

Conversão de Tributação: Impactos da Conversão de Tributação no Caso de Arrendamento Rural

Tax Conversion: Impact of the conversion of taxation in the case of rural lease

Jociele Lemos de Castro

Pós-Graduanda do Curso de Especialização em Agronegócio
Tecnóloga em Agronegócio
Universidade Federal do Pampa Campus
Dom Pedrito, RS, Brasil
jocielepd@gmail.com

Kalú Schwaab

Doutoranda em Administração - UFSM
Mestra em Gestão de Organizações Públicas - UFSM
Especialista em Controladoria e Finanças – URCAMP
Bacharel em Administração
Dom Pedrito, RS, Brasil
kaluschwaab@unipampa.edu.br

RESUMO

No mercado brasileiro, a cada dia que passa, aumenta a procura pela maximização dos lucros e melhor aproveitamento dos recursos. Diante disto os produtores rurais vêm procurando formas de expandir seus negócios, transformando-se em empresários rurais, a partir deste contexto este estudo tem por objetivo apurar os impactos da conversão de tributação no caso de um contrato de arrendamento rural, pela perspectiva do arrendador (proprietário). Para isso, realizou-se a apuração dos tributos devidos considerando a conversão de pessoa física para jurídica. Apurou-se os tributos devidos, então, sob três perspectivas: como pessoa física, pessoa jurídica – lucro real e pessoa jurídica - lucro presumido, detalhando-os por meio de cálculos comparativos, buscando identificar qual a mais vantajosa para o arrendador. A pesquisa é considerada descritiva, quantitativa e configura-se em um estudo de caso. Conforme observado no estudo foi possível perceber que se o contribuinte optar por converter-se em pessoa jurídica e decidir tributar pelo lucro presumido, acarretará em um impacto de 45,81% de economia com valores arrecadados para a União.

Palavras-Chave: Formas de tributação, arrendamento rural, pessoa física, pessoa jurídica.

SUMMARY

In the Brazilian market, each time it passes, increase the demand for maximization of profits and better use of resources. (In English), through a financing agreement, please the Master market). For this, a calculation of the courts due considering a conversion from individual to legal is carried out. Taxes were then deducted, from three perspectives: as individual, legal entity - real profit and legal entity - presumed profit, detailing them by means of comparative calculations, seeking to identify which one is most advantageous for the lessor. The research is descriptive, quantitative and set-up in a case study. As observed in the study to talk to a

legal person and decide for presumed profit, will result in an impact of 45.81% of economy with amounts collected for the Union.

Key words: Forms of taxation, rural lease, individual, legal entity.

1 INTRODUÇÃO

O Produto Interno Bruto (PIB) do agronegócio brasileiro, estimado pelo Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (Cepea), da Esalq/USP, com o apoio financeiro da Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA), apresentou, de janeiro a dezembro de 2016 um crescimento de 4,48%.

Para a soja, o aumento no faturamento anual é reflexo da alta registrada nos preços (2,8%). De acordo com a CONAB, o clima desfavorável provocou atraso no plantio em diversos estados produtores, já para o arroz, a queda no faturamento esperado anual se atrela à redução na quantidade produzida, estimada em 14,80%, apesar de os preços terem aumentado 12,43% de 2015 para 2016. A terra como fator de produção parece ser o enfoque correto para se avaliar a contribuição desse ativo no agronegócio, seja no nível das propriedades, ou do setor de forma agregada. Neste sentido, a terra representa uma imobilização de capital que deve fazer sentido em uma determinada atividade agropecuária ou agroindustrial.

No mercado brasileiro, a cada dia que passa, aumenta a procura pela maximização dos lucros e melhor aproveitamento dos recursos que uma empresa pode oferecer. Conseqüentemente, os produtores rurais vêm buscando as melhores formas de expandir seus negócios, deixando de ser apenas produtores rurais para se transformar em empresários rurais.

Para que esta transformação de produtor rural para empresário rural ocorra é preciso utilizar-se da contabilidade rural. Dentro da contabilidade em geral existem vários ramos um desses ramos é a contabilidade rural. As empresas rurais assim como as demais, se encontram em um ambiente de constante mudanças. Por isso um bom estudo tributário pode auxiliar na maximização dos lucros e no melhor aproveitamento dos recursos.

Atualmente, para se calcular o custo de oportunidade da aquisição de terras deve-se considerar não somente os juros pagos por títulos públicos, mas a renda que determinada área pode gerar por meio de um arrendamento ou parceria rural para a produção agrícola ou pecuária. Neste mercado, o proprietário de uma área apta para a cultura agrícola pode obter uma renda fixa, sem riscos, por meio de um contrato de arrendamento, por exemplo.

Estudos realizados pela Climate Policy Initiative (CPI), instituição que tem como intuito a busca de aperfeiçoar o uso da terra à nível mundial, chamam a atenção para o potencial a ser explorado no Brasil pelo baixo índice de terras arrendadas. De acordo com o

CPI, mercados mais ativos de aluguel podem contribuir para uma maior eficiência do uso da terra.

Muitos fatores podem estar relacionados a estes dados, a desatualização da legislação com relação ao uso da terra (Estatuto da terra), que não proporciona flexibilidade nas negociações, a elevada carga tributária envolvida nestes contratos, a defasagem da tabela do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), fatores estes, que instigam a fazer uma explanação questionando quais são os impactos da conversão de tributação no caso de arrendamento rural? E com isso, verificar a variação que pode existir no valor que se paga de impostos para a União.

Diante deste contexto, este estudo tem por objetivo apurar os impactos da conversão de tributação no caso de um contrato de arrendamento rural, pela perspectiva do arrendador (proprietário). Para isso, realiza-se a apuração dos tributos devidos considerando a conversão de pessoa física para jurídica. Apuram-se os tributos devidos, então, sob três perspectivas: como pessoa física, pessoa jurídica – lucro real e pessoa jurídica - lucro presumido, detalha-se por meio de cálculos comparativos, buscando identificar qual a mais vantajosa para o arrendador.

Esse estudo está organizado, além desta introdução, em mais quatro capítulos. No segundo, apresenta-se a fundamentação teórica utilizada. No terceiro, a metodologia aplicada, assim como o objeto de estudo do presente artigo. No quarto capítulo são apresentadas as discussões e os resultados encontrados. No quinto, são explanadas as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Fundamentado na literatura contábil e de análises, far-se-á uma abordagem teórica sobre o mercado de terras no agronegócio, contratos agrários, regime tributário e as formas de tributação pessoa física e pessoa jurídica.

2.1 Mercado de terras no agronegócio

O mercado da terra rural no Brasil foi criado com o auxílio do Estado a partir da Lei de Terras de 1850, apresentando desde seu início uma série de restrições e limitações que inibiam seu funcionamento. Por outro lado, há uma imensa demanda potencial de terras, uma grande quantidade de agricultores com pouca ou nenhuma terra que lutam pelo acesso a ela (PLATA, 2001).

De acordo com Raydon (2006) a maior resistência à aplicação da Lei de Terras partiu

dos grandes proprietários rurais. Ao inviabilizarem a demarcação de suas terras, firmando definitivamente seus direitos de propriedade, ficavam possibilitados de “legalmente” manter reservas de terras devolutas ou de outrem para apropriação futura, aumentando, dessa forma, o perímetro de suas propriedades.

Em outras palavras, como os fazendeiros não registravam as demarcações de suas propriedades e tinham condições jurídicas de adquirir as posses de outrem e/ou privatizar as terras devolutas, legalizavam essas terras, com o registro em cartório, como se fossem de sua propriedade.

2.2 Contratos Agrários

A Lei Federal nº. 4.504 de 1964, denominada Estatuto da terra, é a mais importante lei agrária brasileira. Tal dispositivo legal disciplina como deve ser usado o solo rural em nosso país, e juntamente com o Decreto 59.566/66 regulamenta os contratos típicos, ou seja, o arrendamento e as parcerias rurais.

O Art 1º do Decreto nº 59.566, de 14 de novembro de 1966 estabelece:

Art. 1º - O arrendamento e a parceria são contratos agrários que a lei reconhece, para o fim de posse ou uso temporário da terra, entre o proprietário, quem detenha a posse ou tenha a livre administração de um imóvel rural, e aquele que nela exerça qualquer atividade agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa ou mista (BRASIL, 1966, Art. 1º).

Para Marques (2016), no contrato agrário devem ser entendidas todas as formas de acordo de vontade que se celebrem, segundo a lei, para o fim de adquirir, resguardar, modificar ou extinguir direitos vinculados à produtividade da terra. Pode-se dizer que, toda relação jurídica exercida por particulares que se referem à produtividade da terra, trata-se do contrato agrário.

2.2.1 Parceria Rural

Conforme art. 4º do Decreto n. 59.566/66, a parceria rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder a outra, por tempo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa vegetal ou mista; e ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias primas de origem animal, mediante partilha de

riscos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural, e dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais da lei.

A natureza jurídica do contrato de parceria é diferente do arrendamento rural. Para Vieira (1998), trata-se de uma sociedade *sui generis*, pois apresenta muitas características da relação societária: as partes se associam para exercitar em conjunto um empreendimento e a atividade comum comporta a assunção da responsabilidade pela gestão por parte de ambos. De fato, é estabelecido que os riscos inerentes à empresa são suportados em igual medida pelo parceiro-outorgante e pelo parceiro-outorgado; serão, por outro lado, repartidos os lucros segundo uma proporção previamente estabelecida no contrato e segundo a maior ou menor participação na atividade empreendorial por parte do parceiro-concedente (VIEIRA,1998, p.43).

2.2.2 Arrendamento Rural

O Contrato de Arrendamento Rural é aquele pelo qual o proprietário (arrendador) cede ao arrendatário, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de seu imóvel rural (no todo ou em parte, com ou sem benfeitorias e outros bens), para que o arrendatário exerça atividade extrativa, agropecuária, agroindustrial ou mista, mediante retribuição certa ou aluguel (BRASIL, 1964). Seu traço característico é que o arrendatário, além de cobrir todos os riscos da atividade agrícola, se obriga a pagar quantia líquida e certa para o arrendador. Este, por sua vez, tem segura a sua contrapartida, uma obrigação de pagar do arrendatário, independente da produção (BRASIL, 1966).

Cabe lembrar que o arrendamento rural o proprietário deixa de ser um produtor rural, não participando das decisões que envolvem a execução do empreendimento, portanto o Imposto de Renda tributa os rendimentos provenientes do arrendamento como se fosse um aluguel comum, com alíquotas que podem chegar até 27,5% (BUENO, 2007).

2.3 Regime Tributário

O Brasil destoa das demais economias latinas por gerar uma carga tributária na casa de 36% do PIB (2012). Para Afonso (2013), a razão para a carga tributária brasileira superar a das economias emergentes é a mesma para a sua regressividade: uma carga de tributos sobre o mercado doméstico de bens e serviços (que explica perto de metade de tudo que se arrecada) bem acima da média das economias emergentes. O regime tributário envolvido nos contratos

agrários dependerá, basicamente, do tipo de contrato e do tipo de pessoa envolvida neste contrato, ou seja, pessoas físicas ou jurídicas.

De acordo com o Sistema Tributário Nacional- (STN) tributo é 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. O Decreto nº 3.000, de março de 1999, define que as empresas podem optar pelas seguintes formas de tributação: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, sendo que para cada forma, existem normas e definições diferentes e em algumas, restrições e vedações.

Os capítulos abaixo trarão uma breve descrição sobre as formas de tributação, para dar suporte a escolha da melhor forma de tributação a ser adotada.

2.4 Pessoa Física

De acordo com o Código Civil, uma pessoa física (ou pessoa natural) é um ser humano percebido através dos sentidos e sujeito as leis físicas. Conceitua Crepaldi (2011, p.82): “a pessoa física ou natural é o ser humano, o indivíduo. Sua personalidade começa com seu nascimento, conforme o artigo 4º do Código Civil Brasileiro”.

A Secretaria da Receita Federal (BRASIL,1999) diz que o IRPF incide sobre a renda e os proventos de contribuintes residentes no País ou residentes no exterior que recebam rendimentos de fontes no Brasil. Apresenta alíquotas variáveis conforme a renda dos contribuintes, de forma que os de menor renda não sejam alcançados pela tributação, conforme dados da Tabela 1:

Tabela 1 - Tabela Progressiva Anual do IRPF 2017

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 22.847,76	-	-
De 22.847,77 até 33.919,80	7,5	R\$ 1.713,58
De 33.919,81 até 45.012,60	15	R\$ 4.257,57
De 45.012,61 até 55.976,16	22,5	R\$ 7.633,51
Acima de 55.976,16	27,5	R\$ 10.432,32

Fonte: Receita Federal do Brasil (2017)

Conforme o Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, seguem alguns aspectos relativos ao imposto de renda pessoa física na atividade rural:

Os rendimentos provenientes de arrendamento de imóvel rural, ainda que o contrato celebrado refira-se a parceria rural, se o cedente perceber quantia fixa sem partilhar os riscos

do negócio, que é da essência do contrato de parceria rural, estão sujeitos ao imposto sobre a renda. Estes rendimentos são tributados, como rendimentos equiparados a aluguéis, por meio do recolhimento mensal (carnê-leão), se recebidos de pessoa física ou, na fonte, se pagos por pessoa jurídica e na declaração de ajuste (RIR, 1999).

Caso o contribuinte receber, em produtos rurais, o valor correspondente a determinado arrendamento rural, o valor dos produtos rurais deve ser convertido em moeda pelo preço corrente de mercado, no mês do recebimento, ou pelo preço mínimo oficial, o maior dos dois, sujeitando-se ao carnê-leão, se recebido de pessoa física, ou à retenção na fonte, se pago por pessoa jurídica, e, também, ao ajuste na declaração anual (RIR, 1999).

A legislação estabelece uma sistemática de apuração do imposto de renda da pessoa física que compreende a tributação no curso do ano-calendário e um ajuste anual, concluído o referido ano. Os rendimentos recebidos pelo contribuinte no decorrer do ano, sujeitos à tributação na declaração, devem ser totalizados para a determinação do imposto anual efetivamente devido. (CASTRO, 2014, p.29).

2.5 Pessoa Jurídica

Como descrito por Marion (2012, p.07) “pessoa jurídica é a união de indivíduos que, por meio de um trato reconhecido por lei, formam uma nova pessoa, com personalidade distinta da de seus membros”.

CrepalDI (2011) descreve:

A pessoa jurídica é um indivíduo de existência abstrata, que nasce da reunião de duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, que se associam com determinado fim. Servem para designar a existência legal de uma sociedade, corporação, associação ou instituição que auferiu o direito de ter vida própria e isolada das pessoas físicas que a constituíram (CREPALDI, 2011, p.82).

A pessoa jurídica que explorar atividade rural pode optar por um dos três regimes de tributação: Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional. Porém a atividade de arrendamento não é permitida no simples nacional e por isso não será explanado sobre tal regime tributário.

Carlin, (2011, p.64) enfatiza que “como regra geral de tributação, temos o lucro líquido contábil do período-base, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações autorizadas pela legislação no Lalur (Livro de Apuração do Lucro Real)”. Todos os gastos e dispêndios efetuados pela pessoa jurídica deverão ser comprovados pelos documentos usuais.

Ao contrário, poderão ser considerados indedutíveis na determinação do lucro real para fins do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).

A expressão lucro presumido é ambígua, isto é, designa mais de uma coisa. Ela serve para fazer referência a um regime de tributação ao qual algumas pessoas podem aderir como sujeitos passivos do Imposto de Renda e serve também para designar a base de cálculo do Imposto de Renda devido pelas pessoas que vierem a aderir a essa sistemática de tributação. (ANDRADE; FILHO, 2012, p.584).

O Lucro Presumido é uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos com IR e da contribuição social “restrita aos contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração de tributação com base no lucro real” (OLIVEIRA *et al*, 2009, p.208).

Tabela 2 - Alíquotas Lucro Real e Lucro Presumido

Lucro Real			Lucro Presumido		
Imposto	Alíquota	Base de Cálculo	Imposto	Alíquota	Base de Cálculo
IRPJ	15%	Lucro líquido	IRPJ	1,20%	Total das Receitas
CSLL	9%	Lucro líquido	CSLL	1,08%	Total das Receitas
PIS	1,65%	Total das Receitas	PIS	0,65%	Total das Receitas
COFINS	7,60%	Total das Receitas	COFINS	3%	Total das Receitas

Fonte: Elaborado a partir da Legislação do Imposto de Renda (2017)

A Tabela 2 apresenta as alíquotas dos impostos incidentes para apuração lucro real e lucro presumido. Todos os tributos citados requerem, de parte do contribuinte e do Estado, controles para as respectivas apurações. Neste contexto, insere-se a contabilidade como ferramenta gerencial para um efetivo controle nas organizações.

3 MÉTODO

A pesquisa é considerada, quanto à natureza, descritiva. Na concepção de Malhotra (2011), a pesquisa descritiva é dada pelo fato de ter por objetivo a descrição de algo, baseando-se na exposição clara de um problema e na especificação de informações indispensáveis para o estudo. Ainda Gil (1999), complementa, afirmando que ela tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre as variáveis.

Quanto à abordagem, é uma pesquisa quantitativa. Marconi e Lakatos (2010), afirmam

que a pesquisa quantitativa faz com que as amostras sejam reduzidas e os dados sintetizados de forma numérica a partir da possibilidade de tabulação dos mesmos. Neste estudo, a pesquisa quantitativa se destaca na apuração de valores, como receitas e despesas, visando apuração de tributos relativos ao arrendamento rural.

Quanto aos procedimentos técnicos, configura-se em um estudo de caso. Na concepção de Stake (1995), o estudo de caso permite prestar atenção a problemas concretos. O caso é a complexidade e a especificidade de um sistema em atividade, chegando a compreender a sua atividade dentro de circunstâncias importantes (STAKE, 1995).

Stake (1995) distingue três tipos de estudos de caso a partir de suas finalidades: intrínseco, instrumental e coletivo. Adota-se a concepção de Stake (1995), classificando o tipo de estudo de caso nesta pesquisa como estudo de caso coletivo, no qual, segundo o autor, o pesquisador estuda conjuntamente alguns casos para investigar um dado fenômeno, podendo ser visto como um estudo instrumental estendido a vários casos. Nesta pesquisa, os dois casos individuais que se incluem no conjunto estudado foram selecionados por manifestar características em comum, de arrendamento rural, objetivando permitir uma melhor compreensão, ou mesmo melhor teorização do caso.

3.1 Objeto de estudo

A propriedade rural estudada está situada na localidade denominada Upacarai, interior do município de Dom Pedrito-RS. A mesma possui uma área de aproximadamente 1.200 ha e é constituída de um galpão de alvenaria com cobertura metálica de área aproximada de 2,100 m² de armazenagem de produtos agrícolas e secagem de grãos, uma pequena edificação de alvenaria, cercas de arame e duas barragens, os arrendadores cederam o equivalente a 600 ha de área de terra do imóvel com objetivo de ser exercida a atividade de exploração agrícola de arroz e soja sob contrato de arrendamento com validade de 03(três) anos, a partir daí foi feito um comparativo com um segunda propriedade rural situada na localidade denominada Ferraria também no interior do município de Dom Pedrito-RS, a mesma possui em média 450ha de área com objetivo de ser exercida a atividade a atividade de exploração de arroz sob contrato de arrendamento também com validade de 03 (três) anos.

3.2 Procedimentos de coleta e análise

Os documentos utilizados foram os contratos de arrendamento e as notas de produtor. Considerando que a forma de pagamento do arrendamento rural na propriedade 1 foi feita

através produtos, conforme contrato, sendo 60 sacas fixas de arroz por quadra cultivada que equivale a 1,7424 hectares e 08 sacas de soja por hectare cultivado. Já a propriedade 2 segundo seu contrato de arrendamento a forma de pagamento é de 6.000 sacas fixas de arroz por ano. A partir daí foi feita a conversão dos valores pela média do preço de mercado, conforme indicadores CEPEA (2016), após tal conversão, os valores foram interpretados por meio de tabelas, planilhas, gráficos e simulações no programa oficial para Declaração de Imposto de Renda 2017, disponível no sítio da Receita Federal do Brasil.

Depois da obtenção dos resultados, estabeleceram-se comparações entre as formas de tributação para com base na pessoa física, no lucro real e lucro presumido através dos montantes em cada um dos regimes tributários.

Para que a comparação fosse evidenciada, estruturam-se quadros e tabelas onde são apresentados os totais de cada um dos tributos, objetos deste estudo, e discriminadas as diferenças em valor monetário e em percentual.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Os dados relacionados abaixo relatam os resultados calculados e discutidos referente as formas de tributação de Pessoa Física e Pessoa Jurídica nas propriedades 1 e 2, com receita do ano de 2016.

4.1 Apuração dos Tributos

Após a conversão dos referidos valores chegou-se ao arrendamento anual de R\$ 576.837,10 na propriedade 1 e R\$ 329,220,00 na propriedade 2, conforme a Tabela 3 seguir:

Tabela 3 – Conversão de valores

Produto	Quantidade Propriedade 1	Quantidade Propriedade 2	Valor Unitário	Valor Total Propriedade 1	Valor Total Propriedade 2
Arroz	10.330sc	6.000sc	39,87	R\$ 411.857,10	R\$ 239.220,00
Soja	2.000sc	-	82,49	R\$ 164.980,00	-

Fonte: Elaborado pelas autoras, com base em CEPEA (2016)

Conforme as informações do contrato de arrendamento após o recebimento dos produtos, na propriedade 1, foram convertidas as 60 sacas por quadra de arroz cultivadas, considerando que uma quadra de arroz possui 1,742 hectares, o arrendador tem direito a 172,17 quadras de arroz, o que resulta em 10.330 sacas, já para a soja, é devido ao arrendador

o equivalente a 2,000 sacas. Na propriedade 2 é devido ao o equivalente a 6.000,00 sacas fixas de arroz. Os produtos foram vendidos pelo valor de mercado considerando a média dos valores das sacas de soja (60kg) e de arroz (50kg), no mês de maio de 2016, de acordo com os indicadores do CEPEA 2016.

4.2 Tributação Pessoa Física

Existem dois modelos de declaração para Pessoa Física, o modelo completo, que é onde o contribuinte pode utilizar todas as deduções legais a que tem direito, despesas de saúde, instrução, inclusive para os seus dependentes, desde que possa comprovar as mesmas por meio de documentação idônea NF, Recibo com CPF, e o modelo simplificado, onde o contribuinte substitui todas as suas deduções legais pelo desconto sugerido pela Receita Federal, a qual para o Imposto de renda deste ano está limitada a 20% da base de cálculo.

Para o cálculo do IRPF usa-se a tabela progressiva, nesta forma de tributação o produtor rural pode utilizar o desconto simplificado de 20% sobre as receitas tributáveis que substitui todas as deduções legais cabíveis, porém no caso de arrendamento rural, deve ser declarado na ficha rendimentos recebidos de pessoa física, onde não é possível o desconto sobre o total das receitas, no Tabela 4 é possível verificar os valores apurados para cada modelo de declaração.

Tabela 4 - Cálculo IRPF

Índices	IRPF Simplificado		IRPF Completo	
	Propriedade 1	Propriedade 2	Propriedade 1	Propriedade 2
Receita Bruta	R\$576.837,10	R\$239.220,00	R\$576.837,10	R\$239.220,00
(-) Despesas	-	-	-	-
(=) Base de cálculo	R\$576.837,10	R\$239.220,00	R\$576.837,10	R\$239.220,00
(-) Desc. Simplif.	R\$16.754,34	R\$16.754,34	-	-
(=) Base de cálculo	R\$560.082,76	R\$222.465,66	R\$576.837,10	R\$239.220,00
(X) 27,5%	R\$154.022,75	R\$61.178,06	R\$158.630,20	R\$65.785,50
(-) Parc.a deduzir	R\$10.432,32	R\$10.432,32	R\$10.432,32	R\$10.432,32
(=) IRPF a pagar	R\$143.590,43	R\$50.745,74	R\$148.197,88	R\$55.353,18

Fonte: Elaborado pelas autoras (2017)

Usando a tributação pelo modelo simplificado, na propriedade 1, suas receitas menos suas despesas chegam ao valor de R\$ 576.837,10, e na propriedade 2 o valor de R\$ 239.220,00, lembrando que no caso de arrendamento rural não existem despesas para serem abatidas, então deste valor, aplicado o desconto simplificado que está limitado a R\$ 16.754,34,

apura-se a base de cálculo de R\$ 560.082,76 na propriedade 1 e R\$ 239.220,00 na propriedade 2, então aplica-se a alíquota de 27,5% o que resultaria em um valor de R\$ 154.022,75 e R\$ 65.785,50 respectivamente, podendo abater 10.432,32, conforme o quadro 1 apresentada anteriormente, resultando em um valor de IRPF a pagar de R\$ 143.590,43 na propriedade 1 e R\$ 50.7545,74 na propriedade 2, já se fosse feita a opção pelo modelo completo, o IRPF a pagar resultaria em um valor de R\$148.197,88 e R\$ 55.353,18 respectivamente, pois este modelo não se aplica o desconto simplificado fazendo com que esta opção se torne mais onerosa e seja descartada pelo contribuinte, igualmente na propriedade 2 também é possível observar uma diferença de R\$ 4.607,46 nos dois casos, que faz com que a opção pelo desconto simplificado seja a mais vantajosa na hora da apuração do Imposto de Renda.

4.3 Apuração dos Tributos Lucro Real e Presumido

Apresentam-se na Tabela 5 os cálculos demonstrativos para apuração sobre a forma de tributação do lucro real e lucro presumido para a empresa com atividade de arrendamento rural.

Tabela 5 – Apuração Lucro Real e Presumido

	Lucro Real		Lucro Presumido	
	Propriedade 1	Propriedade 2	Propriedade 1	Propriedade 2
Receita Bruta	R\$576.837,10	R\$239.220,00	R\$576.837,10	R\$239.220,00
(-) Pis/Pasep	R\$9.517,81	R\$3.947,13	R\$3.749,44	R\$1.554,93
(-) Cofins	R\$43.839,62	R\$18.180,72	R\$17.305,11	R\$7.176,60
BC CSLL	R\$523.479,67	R\$217.092,15	R\$184.587,87	R\$76.550,40
CSLL	R\$47.113,17	R\$19.538,29	R\$16.612,91	R\$6.889,54
BC IRPJ	R\$523.479,67	R\$217.092,15	R\$184.587,87	R\$76.550,40
IRPJ	R\$78.521,95	R\$32.563,82	R\$27.688,18	R\$11.482,56
IR adicional 10%	R\$46.347,97	R\$15.709,22	R\$12.458,79	R\$1.655,04
Total	R\$225.340,52	R\$89.939,18	R\$77.814,43	R\$28.758,67

Fonte: Elaborado pelas autoras (2017)

Tendo como base o lucro real para apuração de tributos, calcularam-se primeiramente os montantes do Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), após a apuração da propriedade 1 apurou-se R\$ 9.517,81 e R\$ 43.839,62

consecutivamente, são feitas as deduções de tais tributos, gerando assim uma nova base de cálculo, a qual se aplica a alíquota de 9% para Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e de 15% para Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) originando, assim, o montante de R\$ 47.113,17 de CSLL e R\$ 78.521,95 de IRPJ, lembrando que de acordo com a legislação sobre o Imposto de Renda pessoa jurídica, aplicar-se-á o adicional de 10% sobre o valor excedente da base de cálculo a R\$ 60.000,00, onde apurou-se o valor de R\$ 46.347,97 da adição do imposto normal e adicional chega-se ao total de imposto de renda. Ainda sobre o Lucro Real, foram apurados também os impostos da propriedade 2 conforme pode ser observado na tabela 5. Pode-se perceber que a carga tributária na opção de Lucro real se torna pesada nesta atividade, levando em conta que no arrendamento rural não existem despesas que possam ser compensadas, neste caso chegou-se a o valor total de R\$ 225.340,52 na propriedade 1 e R\$ 89.939,18 na propriedade 2, fazendo então com que esta opção seja a primeira ser descartada para o caso em estudo.

Já na Para a apuração do lucro presumido, tem-se por base de cálculo o faturamento total da empresa, foram aplicadas as alíquotas de 0,65% para o PIS/PASEP e 3% para o COFINS, onde apurou-se na propriedade 1 R\$ 3.749,44 e R\$ 17.305,11 consecutivamente, já para a apuração da CSLL e do IRPJ tais tributos são apurados a partir da presunção de 32% a qual se aplica a alíquota de 9% para CSLL e de 15% para IRPJ originando, assim, o montante de R\$ 16.612,91 de CSLL e R\$ 27.688,18 de IRPJ, também no lucro presumido se aplica o adicional de 10% porém este será sobre o valor excedente a R\$ 60.000,00 da base de cálculo da presunção, onde apurou-se o valor de R\$ 12.458,79 da adição do imposto normal e adicional chega-se ao total de imposto de renda. Também foram apurados também os impostos da propriedade 2 na modalidade de Lucro Presumido conforme a tabela 5. Em relação a carga tributária na opção de Lucro presumido nesta atividade, chegou-se a o valor total de R\$ 77.814,43 na propriedade 1 e R\$ 28.758,67 na propriedade 2.

Como informado anteriormente, não foi feito o comparativo com o Simples Nacional, pois a atividade de arrendamento não é permitida nesta atividade, conforme a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Sendo assim, depois de apresentadas as apurações dos tributos, objetos deste estudo passa-se a estabelecer algumas observações resultantes do trabalho efetuado, conforme Tabela 6, que demonstra, em resumo, comparando as três formas de tributação, pessoa física, Lucro real e Lucro presumido.

Tabela 6 – Resumo Pessoa Física x Lucro Real x Lucro Presumido Propriedade 1

Tributo	Pessoa Física Propriedade 1	Pessoa Física Propriedade 2	Lucro Real Propriedade 1	Lucro Real Propriedade 2	Lucro Pres. Propriedade 1	Lucro Pres. Propriedade 2
PIS			9.517,81	3.947,13	3.749,44	1.554,93
COFINS			43.839,62	18.180,72	17.305,11	7.176,60
CSLL			47.113,17	19.538,29	16.612,91	6.889,54
IRPJ	143.590,43	50.745,74	124.869,92	48.273,04	40.146,97	13.137,60
Total	143.590,43	50.745,74	225.340,52	89.939,18	77.814,43	28.758,67

Fonte: Elaborado pelas autoras (2017)

As informações obtidas por meio deste estudo, conforme resumo do Tabela 6 apontam quais são os tributos incidentes na atividade arrendamento rural nas duas propriedades, quando escolhido a forma de tributar pela pessoa física pode-se verificar que ocorre incidência tributária diferente da pessoa jurídica pois na pessoa física o único imposto incidente é o IRPF.

Em relação a comparação entre pessoa jurídica Lucro real ou lucro presumido quando escolhido a forma de tributar pelo lucro real a incidência tributária é muito superior à do lucro presumido.

Tabela 7 – Comparativo carga tributária Total

Tributação	Pessoa Física	P. J. Lucro Real	P. J. Lucro Presumido
Receita arrendamento	R\$ 816.057,10	R\$ 816.057,10	R\$ 816.057,10
Total de tributos	R\$ 194.336,17	R\$ 315.279,70	R\$ 106.573,10
Percentual de tributos	23,8%	38,75%	13%

Fonte: Elaborado pelas autoras (2017)

Conforme exposto na Tabela 7, a menor incidência de carga tributária, com relação à receita obtida no contrato de arrendamento, tanto na propriedade 1 quanto na propriedade 2, está na conversão para pessoa jurídica, optante pelo lucro presumido, sendo esta carga, de apenas 13%, seguida pela opção de pessoa física, com 23,8%, e pessoa jurídica lucro real, com 38,75%.

Diante do exposto, foi possível evidenciar vantagem econômica, de acordo com a tributação pelo Lucro Presumido, considerada, após a análise, como a mais viável para o contribuinte em estudo.

Em outros estudos realizados, como o de Passos (2012), Silva (2014) e Pivato (2014) que tratam sobre conversão de tributação de produtor rural pessoa física em pessoa jurídica no

caso da atividade agropecuária, percebe-se que opção de pessoa física é a mais vantajosa. Isto pode ser explicado, porque a atividade rural possui vários aspectos que acabam beneficiando a atividade, como as deduções de despesas e investimentos com a produção, assim como a opção pelos 20% sobre a receita bruta, fatores estes que fazem com que a opção por permanecer como pessoa física seja a mais vantajosa.

Portanto, para este estudo, os resultados sugerem que o contribuinte pessoa física reveja a forma de tributação adotada, pois com a forma atual de tributação ele paga 23,8% de sua receita com impostos, enquanto que, com a conversão para pessoa jurídica, passará a pagar 13%, obtendo assim uma redução na carga tributária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo geral apurar os impactos da conversão de tributação no caso de contrato de arrendamento rural, pela perspectiva do arrendador (proprietário). Na análise dos resultados uma primeira perspectiva que transparece é o fato de que a carga tributária no para pessoa física é demasiadamente alta para esta atividade, fator que contribui para isto é que, segundo um estudo do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal a tabela do IRPF está defasada em 83,12% desde 1996 (SINDIFISCO, 2017), sendo assim conforme observado no estudo foi possível perceber que se o contribuinte optar por converte-se em pessoa jurídica e decidir tributar pelo lucro presumido, acarretará em um impacto de 45,81% de economia com valores arrecadados para a União.

É importante lembrar que o fato de converter-se em pessoa jurídica trará outras obrigações ao contribuinte. Como pessoa física, o arrendador possui somente a obrigatoriedade da entrega da declaração de IRPF, no entanto, após tal conversão, a empresa ficará obrigada a várias declarações acessórias, porém, devido a diferença no montante de impostos devidos a União, julga-se que ainda seja vantajosa tal conversão.

As principais dificuldades encontradas neste estudo foram a falta de informações sobre tributação da atividade de arrendamento rural, pois em muitos casos a mesma se confunde com a atividade rural. Sugere-se que outros estudos sejam feitos em função de incentivos fiscais disponíveis para produtor rural pessoa jurídica apesar de ter uma carga tributária maior, o que pode interferir na escolha entre produtor rural pessoa física ou pessoa jurídica.

REFERÊNCIAS

AFONSO, R. **A Economia Política da Reforma Tributária: o caso Brasileiro.** Woodrow Wilson International Center for Scholars. Washington, 2013.

ALMEIDA; BUAINAIN, **Os contratos de arrendamento e parceria no Brasil.** Revista Direito GV. São Paulo 9.1 (Jan-Jun 2013).

ANDRADE FILHO, **Imposto de Renda das Empresas.** Atualizado de Acordo com a Lei Nº 11.638/07 e MP 449/08. 7. ed . São Paulo: Atlas, 2012.

ASSUNÇÃO; CHIAVARI, **Aluguel de Terras no Brasil: Um Mercado a Ser Explorado.** 2014. Disponível em <<https://climatepolicyinitiative.org/publication/aluguel-de-terras-brasil-um-mercado-ser-explorado>> acesso em 08 e maio de 2017.

BEUREN, *et al.* **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – **Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999** Disponível em < <http://normas.receita.fazenda.gov.br>> acesso em 30 de abril de 2017.

BRASIL. Decreto nº 59.566, de 14 de Novembro de 1966. **Regulamenta as Seções I, II e III do Capítulo IV do Título III da Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964, Estatuto da Terra, o Capítulo III da Lei nº 4.947, de 6 de abril de 1966, e dá outras providências.** Disponível em < <http://www.planalto.gov.br>> acesso em 07 de maio de 2017.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em 14 de maio de 2017.

BRASIL. Lei nº 4.504 de 30 de novembro de 1964. **Estatuto da Terra.** Disponível em < <http://www.planalto.gov.br>> acesso em 07 de maio de 2017.

BUENO, **Arrendamentos e Parcerias Rurais - Questões Cíveis e Tributárias Relevantes - Novas Alterações.** São Paulo, 2007.

CARLIN, **Auditoria, planejamento e gestão tributária: Uma abordagem simples e prática.** Curitiba, Editora Juruá, 2011, p.64.

CASTRO, **Imposto de renda da pessoa física**: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição. 2014. Brasília. Disponível em:<http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/16511/1/2014_F%C3%A1bioAvilaDeCastro.pdf>. Acesso em: 29 Abr 2017.

CEPEA - Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada. **PIB do Agronegócio Brasil**, 2016.

CNA - Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil. **Balanco 2016 e Perspectivas 2017**. Disponível em < <http://www.cnabrazil.org.br/balanco-2016-e-perspectivas-2017>> acesso em 06 de maio de 2017.

CONAB, Companhia Nacional d Abastecimento. **O comportamento dos preços dos insumos agrícolas na produção de milho e soja**. Compêndio de estudos Conab – V.7, 2017.

CPI; Climate Policy Initiative. **Aluguel de Terras no Brasil**: Um Mercado a Ser Explorado. 2014. Disponível em < <https://climatepolicyinitiative.org/publication/aluguel-de-terras-brasil-um-mercado-ser-explorado/>> acesso em 10 de maio de 2017.

CREPALDI, **Contabilidade Rural: uma abordagem decisorial**. 6ª ed. São Paulo, Atlas, 2011, p.82.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing: foco na decisão**. 3 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.

MARCONI, M.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, José C. **Contabilidade da pecuária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARQUES, **Direito agrário brasileiro – 12ª Ed.**, Goiânia, 2016.

OLIVEIRA, *et. al.* **Manual de contabilidade tributária**: Textos e teses com as respostas. 7. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

PLATA, L. **Mercados de terras no brasil**: gênese, determinação de seus preços e políticas. Tese de doutorado. Unicamp. Fev. 2001.

REYDON, TIOZO; **Regulação da Propriedade Rural no Brasil: Resultados dos Primeiros Passos Mercados de Terras no Brasil**. Ministério do Desenvolvimento Agrário/MDA; Núcleo de Estudos Agrários e Desenvolvimento Rural – NEAD. Brasília, Paralelo15, 2006.

REYDON, PLATA A. **O Plano Real e o Mercado de Terras no Brasil: Lições Para a Democratização do Acesso à Terra**. Mercados de Terras no Brasil. Ministério do Desenvolvimento Agrário/MDA; Núcleo de Estudos Agrários e Desenvolvimento Rural – NEAD. Brasília, 2006.

SINDIFISCO NACIONAL - Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal. **A Defasagem na Correção da Tabela do Imposto de Renda Pessoa Física**. Brasília, 2017.

STAKE, R. **The art of case study research**. Thousand OAKS, CA: Sage, pp.49-68, 1995.

VIEIRA, I. A. **Empresa agrária e contratos agrários**. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 87, n. 757, p. 29-51, nov. 1998.