

ESTUDO TRIBUTÁRIO APLICADO EM UMA PEQUENA PROPRIEDADE RURAL NO MUNICÍPIO DE CAPANEMA - PR

BRUM, Camila Mayara.¹
BARTH, Jéssica.²
GUGEL, Everton Jaime.³

RESUMO

A carga tributária brasileira é considerada uma das mais complexas devido ao enorme número de tributos e as particularidades apresentadas em cada regime. O percentual elevado de tributos que as empresas pagam torna-se um dos principais custos apresentados por estas. Na atividade rural essa realidade não é diferente, os altos custos para produzir e manter as empresas em funcionamento é o grande desafio em meio à crise pela qual passa o país. As entidades têm buscado cada vez mais a redução de seus custos para que possam atingir a lucratividade desejada e se manterem atuantes no mercado. Uma das principais formas de atingir a eficiência nos negócios, é através do planejamento tributário, que é uma das áreas de atuação oferecidas pela profissão contábil e que busca, por meio de estudos prévios atingir a economia fiscal, por meio de alternativas que sejam as mais vantajosas para as empresas dentro do que é permitido pela legislação. A contabilidade tributária é responsável pelo fornecimento de informações primordiais para a tomada de decisões dentro das empresas, facilitando a gestão empresarial, porém ainda é uma ferramenta pouco utilizada por empresas rurais. Serão abordadas no artigo as principais formas tributárias vigentes no Brasil aplicadas a uma propriedade rural.

PALAVRAS-CHAVE: Planejamento tributário, Tributos, Carga tributária, Tomada de decisões, Empresa rural.

1. INTRODUÇÃO

Com a constante evolução das atividades produtivas no campo, faz-se cada vez mais necessário a aplicação de gestão eficiente, que comprove os resultados e auxilie na tomada de decisões, no controle dos custos e despesas das diferentes atividades desenvolvidas. A contabilidade na área rural ainda é uma ferramenta pouco explorada e utilizada pelos produtores, que geralmente fazem seus controles de forma simples e nem se quer analisam os resultados obtidos. A administração de uma propriedade rural é similar com a de qualquer outra empresa, existem decisões importantes a serem tomadas que podem comprometer os resultados finais.

As ferramentas contábeis trazem uma série de benefícios ao produtor, como qual a cultura lhe proporciona maior rentabilidade, onde estão concentrados os custos e possibilidades de reduções, se existe a necessidade de obter crédito, ou ainda qual o melhor momento para investimentos ou

¹Acadêmica do curso de Ciências Contábeis. E-mail: jessicabarth43@gmail.com

²Acadêmica do curso de Ciências Contábeis. E-mail: camilabrumm@hotmail.com

³Especialista em Direito e Planejamento Tributário.



vender seus produtos, esta ideia se sustenta a partir do que afirma Crepaldi (2009, p. 37), “A contabilidade pode desempenhar um importante papel como ferramenta gerencial, por meio de informações que permitam o planejamento, o controle e a tomada de decisão”.

A contabilidade tributária, para FABRETTI (2013) tem como principal objetivo realizar a apuração do resultado, atendendo o que determina a legislação através do registro e controle de todos os fatos que produzam alterações no patrimônio. O planejamento tributário é uma forma de antecipação aos fatos futuros que permite tomar a melhor decisão com relação ao seu regime tributário.

Além do planejamento de safras, em um país onde a carga tributária é extremamente onerosa, representando muitas vezes os maiores custos das empresas, é essencial para o produtor o acompanhamento de um profissional contábil para que seja realizado um planejamento tributário, avaliando qual a opção mais vantajosa, mantendo a estrutura de sua empresa rural da melhor maneira possível.

A seleção da melhor forma de tributação é de grande valor para o produtor, levando em consideração que o mesmo terá benefícios de acordo com as obrigações fiscais as quais se submeter. Segundo Oliveira (2013) não existe impedimento para que o contribuinte faça a estimativa de sua carga tributária visando à redução de impostos. Os produtores que optam pela tributação na forma pessoa física devem arcar com os seguintes tributos: IRPF (Imposto de Renda Pessoa Física), Funrural (Fundo de Apoio ao Trabalhador Rural) e ICMS (Imposto Sobre a Comercialização de Mercadorias e Serviços), este último, de acordo com a destinação de sua produção pode ser beneficiado com o diferimento da alíquota. Optando pela forma tributária pessoa jurídica, haverá três opções de regimes tributários que são: Lucro Real, Presumido e Simples Nacional, sobre os quais incidem os seguintes tributos: IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica), CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido), PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), Funrural, ICMS e caso a empresa tenha funcionários, deverá também contribuir com os encargos da folha de pagamento, o INSS (Instituto Nacional do Seguro Social) e FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço).

A matéria em questão foi anteriormente estudada pelas acadêmicas do curso de Ciências Contábeis da União Educacional de Cascavel, Andicleia de Fatima Barrete e Patrícia Nunes Telles de Souza (2015), foi afirmado que “Através de um planejamento de lucros e despesas, o profissional contábil poderá auxiliar a empresa a reduzir a sua carga tributária, analisando em qual tributação será encaixada, da melhor forma, sem transgredir a legislação.” E ainda, a acadêmica do

curso de Ciências Contábeis da União Educacional de Cascavel, Jéssica Fernanda Araujo de Lima (2013), cita que o planejamento tributário “Tem como objetivo encontrar procedimentos alternativos legais nas lacunas existentes na legislação tributária, com a finalidade de conhecer caminhos “menos onerosos”, porém, obedecendo o fisco.”

O objetivo central a que se destina este artigo é evidenciar qual a melhor forma tributária para um pequeno produtor rural no município de Capanema – Pr no ano de 2016.

Visando a maximização nos lucros e demonstrando os benefícios tributários oferecidos pelo fisco, a utilização da contabilidade como ferramenta de gestão é essencial para o controle da atividade rural. Seguindo esta linha de raciocínio e utilizando-se das ferramentas contábeis, qual regime tributário mais vantajoso no ano de 2016 para a propriedade rural alvo do estudo?

É relevante para a sociedade que o produtor rural atinja seus objetivos e que sua propriedade se torne cada vez mais rentável, pois quando os custos para produzir determinado produto se elevam, o consumidor final sente em seu orçamento.

Para os profissionais e acadêmicos da área contábil, é necessário fortalecer o emprego das ferramentas contábeis no meio rural, uma vez que é considerada uma área pouco explorada pela contabilidade e com grandes oportunidades devido a sua constante expansão e expressividade na economia.

A motivação para a realização deste estudo é a de comprovar os benefícios oferecidos pela utilização das ferramentas contábeis no gerenciamento de uma propriedade rural.

2. REFERENCIAL TEÓRICO OU FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Contabilidade Geral

A contabilidade é uma ciência que existe desde os primórdios, quando o homem não sabia ler e contar da maneira como é hoje. Os cuidados que tinham com o rebanho, mesmo que de forma rudimentar, era a prática da contabilidade, pretendia-se aumentar sua riqueza e manter os recursos suficientes para determinados períodos, assim como para realizar a troca por outros produtos necessários a sobrevivência. A produção era a moeda de troca, e era necessário ter sempre mais, daí a essência dos controles.

A ciência contábil evoluiu ao passo que a economia se desenvolveu. Conforme cita Iudicibus (2009, p. 9), “a primeira literatura contábil relevante pelo Frei *Luca Pacioli* em 1494”, fica então



estabelecido o método das partidas dobradas, segundo o qual, para cada débito deve haver um crédito.

O objeto de estudo da contabilidade é o patrimônio das empresas, e seu objetivo é o de fornecer informações úteis para a tomada de decisões dos diversos usuários. A ciência que, apesar de utilizar-se de números é uma ciência social, percorreu longo caminho até a contabilidade que se conhece hoje e se torna cada vez mais assertiva e essencial no mundo cada vez mais competitivo dos negócios.

É através dos demonstrativos contábeis que as informações são apresentadas aos usuários. Os relatórios, para Iudicibus (2009, p. 53) “é a exposição resumida e ordenada de dados colhidos pela Contabilidade”. Dentre os principais demonstrativos pode-se citar o Balanço Patrimonial, a DRE (Demonstração do Resultado), a DMPL (Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido), DFC (Demonstração dos Fluxos de Caixa), a DVA (Demonstração de Valor Adicionado), a DLPA (Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados), Notas Explicativas. A obrigatoriedade da apresentação destes depende da natureza jurídica de cada entidade. A contabilidade passa por um momento onde existe a necessidade da padronização internacional dos relatórios, isso devido a evolução econômica que ocorre entre os diferentes países provocada pela globalização.

Os princípios que norteiam o exercício da profissão contábil, de acordo com Fabretti (2013) são: o da Entidade, da Continuidade, da Oportunidade, do Registro pelo Valor Original, da Competência e da Prudência. É imprescindível que os princípios sejam aplicados no dia a dia dos profissionais.

2.2 Contabilidade Rural

As atividades que se desenvolvem no meio rural são essenciais para a sobrevivência, considerando que são a fonte primária para a maioria das demais atividades e estão inseridas fortemente no dia a dia das pessoas.

Por tratar-se de áreas rurais, onde a vida é simples e de certa forma até rústica, muitas vezes percebe-se a falta de conhecimentos acerca da aplicação da contabilidade como ferramenta gerencial nas propriedades. Sabe-se que é um ramo de atividade que concentra grandes riquezas e é extremamente necessário o acompanhamento, controle e verificação dos resultados. Como nas demais áreas da economia, a contabilidade é um instrumento que pode proporcionar aos produtores



rurais as mais diversas informações que auxiliem na tomada de decisões importantes que podem garantir a continuidade de suas atividades.

Dessa maneira, a Contabilidade desenvolvida e aplicada no gerenciamento da propriedade rural será um ferramenta indispensável para todos os produtores rurais, até os que não possuem estrutura suficiente para manter um controle de seus custos, despesas e receitas em suas propriedades rurais (CREPALDI, 2012, p. 51).

Além de conhecimentos técnicos relativos a área agrícola, que envolve diretamente a prática da atividade, são necessários conhecimentos com relação ao comportamento dos custos, resultados, patrimônio, para que o sucesso ocorra estes dois lados devem manter-se alinhados.

Uma empresa rural possui como fatores de produção, segundo Crepaldi (2012), a terra, o capital e o trabalho. A terra é o principal pois é onde serão aplicados os recursos financeiros e trabalho para produzir e obter riquezas. Com relação ao capital, são consideradas as benfeitorias, instalações construídas para suprir as atividades rurais como os galpões, galinheiros; os animais de produção e de serviço; os maquinários e insumos agrícolas.

2.3 Contabilidade Tributária

Trata-se de uma das áreas de atuação da contabilidade, à qual cabe a responsabilidade de controlar as obrigações fiscais da empresa em conformidade com a Legislação vigente, agregada ao direito e administração tributários, proporcionando aos administradores a possibilidade de analisar qual o regime mais favorável por meio das informações prestadas de acordo com o que afirma Fabretti (2013).

Para que seu objetivo seja alcançado, é necessário que seja feito um estudo prévio sobre os efeitos tributários aos quais poderá estar sujeita a empresa e através deste estudo demonstrar as alternativas que gerem menos desembolsos. Esta análise é conhecida como Planejamento Tributário. O planejamento deve sempre buscar a forma mais vantajosa para o empresário, sempre cumprindo o que determina a legislação, além de obedecer às normas e princípios de contabilidade, e observando os diversos cenários, pois existem no mercado muitas particularidades e nem sempre o que se aplica para uma entidade será o melhor para outra. Para Oliveira (2012, p. 24) “O planejamento tributário estratégico tem como objetivo fundamental a economia tributária de

impostos, procurando atender às possíveis formas da legislação fiscal, evitando perdas desnecessárias para a organização”.

2.4 Tributos

O termo tributo é definido pelo Art. 3º do Código Tributário Nacional como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. É o pagamento mediante a instituição da obrigação.

Os tributos, de acordo com sua destinação podem ser divididos em impostos, taxas e contribuições.

- impostos: que decorrem de situação geradora independente de qualquer contraprestação do estado em favor do contribuinte;
- taxas: que estão vinculadas à utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte, de serviços públicos específicos e divisíveis;
- contribuições de melhoria: que são cobradas quando do benefício trazido aos contribuintes por obras públicas (OLIVEIRA, 2013, p. 5).

De acordo com Oliveira (2012), os impostos representam a maior parte do montante arrecadado no Brasil e sua destinação é custear as despesas essenciais para a população como saúde, educação, segurança, entre outras.

Os principais tributos que incidem sobre a atividade rural são os seguintes:

2.4.1 ICMS

A sigla quer dizer Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, e incide sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de comunicação e energia elétrica, como afirma Oliveira (2012), é um tributo de competência dos Estados. Geralmente encontra-se embutido no valor das mercadorias ou serviços, sendo tributados de acordo com sua importância para o consumidor, conforme a regra da essencialidade. Nos produtos mais



básicos como arroz e feijão, o valor do ICMS será menor do que em produtos considerados supérfluos.

Deve contribuir com o imposto todo aquele que realizar atividade que seja característica de comércio da circulação de mercadorias, que será calculado sobre o preço de venda dos produtos.

2.4.2 Imposto de Renda

O imposto de renda é um tributo que incide sobre a renda, sendo ele de competência da união. Pessoas físicas e jurídicas estão obrigadas a sua contribuição mediante a obtenção de renda ou aumento patrimonial. Para as pessoas jurídicas, o fato gerador é a apuração de resultado positivo ou aumentos em seus patrimônios.

O Art. 43 da Lei nº 5.172/ 66 estabelece que:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2o Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é 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.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.



2.4.3 CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas é de competência da União. Assim como o Imposto de Renda, ele incide sobre o lucro do exercício, e a base para seu cálculo é o resultado apurado no período. Conforme cita Oliveira (p. 208, 2013) “São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda”.

2.4.5 Cofins

A Contribuição Social sobre o Faturamento é um tributo que incide sobre o faturamento mensal das entidades, sendo seus contribuintes as pessoas jurídicas incluindo instituições financeiras, construtoras. Foi instituído pela Lei Complementar nº 70 de 1991 que define:

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

2.4.6 PIS/ Pasep

É um tributo devido pelas pessoas jurídicas de direito privado, entidades sem fins lucrativos e pessoas jurídicas de direito público interno, que é calculado sobre o faturamento mensal, de acordo com Oliveira (2013).

Os recursos arrecadados têm a destinação ao pagamento do seguro-desemprego e abono salarial a funcionários de empresas públicas e privadas.

2.4.7 Funrural



Fundo de Apoio ao Trabalhador Rural (FUNRURAL) é um imposto destinado à contribuição previdenciária, oriunda da receita bruta do produtor rural, ficando a cargo do comprador o recolhimento da guia.

No site Jusbrasil afirma que, a alíquota para o cálculo do FUNRURAL é de 2,3%, sendo destinados 2% para o INSS, 0,1% para o RAT que é o Seguro Acidente do Trabalho, e 0,2% para o SENAR (Sistema Nacional de Aprendizagem Rural). A lei que originou o recolhimento foi a Lei nº 8.315/91, sendo atualizado posteriormente pelas Leis nº 8.540/92, nº 9.528/97 e por fim a Lei nº 10.256/2001.

Dessa forma, o trabalhador rural também pode ter o direito à aposentadoria, desde que sua contribuição tenha sido correta ao decorrer dos anos.

2.4.8 FGTS

FGTS (Fundo de Garantia do Tempo de Serviço) foi criado a partir da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966, mas passou a ser vigente em 01 de janeiro de 1967, seu objetivo é preservar o trabalhador demitido sem justa causa.

Conforme dados do site do FGTS, os trabalhadores que tem contrato formal de trabalho regido pela CLT (Consolidações das Leis do Trabalho), trabalhadores rurais, temporários, atletas, entre outros tem o direito ao FGTS. Já para empregados domésticos o recolhimento obrigatório do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço passou a ser na competência de outubro de 2015.

Ainda sobre o site, o recolhimento do FGTS é de 8% sobre o salário bruto do trabalhador, porém os contratos de trabalho que são regidos pela Lei nº 11.180/05 tem o percentual diminuído para 2%, e se tratando dos empregados domésticos esse percentual é de 11,2%, onde 8% se destinam ao depósito mensal e 3,2% a cargo de antecipação rescisória.

Entretanto, o FGTS fica a cargo do empregador efetuar o recolhimento, onde não é descontado do empregado. Ele é sacado em casos de rescisão de trabalho sem justa causa, ou em eventual aquisição de bem para moradia própria, ainda na aposentadoria e em casos de doenças graves.

Esse é um benefício para auxiliar o trabalhador brasileiro, principalmente o de baixa renda, proporcionando melhorias ao cidadão.

2.4.9 INSS

O INSS (Instituto Nacional do Seguro Social), foi estipulado pela Lei nº 8.213/91, seu intuito é efetuar o pagamento a aposentados, para as pessoas que necessitam de auxílio doença, pensão por morte e demais benefícios. Ele é incumbido de receber as contribuições, as quais são destinadas as citações anteriores.

Segundo o site Significados, a previdência social é descontada do trabalhador na sua folha de pagamento, esse recolhimento tem alíquotas que podem variar de 8%, 9% e 11%, dependendo do salário do contribuinte, onde o desconto máximo é estipulado no salário base de R\$ 5.531,31.

Para o trabalhador o que é mais vantajoso na contribuição para a Previdência Social é o benefício da aposentadoria mensal, também em casos de afastamento do serviço por motivos de doença, o contribuinte tem direito ao recebimento dessa renda.

2.5 Planejamento Tributário

A palavra planejar, significa o ato ou efeito de prever, antecipar, ou vislumbrar algo que ainda não aconteceu, preparar, projetar. Para Oliveira (2013, p. 22) planejamento tributário “ Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte. ”

O planejamento tributário é uma ferramenta de extrema utilidade para as empresas brasileiras, já que o país possui uma enorme quantidade de tributos, o site Portal Tributário declara que são em torno de 100 entre impostos, taxas e contribuições. Dessa forma, entende-se a necessidade de planejar, estudar antecipadamente os regimes tributários possíveis com o objetivo de optar pela mais vantajosa ao empresário conforme determina a legislação. O mesmo site afirma que 33% do faturamento das empresas é destinado ao pagamento dos impostos.

No mundo cada vez mais competitivo dos negócios, na busca pela sobrevivência frente a concorrência e as dificuldades financeiras trazidas pela crise, um bom plano tributário pode garantir que a entidade permaneça em atividade e se torne mais rentável.

2.6 Regimes Tributários



No Brasil existem quatro regimes de tributação, são eles: Lucro Real, Lucro Presumido, Simples Nacional e Arbitrado. Cada um desses regimes tem suas particularidades e restrições, os quais são amparados pela legislação brasileira. Foram abordados no artigo sobre as formas que são mais usuais no país.

2.6.1 Lucro Presumido

O Lucro Presumido, para Oliveira (2013), veio com o intuito de facilitar, principalmente, a forma tributária das empresas de menor porte, com faturamento ínfimo, não ultrapassando o acumulado de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais). Segundo, Oliveira (2013, p.199) “É uma forma simplificada de apuração de base de cálculo dos tributos com o Imposto de Renda e da contribuição social, restrita aos contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração de tributação com base no lucro real”. As empresas optantes pelo Lucro Presumido não precisam legalmente apresentar de forma ampla a mensuração das receitas e despesas, como no Lucro Real, porém se faz necessária a escrituração do livro caixa, onde o mesmo evidenciará as receitas efetivas, o qual deve seguir os princípios e legislação propostos.

Neste regime de tributação o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), são recolhidos de forma trimestral, podendo também, ser arrecadado mensalmente por estimativa de receita, onde o pagamento será efetuado antecipadamente, o qual a receita bruta e acréscimos servirão de base para apuração dos tributos, sendo que ao final do trimestre, o valor devido seja ajustado conforme rege a legislação.

A presunção do lucro auferido é tida através de percentuais de lucratividade estipulados pela legislação, os quais variam conforme a atividade de cada empresa, onde as empresas no ramo de indústria e comércio a alíquota de presunção é de 8%, serviços em geral 32%, serviços hospitalares e de transporte de cargas 8%, demais serviços de transportes 16% e revenda de combustíveis para consumo 1,6%.

2.6.2 Lucro Real

O regime de tributação Lucro Real é conhecido como uns dos mais complexos, senão o mais, o qual é a regra geral na apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).



No Lucro Real, o lucro contábil que é a base para cálculo do imposto de renda, também acrescido de ajustes amparados pela legislação fiscal, que podem ser tanto positivos, como negativos, como mostra a seguir: (+) Ajustes fiscais positivos (adições); (-) Ajustes fiscais negativos (exclusões); (=) Lucro ou prejuízo do período.

Na escolha do regime de tributação Lucro Real Oliveira (2013) destaca que para as empresas que trabalham com margem de mínima de lucro ou com prejuízo, se torna mais vantajoso levando em consideração o IRPJ, porém os outros tributos incidentes neste regime, como CSLL, PIS e COFINS também são de suma importância para escolha mais eficiente.

A apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, pelo Lucro Real, depende de controle eficiente das despesas e receitas, não somente para se ter o registro adequado desses fatos contábeis e relatar o resultado real da empresa, mas também para permitir a identificação e controle das despesas indedutíveis e receitas não tributáveis, essenciais para a apuração do Lucro Real (FABRETTI, 2013, p. 10).

Existem duas formas de apurações para o Lucro Real, que são anual e trimestral. Na forma anual a empresa calcula mensalmente os tributos, fazendo sua antecipação, tendo como base o lucro mensal, onde são aplicadas as alíquotas determinadas pela legislação, conforme o enquadramento das atividades. Já na forma trimestral a apuração dos tributos é feita ao final de cada trimestre, não havendo a antecipação mensal, e tem como base de cálculo o lucro trimestral da empresa, o qual se aplica as alíquotas correspondentes a sua modalidade de atividade.

2.6.3 Simples Nacional

O Simples Nacional conforme Oliveira (2013) foi criado pelo governo federal visando amenizar a burocracia gerada pela ligação governo/empresa, o qual é regido pela lei complementar nº 123 de 2006. Com o Simples Nacional as EPP (Empresas de Pequeno Porte) e ME (Microempresas) tem um tratamento tributário diferenciado das demais, isso faz com que os empresários sejam beneficiados, incentivando-os a legitimidade dos negócios.

A tributação no Simples Nacional é feita em uma guia de recolhimento única, chamada de DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional), a qual engloba o âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Os tributos que compõem o DAS são os seguintes: IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica), CSLL (Contribuição Social sobre Lucro Líquido), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), PIS/PASEP, CPP (Contribuição



Patronal Previdenciária), ICMS (Imposto sobre Comercialização de Mercadorias e Serviços), ISS (Imposto sobre Serviço) e IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados).

O número de empresas que optam pelo regime do Simples Nacional é grande, pois a minimização da burocracia e facilitação nos negócios aguçam os empresários a escolherem essa modalidade de tributação. Porém nem todas as empresas podem ser optantes por esse regime, existem certas limitações, onde é levado em consideração o ramo de atividade e faturamento anual da empresa, conforme Oliveira (2013, p.386) “A base de cálculo para a determinação do valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional será a receita bruta total mensal auferida (Regime de Competência) ou recebida (Regime de Caixa), conforme a opção feita pelo contribuinte.”, o qual o faturamento anual não pode ser superior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil), esse limite passará a ser de R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil) a partir do ano de 2018.

No Simples Nacional existem seis anexos, onde cada ramo de atividade é enquadrado em um deles. Nesses anexos estão expostas as alíquotas que são calculadas sobre o faturamento bruto mensal das empresas, essas alíquotas variam de 4,0% a 16,93%. No anexo 1 - estão as empresas de comércio; anexo 2 – indústrias; anexo 3 ao 6 as empresas prestadoras de serviços.

3. METODOLOGIA

Na elaboração do presente artigo, foi utilizado, quanto aos objetivos, o método exploratório, objetivando conhecer com maiores detalhes as formas tributárias aplicadas na atividade rural devido a essencialidade desta atividade tanto para a economia quanto para toda a sociedade. Beuren (2006, p. 40) descreve que “Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a conclusão da pesquisa”. A autora ainda destaca que através da pesquisa exploratória é possível agrupar mais conhecimento e construir ideias que não eram conhecidas.

Quanto aos procedimentos, trata-se de um estudo de caso, onde foram aplicadas as ferramentas contábeis em uma pequena propriedade rural localizada no município de Capanema – Pr. a fim de elaborar um comparativo entre as diferentes formas tributárias e verificar qual a mais vantajosa para o agricultor. Na elaboração do artigo, os conhecimentos concentraram-se em um único objeto de estudos, característica essa que Beuren (2006) afirma ser uma limitadora, pois



restringe sua aplicação a outras situações, mas, por outro lado permite aprofundar os conhecimentos sobre o tema.

Para a tipologia quanto à abordagem do problema, será utilizado o método qualitativo, com o qual serão evidenciados os benefícios do planejamento tributário também na atividade agrícola. Ao realizar um estudo detalhado do assunto, o que se pretende é apresentar uma solução adequada ao produtor considerando suas particularidades, através da análise dos dados.

As informações utilizadas foram coletadas a partir de contato direto com o proprietário da empresa rural em questão. Foram levantados, através de notas fiscais e recibos, todos os gastos necessários para desenvolvimento das culturas, assim como as receitas obtidas pela sua venda.

4. ANÁLISES E DISCUSSÕES

4.1 Cenário

A propriedade rural analisada está localizada no município de Capanema no Sudoeste do Paraná, conforme levantamento estatístico elaborado pelo IBGE em 2016 possui 19.320 habitantes distribuídos em uma área de 419.036 km². É um município movido pela agricultura familiar, onde se destaca a produção da soja, seguindo a produção de milho, trigo, cana-de-açúcar, mandioca, fumo entre outras culturas frutíferas e hortaliças.

O produtor possui uma área com 60 alqueires, sendo cultivada a produção agrícola e pecuária. Na agrícola, a produção da soja prevalece seguida pela do trigo e milho, estas culturas são destinadas a revenda dos grãos e a pecuária é destinada ao consumo próprio.

Atualmente está enquadrada na forma jurídica Pessoa Física. Os dados utilizados no estudo referem-se ao ano de 2016, os quais foram disponibilizados pelo produtor em forma de documentos fiscais e controles pessoais.

4.2 Cálculo da Pessoa Física

A forma tributária Pessoa Física é o regime ao qual produtor esteve sujeito para apuração de impostos a pagar no ano de 2016. O resultado obtido pela propriedade foi um lucro de R\$ 27.456,52 após o levantamento das receitas e despesas.

Para o cálculo do Funrural utilizou-se a alíquota de 2,3% aplicado sobre o total do faturamento chegando ao total de R\$ 7.051,23. E para o Imposto de Renda Pessoa Física, utilizou-se o resultado entre o total das receitas que foi de R\$ 306.575,14 e dos custos de produção que somaram R\$ 226.543,02, houve a dedução por dependente no valor de R\$ 189,59 e aplicou-se a alíquota de 27,5%. Sobre o resultado, o produtor tem direito de deduzir do imposto devido a parcela redutora no valor de R\$ 10.432,32 de acordo com a tabela do Imposto de Renda disponível no site da Receita Federal do Brasil (RFB).

Tabela 1 - Demonstração do Resultado Pessoa Física

| Demonstração do Resultado do Exercício | |
|---|-------------------|
| (+) Receita Operacional Bruta | 306.575,14 |
| (+) Soja | 222.983,90 |
| (+) Trigo | 56.315,72 |
| (+) Milho | 27.275,52 |
| (=) Deduções de Venda | 7.051,23 |
| (-) Funrural | 7.051,23 |
| (=) Receita Operacional Líquida | 299.523,91 |
| (=) Custos dos Produtos Vendidos | 260.543,02 |
| (-) Insumos agrícolas | 139.599,00 |
| (-) Combustível | 49.893,00 |
| (-) Salários | 18.000,00 |
| (-) Depreciação de Máquinas | 34.000,00 |
| (-) Manutenção e reparos | 8.251,02 |
| (-) Água e energia | 1.800,00 |
| (-) Outras despesas | 9.000,00 |
| (=) Resultado Operacional antes IR | 38.980,89 |
| (-) IRPF | 11.524,38 |
| (=) Resultado Líquido do Exercício | 27.456,52 |
| IRPF | 11.524,38 |
| Funrural | 7.051,23 |
| Carga Tributária 2016 | 18.575,60 |

Fonte: Dados da empresa, 2016.

Dessa forma, tributado na forma jurídica pessoa física o produtor precisou arcar com um total de R\$ 18.575,60 de impostos.

Para o cálculo na forma simplificada, sobre a receita operacional líquida aplica-se a alíquota única de 20%, desse valor é deduzido os dependentes, atingindo assim a base para o cálculo do imposto de renda. Conforme a faixa de tributação é enquadrado a alíquota de 27,5% e deduzida deste valor a parcela dedutória, que no caso foi de R\$ 10.432,32.

Tabela 2 - Cálculo Imposto de Renda Simplificado

| Imposto de Renda Simplificado | |
|-------------------------------|------------------|
| Receita Operacional Líquida | 299.523,91 |
| Desconto único 20% | 59.904,78 |
| Dependente | 189,59 |
| Base de Cálculo | 59.715,19 |
| Alíquota 27,5% | 16.421,68 |
| Parcela Dedutória | 10.432,32 |
| Imposto de Renda a pagar | 5.989,36 |
| IRPF | 5.989,36 |
| Funrural | 7.051,23 |
| Carga Tributária 2016 | 13.040,59 |

Fonte: Dados da empresa, 2016.

Foi mais vantajoso para o produtor optar pela forma simplificada de declaração de imposto de renda. Onde ele contribuiu com o valor de R\$ 5.989,36 para fins de imposto de renda. Somando o valor pago de Funrural, a carga tributária total no ano de 2016 foi de R\$ 13.040,59.

4.3 Cálculo do Lucro Real

Na forma tributária pessoa jurídica, sendo optante pelo Lucro Real no ramo de atividade agrícola até a venda do comércio para o consumidor final o ICMS é diferido, ou seja, o produtor não paga esse tributo. De acordo com a Lei nº 10.925 no seu artigo 9º fica suspensa a contribuição de PIS e COFINS para venda de trigo e milho e segundo a Lei nº 12.865 no artigo 29º fica suspensa as contribuições na venda da soja.

A empresa rural apresentou no período apurado uma receita total de R\$ 306.575,14 oriundas da venda de grãos de soja, milho e trigo.

Houve no exercício custos totais de produção de R\$ 267.726,97 divididos em insumos agrícolas, combustível, depreciação de máquinas, manutenção e reparos, água e energia elétrica, folha de pagamento e seus encargos, que foram diminuídos da receita operacional líquida, portanto o resultado antes do IR e CSLL foi de R\$ 10.489,97. Aplicando as alíquotas de 15% e 9% referente à IRPJ e CSLL, sucessivamente, chegou a um lucro líquido do exercício de R\$ 29.524,61.

Tabela 3 - Demonstração do Resultado do Exercício Lucro Real

| Demonstração do Resultado do Exercício | |
|--|------------|
| (+) Receita Operacional Bruta | 306.575,14 |

| | |
|--|-------------------|
| (+) Soja | 222.983,90 |
| (+) Trigo | 56.315,72 |
| (+) Milho | 27.275,52 |
| (-) Deduções de Venda | 0,00 |
| (-) PIS | 0,00 |
| (-) ICMS | 0,00 |
| (-) COFINS | 0,00 |
| (=) Receita Operacional Líquida | 306.575,14 |
| (=) Custos dos Produtos Vendidos | 267.726,97 |
| (-) Insumos agrícolas | 139.599,00 |
| (-) Combustível | 49.893,00 |
| (-) Depreciação de Máquinas | 34.000,00 |
| (-) Manutenção e reparos | 8.251,02 |
| (-) Água e energia | 1.800,00 |
| (-) Outras despesas | 9.000,00 |
| (-) Folha de pagamento | 18.399,95 |
| (-) INSS Empregador | 5.184,00 |
| (-) FGTS | 1.600,00 |
| (=) Resultado Operacional antes IR e CSLL | 38.848,17 |
| (-) CSLL | 3.496,34 |
| (-) IRPJ | 5.827,23 |
| (=) Resultado Líquido do Exercício | 29.524,61 |
| | |
| Carga Tributária 2016 | 16.107,56 |

Fonte: Dados da empresa, 2016.

Na apuração do Lucro Real a empresa terá que arcar com uma carga tributária total de R\$ 16.107,56.

4.4 Cálculo do Lucro Presumido

Pelas leis nº 10.925 e nº 12.865 ficam suspensas as contribuições de PIS e COFINS para a atividade de produção de grãos de soja, milho e trigo. Nesse mesmo contexto, o ICMS é devido, porém conforme legislação é aplicado o diferimento.

No cálculo do IRPJ aplicou-se a alíquota de presunção de 8% sobre a soma da receita trimestral, sendo as únicas fontes de renda a produção de grãos de soja, milho e trigo, sobre esta presunção recai o percentual de 15%. A soma dos quatro trimestres totalizou o montante de R\$ 3.678,90. A presunção do IRPJ não foi superior a R\$ 60.000,00 trimestralmente, sendo assim não foi necessário aplicar o adicional de alíquota de 10%.

A CSLL possui a presunção de 12%, sendo aplicado sobre esta 9% para apuração do valor recolhido. Os valores que seriam pagos no ano referente aos quatro trimestres somam R\$ 3.311,01.

A empresa, optando pelo regime Lucro Presumido teria recolhido um total de R\$ 6.989,91 para fins de IRPJ e CSLL.

Tabela 4 - Apuração IRPJ e CSLL Lucro Presumido

| PERÍODO | RECEITA MENSAL | PRESUNÇÃO IRPJ 8% | IRPJ 15% | PRESUNÇÃO CSLL 12% | CSLL 9% | TOTAL |
|---------------------|-------------------|-------------------|-----------------|--------------------|-----------------|-----------------|
| JANEIRO | 936,66 | | | | | |
| FEVEREIRO | 92.666,91 | | | | | |
| MARÇO | 34.433,03 | | | | | |
| 1º TRIMESTRE | 128.036,60 | 10.242,93 | 1.536,44 | 15.364,39 | 1.382,80 | 2.919,23 |
| ABRIL | 458,15 | | | | | |
| MAIO | 97.164,26 | | | | | |
| JUNHO | 670,18 | | | | | |
| 2º TRIMESTRE | 98.292,59 | 7.863,41 | 1.179,51 | 11.795,11 | 1.061,56 | 2.241,07 |
| JULHO | 3.833,55 | | | | | |
| AGOSTO | 301,68 | | | | | |
| SETEMBRO | 53.711,64 | | | | | |
| 3º TRIMESTRE | 57.846,87 | 4.627,75 | 694,16 | 6.941,62 | 624,75 | 1.318,91 |
| OUTUBRO | 3.675,21 | | | | | |
| NOVEMBRO | 18.723,87 | | | | | |
| DEZEMBRO | 0,00 | | | | | |
| 4º TRIMESTRE | 22.399,08 | 1.791,93 | 268,79 | 2.687,89 | 241,91 | 510,70 |
| TOTAL | 306.575,14 | 24.526,01 | 3.678,90 | 36.789,02 | 3.311,01 | 6.989,91 |

Fonte: Dados da empresa, 2016.

Na apuração do resultado a empresa apresentou receita total de R\$ 306.575,14. Em seguida foram subtraídos os custos de produção e obteve-se um lucro de R\$ 38.848,17. A empresa contribuiria ainda com o IRPJ e CSLL que somaram R\$ 6.989,91. Aferiu-se, portanto, um resultado líquido do exercício de R\$ 31.858,26.

Tabela 5 - Demonstração do Resultado do Exercício Lucro Presumido

| Demonstração do Resultado do Exercício | |
|--|-------------------|
| (+) Receita Operacional Bruta | 306.575,14 |
| (+) Soja | 222.983,90 |
| (+) Trigo | 56.315,72 |
| (+) Milho | 27.275,52 |
| (-) Deduções de Venda | 0,00 |

| | |
|--|----------------------|
| (-) PIS | 0,00 |
| (-) COFINS | 0,00 |
| (-) ICMS | 0,00 |
| (=) Receita Operacional Líquida | 306.575,14 |
| (=) Custos dos Produtos Vendidos | 267.726,97 |
| (-) Insumos agrícolas | 139.599,00 |
| (-) Combustível | 49.893,00 |
| (-) Depreciação de Máquinas | 34.000,00 |
| (-) Manutenção e reparos | 8.251,02 |
| (-) Água e energia | 1.800,00 |
| (-) Outras despesas | 9.000,00 |
| (-) Folha de pagamento | 18.399,95 |
| (-) INSS Empregador | 5.184,00 |
| (-) FGTS | 1.600,00 |
| (=) Resultado Operacional antes IR e CSLL | 38.848,17 |
| (-) CSLL | 3.311,01 |
| (-) IRPJ | 3.678,90 |
| (=) Resultado Líquido do Exercício | 31.858,26 |
| Carga Tributária 2016 | 13.773,91 |

Fonte: Dados da empresa, 2016.

Optando pelo Lucro Presumido a empresa teria que arcar com a carga tributária de R\$ 13.773,91.

4.5 Cálculo do Simples Nacional

O Simples Nacional, é uma forma de apuração menos complexa quando comparada aos demais regimes tributários. Nesta modalidade o contribuinte paga uma guia única mensal. A alíquota inicial utilizada para o cálculo é 2,75% que incide sobre o faturamento do mês. Porém, para esta modalidade o PIS e COFINS não são somados para a alíquota final. Para os próximos meses é somada a receita do mês anterior ao mês atual usando a média, atingindo o valor acumulado, o qual vai determinar em qual faixa de tributação a empresa irá permanecer, conforme seu faturamento acumulado aumenta a alíquota a ser aplicada pode variar.

Tabela 6 - Simples Nacional

| PERÍODO | RECEITA TOTAL | ACUMULADO | ALÍQUOTA | SIMPLES NACIONAL |
|---------|---------------|-----------|----------|------------------|
| JANEIRO | 936,66 | 11.239,92 | 2,75% | 25,76 |

| | | | | |
|--------------|-------------------|------------|-------|-----------------|
| FEVEREIRO | 92.666,91 | 11.239,92 | 2,75% | 2.548,34 |
| MARÇO | 34.433,03 | 561.621,42 | 3,69% | 1.270,58 |
| ABRIL | 458,15 | 512.146,40 | 3,33% | 15,26 |
| MAIO | 97.164,26 | 385.484,25 | 3,33% | 3.235,57 |
| JUNHO | 670,18 | 234.293,78 | 2,75% | 18,43 |
| JULHO | 3.833,55 | 452.658,38 | 3,33% | 127,66 |
| AGOSTO | 301,68 | 394.564,70 | 3,33% | 10,05 |
| SETEMBRO | 53.711,64 | 6.202,85 | 2,75% | 1.477,07 |
| OUTUBRO | 3.675,21 | 378.901,41 | 3,33% | 122,38 |
| NOVEMBRO | 18.723,87 | 345.421,52 | 2,75% | 514,91 |
| DEZEMBRO | 0,00 | 334.445,61 | 2,75% | 0,00 |
| TOTAL | 306.575,14 | | | 9.366,00 |

Fonte: Dados da empresa, 2016.

Nesta modalidade tributária, foram deduzidos da receita operacional bruta as contribuições do Simples Nacional e também os custos dos produtos vendidos, chegando ao resultado líquido do exercício de R\$ 34.666,17.

Tabela 7 - Demonstração do Resultado Simples Nacional

| Demonstração do Resultado do Exercício | |
|---|-------------------|
| (+) Receita Operacional Bruta | 306.575,14 |
| (+) Soja | 222.983,90 |
| (+) Trigo | 56.315,72 |
| (+) Milho | 27.275,52 |
| (=) Deduções de Venda | 9.366,00 |
| (-) Simples Nacional | 9.366,00 |
| (=) Receita Operacional Líquida | 297.209,14 |
| (=) Custos dos Produtos Vendidos | 262.542,97 |
| (-) Insumos agrícolas | 139.599,00 |
| (-) Combustível | 49.893,00 |
| (-) Depreciação de Máquinas | 34.000,00 |
| (-) Manutenção e reparos | 8.251,02 |
| (-) Água e energia | 1.800,00 |
| (-) Outras despesas | 9.000,00 |
| (-) Folha de Pagamento | 18.399,95 |
| (-) FGTS | 1.600,00 |
| (=) Resultado Líquido do Exercício | 34.666,17 |
| Carga Tributária 2016 | 10.966,00 |

Fonte: Dados da empresa, 2016.

Tributado pelo Simples Nacional o produtor pagaria um total de R\$ 10.966,00 reais em impostos.

Por meio dos dados analisados chegou-se ao demonstrativo de que a forma tributária pelo Simples Nacional apresenta um menor montante de tributos a serem pagos pelo produtor em relação a sua atual forma tributária pessoa física, o que geraria uma economia fiscal de R\$ 2.074,59, este é portanto, o regime mais vantajoso.

Tabela 8 - Quadro comparativo

| REGIME TRIBUTÁRIO | TOTAL IMPOSTOS | | REGIME TRIBUTÁRIO | TOTAL IMPOSTOS | ECONOMIA/AUMENTO IMPOSTOS |
|-------------------|----------------|---|-------------------|----------------|---------------------------|
| PESSOA FÍSICA | R\$ 13.040,59 | X | LUCRO REAL | R\$ 16.107,56 | -R\$ 3.066,97 |
| | | | LUCRO PRESUMIDO | R\$ 13.773,91 | -R\$ 733,32 |
| | | | SIMPLES NACIONAL | R\$ 10.966,00 | R\$ 2.074,59 |

Fonte: Dados da empresa, 2016.

Os demais regimes, na atual condição do agricultor são menos atrativos e de acordo com as finalidades da contabilidade tributária, ele deve optar pelo que lhe for menos oneroso seguindo o que determina a legislação.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em virtude dos fatos mencionados a atividade agrícola tem se destacado na economia, dessa forma, faz-se cada vez mais necessário o uso das ferramentas contábeis para maior controle e legitimação das ocorrências.

Tendo em vista que a contabilidade é primordial para o sucesso das empresas, foi aplicado um estudo referente a carga tributária em uma propriedade rural, que até o presente momento vem sendo tributada na forma pessoa física.

Através da análise dos dados foi possível verificar qual a forma tributária mais vantajosa para o agricultor no ano de 2016, objetivo este que se cumpre com os resultados obtidos.

O produtor pode atingir uma economia tributária caso faça opção pelo regime do Simples Nacional do total de R\$ 2.074,59, valor este que poderia ser revertido em melhorias e investimentos em sua propriedade. As outras formas jurídicas, o Lucro Real e Presumido, são menos atrativas, pois incorre uma carga mais onerosa o que pode fazer com que sua lucratividade seja afetada.



Conclui-se que com o uso da contabilidade como ferramenta nas tomadas de decisões, pode-se melhorar os resultados na atividade rural, tanto para pessoas físicas quanto para empresas, mantendo sua empresa com saúde financeira. Torna-se evidente que a economia de impostos é um benefício proporcionado pela contabilidade tributária.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria et al. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CONTABILIZEI. Disponível em:

<<https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/anexo-1-simples-nacional>>. Acesso em: 05 out. 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade Rural*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DEEPASK. Disponível em: <<http://www.deepask.com/goes?page=capanema/PR-Agricultura:-Confira-a-producao-agricola-e-a-area-plantada-no-seu-municipio>>. Acesso em: 17 mai. 2017.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Contabilidade Tributária*. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FGTS. Disponível em:

<<http://www.fgts.gov.br/>>. Acesso em: 29 set. 2017.

IPARDES. Disponível em:

<<http://www.ipardes.gov.br/cadernos/MontaCadPdf1.php?Municipio=85760>>. Acesso em: 17 mai. 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. *Introdução à teoria da contabilidade*. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, José Carlos. *Contabilidade Rural*. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Luis Martins de et al. *Manual de Contabilidade Tributária*. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PORTAL TRIBUTÁRIO. Disponível em:

<<http://www.portaltributario.com.br/artigos/planejamento.htm>>. Acesso em: 12 set. 2017.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA CASA CIVIL. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.925.htm>. Acesso em: 05 out. 2017.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA CASA CIVIL. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112865.htm>. Acesso em: 05 out. 2017.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA CASA CIVIL. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 jul. 2017.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA CASA CIVIL. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em 12 jul. 2017.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA CASA CIVIL. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8315.htm>. Acesso em 12 jul. 2017.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA CASA CIVIL. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8213cons.htm>. Acesso em 15 ago. 2017.