2%	-	-	-
ITCMD	6,00%	6,00%	3,00%	-	4,00%
IR - GANHO DE CAPITAL	-	15%	-	-	-

Causa Mortis com atualização de valor patrimonial e saída de um dos herdeiros

IMPOSTOS	Valores
ITCMD	2.580.000,00
IR - GANHO DE CAPITAL	2.191.734,42
ITBI	430.000,00
TOTAL	5.201.734,42
% VALOR VENAL	12,0971%

Causa Mortis sem atualização de valor patrimonial e unidade dos herdeiros

IMPOSTOS	Valores
ITCMD	2.580.000,00
IR - GANHO DE CAPITAL	-
ITBI	-
TOTAL	2.580.000,00
% VALOR VENAL	6,0000%

Doação por meio de Pessoa Física

IMPOSTOS	Valores
ITBI	-
ITCMD	1.290.000,00
IR - GANHO DE CAPITAL	-
TOTAL	1.290.000,00
% VALOR VENAL	3,0000%

Doação através de Holding

IMPOSTOS	Valores
ITBI	-
ITCMD	57.000,00
IR - GANHO DE CAPITAL	-
TOTAL	57.000,00
% VALOR VENAL	0,1326%

APÊNDICE E – MODELO 3 – DESCRIÇÃO E CÁLCULOS

Caso 3 - Grupo Familiar SP com dois herdeiros

Imóveis Rurais MS - Valor no IR	1.425.000,00
Imóveis Rurais MS - Valor de mercado	43.000.000,00
Ano de aquisição dos bens = 2000	
Imóveis Rurais SP - Valor no IR	5.378.000,00
Imóveis Rurais SP - Valor de mercado	300.000.000,00
Ano de aquisição dos bens = 1980	

TOTAL DOS BENS PELO VALOR DE MERCADO	6.803.000,00
TOTAL DOS BENS PELO VALOR DE MERCADO	343.000.000,00

IMPOSTOS NA SUCESSÃO								
IMPOSTO	MS			SP			Constituição Holding em SP	
	Causa Mortis		Doação PF	Causa Mortis		Doação PF	Integralização Patrimônio	Doação Cotas PJ
	Atualização valor patrimônio			Atualização valor patrimônio				
	Com atualização	Sem atualização		Com atualização	Sem atualização			
ITBI	-	2%	-	-	2%	-	-	-
ITCMD	6,00%	6,00%	3,00%	4,00%	4,00%	4,00%	-	4,00%
IR - GANHO DE CAPITAL	-	15%	-	-	15%	-	-	-

Causa Mortis com atualização de valor patrimonial e saída de um dos herdeiros

IMPOSTOS	Valores
ITCMD	14.580.000,00
IR - GANHO DE CAPITAL	8.376.063,16
ITBI	3.430.000,00
TOTAL	26.386.063,16
% VALOR VENAL	7,6927%

Doação por meio de Pessoa Física

IMPOSTOS	Valores
ITCMD	13.290.000,00
IR - GANHO DE CAPITAL	-
ITBI	-
TOTAL	13.290.000,00
% VALOR VENAL	3,8746%

Causa Mortis sem atualização de valor patrimonial e unidade dos herdeiros

IMPOSTOS	Valores
ITCMD	14.580.000,00
IR - GANHO DE CAPITAL	-
ITBI	-
TOTAL	14.580.000,00
% VALOR VENAL	4,2507%

Doação através de Holding

IMPOSTOS	Valores
ITCMD	272.120,00
IR - GANHO DE CAPITAL	-
ITBI	-
TOTAL	272.120,00
% VALOR VENAL	0,0793%

ANEXO A – GCAP 2021 - GANHOS DE CAPITAL 2021 – IMÓVEL MS – VALOR DE ALIENAÇÃO R\$43.000.000,00.

NOME: calculos dissertação	GANHOS DE CAPITAL
CPF:	ANO-CALENDÁRIO: 2021
DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL - IMÓVEL	
PAÍS: Brasil	DATA INICIAL: 01/01/2021 DATA FINAL: 31/12/2021

DADOS DO IMÓVEL

Especificação e endereço
IMÓVEL RURAL

DADOS DA OPERAÇÃO

Natureza da operação	Valor de Alienação - (R\$)
Transmissão Causa Mortis	43.000.000,00
Data da decisão judicial	Custo de Corretagem - R\$
01/07/2021 / /	0,00

PERGUNTAS

A alienação foi a prazo/prestação?	Não
Houve no imóvel alienado edificação, ampliação, reforma ou trata-se de imóvel adquirido em partes e em datas diferentes?	Não

ADQUIRENTE

CPF/CNPJ	Nome
----------	------

APURAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO

Data de Aquisição: 01/07/2000
Custo de aquisição (R\$) 1.425.000,00

APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL

Valor da Alienação	(R\$)	43.000.000,00
Custo de Corretagem	(R\$)	0,00
Valor Líquido da Alienação	(R\$)	43.000.000,00
Custo de Aquisição	(R\$)	1.425.000,00
Ganho de Capital - Resultado 1	(R\$)	41.575.000,00
Percentual de Redução (Lei n. 7.713, de 1988)	(%)	0,000000
Valor de Redução (Lei n. 7.713, de 1988)	(R\$)	0,00
Ganho de Capital - Resultado 2	(R\$)	41.575.000,00
Percentual de Redução (Lei n. 11.196, de 2005 - FR1)	(%)	32,215366
Valor de Redução (Lei n. 11.196, de 2005 - FR1)	(R\$)	13.393.538,41
Ganho de Capital - Resultado 3	(R\$)	28.181.461,59
Percentual de Redução (Lei n. 11.196, de 2005 - FR2)	(%)	48,151863
Valor de Redução (Lei n. 11.196, de 2005 - FR2)	(R\$)	13.569.898,77
Ganho de Capital - Resultado 4	(R\$)	14.611.562,82
Percentual de Redução - Aplicação em Outro Imóvel	(%)	0,000000
Valor de Redução - Aplicação em Outro Imóvel	(R\$)	0,00
Ganho de Capital - Resultado 5	(R\$)	14.611.562,82

NOME: calculos dissertação	GANHOS DE CAPITAL
CPF:	ANO-CALENDÁRIO: 2021
DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL - IMÓVEL	
PAÍS: Brasil	DATA INICIAL: 01/01/2021 DATA FINAL: 31/12/2021

CÁLCULO DO IMPOSTO - ALIENAÇÃO À VISTA

Ganho de Capital Total	(R\$)	14.611.562,82
Alíquota Média	(%)	15,000000
Imposto Devido	(R\$)	2.191.734,42
Imposto Pago	(R\$)	0,00

CONSOLIDAÇÃO DO BEM**IMPOSTO A PAGAR**

Diferido de anos anteriores	(R\$)	0,00
Referente à alienação em 2021	(R\$)	2.191.734,42
Total	(R\$)	2.191.734,42
IR na fonte (Lei 11033/2004)	(R\$)	0,00
Devido em 2021	(R\$)	2.191.734,42
Diferido para anos posteriores	(R\$)	0,00

IMPOSTO PAGO

Total	(R\$)	0,00
-------	-------	------

RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO TRIBUTÁVEIS

Total	(R\$)	26.963.437,18
-------	-------	---------------

RENDIMENTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA

Total	(R\$)	14.611.562,82
-------	-------	---------------

ANEXO B – GCAP 2021 - GANHOS DE CAPITAL 2021 – IMÓVEL SP – VALOR DE ALIENAÇÃO R\$300.000.000,00.

NOME: dissertação calculo	GANHOS DE CAPITAL
CPF:	ANO-CALENDÁRIO: 2021
DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL - IMÓVEL	
PAÍS: Brasil	DATA INICIAL: 01/01/2021 DATA FINAL: 31/12/2021

DADOS DO IMÓVEL

Especificação e endereço imovel rural Ribeirão Preto SP
--

DADOS DA OPERAÇÃO

Natureza da operação	Valor de Alienação - (R\$)
Transmissão Causa Mortis	300.000.000,00
Data da decisão judicial	Custo de Corretagem - R\$
01/07/2021 / /	0,00

PERGUNTAS

A alienação foi a prazo/prestação?	Não
Houve no imóvel alienado edificação, ampliação, reforma ou trata-se de imóvel adquirido em partes e em datas diferentes?	Não

ADQUIRENTE

CPF/CNPJ	Nome
----------	------

APURAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO

Data de Aquisição: 01/07/1980
Custo de aquisição (R\$) 5.378.000,00

APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL

Valor da Alienação	(R\$)	300.000.000,00
Custo de Corretagem	(R\$)	0,00
Valor Líquido da Alienação	(R\$)	300.000.000,00
Custo de Aquisição	(R\$)	5.378.000,00
Ganho de Capital - Resultado 1	(R\$)	294.622.000,00
Percentual de Redução (Lei n. 7.713, de 1988)	(%)	45,000000
Valor de Redução (Lei n. 7.713, de 1988)	(R\$)	132.579.900,00
Ganho de Capital - Resultado 2	(R\$)	162.042.100,00
Percentual de Redução (Lei n. 11.196, de 2005 - FR1)	(%)	50,927262
Valor de Redução (Lei n. 11.196, de 2005 - FR1)	(R\$)	82.523.604,81
Ganho de Capital - Resultado 3	(R\$)	79.518.495,19
Percentual de Redução (Lei n. 11.196, de 2005 - FR2)	(%)	48,151863
Valor de Redução (Lei n. 11.196, de 2005 - FR2)	(R\$)	38.289.636,86
Ganho de Capital - Resultado 4	(R\$)	41.228.858,33
Percentual de Redução - Aplicação em Outro Imóvel	(%)	0,000000
Valor de Redução - Aplicação em Outro Imóvel	(R\$)	0,00
Ganho de Capital - Resultado 5	(R\$)	41.228.858,33

NOME: dissertação calculo	GANHOS DE CAPITAL
CPF:	ANO-CALENDÁRIO: 2021
DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL - IMÓVEL	
PAÍS: Brasil	DATA INICIAL: 01/01/2021 DATA FINAL: 31/12/2021

CÁLCULO DO IMPOSTO - ALIENAÇÃO À VISTA

Ganho de Capital Total	(R\$)	41.228.858,33
Aliquota Média	(%)	15,000000
Imposto Devido	(R\$)	6.184.328,74
Imposto Pago	(R\$)	0,00

CONSOLIDAÇÃO DO BEM**IMPOSTO A PAGAR**

Diferido de anos anteriores	(R\$)	0,00
Referente à alienação em 2021	(R\$)	6.184.328,74
Total	(R\$)	6.184.328,74
IR na fonte (Lei 11033/2004)	(R\$)	0,00
Devido em 2021	(R\$)	6.184.328,74
Diferido para anos posteriores	(R\$)	0,00

IMPOSTO PAGO

Total	(R\$)	0,00
-------	-------	------

RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO TRIBUTÁVEIS

Total	(R\$)	253.393.141,67
-------	-------	----------------

RENDIMENTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA

Total	(R\$)	41.228.858,33
-------	-------	---------------

ANEXO C – GCAP 2021 - GANHOS DE CAPITAL 2021 – IMÓVEL MS – VALOR DE ALIENAÇÃO R\$1.425.000,00.

NOME: dissertação calculo	GANHOS DE CAPITAL
CPF:	ANO-CALENDÁRIO: 2021
DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL - IMÓVEL	
PAÍS: Brasil	DATA INICIAL: 01/01/2021 DATA FINAL: 31/12/2021

DADOS DO IMÓVEL

Especificação e endereço
imovel rural
Campo Grande MS

DADOS DA OPERAÇÃO

Natureza da operação	Valor de Alienação - (R\$)
Transmissão Causa Mortis	1.425.000,00
Data da decisão judicial	Custo de Corretagem - R\$
01/07/2021 / /	0,00

PERGUNTAS

A alienação foi a prazo/prestação?	Não
Houve no imóvel alienado edificação, ampliação, reforma ou trata-se de imóvel adquirido em partes e em datas diferentes?	Não

ADQUIRENTE

CPF/CNPJ	Nome
----------	------

APURAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO

Data de Aquisição: 01/07/1980
Custo de aquisição (R\$) 1.425.000,00

APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL

Valor da Alienação	(R\$)	1.425.000,00
Custo de Corretagem	(R\$)	0,00
Valor Líquido da Alienação	(R\$)	1.425.000,00
Custo de Aquisição	(R\$)	1.425.000,00
Ganho de Capital - Resultado 1	(R\$)	0,00
Percentual de Redução (Lei n. 7.713, de 1988)	(%)	45,000000
Valor de Redução (Lei n. 7.713, de 1988)	(R\$)	0,00
Ganho de Capital - Resultado 2	(R\$)	0,00
Percentual de Redução (Lei n. 11.196, de 2005 - FR1)	(%)	50,927262
Valor de Redução (Lei n. 11.196, de 2005 - FR1)	(R\$)	0,00
Ganho de Capital - Resultado 3	(R\$)	0,00
Percentual de Redução (Lei n. 11.196, de 2005 - FR2)	(%)	48,151863
Valor de Redução (Lei n. 11.196, de 2005 - FR2)	(R\$)	0,00
Ganho de Capital - Resultado 4	(R\$)	0,00
Percentual de Redução - Aplicação em Outro Imóvel	(%)	0,000000
Valor de Redução - Aplicação em Outro Imóvel	(R\$)	0,00
Ganho de Capital - Resultado 5	(R\$)	0,00

NOME: dissertação cálculo	GANHOS DE CAPITAL
CPF:	ANO-CALENDÁRIO: 2021
DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL - IMÓVEL	
PAÍS: Brasil	DATA INICIAL: 01/01/2021 DATA FINAL: 31/12/2021

CÁLCULO DO IMPOSTO - ALIENAÇÃO À VISTA

Ganho de Capital Total	(R\$)	0,00
Aliquota Média	(%)	0,000000
Imposto Devido	(R\$)	0,00
Imposto Pago	(R\$)	0,00

CONSOLIDAÇÃO DO BEM

IMPOSTO A PAGAR

Diferido de anos anteriores	(R\$)	0,00
Referente à alienação em 2021	(R\$)	0,00
Total	(R\$)	0,00
IR na fonte (Lei 11033/2004)	(R\$)	0,00
Devido em 2021	(R\$)	0,00
Diferido para anos posteriores	(R\$)	0,00

IMPOSTO PAGO

Total	(R\$)	0,00
-------	-------	------

RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO TRIBUTÁVEIS

Total	(R\$)	0,00
-------	-------	------

RENDIMENTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA

Total	(R\$)	0,00
-------	-------	------

ANEXO D – GCAP 2021 - GANHOS DE CAPITAL 2021 – IMÓVEL SP – VALOR DE ALIENAÇÃO R\$5.378.000,00.

NOME: dissertação calculo	GANHOS DE CAPITAL
CPF:	ANO-CALENDÁRIO: 2021
DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL - IMÓVEL	
PAÍS: Brasil	DATA INICIAL: 01/01/2021 DATA FINAL: 31/12/2021

DADOS DO IMÓVEL

Especificação e endereço
Imovel rural
Ribeirão Preto SP

DADOS DA OPERAÇÃO

Natureza da operação	Valor de Alienação - (R\$)
Transmissão Causa Mortis	5.378.000,00
Data da decisão judicial	Custo de Corretagem - R\$
01/07/2021 / /	0,00

PERGUNTAS

A alienação foi a prazo/prestação?	Não
Houve no imóvel alienado edificação, ampliação, reforma ou trata-se de imóvel adquirido em partes e em datas diferentes?	Não

ADQUIRENTE

CPF/CNPJ	Nome
----------	------

APURAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO

Data de Aquisição: 01/07/1980
Custo de aquisição (R\$) 5.378.000,00

APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL

Valor da Alienação	(R\$)	5.378.000,00
Custo de Corretagem	(R\$)	0,00
Valor Líquido da Alienação	(R\$)	5.378.000,00
Custo de Aquisição	(R\$)	5.378.000,00
Ganho de Capital - Resultado 1	(R\$)	0,00
Percentual de Redução (Lei n. 7.713, de 1988)	(%)	45,000000
Valor de Redução (Lei n. 7.713, de 1988)	(R\$)	0,00
Ganho de Capital - Resultado 2	(R\$)	0,00
Percentual de Redução (Lei n. 11.196, de 2005 - FR1)	(%)	50,927282
Valor de Redução (Lei n. 11.196, de 2005 - FR1)	(R\$)	0,00
Ganho de Capital - Resultado 3	(R\$)	0,00
Percentual de Redução (Lei n. 11.196, de 2005 - FR2)	(%)	48,151883
Valor de Redução (Lei n. 11.196, de 2005 - FR2)	(R\$)	0,00
Ganho de Capital - Resultado 4	(R\$)	0,00
Percentual de Redução - Aplicação em Outro Imóvel	(%)	0,000000
Valor de Redução - Aplicação em Outro Imóvel	(R\$)	0,00
Ganho de Capital - Resultado 5	(R\$)	0,00

NOME: dissertação calculo	GANHOS DE CAPITAL
CPF:	ANO-CALENDÁRIO: 2021
DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL - IMÓVEL	
PAÍS: Brasil	DATA INICIAL: 01/01/2021 DATA FINAL: 31/12/2021

CÁLCULO DO IMPOSTO - ALIENAÇÃO À VISTA

Ganho de Capital Total	(R\$)	0,00
Alíquota Média	(%)	0,000000
Imposto Devido	(R\$)	0,00
Imposto Pago	(R\$)	0,00

CONSOLIDAÇÃO DO BEM**IMPOSTO A PAGAR**

Diferido de anos anteriores	(R\$)	0,00
Referente à alienação em 2021	(R\$)	0,00
Total	(R\$)	0,00
IR na fonte (Lei 11033/2004)	(R\$)	0,00
Devido em 2021	(R\$)	0,00
Diferido para anos posteriores	(R\$)	0,00

IMPOSTO PAGO

Total	(R\$)	0,00
-------	-------	------

RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO TRIBUTÁVEIS

Total	(R\$)	0,00
-------	-------	------

RENDIMENTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA

Total	(R\$)	0,00
-------	-------	------