

Particularidades em relação ao ganho de capital de imóvel rural



Fábio Calcini
Advogado e Professor

A Constituição Federal, em seu artigo 153, inciso III, dispõe que compete à

União instituir impostos sobre “renda e proventos de qualquer natureza”.

Tendo por elemento fundante a noção constitucional de renda, temos o artigo 43 do Código Tributário Nacional, que estatui:

“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”.

Segundo o Código Tributário Nacional, renda seria o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ao passo que os proventos são aqueles acréscimos patrimoniais produzidos por qualquer causa que não seja o trabalho ou o capital.

O artigo 43, *caput*, do Código Tributário Nacional, ao tratar da renda e proventos, diz que o imposto tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica.

Em geral, entende-se que a aquisição da disponibilidade jurídica constitui-se na obtenção do direito à renda, sem ter havido a percepção em dinheiro ou em valores suscetíveis de avaliação em dinheiro, aspecto que representaria a disponibilidade econômica.



Falar em aquisição da disponibilidade jurídica significa afirmar o direito incondicional, atual e efetivo de aferir renda e de sobre ela dispor livremente, ao passo que a disponibilidade econômica significa a percepção do dinheiro.

Bem por isso será imprescindível para a análise da renda que não exista qualquer impedimento ou condição ao efetivo ingresso no patrimônio do contribuinte, eis que, segundo texto constitucional, renda sempre deve ser acréscimo patrimonial.

Destarte, não será suficiente o simples poder de dispor, pois este deve ser exercido, daí a necessidade da renda com disponibilidade jurídica ser atual[1].

Não olvidemos, ainda, que também já se posicionou no sentido de que há impossibilidade de se tributar por mera presunção ou ficção jurídica, sem que tenha havido efetivo, incondicional e atual acréscimo patrimonial[2].

O que se nota, portanto, é que somente se tributa o acréscimo patrimonial a partir da existência da disponibilidade jurídica e/ou econômica, inexistindo possibilidade a exigência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza pela mera expectativa de ingresso de valores no patrimônio do contribuinte.

A mais disso, é preciso esclarecer que a legislação pode diferir a tributação para momento posterior à aquisição de disponibilidade jurídica e econômica, como também dar preponderância para a incidência tributária a um dos critérios (disponibilidade jurídica ou econômica) do imposto sobre a renda, como somente tributar com o efetivo ingresso do pagamento em moeda.

Isso nos leva à última ponderação acerca da noção de renda e proventos, com o objetivo de traçar as premissas iniciais de nosso texto.

Equivale dizer: cuidaremos da realização da renda.

A realização da renda tem íntima relação com o fato gerador deste imposto, além de ser uma expressão que é frequentemente utilizada pela legislação societária e fiscal.

A importância de se ter como premissa à noção de renda como acréscimo patrimonial com disponibilidade jurídica e econômica o elemento denominado de realização decorre do fato de que, segundo Ricardo Mariz de Oliveira, “quando se fala em ‘realização da renda’, como conceito que deva ser informador do fato gerador do imposto de renda, se está falando no momento a partir de quando existe renda consumada, que possa ser usada, e, portanto, momento desde o qual ela pode ser tributada” [3].

Bem por isso a noção de realização se torna de significativa importância, especialmente em virtude de permitir constatação do que seria um potencial acréscimo patrimonial daquele realmente consumado e capaz de ser, assim, tributado. Pois, a realização significa, em verdade, que um “acrécimo patrimonial se tornou efetivo, sempre instantaneamente, embora muitas vezes as causas geradoras do aumento tenha se formado antes, num único instante ou ao longo do tempo”, como esclarece Ricardo Mariz de Oliveira [4]

Em tais condições, possível afirmar como premissa que a tributação do acréscimo patrimonial é permitida, desde que exista disponibilidade jurídica/econômica, devidamente realizada, caracterizando renda efetiva, atual e incondicional.

Partindo da premissa de quando é possível se tributar a renda como acréscimo patrimonial, trataremos em nossa coluna a respeito da forma de apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural.

Equivale dizer: avaliaremos como se tributa eventual acréscimo patrimonial — ganho — na hipótese de alienação de imóvel rural.

A relevância do tema se dá pelo fato de que a forma de tributação para tais operações é peculiar, não se resumindo à regra geral, seja para a pessoa física ou jurídica.

Outro ponto de grande importância é que a receita nessa alienação submetida à tributação de capital não é reconhecida como decorrente da atividade rural[5]. Portanto, apesar de estarmos a tratar de um imóvel rural, a receita de sua alienação não tem natureza jurídica de atividade rural para a pessoa física ou jurídica.

Mais do que isso, pouco importa a atividade da pessoa física e jurídica, pois o que dá relevo à forma de tributação é a coisa e sua natureza como um imóvel rural[6].

O principal fundamento legal da tributação do ganho de capital para o imóvel rural é o artigo 19 da Lei 9.393/96, que regula o Imposto Territorial Rural (ITR):

“Valores para Apuração de Ganho de Capital

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995”.

Portanto, a primeira conclusão que chegamos é no sentido de que: (i) a tributação do ganho de capital deve levar em consideração a lei especial (Lei 9.363/96) quanto aos imóveis rurais; (ii) o custo de aquisição e de alienação, para fins de ganho de capital, será com base no artigo 19 da Lei 9.363/96; (iii) os bens e direitos com aquisição anteriores ao ano de 1996, é possível atualização monetária até 31/12/1995 para as pessoas físicas; (iv) a partir de 1/1/1997, o valor de “alienação” para apuração do ganho de capital será o VTN declarado.

Percebe-se, assim, uma significativa diferença, já que, para os imóveis adquiridos a partir de janeiro de 1997, há de se aplicar para fins de custo de aquisição e alienação o Valor da Terra Nua (VTN). Será,

desse modo, o VTN declarado segundo disposto no artigo 8 da Lei 9.393/96[7], observando-se o disposto no artigo 14 da mesma legislação[8].

Aliás, a declaração de ITR — Diat —, onde consta o VTN, é prova em favor do contribuinte, de tal sorte que, se inexistir questionamento desta pela Receita Federal, o montante declarado será considerado o custo de aquisição e de alienação[9].

Merece ainda destaque o fato de que referido critério jurídico para apuração do ganho de capital há de ser aplicado para pessoas físicas e jurídicas, independentemente do regime de tributação (lucro presumido, real ou simples nacional) e atividade[10]. O que irá diferenciar, neste caso, é a alíquota aplicável.

Com relação à pessoa física, a Instrução Normativa SRF 84/20011 assim regulamenta o ganho de capital para o imóvel rural:

“Art. 9º Na apuração do ganho de capital de imóvel rural é considerado custo de aquisição o valor relativo à terra nua.

§ 1º Considera-se valor da terra nua (VTN) o valor do imóvel rural, nele incluído o da respectiva mata nativa, não computados os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas.

§ 2º Os custos a que se refere o § 1º, quando não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural, podem ser computados para efeito de apuração de ganho de capital[11].

Art. 10. Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante, no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8º e 14 da Lei nº 9.393, de 1996.

§ 1º No caso de o contribuinte adquirir:

I – e vender o imóvel rural antes da entrega do Diat, o ganho de capital é igual à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição;

II – o imóvel rural antes da entrega do Diat e aliená-lo, no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor.

§ 2º Caso não tenha sido apresentado o Diat relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

§ 3º O disposto no § 2º aplica-se também no caso de contribuinte sujeito à apresentação apenas do Documento de Informação e Atualização Cadastral (Diac)”.

Essa regulamentação pela instrução normativa merece alguns apontamentos.

O primeiro para esclarecer que não há ganho de capital se o imóvel for adquirido antes da entrega da Diat e alienado no mesmo ano após sua entrega.

O segundo no sentido de que, em tese, não se aplicaria o critério do VTN se a alienação se der antes da entrega da Diat[12].

O terceiro para esclarecer que também não se aplicaria o critério do VTN se inexistir entrega da Diat no ano de aquisição e/ou alienação.

Entendemos, todavia, que essa restrição imposta pela instrução normativa para impedir a aplicação do artigo 19, da Lei 9.393/93 viola o princípio da legalidade[13], em especial na hipótese de a alienação ocorrer antes da entrega da Diat. Isso porque a essência de referida sistemática não é a obrigação acessória, cujo prazo de entrega ocorre, na atualidade, em setembro, mas a existência do VTN, cujo fato gerador se dá todo dia 1º de janeiro de cada ano.

Possível concluir, portanto, que a tributação do ganho de capital para imóveis rurais possui peculiaridades que devem ser observadas, sob pena de se apurar de forma indevida, inclusive com recolhimento de tributos a maior.

[1] STF, RE 172.058, relator ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 30/6/1995, DJ 13/10/1995.

[2] CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA – CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. – Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. – Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos (STF, RE 117.887, rel. min. Carlos Velloso, Pleno, j. 11/2/1993.)

[3] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 373.

[4] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 374.

[5] CALCINI, Fábio Pallaretti. Imposto sobre a renda da pessoa física na atividade rural e a jurisprudência do conselho administrativo de recursos fiscais (Carf) in *Imposto de Renda Pessoa Física à Luz da Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. Coordenadores Pedro Anan Jr., Marcelo Magalhães Peixoto. São Paul: MP/APET, p. 93-112. 2014. V. 2.

[6] “Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. Ano-calendário: 2009, 2010. GANHOS DE CAPITAL. IMÓVEIS DE ÁREA RURAL O que define a natureza urbana ou rural é a destinação econômica do imóvel. Se o imóvel está dentro do perímetro urbano e se destina a atividade típicas da área rural, o tratamento para uma eventual ganho de capital tem que ser de imóvel rural. Comprovado que o imóvel era utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966), correta a apuração do ganho de capital de acordo com a regra do art. 19 da Lei

9.393/96.” (CARF, 2S, Ac. 2202-003.122, j. 27/01/2016).; “Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. Ano-calendário: 2010. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEIS DE ÁREA RURAL. O que define a natureza urbana ou rural é a destinação econômica do imóvel. Se o imóvel está dentro do perímetro urbano e se destina a atividade típicas da área rural, o tratamento para um eventual ganho de capital tem que ser de imóvel rural” (Carf, 2S, Ac. 2202-003.548, j. 18/8/2016).

[7] Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal. § 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua – VTN correspondente ao imóvel. § 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado. § 3º O contribuinte cujo imóvel se enquadre nas hipóteses estabelecidas nos arts. 2º e 3º fica dispensado da apresentação do DIAT.

[8] Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização. § 1º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1º, inciso II da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios. § 2º As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais.

[9] “GANHO DE CAPITAL – ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. O art. 19 da Lei nº 9.292/96, ao dispor que, para fins de apuração do ganho de capital, considera-se valor de venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, que subordinou a apuração do ganho de capital aos valores considerados para fins de apuração do ITR. O VTN declarado na DIAT no ano-calendário da alienação, e não contestado pela administração tributária para fins de apuração do ITR, será considerado valor de venda para fins de apuração do ganho de capital” (Carf, 1S, Ac. 1301-001.472).

[10] A título de exemplo: “PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. Com o advento da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passam a ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural, o Valor da Terra Nua (VTN), declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (Diat), respectivamente nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Caso o custo das benfeitorias integre o custo de aquisição, existindo VTN de aquisição e alienação, o ganho de capital é determinado pela diferença entre o VTN do ano de alienação somado ao valor recebido pelas benfeitorias menos o VTN do ano de aquisição somado ao custo das benfeitorias” (Carf, 1S, Ac. 1301-001.332).

[11] “Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. Ano-calendário: 2006. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEIS RURAIS. BENFEITORIAS. Para serem incorporadas ao custo de aquisição do imóvel as benfeitorias devem ser declaradas tempestiva e discriminadamente e comprovadas com documentação hábil e idônea” (Carf, 2S, Ac. 2201-002.769); “Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008. IMÓVEL RURAL. GANHO DE CAPITAL. Tributa-se o ganho de capital decorrente da venda de imóvel rural considerando o valor da alienação menos os custos das benfeitorias não tributadas como despesas da atividade rural, e menos o valor da terra nua. BENFEITORIAS. IMÓVEL RURAL. CUSTO. Inexistindo nos autos documentos comprobatórios das aquisições das benfeitorias, considera-se o valor da transferência/doação desses bens como custo de



aquisição, se não tiverem sido tributados como despesas da atividade rural. Caso dos autos” (Carf, 2S, ac. 2101-002.600).

[12] “Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. Ano-calendário: 2007, 2008. GANHO DE CAPITAL. AQUISIÇÃO E ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL ANTES DA ENTREGA DO DIAT. SIMULAÇÃO. No caso de o contribuinte adquirir imóvel rural antes da entrega do Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) e aliená-lo, no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor. Porém, na hipótese de aquisição e alienação do imóvel rural antes da entrega do Diat, provadas pela imissão da posse e pelo recebimento da primeira parcela do preço, resta caracterizado que a assinatura a posteriori do Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda teve apenas o único fito de fraudar dispositivo legal e se evadir da tributação, ocorrendo, assim, o ganho de capital igual à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do imóvel. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. Uma vez caracterizada a simulação essa situação conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 suficientes para embasar a qualificação da multa de ofício” (Carf, 1S, Ac. 1401-001.610).

[13] A respeito do tema: CALCINI, Fábio Pallaretti. *Princípio da Legalidade: Reserva Legal e Densidade Normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.