

ESTUDO DOS INCENTIVOS FISCAIS NO CONDOMÍNIO OU CONSÓRCIO RURAL E OS REFLEXOS NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS¹

CLANDIO EVANGELHO COSTA & PAULO SÉRGIO ALVES DA COSTA²
PEDRO EINSTEIN DOS SANTOS ANCELES³

Resumo

O Artigo busca o debate referente à implementação e normatização da Medida Provisória 2.183/56 de 24 de agosto de 2001 que criou a possibilidade de formação e regularização de uma figura jurídica por quotas de responsabilidade limitada no setor primário. Procura incentivar, também, a associação de trabalhadores rurais, que primam por objetivos comuns, como melhoria das condições da manutenção da atividade por eles exercida e de grande relevância na economia nacional. Aborda ainda, o aproveitamento de incentivos fiscais inerentes à atividade rural, no tocante à aquisição de ativos permanentes de produção e a liberalidade de compensação de prejuízos fiscais de exercícios contábeis anteriores. A MP denomina a figura jurídica como Condomínio ou Consórcio Rural, na qual traz um conceito diferenciado de Condomínio e de Consórcio, este originalmente conceituado pela Lei 6.404/76 (lei das S/A), tratando-os desta forma como uma pessoa jurídica, passiva de contabilização e tributação como tal. Neste contexto, são consideradas as alterações inerentes a este tipo societário com o Novo Código Civil, as quais esclareceram determinados conceitos. Através da simulação de dados, efetuamos um comparativo entre estruturas jurídicas de idêntica situação patrimonial e financeira, constatando-se significativa vantagem, nos moldes estudados, na estrutura incentivada, em relação ao IRPJ e CSLL, no exercício financeiro com aproveitamento de tais incentivos, permanecendo a COFINS e o PIS/PASEP, inalterados devido a não existirem, até o momento, incentivos fiscais que os influenciem, na atividade rural. Discutindo a sincronia entre a contabilidade rural e a tributária, no tocante à atualização, tanto no que rege a legislação, às técnicas contábeis, como à atualização do profissional contábil, na conscientização e visão gerencial, de aplicação de benefícios disponíveis à tal atividade, enquadrando-se assim na economia tributária, beneficiando a entidade, sem incorrer em evasão fiscal; valorizando com isso a presença do contador como agente de transformação social, responsável por um controle gerencial e não apenas escriturário, mas sim de fonte essencial de consultoria.

Palavras Chave: incentivos fiscais - rural, legislação federal, associações de trabalhadores.

Abstract

The Article looks for the debate regarding the implementation and normative of the Temporary Measure 2.183/56 of August 24, 2001 that created the formation possibility and to regularize of a juridical illustration for shares of limited responsibility in the primary section. He/she tries to motivate, also, the rural workers' association, that you/they excel for common objectives, as improvement of the conditions of the maintenance of the activity for them exercised and of great relevance in the national economy. He/she still approaches, the use of inherent fiscal incentives the rural activity, concerning the acquisition of permanent assets of production and the liberality of compensation of fiscal damages of previous accounting exercises. MP denominates the juridical illustration as Condominium or Rural Consortium, in the which brings a differentiated concept of Condominium and of Consortium, this originally considered by the Law 6.404/76 (law of S/A), treating them this way as a legal entity, passive of accountancy and taxation as such. In this context, the inherent alterations are considered to this type societário with the New Civil Code, which explained certain concepts. Through the simulation of data, we made a comparative one among juridical structures of identical patrimonial and financial situation, being verified significant advantage, in the studied molds, in the motivated structure, in relation to IRPJ and CSLL, in the financial exercise with use of such incentives, staying COFINS and PIS/PASEP, unaffected due to they exist not, until the moment, fiscal incentives that influence them, in the rural activity. Discussing the sincronia between the rural accounting and the tax, in the regarding the updating, so much in what it governs the legislation, to the accounting techniques, as to the accounting professional's updating, in the understanding and managerial vision, of application of available benefits to the such activity, being framed like this in the tax economy, benefiting the entity, without incurring in fiscal escape; valuing with that the accountant's presence as agent of social transformation, responsible for a managerial control and not just clerk, but essential source of consultancy.

Words Key: fiscal incentives - rural, federal legislation, workers' associations.

¹ Trabalho de Graduação em Ciências Contábeis - UFMS

² Bacharéis em Ciências Contábeis

³ Professor Orientador

Introdução

O processo de modernização e o constante avanço na forma de produção e comercialização de produtos, forçaram as empresas comerciais a procurar uma nova organização. Na atividade rural, não poderia ser diferente, visto que a modernização e a mecanização das atividades desenvolvidas no campo, vêm a cada ano aperfeiçoando a produção, principalmente quanto à uniformidade na apuração dos resultados e sugerindo a implementação de processos gerenciais específicos para as propriedades rurais. Esse processo conduz a formação de associações de produtores, com finalidade do racional desenvolvimento extrativo agrícola, pecuário ou agro-industrial e a ampliação do sistema cooperativo, bem como outras modalidades associativas e societárias que objetivem a democratização do capital.

Neste processo, surgem as figuras da empresa e do empresário rural. Este exerce profissionalmente atividade econômica organizada, sendo responsável pela produção e visando lucro em local adequado, para tal atividade. A partir desse momento, o produtor rural busca associações, parcerias, condomínios e cooperativas com o objetivo de alcançar resultados em conjunto, algo que individualmente seria extremamente oneroso, ou até mesmo inviável.

A tributação do resultado da atividade exercida pelo produtor rural, tanto pessoa física quanto jurídica, tem seu embasamento e fundamentação de procedimentos na lei 8.023/90. Esses incentivos foram analisados em sua amplitude, na forma de pessoa jurídica, haja vista o disposto na Medida Provisória nº 2.183/56 de 24 de agosto de 2001, que cria as figuras jurídicas do Condomínio ou Consórcio Rural, onde os produtores rurais poderão constituir entidades societárias por cotas visando à democratização do capital. Verifica-se que os novos institutos jurídicos criados estão por merecer uma regulamentação normativa para explicitar o seu conteúdo e operacionalização, mesmo porque essas excederiam aos conceitos originalmente acei-

tos, dos quais o condomínio, por exemplo, representaria conjunto de pessoas físicas que tratariam de um bem a estar comum, sem perderem a qualidade de pessoas físicas.

Dessa forma, o condomínio/consórcio rural estaria à disposição para ser estudado como pessoa jurídica, sugerindo tratamentos jurídicos diferenciados por serem atividades tipicamente rurais estruturadas em figuras jurídicas até então inaplicáveis no setor primário, no qual fomenta o aperfeiçoamento e a ampliação de suas atividades fundamentadas em benefícios e incentivos fiscais, que resumidamente são isenções ou vantagens tributárias concedidas por lei, ou seja, pela administração pública federal, com a finalidade de estimular a produção, e equilibrar o desenvolvimento socioeconômico dentre as várias regiões do país.

1 - Atividade Rural em Geral

Conceitua-se atividade rural, o conjunto de práticas desenvolvidas na zona rural, sejam de cunho agrícola, extrativo ou pecuário. Atividades essas, que visam ao lucro e ao desenvolvimento do produtor, propriedade / família, bem como região na qual encontram-se inseridos.

A atividade rural é subdividida, para todos os fins, em principais e acessórias, sendo a primeira o cultivo de vegetais e criação de animais, podendo-se qualificar como sendo de produção. As criações de animais não podem ser consideradas apenas como a criação de gado bovino, ovino, suíno etc, mas também aquelas criações de outras espécies de animais que, de alguma forma, direta ou indiretamente, atendam às exigências humanas de consumo alimentar. Já a atividade acessória tem por base àquelas destinadas à transformação e venda dos produtos decorrentes da atividade principal; atividades essas, que não são propriamente de produção, ou seja, de realização de um produto orgânico através dos recursos oferecidos pela natureza, mas que estão, de alguma forma, ligadas a uma atividade deste

tipo, devem ser consideradas como acessórias e conexas àquelas.

Logo, o termo atividade rural remete à produção, renda e desenvolvimento econômico vinculado ao setor agropecuário.

2 - Empresa Rural

A definição de empresa propriamente dita remete à idéia de atividade organizada como produção de bens e/ou serviços visando obtenção de lucro e realizando mediação. Tratando-se de uma empresa rural, essas atividades de produção direcionam-se à criação de gado, à culturas agrícolas e seus derivados, os quais poderão ser explorados por outras empresas, estas não rurais e sediadas nos limites urbanos. Desta forma, a empresa rural destina-se e preocupa-se com a criação, acompanhamento e desenvolvimento de rebanhos, visando produção de carnes, leite, lã etc, assim como a produção de hortifrutigranjeiros e cultivos agrícolas de arroz, trigo e soja, por exemplo. Alguns autores definem empresa rural como sendo:

A empresa rural é uma organização dedicada e destinada a uma atividade no campo, formada pelo conjunto de bens e pessoas que visam à lucratividade, manipulando os elementos dos fatores de produção – terra, capital e trabalho.

3 - Empresário Rural

Há algumas décadas, o homem do campo, que originalmente convivia com técnicas rudimentares de cultivo e criação de animais em sua propriedade, trabalhando apenas com intuito de subsistência, talvez por falta de recursos financeiros e conseqüentemente tecnológicos, obrigou-se a manter uma visão restrita e estática. Os pequenos e médios produtores não tinham intencionado sua atividade como negócio. Na atualidade, o trabalho em conjunto, alternativa encontrada em meio às dificuldades e que apresentava benefícios coletivos, impulsionou o surgimento de pequenas cooperativas, associações, parcerias e condomínios rurais, formados por pessoas físicas. Nesse contexto, começa a evidenciar-se o

intuito de apuração de lucro, a necessidade de organização, e logo, a tendência ao gerenciamento, surgindo nesse momento a figura do empresário rural.

Conforme dispõe o Novo Código Civil, no seus arts. 970, 971, 984 e 985 apresentam nas disposições gerais sobre empresário:

O empresário rural receberá tratamento legal diferenciado no que se refere a sua inscrição como tal e os efeitos conseqüentes, com o objetivo de favorecê-lo. Tal empresário ao exercer a atividade profissional poderá requerer sua inscrição junto ao Registro Público de Empresas, ficando, a partir desse momento, equiparado para todos os efeitos à sociedade empresária, sem desconsiderar os tratamentos diferenciados tipicamente relacionados à atividade rural.

Considerar-se-á empresário rural aquele responsável pelo gerenciamento dos recursos naturais, financeiros, técnicos etc, ligados à produção de bens e serviços, oriundos do setor primário de produção, exercendo tal atividade de forma organizada, buscando o aperfeiçoamento e gerenciamento constante de suas atividades, visando ao lucro e desenvolvimento regionais, agindo como fator de transformação social e reorganização econômica de um importante setor da economia nacional.

4 - Condomínios e Associações Rurais Existentes

São estruturas formadas por produtores rurais, pessoas físicas que trabalham em conjunto com o objetivo de alcançar melhores resultados, partilhando riscos e lucros em comum. O condomínio rural não se confunde com a Parceria, pois no Condomínio os participantes são proprietários de seus imóveis que se unem com objetivo específico, prazos determinados, regidos por condições e cláusulas contratuais. As pessoas que partilham resultados dessas atividades permanecem como pessoas físicas, existin-

do um condomínio de bens entre elas. Já na Parceria, há o objetivo de cultivo da terra ou a criação de animais, existindo um prazo mínimo de permanência contratual, e os parceiros não necessitam, obrigatoriamente de serem proprietários.

4.1 - Condomínio / Consórcio Rural – Novas figuras jurídicas.

Com o advento dessa norma jurídica, enfatizado no art. 14 §1º e §2º, da Medida Provisória nº 2.183/56 de 24 de Agosto de 2001, formalizou-se a possibilidade da criação do condomínio rural, até então uma estrutura formada por pessoas físicas, proprietários rurais, em uma sociedade legalmente organizada e registrada na junta comercial. Tal sociedade, uma vez concretizada, passará a usufruir benefícios legais das entidades, das sociedades regulares, como a garantia de recebimento de créditos por solicitação de concordata ou falência de seus credores. Procurará assim, ressarcir-se de eventuais prejuízos, que na forma de pessoa física sem a garantia de uma nota promissória seria inquestionável, sendo reciprocamente válido e podendo, por exemplo, valer-se de pedido de concordata preventiva e ainda, beneficiar-se de incentivos fiscais da atividade rural, tendo em vista ser uma sociedade de movimentação e exploração produtiva tipicamente agropecuária.

Em seu art. 14, a Medida Provisória nº 2.183/56 de 24 de agosto de 2001 define que:

O Poder Público facilitará e prestigiará a criação e a expansão de associações de pessoas físicas e jurídicas que tenham por finalidade o racional desenvolvimento extrativo agrícola, pecuário ou agroindustrial, e promoverá a ampliação do sistema cooperativo, bem como de outras modalidades associativas e societárias que objetivem a democratização do capital.

§ 1º Para a implementação dos objetivos referidos neste artigo, os agricultores e trabalhadores rurais poderão constituir entidades societárias por cotas, em forma consorcial ou condominial, com a denominação de 'consórcio' ou 'condomínio', nos termos dos arts. 3 e 6 desta Lei.

§ 2º Os atos constitutivos dessas sociedades deverão ser arquivados na Junta Comercial, quando elas praticarem atos de comércio e no Cartório de Registro das Pessoas Jurídicas, quando não envolver essa atividade.(NR)

A definição de condomínio ou consórcio rural, estruturado na forma de pessoa jurídica e enquadrado como uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada, remete à formação de estruturas até então inexistentes ao condomínio rural tradicional, como é o caso da necessidade da criação de um capital social, devidamente constituído, subscrito e integralizado, conforme a legislação societária em vigor no Brasil. Surge, agregada a essa forma de sociedade rural, a necessidade de formação e registro de um contrato social, no qual é definida a natureza social, ou seja, "de pessoas" ou "de capitais", tendo em vista o conceito a seguir, onde é definida e juridicamente destacada a sociedade por cotas de responsabilidade limitada.

A estrutura jurídica condomínio/consórcio rural, por tornar-se uma entidade com fins lucrativos, logicamente terá que obedecer aos princípios básicos de contabilidade, como o da entidade, da continuidade, da oportunidade, do registro pelo valor original, da atualização monetária, da competência e da prudência. Assim como, enquadrar-se nas condições e necessidades de escrituração contábil e fiscal, base para as diversas demonstrações financeiras. Evidencia-se dessa forma, uma evolução na visão produtiva no setor primária, onde o produtor rural encara a atividade do campo como um negócio, buscando continuamente aperfeiçoamento, recursos e gerenciamento, tendo a oportunidade de beneficiar-se, apesar de ser uma "limitada", de tratamento diferenciado sobre as demais, como é o caso da

ausência da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais e a depreciação integral do bem imobilizado, como tratores e colheitadeiras, por exemplo, tendo em vista que tais benefícios são concedidos apenas para a atividade rural.

4.2 - Novas Formas de Sociedades Rurais

Apresenta-se, a partir deste momento, uma nova forma de concepção de estrutura administrativa na atividade rural, montando-se associações na forma de empresas limitadas com denominação de Condomínio ou Consórcio Rural, ficando essas obrigadas contabilmente, ou seja, deverão manter escrituração, livros contábeis e fiscais regulares, podendo usufruir benefícios fiscais, os quais somente poderão ser aproveitados por empresas que optarem pelo lucro real.

5 - Pessoa jurídica

Pessoas Jurídicas são entidades a que a lei empresta personalidade, isto é, são seres que atuam na vida jurídica com personalidade diversa da dos indivíduos que os compõem, capazes de serem sujeitos de direitos e obrigações na ordem civil. Apresenta-se assim, o conceito de pessoa jurídica, também denominada pessoa moral, civil, fictícia, incorporada, intelectual.

O Novo Código Civil, nos seus arts. 44 e 45 apresentam as disposições de pessoa jurídica, definindo:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

- I - as associações;
- II - as sociedades;
- III - as fundações.

Parágrafo único. As disposições concernentes às associações aplicam-se, subsidiariamente, às sociedades que são objeto do Livro II da Parte Especial deste Código.

Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo

registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

Parágrafo único. Decai em três anos o direito de anular a constituição das pessoas jurídicas de direito privado, por defeito do ato respectivo, contado o prazo da publicação de sua inscrição no registro.

5.1 - Pessoa jurídica que explora atividade rural

Ente personificado, incorpóreo, capaz de ser sujeito de direitos e obrigações de ordem civil, sendo sua personalidade diversa da dos indivíduos que a compõe.

Anceles, (2000, p.170), "a pessoa jurídica que explorar atividade rural determinará o imposto de renda com base no lucro real, por períodos de apuração trimestral, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro, 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei n.º 9.430/96, art. 1º)." A pessoa jurídica que exercer atividade rural e mantiver outra atividade além dessa, será considerada como atividade mista, e contabilmente deverá discriminar receitas, custos e despesas próprias da atividade rural, separadamente em relação às outras atividades. Além disso, serão controlados e apresentados de forma individualizados, os réditos contábeis e fiscais das atividades, constando tais fatos na escrituração do LALUR.

6 - Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada

Esta forma societária introduzida no direito brasileiro pelo Decreto nº 3.708 de 1919, considerava a responsabilidade dos sócios limitada subsidiariamente pelas obrigações sociais. Neste tipo societário os sócios respondem pelo valor faltante à integralização do capital social subscrito e tal limite é responsabilidade subsidiária entre os sócios. Logicamente, uma vez integralizado todo o capital social, nenhum dos sócios poderá sofrer retaliações no seu

patrimônio pessoal com fins de satisfazer credores da referida sociedade limitada. É uma sociedade regida por um contrato social, no qual devem constar diversas cláusulas, que limitem a importância do capital social à responsabilidade dos sócios, sendo essa cláusula específica, visto que na sua ausência, os sócios responderão ilimitadamente pelas obrigações sociais.

Pinho e Nascimento (1984, p. 294) definem a Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada: "É aquela formada por duas ou mais pessoas, assumindo todas, de forma subsidiária, responsabilidade solidária pelo total do capital social".

Cada sociedade limitada, será na realidade "de pessoas" ou "de capital", dependendo do enquadramento previsto no contrato social em uma das categorias. Será "de pessoas", a sociedade limitada em cujo contrato social, haja cláusulas de conteúdo igual ao especificado no artigo 334 do Ccom, ou seja, que condicione a cessão de cotas sociais à anuência dos demais quotistas, indicando, assim, que a sociedade será personalista e haverá impenhorabilidade das cotas dos sócios, podendo a morte de um dos sócios provocar a dissolução da mesma, caso o contrato social não estipular cláusulas que contemplem tal questão. Já na "de capitais", o sócio poderá vender suas cotas a quem dê interesse pelas mesmas sem a necessidade da anuência dos demais sócios. Desta forma, verifica-se que a sociedade de pessoas em uma estrutura jurídica dependerá da concordância dos demais integrantes para a alteração do quadro societário, já a de capitais, dependerá basicamente, do poder econômico do adquirente para aquisição das cotas e da participação societária realizar-se plenamente.

6.1 - Sociedade Limitada e o Novo Código Civil

Alguns itens significativos de alterações abordadas no Novo Código Civil serão ressaltados na busca de uma melhor interpretação e compreensão dos pontos que o

legislador procurou atingir. Muitas dessas alterações reformularão os conceitos tradicionais com a expectativa de ampliar, esclarecer e delimitar responsabilidades, autoridades, direitos e deveres das empresas que se enquadrarem nesta figura jurídica tradicional, e que atualmente busca atualização e aperfeiçoamento.

Com o Novo Código Civil, a sociedade limitada recebeu um conjunto de delimitações que vieram torná-la bem mais claro o seu entendimento, dentre os quais salientamos a seguir alguns comentários inerentes à essa sociedade limitada.

Dentre vários artigos relevantes, destaca o art. 1.052, que evidenciou melhor o fato do sócio, individualmente, possuir a responsabilidade limitada à sua cota, à sua parte no capital, ainda que antes disso, dever-se-á serem excutidos os bens da empresa, os quais sendo insuficientes, serão excutidas as cotas dos sócios, tendo estes como limitação de responsabilidade o capital, o qual deverá estar integralizado – o sócio ter pago a quota que subscrevera. Constatou-se assim que a sociedade como ente jurídico não é limitada sob o aspecto de atividade, mas sim no tocante ao capital de cada sócio.

Conforme o art. 1053, ainda que bem regida a sociedade limitada pelo novo Código Civil, caso haja alguma omissão por essa lei, será ela suprida pelas normas próprias à sociedade simples (arts. 1000 a 1.041 do novo Código Civil), não existindo diferenças muito sensíveis entre ambos modelos de sociedade;

No art. 1.054, verifica-se que na elaboração do contrato social existe uma peculiaridade, pois fica permitido à sociedade por cotas ter razão social, podendo também instituir-se como firma, sinalizando assim um direcionamento às novas figuras jurídicas, criadas pela MP nº 2.183/01;

Conforme art. 1.056, a quota é indivisível, no entanto podendo ser transferida parcialmente, isto é, há a possibilidade de um sócio transferir a metade de sua quota para certa pessoa e a outra metade para outra. Podendo-se ter vários possui-

dores para uma mesma quota (hipótese de falecimento de sócio, deixando sua quota para vários herdeiros), deverá haver apenas um representante da quota citada, traduzindo-se em um só voto. No caso esta quota, formada por um condomínio não possuir integralização completa, todos os condôminos responderão solidariamente pela referida integralização;

Outro aspecto interessante, conforme art. 1.057, é a possibilidade de um sócio transferir sua quota a terceiro, ainda que haja discordância entre os sócios, o que anteriormente não se aplicaria, devendo com o N.C.C. a concordância dos sócios detentores de mais de 25% do capital social. Ainda assim, caso o contrato social disponha de forma diferente, deverá ser este obedecido;

Mediante o art. 1.058, no caso de um sócio não integralizar sua quota da sociedade, os demais sócios poderão excluir o sócio faltoso, ficando com a quota que ele subscreeva. E, caso tenha havido pagamento parcial dessa quota, o dinheiro lhe será devolvido, descontando-se comissões por sua falta – sendo chamado remisso (inadimplente), o que poderá, por outro lado, levar os sócios a processá-lo, buscando-se que o faltoso cumpra com sua obrigação, que é a integralização da quota subscrita;

Os arts. 1.066 a 1.070 tratam do conselho fiscal, o qual é órgão de fiscalização, devendo os integrantes desse conselho serem remunerados, não sendo “pro labore” nem salário. A empresa de tamanho reduzido não poderá arcar com os gastos, que são consideráveis, talvez, por isso, não constando ainda, nesse tipo de sociedade, a criação desse órgão. É de competência do conselho fiscal: examinar a situação patrimonial da empresa e apresentar respectivo relatório, além de elaborar pareceres sobre as operações empresariais, envolver conhecimentos especializados, principalmente contábeis.

Os arts. 1.071 a 1.080 discorrem principalmente sobre as deliberações dos sócios, os quais obedecido o disposto no art. 1.010, serão tomados em assembléia ou em reunião, deixando-se a cargo do contrato

social a aplicabilidade desses dois tipos, dependendo do que estiver disposto no contrato social sobre a reunião ou a assembléia para certas deliberações. As decisões tomadas pelos sócios em reunião ou assembléia são soberanas, valendo para os demais sócios que não comparecerem as mesmas, ou votado contrário à maioria. No caso da assembléia, esta deverá ser lavrada em livro específico, sendo assim criada pela nova lei mais um livro obrigatório e novo registro, adicionando-se ao total de encargos na Junta Comercial, tendendo a serem pouco onerosos, se for considerado o número reduzido de integrantes deste modelo societário. Vale frisar que o Novo Código Civil não discrimina a assembléia, quanto a esta ser geral ou ordinária, como acontece na S/A, porém é exigido pelo menos que haja uma reunião por ano, voltada ao exame do exercício anterior, e pela lei, não sendo vedada a possibilidade de uma outra ou mais reuniões. Havendo advertência observada na lei pelos arts. 1.072 e 1.079, discriminando que no caso de a sociedade limitada possuir mais de dez sócios, as decisões deverão ser tomadas em assembléia e não em reunião.

O aumento ou redução do capital é observado nos arts. 1.081 ao 1.084, tendo como condição precípua que as quotas estejam integralizadas, pagas totalmente. O aumento do capital é por meio de alteração do contrato social, sendo este firmado no órgão competente, dando preferência aos sócios atuais, quanto à participação desse aumento (idem à S/A, conforme art. 171 da Lei das S/A). Se houver redução, conforme previsto no art. 1.082, no caso do capital ser demais para o volume de atividades da empresa, ou se houver perdas no exercício das atividades, o capital será diminuído proporcionalmente às quotas dos sócios.

Outro aspecto é quanto à possibilidade jurídica de expulsão de um ou mais sócios da sociedade, devido a esse ser dono desta. Havendo, no entanto, a possibilidade legal no caso de esse sócio apresentar-se nocivo, deverá haver representação de sócios detentores de mais da metade do capital, favoráveis a essa expulsão, além dessa

possibilidade de exclusão estar formalizada em cláusula do contrato social. Além disso, será convocada uma assembléia, dando possibilidade de defesa se quiser, e confirmando-se a exclusão, deverá ser alterado o contrato social e devidamente confirmado tais atos constitutivos no registro da sociedade na Junta Comercial. A quota do excluído será paga em dinheiro em até 90 dias da liquidação, ou conforme acordo. Para isso o capital sofrerá redução, ou não, caso os demais sócios supram o valor da quota. Sendo assim, a exclusão do sócio não o libera da responsabilidade pelas obrigações anteriores até dois anos após sua exclusão ter sido averbada.

7 - Consórcio conforme a Lei nº 6.404/76

A Lei nº 6.404/76, Sociedades Anônimas, quanto ao que se refere a Consórcio define no seu art. 278 e § 1º, que:

As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste capítulo. § 1º - O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas nos respectivos contratos, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

Salienta-se, no entanto, que a Medida Provisória nº 2.183/56 de 24 de Agosto de 2001, traz um enfoque diferenciado do tradicional conceito de Consórcio, tratando-o como pessoa jurídica e definindo-o como Condomínio ou Consórcio, desta forma, presumindo-se um tratamento jurídico diferenciado daqueles.

8 - Incentivos Fiscais

Conforme, Diniz (1998, p. 803):

Representam fatores de promoção do desenvolvimento econômico, consistindo em isenções ou vantagens tributárias concedidas por lei pela Administração Pública Federal, com o escopo de estimular certas

atividades culturais, econômicas, sociais, etc., para a obtenção do equilíbrio do desenvolvimento sócio econômico entre as várias regiões do Brasil.

9 - A Legislação Tributária e Incentivos Fiscais na atividade rural

São benefícios que a legislação concede ao produtor rural, sob forma de isenção ou vantagens tributárias concedidas pelo governo federal com a finalidade de estimular a atividade econômica, buscando o equilíbrio socioeconômico regional, promovendo desta forma, o desenvolvimento da produção agropecuária das propriedades organizadas e produtivas. Assim, a Instrução Normativa nº 257/02 que regulamenta as Leis nº 8.023/90 e nº 9.249/95, estabeleceu no seu art. 17 § 1º, 2º e 3º que:

Não se aplica o limite de trinta por cento de que trata o art. 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, à compensação dos prejuízos fiscais decorrentes da atividade rural, com lucro real da mesma atividade, observado o disposto no art. 24.

§ 1º O prejuízo fiscal da atividade rural a ser compensado é o apurado na demonstração do lucro real transcrita no LALUR.

§ 2º O prejuízo fiscal da atividade rural determinado no período de apuração poderá ser compensado com o lucro real das demais atividades apurado no mesmo período, sem limite.

§ 3º Aplicam-se as disposições previstas para as demais pessoas jurídicas à compensação dos prejuízos fiscais das demais atividades, e os da atividade rural com lucro real de outra atividade, determinado em período subsequente.

Tal instrução normativa regulamenta benefícios para pessoas jurídicas, formalmente organizadas e que tenham sua tributação realizada pelo lucro real, destacando-se assim uma das vantagens das empresas trabalharem esta modalidade de tratamento.

9.1 - Depreciação

Naturalmente, com o passar do tempo, o uso constante e o surgimento de novas tecnologias acabam por sofrer modificações que afetam as características originais e abalam sua capacidade de produção, ou mesmo, são superadas pelo avanço das tecnologias, constantemente atualizadas. A depreciação de maquinários está relacionada diretamente à atividade a ser desempenhada pelos mesmos, sendo esta sugerida pelo fabricante na forma de taxas.

9.2 - Depreciação Acelerada Incentivada

Existem setores produtivos que necessitam de um empenho constante das máquinas, causando, dessa forma, uma redução ainda maior na sua vida útil.

Evidencia-se, nesse momento, a intenção governamental de incentivar a modernização constante dos maquinários e equipamentos utilizados diretamente na produção nacional, principalmente no setor primário, tendo por objetivo o aumento da eficiência e eficácia nos resultados.

A base legal para o beneficiamento empresarial dos incentivos ou benefícios fiscais é definida e direcionada somente àquelas empresas que trabalham, em âmbito fiscal, com a tributação pelo Lucro Real, não sendo admitido, portanto, tributação incentivada para empresas contabilizadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado. Tratar-se-á, no presente estudo, a estrutura do Condomínio/Consórcio Rural na forma de Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada tributada pelo lucro real e suas modalidades, como o balanço de suspensão / redução e estimativas. O enfoque dessa forma estará detido aos incentivos fiscais em tal estrutura na atividade rural.

9.3 - Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ

São os valores cobrados pelo governo federal às pessoas jurídicas e a estas equi-

paradas, baseado em determinado percentual aplicado sobre as receitas auferidas com a atividade exercida, na utilização da personalidade jurídica, no período base considerado pela Receita Federal.

A tributação do IRPJ poderá ser apurada em várias modalidades, com base no Lucro Real, Presumido, ou Arbitrado. Todas trazem consigo regras, formas de cálculo, permissões e restrições nos seus tratamentos. Deteremos-nos apenas no Lucro Real, por ser esta forma a única que permite o aproveitamento, pela entidade, dos incentivos fiscais, objeto deste estudo, onde buscamos a análise de seus reflexos nos resultados econômico - financeiros do condomínio ou consórcio rural.

10 - Lucro Real

O lucro real tem por definição o resultado exercício contábil de um período determinado devidamente ajustado por adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do imposto de renda. Tem por objetivo a definição do que realmente foi obtido de resultado positivo ou negativo a ser tributado ou não. É controlado e ajustado, com valores resultantes dos exercícios, extracontabilmente no Livro de Apuração do Lucro Real - (LALUR), constando de duas partes com igual quantidade de folhas, apresentadas em apenas um volume. Sendo a parte "A" destinada aos lançamentos de ajustes ao lucro líquido do período, com suas adições, exclusões e compensações; e a parte "B", destinada exclusivamente ao controle de valores que não sejam apresentados na escrituração comercial, mas devendo influenciar na apuração de lucro real para períodos futuros, os quais deverão ser apurados e acompanhados, sendo o Lucro real trimestralmente estimado, com opção anual e tendo o Balanço de suspensão / redução como forma de ajuste dos cálculos das estimativas.

10.1 - A Estimativa

Os valores estimados e recolhidos pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro

real serão compensados pelo imposto de renda, em 31 de dezembro do referido ano e deverão ser contabilizados durante o referido período em uma conta classificada no ativo circulante da empresa e serão ajustados quando do encerramento exercício. São realizados cálculos de 9% na base receita bruta de mercadorias e 32% sobre serviços, onde no montante, resultante de tais cálculos é aplicada uma alíquota de 15% e pago no mês de cálculo, sendo obrigatório a formulação de balanços/ balancetes referente ao mês que se deseja suspender ou reduzir o pagamento, por se constatar o pagamento já realizado a maior. Tendo estes demonstrativos apenas valor para o BSR e sem valor na contabilidade.

10.2 - Balanço de Suspensão / Redução

O Balanço/ balancete de suspensão ou redução tem por objetivo ajustar o cálculo do IRPJ, a fim de reduzi-lo ou até mesmo suspender o seu pagamento. A pessoa jurídica rural também poderá fazer uso, desta forma, de controle dos valores pagos e a pagar mensalmente, desde que, para isso, tenha montado um demonstrativo das operações realizadas que comprovem o pagamento maior ou equivalente ao devido no mês, e, já pago, estes demonstrativos são balancetes mensais que deverão ser transcritos no Livro Diário e deverão abranger os resultados apurados no ano-calendário que englobe o mês de janeiro (ou o início das atividades) e o mês o qual a empresa deseja suspender ou reduzir o pagamento que será determinado sobre uma base de cálculo estimada. É importante ressaltar que estes balancetes destinam-se apenas para este fim e a cada mês que se deseje suspender ou reduzir tais pagamentos, dever-se-á levantar um novo demonstrativo.

11 - Contribuição Social sobre o Lucro Real

Na atividade rural / PJ, a CSLL, torna-se, quando auferidos os rendimentos,

ganhos e lucros, uma obrigação o seu recolhimento aos cofres públicos. Possui a base de cálculo estipulada por lei que define o fato gerador como sendo a data do faturamento / receita bruta mensal.

11.1 - Quanto à apuração da CSLL com tributação pelo Lucro Real

A empresa exploradora da atividade rural tributada pelo lucro real terá como base de cálculo o resultado ajustado da cada período de apuração trimestral encerrado em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário também ser calculado de forma anual como opção. A lei 9.316/96 no seu art. 1º define a indedutibilidade da CSLL para fins de apuração do lucro real e sua própria base de cálculo. As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, a partir de 01 de janeiro de 2000, terão a base de cálculo da CSLL determinada tomando-se o resultado contábil antes das provisões para IRPJ e CSLL.

No caso das pessoas jurídicas rurais adquirirem bens destinados à produção agrícola, poderão essas deduzirem o valor referente a esses bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, no ano de sua aquisição, na apuração da base de cálculo da CSLL, conforme art. 52 da L. N. SRF nº 93/97. Isso ocorre através do cálculo a taxa normal referente ao ano de aquisição (escriturado ao longo do período de apuração da CSLL, podendo ser anual, ou trimestral – a partir de 1997), sendo registrada na escrituração comercial, e excluindo-se a diferença do valor integral para fins de apuração da base de cálculo da CSLL – própria da atividade rural.

No período de apuração, logo após ao de aquisição do bem anteriormente citado, deverá ser adicionado à base de cálculo da CSLL, relacionada à atividade rural, o valor da depreciação normal registrado na contabilidade comercial naquele período.

Vale salientar que, no caso de ser apurado um resultado líquido negativo no ano de X2, de por exemplo (R\$ 92.000,00), a base de cálculo negativa da CSLL será de

(R\$ 80.000,00); bem como a aplicabilidade do incentivo da depreciação acelerada apenas para bens utilizados no processo produtivo rural, proibindo-se tal benefício caso tais bens estejam locados ou a serviço de terceiros.

12 - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

A Cofins, criada com a finalidade de financiamento à seguridade social, originou-se através da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, sendo calculada sobre o valor do faturamento mensal das pessoas jurídicas, conforme o inciso I do art. 195 da C.F.

A Cofins é calculada mensalmente mediante a aplicação de um percentual sobre total da receita da empresa. Esses valores são contabilizados pelo regime de competência, tendo como contrapartida uma conta de despesas redutora da conta de vendas no resultado. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive as empresas públicas, as sociedades de economia mista, suas subsidiárias, bem como as entidades financeiras e equiparadas são contribuintes formais.

A contrapartida do aumento do ativo em decorrência da atualização monetária dos estoques de produtos agrícolas, animais, extrativos destinados à venda, tanto em virtude do registro no estoque de crias nascidas no período base como pela avaliação do estoque a preço de mercado, embora constitua receita tributável pelo Imposto de Renda, não compõe a base de cálculo da Cofins.

13 - Programa Integração Social / Programa de Formação do Patrimônio dos Servidores Públicos

O Pis/Pasep define contribuição, a qual tem apuração mensal pelas pessoas jurídicas de direito privado, com base no faturamento do mês.

Definido como Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio dos Servidores Públicos, o PIS/PASEP é um instrumento de política para-fiscal de redistribuição de riquezas, constituído por recursos públicos e privados, envolvendo União, estados e municípios, tendo-se um percentual cabendo às empresas privadas. Tal contribuição é apurada mensalmente pelas pessoas jurídicas de direito privado, considerando suas equiparações, incluindo as empresas públicas e as sociedades de economia mista, com suas subsidiárias, tendo como base fundamental o lucro mensal.

14 - A Estrutura de Análise Utilizada

Analisamos uma mesma estrutura patrimonial e rédito, atividades rurais, usando incentivos fiscais em uma das estruturas e na outra não, a atividade rural estruturada como Condomínio ou Consórcio Rural Ltda. obterá consideráveis vantagens fiscais, quando da aquisição de ativos permanentes imobilizados, com o uso da depreciação acelerada incentivada, e no tocante à compensação de prejuízos fiscais de anos anteriores. Nos parâmetros estudados, as diferenças estão focalizadas no IRPJ e CSLL, onde a estrutura incentivada tem uma diminuição acentuada desta tributação no ano de aquisição de API de produção, já a Cofins e o PIS/Pasep, não são beneficiados por incentivos fiscais, não sofrendo alterações e com isso sendo indiferente incentivar ou não a entidade. Algo que gera discussões na possibilidade e viabilidade de uma implementação jurídica que venha a contemplá-las.

Conclusão

Esta pesquisa sugere a divulgação de oportunidades legais de aproveitamento dos incentivos fiscais aplicáveis à figura jurídica estabelecida pela Medida Provisória nº 2.183/56 de 24 de Agosto de 2001, direcionada à atividade rural, buscando,

desta forma, que o profissional contábil pratique a elisão fiscal⁴, na assistência ao empresário rural.

Tal estudo balizou-se na análise entre pessoas jurídicas, com a aplicação de incentivos fiscais e posteriormente ignorando-os. Tal comparativo revelou positiva influência nos resultados na estrutura jurídica incentivada, sendo escolhida para esse fim, a Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada e tendo como enfoque as comparações entre pessoas jurídicas, incentivadas e não incentivadas. Comprovou-se que para a mesma atividade rural, dentro dos patamares estudados, houve significativa influência dos incentivos fiscais, na tributação do Imposto de Renda, bem como da Contribuição Social, tendo em vista a aquisição de imobilizado e a depreciação acelerada e incentivada dos mesmos itens usados diretamente na produção.

Considerou-se também a ausência da trava dos 30% para compensação de prejuízos fiscais de anos anteriores oportunizaram o uso de tais benefícios na atividade rural e, nesta oportunidade, aplicados na figura jurídica, sugerida pela referida MP, balizaram a análise de tal situação na Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada, até então não explorada pelo setor primário.

Salienta-se, no entanto, que a Medida Provisória nº 2.183/56 de 24 de Agosto de 2001 traz um enfoque diferenciado do tradicional conceito de Consórcio, tratando-o como pessoa jurídica e definindo-o como Condomínio ou Consórcio, desta forma presumindo-se um tratamento jurídico diferenciado daqueles. Constata-se com isso, o surgimento oportuno da formalização de associações de trabalhadores rurais como pessoa jurídica, cuja atividade poderá, uma vez implementada e regularizada, fazer frente à produção e uso da terra de forma mais adequada, produtiva e racional, focalizando a atividade rural como um negócio lucrativo e organizado, promovendo a continuidade das atividades de produção e va-

lorizando um setor de grande relevância na economia nacional.

Dessa forma, a aplicação desse dispositivo jurídico vem favorecer a renovação continuada de imobilizados empregados na atividade rural, promovendo a implementação de uma mecanização moderna e de novas tecnologias no setor primário, proporcionando assim, uma melhora na produção, redução de custos de manutenção de maquinário e conseqüente aumento da produção e renda ao homem do campo.

Referências bibliográficas

ANCELES, Pedro Einstein dos Santos. *Manual de tributos da atividade rural*. São Paulo: Atlas, 2001.

BRASIL, Código Comercial / obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto e Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt.- 13 ed.- São Paulo: Saraiva, 1998.-(Legislação brasileira).

BRASIL, Constituição Federal, código civil, código do processo civil / organizador Yussef Said Cahali. 3. ed. ver. atual. e ampl.- São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

BRASIL, Decreto n. 59.566 de 14 de novembro de 1966. Regulamenta as Seções I, II e III do Capítulo IV do Título III da Lei n. 4.504 de 30 de novembro de 1964, Estatuto da Terra, o Capítulo III da Lei n.4.947, de 06 de Abril de 1966 e dá outras providências.

BRASIL, Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1979, dispõe sobre as sociedades por ações. 6 ed.- São Paulo: Atlas, 1999.

BRASIL, Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

⁴ Elisão Fiscal - Redução da Carga Tributária dentro da Legalidade

BRASIL, Medida Provisória n. 2.183/56 de 24 de agosto de 2001. Acresce e altera dispositivos do Decreto-Lei n. 3.365, de 21 de junho de 1941, das Leis n. 4.504, de 30 de novembro de 1964, 8.177, de 1 de março de 1991, 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e dá outras providências.

BRASIL, Instrução Normativa RF n. 257 de 11 de Dezembro de 2002. Dispões sobre a tributação dos resultados da atividade rural na apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade rural: uma abordagem decisória*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico* - São Paulo: Saraiva, 1998.

MARION, José Carlos. *Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária e imposto de renda pessoa jurídica*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

NEVES, Silverio das & VICECONTI, Paulo E. V. *Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras*. 9. ed. São Paulo: Frase, 2000.

PINHO, Rui Rubello & NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Instituições de direito público e privado: introdução ao estudo do direito: noções de ética profissional*. São Paulo : Atlas , 1984.

RIBEIRO, Osni Moura. *Contabilidade comercial fácil*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

ROQUE, Sebastião José. *Direito societário*. 2. ed. São Paulo: Ícone, 2002.