

## Obras Quartier Latin

**Fundamentos do Imposto de Renda**  
*Ricardo Mariz de Oliveira*

**A Lei das S/A Comentada – 4 Volumes – 2ª Edição**  
*Nelson Eizirik*

**Multas no Direito Tributário**  
*Bruno Fajersztajn*

**Direito Tributário Sancionador – Culpabilidade e Segurança Jurídica**  
*Rodrigo Numeriano Dubourcq Dantas*  
Prefácio: *Helena Taveira Torres*

**Regimes Especiais Tributários**  
*Pedro Guilherme Gonçalves de Souza*

**PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas**  
Coordenação: *Octavio Campos Fischer*  
*Marcelo Magalhães Peixoto*

**Teoria da Norma Tributária – 5ª edição**  
*Paulo de Barros Carvalho*

**Planejamento Tributário e o "Propósito Negocial"**  
Coordenação: *Luís Eduardo Schoueri*  
Organização: *Rodrigo de Freitas*

**Planejamento Tributário – 4ª edição**  
*Marco Aurélio Greco*

**Agronegócio, Tributação e questões internacionais**  
Coordenação: *Helena Taveira Torres*  
*Imir Doniak Jr.*

**Direito Tributário Internacional Aplicado – Vol. I ao VI**  
Coordenação: *Helena Taveira Torres*

**Tributação Internacional da Renda**  
**A Competitividade Brasileira à Luz das Ordens Tributária e Econômica**  
*Carlos Otávio Ferreira de Almeida*

**Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Vol. I ao V**  
Coordenação: *Sergio André Rocha*

**Imposto de Renda**  
**Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade**  
*Miguel Delgado Gutierrez*

**Deveres Instrumentais dos Contribuintes: Fundamentos e Limites**  
*Caio Augusto Takano*

**Reorganizações Societárias Internacionais**  
**Aspectos Societários e Fiscais**  
*Pedro Augusto do A. A. Asseis*

# Novo RIR

ASPECTOS JURÍDICOS RELEVANTES DO  
REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA 2018

*Luís Eduardo Schoueri*

16.01.20.

QUARTIER LATIN

“A **QUARTIER LATIN** teve o mérito de dar início a uma nova fase, na apresentação gráfica dos livros jurídicos, quebrando a frieza das capas neutras e trocando-as por edições artísticas. Seu pioneirismo impactou de tal forma o setor, que inúmeras Editoras seguiram seu modelo.”

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

“Entre os vários méritos da **EDITORIA QUARTIER LATIN**, sobreleva, para mim, o de que suas escolhas editoriais levam em conta muito mais a contribuição científica para o Direito do que, propriamente, o lucro empresarial, quase transformado em uma espécie de mantra da sociedade contemporânea. Se a publicação de manuais, cursos e quejandos cumpre função corriqueira do aprendizado jurídico, não devemos nos olvidar de que são as monografias acadêmicas – conquanto na contramão dos resultados puramente mercadológicos – que impedem a petrificação do pensamento jurídico, impulsionando-o à criação de uma sociedade mais igualitária e sólida e menos argentária e líquida, como tem se revelado, infelizmente, a nossa.”

NEWTON DE LUCCA

Editora Quartier Latin do Brasil  
Empresa Brasileira, fundada em 20 de Novembro de 2001  
Rua General Flores, 508 - CEP 01129-010  
Bom Retiro - São Paulo  
Vendas: Fones +55 11 3222-2423; +55 11 3222-2815  
Whatsapp: +55 11 9 9431 1922  
Email: [Quartierlatin@Globo.com](mailto:Quartierlatin@Globo.com)

COORDENAÇÃO:

JIMIR DONIAK JR.

## Novo RIR

ASPECTOS JURÍDICOS RELEVANTES DO  
REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA 2018

*Jimir Doniak Jr.*  
14.07.20.

Editora Quartier Latin do Brasil  
São Paulo, primavera de 2019  
[quartierlatin@quartierlatin.art.br](mailto:quartierlatin@quartierlatin.art.br)  
[www.quartierlatin.art.br](http://www.quartierlatin.art.br)

**JIMIR DONIAK JR. (COORDENAÇÃO)**

*Novo RIR – Aspectos Jurídicos Relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018*

São Paulo: Quartier Latin, 2019.

ISBN 85-7674-479-5

1. Direito Tributário 2. Imposto Sobre a Renda I. Título

*Editor*

Vinicius Vieira

*Produção editorial*

José Ubiratan Ferraz Bueno

*Diagramação*

Antonio Marcos Cavalheiro

*Revisão gramatical*

Studio Quartier

*Capa*

Anderson dos Santos Pinto

**EDITORA QUARTIER LATIN DO BRASIL**

Rua General Flores, 508

Bom Retiro – São Paulo

CEP 01129-010

Telefones: +55 11 3222-2423; +55 11 3222-2815;

Whatsapp: +55 11 9 9431 1922

Email: quartierlatin@globo.com

**TODOS OS DIREITOS RESERVADOS.** Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfilmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei nº 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

**SUMÁRIO**

Prefácio.....	21
Apresentação.....	25

**Conceito constitucional de renda, 29**

HELENO TAVEIRA TORRES

**Princípios aplicáveis ao imposto sobre a renda, 39**

MIGUEL DELGADO GUTIERREZ

I. Introdução.....	39
II. Princípio da generalidade.....	40
III. Princípio da universalidade.....	50
IV. A progressividade no imposto de renda.....	62
V. Conclusões.....	70

**IR e planejamento fiscal: a questão das empresas-veículo, 73**

CHARLES WILLIAM McNAUGHTON

1. Introdução.....	73
2. Algumas premissas.....	75
3. A relação entre o planejamento e as normas tributárias.....	82
4. Planejamento tributário e direito privado.....	94
5. Palavras Finais.....	101

**Renda, realização, regimes de caixa e de competência, 103**

VICTOR POLIZELLI

1. Conceito de renda.....	104
1.1. Conceitos de renda adotados pela legislação.....	105
1.2. Novo conceito de receita da Lei nº 12.973/14 e dos CPCs 30 e 47.....	108
1.3. Adiantamentos de recursos.....	110
1.4. Exclusão de reembolsos de despesas.....	114
1.5. Emissão de recibo, nota fiscal e afins.....	116
1.6. Tributação de rendimentos acessórios (juros e correção monetária).....	119
2. Realização da renda.....	122
2.1. Vínculo com o Direito Comercial e tratamento de resultados não realizados.....	123
2.2. Princípio do emparelhamento e princípio da imparidade (assimetria).....	124
2.3. O critério da probabilidade do recebimento.....	126
3. Regime de caixa.....	129
3.1. Visão geral do regime de caixa no IRPF.....	130
3.2. Regime de caixa no IRPJ.....	132
3.3. Apuração de ganho de capital em regime de caixa.....	135

4. Regime de competência .....	137
4.1. Visão geral do regime de competência no IRPJ .....	139
4.2. Regime de competência no IRPF .....	142
4.3. Realização no consumo de ativos (depreciação/amortização/exaustão) .....	143

### O imposto de renda da pessoa física e o novo RIR/2018, 147

CAIO AUGUSTO TAKANO  
LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO  
MICHELL PRZEPIORKA

Introdução .....	147
1. O Imposto de Renda da Pessoa Física: aspectos propedêuticos .....	147
2. O Regulamento do Imposto de Renda de 2018 .....	151
3. Polêmicas e questões atuais .....	156
a. Rendimentos do exterior recebidos acumuladamente .....	156
b. Doações para não residentes .....	158
c. Dos rendimentos recebidos em condomínio .....	160
d. Deduções com saúde e educação .....	162
e. Isenção de rendimentos de portadores de doenças graves .....	166
Conclusão .....	169
Bibliografia .....	170

### O novo "RIR" e seus reflexos no IRPF da atividade rural, 175

LEONARDO FURTADO LOUBET

I. A função consolidadora do "RIR" .....	175
II. O conceito de "atividade rural" no âmbito do novo "RIR" .....	177
III. As atividades que denotam a materialidade do IRPF na atividade rural .....	179
IV. O critério espacial genérico no IRPF-atividade rural .....	184
V. O "momento da incidência" no IRPF da atividade rural .....	185
VI. Os sujeitos passivos no IRPF-atividade rural e o sempre polêmico dueto parceria x arrendamento rurais .....	187
VII. A composição da base de cálculo e a sistemática de recolhimento do IRPF na atividade rural .....	193
VIII. A apuração pelo resultado presumido .....	196
IX. A tributação envolvendo resultados da atividade rural no exterior por brasileiros ou resultados da atividade rural no Brasil por estrangeiros .....	197
X. As obrigações acessórias .....	198

### IR, pessoas físicas e tributação definitiva nos ganhos de capital, 201

RENATO NUNES

1. Introdução .....	201
2. A tributação do ganho de capital auferido por pessoa física no regulamento do imposto sobre a renda .....	203

2.1. Ganhos de capital na alienação de bens ou direitos .....	203
2.1.1. Não incidência e isenção .....	207
2.1.2. Valor de alienação .....	210
2.1.3. Custo de aquisição .....	214
2.1.3.1. Custo de aquisição relacionado a participações societárias e congêneres .....	217
2.1.3.2. Atualização do custo de aquisição .....	218
2.1.4. Apuração do ganho de capital .....	219
2.1.4.1. Hipóteses de redução do ganho de capital relativo a imóveis .....	220
2.1.4.2. Apuração de ganho de capital relativo a imóvel rural .....	221
2.1.4.2.1. Imóvel rural adquirido a partir de 1997 .....	222
2.1.5. Apuração e recolhimento do IR sobre ganho de capital .....	225
2.2. Bens e direitos em moeda estrangeira .....	227
2.3. Bens e direitos repatriados .....	229

### IRPJ e o conceito de receita, 231

JOSÉ ANTONIO MINATEL

1. Introdução .....	231
2. Conteúdo de "receita" sob diferentes perspectivas .....	232
3. Regime de competência para o registro e reconhecimento de "receita" .....	233
4. Tratamento da "receita" na legislação do IRPJ .....	237
4.1. "Receita bruta" das atividades da pessoa jurídica .....	238
4.2. Parcelas redutoras da "receita bruta" .....	242
4.3. "Outras receitas" e "ganhos de capital" .....	244
4.4. Reembolsos de custos ou despesas não são "receitas" .....	246
4.5. Ajustes de "avaliação a valor justo" não traduzem "receita" para efeito de tributação .....	248
5. Aprimoramento contábil no reconhecimento de "receita" pelo regime de competência, não acompanhado pelo IRPJ .....	249

### IRPJ: lucro real e apuração (períodos, regime de competência e escrituração), 253

EDISON CARLOS FERNANDES

Introdução .....	253
1. Aspecto temporal do IRPJ .....	253
2. Premissa juscontábil da <i>continuidade</i> e a apuração do IRPJ .....	256
3. Regime de competência e princípio da realização .....	258
4. Períodos de apuração do lucro real .....	261
4.1. Apuração trimestral do IRPJ .....	261
4.2. Apuração anual do IRPJ .....	261
4.2.1. Pagamento por estimativa .....	262
4.2.2. Suspensão, redução e dispensa do pagamento mensal .....	264
4.2.3. Vedação à compensação do IRPJ devido mensalmente .....	266
4.2.4. Saldo do IRPJ anual .....	266

## O NOVO "RIR" E SEUS REFLEXOS NO IRPF DA ATIVIDADE RURAL

Leonardo Furtado Loubet<sup>1</sup>

### I. A FUNÇÃO CONSOLIDADORA DO "RIR"

Se há um tributo do sistema jurídico brasileiro que possa ser visto como complexo – e sem dúvida é o mais complexo – esse tributo é o imposto sobre a renda. Embora a dicção constitucional seja singela, ao prescrever no art. 153, III, competir à União instituir imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza”, a verdade é que o IR, historicamente, sempre se revelou uma exação formada por um emaranhado de normas. Com o pretensão objetivo de disciplinar qual a extensão do que venha a ser “renda” – o que, por si só, seria legítimo, desde que respeitados os postulados constitucionais – as leis foram se sucedendo, se imbricando, até se justapondo, a tal ponto de tornar-se quase impossível, para não dizer impossível, saber com exatidão o básico: qual a legislação do imposto sobre a renda em vigor no País.

Esse desabafo merece aprofundamentos. Com efeito, é curioso, para dizer o mínimo, que nos denominados outros “ramos” do direito isso não seja um problema. O processualista civil não tem dúvida sobre qual diploma legislativo deve ser aplicado para solução do seu caso, assim como o processualista penal também não. O mesmo se dá com o civilista ou o criminalista. As dúvidas, no mais das vezes, gravitam sobre como interpretar as normas de determinada lei, *mas não sobre qual é a lei que está em vigor*. Daí a dificuldade a mais com que têm que lidar aqueles que se interessam pelo direito tributário, porquanto, a par da complexidade em si de suas normas, o intérprete necessita, antes, lutar para identificar o conjunto das regras vigentes para só então passar a sistematizá-las – e isso nem sempre é fácil.

Eis a importância inquestionável do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR). O regulamento exerce um papel importante no sistema jurídico de servir como diploma consolidador de todas as normas em vigor desse

<sup>1</sup> Advogado. Especialista e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Coordenador do Curso de Extensão em “Tributação no Agronegócio” do IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (nacional). Professor-Conferencista do IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (nacional). Professor dos cursos de Pós-Graduação em Direito Tributário da ATAME – Cursos de Pós-Graduação Ltda. (Goiânia e Cuiabá). Professor de Graduação e de Pós-Graduação em Direito Tributário da UCDB – Universidade Católica Dom Bosco (Campo Grande). Membro do Comitê Jurídico e Membro-Fundador do Comitê Tributário da SRB – Sociedade Rural Brasileira. Autor do livro “Tributação Federal no Agronegócio” (Noeses, 2017). leonardo@pithan-loubet.com.br.

imposto. Como o IR não tem sua estrutura estampada em uma única lei, mas sim, por incrível que pareça, em centenas delas, editadas em períodos diferentes, o regulamento funciona, na prática, como uma "interpretação oficial" da União a respeito de quais normas devem ser consultadas<sup>2</sup>.

Tanto assim, aliás, que cada dispositivo do regulamento traz consigo a respectiva identificação do preceito legal que, *a priori*, lhe serve de fundamento. Não por outro motivo o Prof. Roque Antonio Carrazza afirma que o RIR não é, propriamente, um regulamento, mas mero decreto de consolidação, que aglutina de maneira sistemática a legislação esparsa<sup>3</sup>. O novo RIR, segundo a Secretaria da Receita Federal, tem por objetivo tornar "mais claro e simples o processo de apuração do imposto, o que se traduz em maior segurança jurídica ao contribuinte, que terá acesso facilitado às informações necessárias para o correto adimplemento das obrigações tributárias concernentes a esse imposto"<sup>4</sup>.

A edição de um novo regulamento, portanto, busca dar cumprimento ao artigo 212 do Código Tributário Nacional, de acordo com o qual "os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano". Não pode passar despercebido, contudo, que o novo regulamento, introduzido pelo Decreto Federal nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, vem com um atraso de quase 20 (vinte) anos, pois o diploma anterior era o Decreto Federal nº 3.000/99, e mais, o regulamento já nasce desatualizado, na medida em que a ele foram incorporadas as alterações legais ocorridas somente até 31 de dezembro de 2016 (como consta no próprio art. 3º do RIR/18).

Agora, embora seja verdade que o regulamento atenda a esse objetivo louvável de consolidar as normas do País, não se pode deixar de avaliar criticamente o modo com que o regulamento é editado. Afinal de contas, relembrando o capítulo das "fontes do direito tributário", o regulamento, pela razão óbvia de exercer mera função regulamentar (e não de introduzir no sistema regras inaugurais), é veiculado por decreto. E o decreto, por expressa disposição

constitucional, tem por função precípua apenas regulamentar aquilo que a lei já previu, com o intuito de dar-lhe "fiel execução" (art. 84, IV, da Constituição da República). Justamente por isso é difícil conviver com a constatação de que um mero decreto regulamentador de um determinado imposto (qualquer imposto!) tenha mais de 1.000 artigos – muito mais do que verdadeiros "Códigos" – como se dá com o novo regulamento, que tem 1.050 dispositivos.

É com esse grau de complexidade que são obrigados a lidar no seu dia a dia os tributaristas. Das duas, uma: ou o decreto, ao contemplar 1.050 artigos, transborda aquilo que a lei prescreve; ou então o que é necessário é uma profunda reforma no âmbito legal, reduzindo essa vastidão de enunciados normativos, com o propósito firme de imprimir alguma racionalidade e simplificação a esse imposto. De todo modo, o fato é que a edição de um novo Regulamento do Imposto sobre a Renda demanda uma análise com detenção, por suas repercussões na órbita não só acadêmica, como também da perspectiva prática dos litígios tributários.

## II. O CONCEITO DE "ATIVIDADE RURAL" NO ÂMBITO DO NOVO "RIR"

Feitas as indispensáveis considerações de ordem contextual do item anterior, já se pode passar ao foco de preocupações deste texto, que são os reflexos que o novo RIR traz para o imposto sobre a renda das pessoas físicas na atividade rural (IRPF-atividade rural).

Para isso, o primeiro passo, indiscutivelmente, é examinar o que entra, e o que não entra, no conceito de "atividade rural". Isto porque a legislação prevê um regramento próprio a essa atividade, dispondo de forma diferente, por exemplo, quanto à apuração do valor a recolher. Logo, é indiscutível que esse debate – o enquadramento correto e preciso do que se ajusta ao conceito de "atividade rural" – ganha contornos práticos relevantes quando se examina o regime tributário aplicável<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> De acordo com as informações extraídas do próprio "site" da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o atual Regulamento é a 16ª versão, "cuja história iniciou-se em 1924, data de sua primeira publicação", sendo que "o novo decreto compila dispositivos contidos em mais de quatrocentas leis e decretos-lei referentes ao Imposto sobre a Renda, incluindo o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e Imposto de Renda Retido na Fonte, sendo o mais antigo datado do ano de 1937". Vide: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/novembro/consolidacao-da-legislacao-sobre-o-imposto-de-renda-e-publicada>.

<sup>3</sup> "Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos". São Paulo: Malheiros, 2005, p. 85, em nota de rodapé.

<sup>4</sup> Vide mais uma vez: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/novembro/consolidacao-da-legislacao-sobre-o-imposto-de-renda-e-publicada>.

<sup>5</sup> No âmbito do CARF, por exemplo, essa questão vem ganhando bastante ênfase nos últimos anos: "Conceito contemporâneo do agronegócio não permite visualizar a produção agrícola de maneira isolada, mas sim dentro de um contexto sistêmico, integrando-se todas as cadeias do negócio. Tomando-se como referência o local de entrada da propriedade rural, qual seja, a porteira, fala-se em (1) setor a montante, 'antes da porteira', e (2) setor a jusante, 'depois da porteira', ou seja, produção dentro dos limites da propriedade, e (3) setor de produção, 'dentro da porteira', responsável pelo processamento, comercialização, marketing e distribuição do produto". Processo nº 11080.013885/2007-65. Acórdão nº 1103-001.094. 1ª Câmara. 3ª Turma Ordinária. 1ª Seção de Julgamento. Rel. Cons. André Mendes de Moura. j. 26.08.2014. Igualmente a Secretaria da Receita Federal tem se ocupado de emitir soluções de consulta sobre o tema. Vide: Solução de Consulta COSIT nº 105, de 08 de julho de 2016. Publicada no DOU de 13.07.2016, Seção 1, p. 14; Solução de Consulta COSIT nº 460, de 20 de setembro de 2017. Publicada no DOU de 25.09.2017, Seção 1, p. 24;

O RIR/18 traz no Livro I ("Da Tributação das Pessoas Físicas"), Título IV ("Do Rendimento Bruto"), Capítulo III ("Dos Rendimentos Tributáveis"), uma Seção VII ("Dos Rendimentos da Atividade Rural"), a qual é inaugurada com o artigo 50, que por sua vez dispõe que "são tributáveis os resultados positivos provenientes da atividade rural exercida pelas pessoas físicas, apurados conforme o disposto nesta Seção". E, de fato, consultando o RIR/18 o intérprete perceberá que há toda uma seção dedicada a disciplinar o IRPF-atividade rural, a qual vai do mencionado artigo 50 até o artigo 64.

É em torno do conceito de "atividade rural", pois, que todo o regramento tributário do agronegócio gira, não só quanto ao IR, como também em relação aos outros tributos. Ocorre que, nesse particular, o RIR/18 não inovou aquilo que o artigo 2º da Lei nº 8.023/90 já previa – até mesmo porque, na sua função regulamentar, nem lhe caberia isso – trazendo pequena alteração redacional ao que dispunha o artigo 58 do RIR/99. De toda sorte, vale a pena conferir o texto do art. 51 do RIR/18, dada sua relevância ao estudo:

"Subseção I

Da definição

Art. 51. Para fins do disposto neste Regulamento, considera-se atividade rural (Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, art. 2º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 59):

I – a agricultura;

II – a pecuária;

III – a extração e a exploração vegetal e animal;

IV – a exploração:

a) da apicultura;

b) da avicultura;

c) da cunicultura;

d) da suinocultura;

e) da sericicultura;

f) da piscicultura; e

g) de outras culturas animais;

V – a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, desde que não sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou pelo criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, com uso exclusivo de matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteu-

e Solução de Consulta COSIT nº 34, de 11 de abril de 2016. Publicada no DOU de 06.07.2016, Seção 1, p. 10.

rização e o acondicionamento do leite e o acondicionamento do mel e do suco de laranja em embalagem de apresentação; e

VI – o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas (Lei nº 8.023, de 1990, art. 2º, parágrafo único).

§ 2º As atividades a que se refere o inciso III do caput abrangem a captura de pescado in natura, desde que a exploração se faça com apetrechos semelhantes aos da pesca artesanal, tais como arrastões de praia e rede de cerca, inclusive a exploração em regime de parceria."

A transcrição é importante, dado que, no âmbito do RIR, é esse dispositivo que norteará a interpretação das autoridades fiscais quanto à subsunção ou não de algum rendimento ao conceito de atividade rural. E é a partir desse enunciado também que se deduz que, a bem de se ver, o regime tributário do agronegócio é realizado a partir da *materialidade* do imposto, isto é, dos atos econômicos que denotem a realização de riqueza nova, o que significa dizer que a análise do critério material do IRPF-atividade rural ganha importância ímpar nessa empreitada.

### III. AS ATIVIDADES QUE DENOTAM A MATERIALIDADE DO IRPF NA ATIVIDADE RURAL

O exame sobre o que se entende por "atividade rural" não se limita apenas à atração do regime tributário típico do agronegócio; vai além, serve justamente para moldar o critério material do IRPF na atividade rural, indicando quais os fatos econômicos que podem levar à incidência do imposto. Daí a relevância de sua análise.

Trazendo ao estudo o disposto nos arts. 2º da Lei nº 8.023/90, 51 do RIR/18 e 3º da Instrução Normativa nº 83/01 da Secretaria da Receita Federal do Brasil, perceberá o hermeneuta que, ao contrário do que se possa imaginar no exame de primeiro instante, *não é o local onde são gerados os rendimentos que serve como critério para aplicação do regime do IRPF-atividade rural*, mas sim o tipo de rendimento auferido. Se o intérprete não tomar cuidado, pode cair de tipo de rendimento auferido. Se o intérprete não tomar cuidado, pode cair de afogadilho em um equívoco. Para a legislação brasileira o local da atividade – se realizada na zona urbana ou na zona rural – é irrelevante para aplicar o regramento do agro, o que interessa, repita-se, é o desenvolvimento ou não de uma das atividades declinadas como enquadradas no conceito de "atividade rural". Em poucas palavras: *nem toda atividade rural é realizada na zona rural, e nem toda atividade realizada na zona rural é atividade rural*.

É o critério material da hipótese de incidência, portanto, o aspecto normativo a ser considerado para fins de se identificar aquilo que se enquadra como "atividade rural" no âmbito do IR e o que não se enquadra.

Entretanto, a análise do referido art. 51 do RIR/18 (que, em certo sentido, reflete o que está previsto no art. 2º da Lei nº 8.023/90) aponta no sentido de que a técnica legislativa adotada não foi a mais adequada. A primeira observação crítica a ser feita é endereçada ao próprio enunciado inicial do *caput* do art. 51: "para fins do disposto neste Regulamento". Na verdade, o que se considera como "atividade rural" não se aplica apenas ao Regulamento, senão ao arcabouço jurídico tributário por inteiro, sendo essa uma norma aglutinante de todo o regime típico do agronegócio.

Mas, isso chega a ser até secundário nestas reflexões. Isto porque a forma tabular do art. 51 do RIR acabou por *misturar gênero e espécie*, chegando ao ponto, inclusive, de trazer para sua disciplina jurídica atividades que não são nem tributáveis. A bem de se ver o art. 51 do RIR/18 incidiu no mesmo equívoco do art. 58 do RIR/99 nesse ponto.

Ora, o inciso III do art. 51 estabeleceu como sujeitas à incidência tributária "a extração e a exploração vegetal e animal" (gênero). Todavia, os incisos I e II fazem referência aos dois grandes troncos do agronegócio, remetendo-se à "agricultura" e à "pecuária" (espécies). Ou bem o legislador disciplina a conduta humana pela espécie (forma tabular) ou descrevendo os fatos que denotam o preenchimento do gênero (forma-de-construção). Dizer em um inciso que configuram atividade rural a "agricultura" e a "pecuária" e em outro em separado que são atividade rural a "extração" e a "exploração vegetal e animal" é desprezar que a agricultura e a pecuária também consistem, evidentemente, em "extração e exploração vegetal e animal". Daí a impropriedade técnica configuradora de pleonasma.

O mesmo se diga quanto ao inciso IV. Embora o legislador regulamentar tenha desmembrado a previsão desse inciso em alíneas – as alíneas de "a" a "g" – diferentemente do que ocorria com o texto anterior (art. 58 do RIR/99), em que todas essas atividades estavam agrupadas em um único inciso, ainda assim a redação continua a comportar críticas. É que a "exploração" de apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericultura e de piscicultura, além de outras culturas animais, nada mais é, a todo sentir, que "extração e exploração vegetal e animal", algo já previsto no inciso III. Mais uma vez "choveu no molhado" o legislador infralegal.

A crítica ao inciso IV não se resume a isso, contudo. É que o verbete no início parece catalogar, sobranceiramente, quais são as atividades de exploração animal que se submetem à incidência da regra: a apicultura (abelhas), a avicultura (aves), a cunicultura (coelho), a suinocultura (suínos), a sericultura

(bicho-da-seda) e a piscicultura (peixes). Todavia, na alínea "g" o Regulamento inseriu uma previsão segundo a qual também se considera atividade rural a exploração animal, se ao fim e ao cabo o preceito deixa a porta aberta a "outras culturas animais"? Parafraçando o saudoso Prof. Aires F. Barreto, em crítica endereçada a defeito similar de outra legislação, é como se o legislador dissesse que as cores são "preto", "branco", "verde", "amarelo" e "todas as demais".

Mais um desdobramento dessa observação crítica é o seguinte: ao estabelecer que "outras culturas animais" dão margem à incidência do regime típico do IRPF-agronegócio, o Regulamento abre portas para reflexões de outras ordens, até então impensadas, de várias atividades que podem repercutir no regime típico desse dispositivo. Por exemplo, a atividade de carcinicultura, ou seja, de crustáceos, compreendendo as cada vez mais frequentes "fazendas" de camarões e lagostas, bem como a exploração de moluscos, como as ostras. Essas atividades, porque denotadoras de "outras culturas animais", também se amoldam ao dispositivo. Isso indica que a exploração de culturas animais marítimas igualmente está inserida no contexto do IR-atividade rural, embora não sejam desenvolvidas em um imóvel rural. De igual modo, a exploração de atividades econômicas envolvendo criação e venda de pássaros, alguns deles de beleza e canto majestosos, podem ser enquadrados na expressão "outras culturas animais" a que alude o dispositivo. A criação de cavalos de raça (equinocultura) também. E nesse mercado, como se sabe, são vultosos os valores envolvidos.

Há, ainda, duas atividades que merecem registro, a cujo respeito não há muita clareza na possibilidade de aplicação ou não dessa norma. A primeira delas envolve a chamada *cotesia flavipes* ("cotésia"), que é uma vespa utilizada eficientemente como agente de controle biológico nos canaviais para combater a "broca-da-cana", uma praga que costuma reduzir bastante a produtividade. Nada impede, *a priori*, que a exploração de insetos faça atrair a incidência desse regramento típico. Aliás, se o bicho-da-seda está taxativamente contemplado, não há motivo para se pensar que os insetos não estariam – pelo contrário, hoje há notícia de fazendas voltadas especificamente à criação de insetos<sup>7</sup>.

A questão que se coloca é que a *cotesia*, que é vendida em unidades para os produtores de canaviais, é criada em laboratório. Poder-se-ia dizer que, por tal razão, essa atividade não poderia ser vista como uma "atividade rural". Todavia, a legislação – da forma como está posta – não deixa espaço para uma interpretação teleológica, a indicar que seria "atividade rural" apenas aquela explorada pelo homem do campo. Pelo contrário, embora este texto esteja vol-

6 BARRETO, Aires. "A nova Cofins: primeiros apontamentos". *Revista dialética de direito tributário* nº 103, p. 11.

7 <http://revistagloborural.globo.com/Revista/Common/0,,ERT339011-18283,00.html>.



tado à análise do regramento das pessoas físicas, não custa registrar que o art. 51 do RIR/18 ampara-se na Lei nº 8.023/90, a qual, por sua vez, não é aplicável apenas às pessoas físicas, mas também às pessoas jurídicas. Isso quer dizer que se ajusta como "atividade rural" qualquer das atividades relacionadas no art. 2º da Lei nº 8.023/90 (reproduzido no art. 51 do RIR/18), pouco importa se exploradas por pessoas físicas ou jurídicas. E mais, o dispositivo prevê que "considera-se atividade rural" a "exploração de outras culturas animais", não criando qualquer outro condicionante quanto ao modo com que a cultura animal é explorada, se em imóvel rural, em imóvel urbano e se através de biotecnologia. A questão, de fato, é polêmica. Mas não se pode descartar de antemão a possibilidade de aplicação da regra.

A outra atividade que também suscita dúvida é a exploração de animais domésticos. O mercado dos chamados "pets" vem aumentando consideravelmente nos últimos anos, em especial nas grandes cidades. Cada vez mais as pessoas se interessam pela compra de cachorros, gatos e outros bichos de estimação. Coloca-se, então, a pergunta: ao segmento dos "pets" se aplica o regime típico do IR-atividade rural? Trazendo esse universo para a normatização do agronegócio, inclinar-se-ia o intérprete a dizer que não, porque ele envolve típica atividade urbana. Ocorre, mais uma vez, que não foi o local onde a atividade é desenvolvida o critério eleito pelo legislador para estabelecer o que é ou não atividade rural, mas sim a exploração "de outras culturas animais". Sendo seguido o que está previsto na legislação, não haveria óbice para o enquadramento de tal atividade no art. 51, IV, "g". É necessário reconhecer, entretanto, que esse também é um ponto polêmico, que ainda está em aberto.

Sem embargo desses aspectos controversos, a verdade é que a "extração" e a "exploração" "vegetal e animal" são o núcleo normativo estabelecido pela legislação que atrai a incidência do IRPF-atividade rural. Assim, enquadra-se nesse dispositivo a soja, o milho, o algodão, o café, o arroz, o trigo, frutas, hortaliças, cana-de-açúcar, o gado de corte, o gado leiteiro, equinos, aves, suínos, caprinos, ovinos, abelhas, coelhos, peixes, crustáceos, insetos, enfim, qualquer cultura vegetal ou animal suscetível de exploração econômica. Também a venda de sêmens de animais de reprodução de elite se amolda ao conceito, por ser um desdobramento da "exploração animal". A própria IN 83/01 da Receita Federal reconhece isso no art. 2º, VI, "e". Todavia, o mesmo diploma normativo não admite a inclusão de valores "dos prêmios ganhos a qualquer título pelos animais que participarem em concursos, competições, feiras e exposições" (art. 4º, IX), estabelecendo que isso "não se considera atividade rural". Essa restrição também comporta críticas, na medida em que a premiação recebida por um animal de elite, demonstrando o reconhecimento da melhoria genética, por exemplo, nada mais é, evidentemente, do que a "exploração de uma cultura animal".

Se a extração e a exploração vegetal e animal congregam o núcleo duro de incidência do IRPF-atividade rural, a exploração de atividades envolvendo venda de recursos minerais, como calcário, diamantes, areia e pedras em geral, extrapola sua base de incidência. De igual modo, a extração e venda de água mineral. O mesmo se diga quanto às atividades de ecoturismo (turismo rural ou hotel-fazenda).

Não apenas a exploração *in natura* desses produtos, contudo, justifica a aplicabilidade desse regramento típico. O art. 51, V, do RIR/18, como se viu, contempla a hipótese de "transformação de produtos decorrentes da atividade rural". Logo, a transformação, desde que submetida a processos de beneficiamento (que não retirem as características originais dos produtos rurais) ou de industrialização rudimentar (que retirem suas características originais) realizados pelo próprio produtor, permite o cômputo pelas regras do IR-atividade rural, como lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, debulhação, secagem, socagem, lenhamento, pasteurização, resfriamento, fermentação, embalagem, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem, torrefação, cristalização, fundição, dentre outros. E os subprodutos e resíduos daí gerados também, como o farelo, a palha, o pelo e o caroço. Logo, o descasque de arroz e a produção de carvão, de suco natural, de leite pasteurizado, de queijos, de mel e de doces caseiros, desde que realizados pelo próprio produtor, dão ensejo à aplicação dessas regras<sup>8</sup>. Não se aplica, no entanto, à produção de bebidas alcoólicas, como vinhos e cervejas (art. 4º, IN 83/01).

O que é injustificável é a regra do art. 4º, II, da IN 83/01, que *exclui* do regramento da atividade rural a compra e venda de bovinos se o gado permanecer menos de 52 dias com o produtor, no caso de confinamento, ou de 138 dias, nas demais hipóteses. Essa regra é injustificável, em primeiro lugar (e óbvio), porque não encontra respaldo em lei alguma (em especial nas Leis nºs. 8.023/90, 8.383/91, 9.249/95, 9.250/95 e 9.430/96). Em segundo lugar, porque a compra e venda de bovinos configura, inequivocamente, atividade pecuária, não havendo qualquer restrição temporal que possa dar respaldo a essa discriminação, nem mesmo a justificativa de que não se aplica o regime do agronegócio à mera "intermediação" de animais (art. 51, § 1º, RIR), pois, nesse caso, o pecuarista não está fazendo uma simples intermediação, pelo contrário, ele está comprando gado (bezerros, por exemplo) para posterior revenda. E em

<sup>8</sup> Sobre o descasque do arroz realizado pelo produtor, o STJ já entendeu que se aplica o regime do IR-atividade rural. "TRIBUTÁRIO. IRPJ. OPERAÇÃO DE DESCASQUE DO ARROZ. AUSÊNCIA DE PROCESSO INDUSTRIAL. ATIVIDADE RURAL. OFENSA AO ART. 535, II, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. 1. A transformação ou o beneficiamento de arroz em casca realizados por produtor dentro de imóvel rural não representam processo industrial. 2. Não tendo o produtor rural praticado atividade estranha à atividade agrícola, não se equipara ele à pessoa jurídica para fins de recolhimento de imposto de renda. (...) 4. Recurso especial não provido". REsp. nº 195.997-RS. 2ª Turma. Rel. Min. João Otávio de Noronha. publ. DJU 21.03.2005, p. 303.

terceiro lugar porque esses marcos temporais (52 dias para confinamento ou 138 nas demais hipóteses) não têm nenhuma justificativa.

Por fim, o art. 51, VI, do RIR/18 incorreu no mesmo equívoco do RIR/99. Ao estabelecer que se considera atividade rural para fins de imposto sobre a renda o "cultivo" de florestas que se destinem ao corte para comercialização, "consumo" ou industrialização, o legislador acabou por usar vocábulos que, em si mesmos, não denotam manifestação de riqueza alguma, logo, intributável para todos os fins. Ora, o "cultivo" em si mesmo não gera ganho ao produtor, de tal modo que não há que se falar em incidência de IR. O que justifica a cobrança do imposto, isso sim, é a venda de floresta, para fins de comercialização ou industrialização. Bem por isso, aliás, nota-se mais uma impropriedade na redação do dispositivo, ao estabelecer que o "cultivo" para o "consumo" seria fato tributável, coisa que não é, a todo sentir. Não é demais registrar que a venda não precisa ser da madeira cortada, mas também da chamada "floresta em pé", ocasião em que um terceiro se encarrega de promover o corte e realizar o transporte da fazenda para a unidade fabril adequada. A silvicultura, envolvendo a exploração de madeiras como eucalipto, teca e seringueira, vem ganhando cada vez mais força no agronegócio.

Para encerrar a análise da materialidade, o § 1º do art. 51 prescreve que não se aplica o regime do IRPF-atividade rural "à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas". O dispositivo veicula uma mensagem normativa correta, porque os meros intermediadores, uma vez que não exploram a atividade rural em si, não estão abrangidos pelo regime próprio. Assim, corretores e leiloeiros serão tributados segundo as regras aplicáveis aos intermediadores.

Já o § 2º do referido art. 51 dispõe que, no concernente à pesca, se enquadra no conceito a captura de pescado *in natura*, desde que a exploração se faça com apetrechos semelhantes aos da pesca artesanal, tais como arrastões de praia e rede de cerca. O intuito da norma foi afastar seu campo de incidência das grandes empresas pesqueiras, que exploram a atividade com estrutura que transborda esse âmbito.

#### IV. O CRITÉRIO ESPACIAL GENÉRICO NO IRPF-ATIVIDADE RURAL

Pelo que se demonstrou no tópico anterior, diferentemente do que se possa imaginar de forma açodada, *atividade rural não é necessariamente atividade desenvolvida em imóvel rural*. Na verdade, a legislação escolheu como critério relevante diferenciador o tipo de atividade desenvolvida (se se "considera" ou não atividade rural), e não o local onde a atividade é desenvolvida. O próprio art. 51 do RIR/18 confirma esse raciocínio, ao apontar para a atividade desenvolvida, e não para o local onde ela é desempenhada.

Como se isso não bastasse, o art. 83 da Instrução Normativa nº 83/01 da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ao tratar da tributação dos resultados da atividade rural das pessoas físicas, estabelece que se considera unidade rural a embarcação para captura *in natura* do pescado e "o imóvel ou qualquer lugar utilizado para exploração ininterrupta da atividade rural".

Portanto, o que se extrai daí é que o critério espacial do IRPF-atividade rural é da modalidade genérico, isto é, a norma incidirá em qualquer local do território nacional, não recaindo sobre um local específico apenas<sup>9</sup>.

#### V. O "MOMENTO DA INCIDÊNCIA" NO IRPF DA ATIVIDADE RURAL

Examinados os critérios material e espacial da regra-matriz de incidência tributária do IRPF incidente sobre a atividade rural, cabe agora avaliar o critério temporal. A esse respeito não é demais relembrar que o critério temporal nada mais é do que o indicativo do momento quando se considera ocorrido o fato jurídico tributário, vale dizer, do marco temporal que a lei considera relevante para fins da percussão tributária.

O primeiro e essencial ponto a ser destacado diz respeito ao regime contábil aplicado ao produtor rural pessoa física. O art. 34, § único, do RIR/18 prescreve que "os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal aquele da entrega de recursos pela fonte pagadora". Trata-se de regra sobremaneira importante, porque a partir desse enunciado se deduz que somente se o produtor efetivamente receber o valor previsto é que se cogitará do tributo. Do contrário, caso ele tenha um direito ao recebimento de uma quantia, mas por qualquer motivo ainda não a tenha recebido, não será devido o imposto ainda. No caso do agronegócio, essa regra é de aplicabilidade bem ampla, pois, com frequência, o produtor realiza venda de safra futura, recebendo as quantias respectivas apenas por ocasião da colheita e da efetiva entrega da produção.

O Regulamento prevê também no art. 54 outros dispositivos que merecem consideração na análise do tema. Embora o art. 54 esteja inserido na subseção que cuida da "receita bruta", os §§ 2º a 4º trazem a seguinte previsão que influencia no aspecto temporal do IRPF-agronegócio:

*Art. 54. (...)*

*§ 2º Os adiantamentos de recursos financeiros, recebidos em decorrência de contrato de compra e venda de produtos rurais para entrega futura, serão computados como receita no mês da entrega efetiva do produto.*

*§ 3º Nas vendas de produtos com preço final sujeito à cotação da bolsa de mercadorias ou à cotação internacional do produto, a diferença apurada*

<sup>9</sup> Sobre as modalidades de critério espacial, vide CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 283/285.

*por ocasião do fechamento da operação compõe a receita da atividade rural no mês do seu recebimento.*

*§ 4º Nas alienações a prazo, deverão ser computadas como receitas as parcelas recebidas, na data do seu recebimento, inclusive a atualização monetária.*

Como se vê, os adiantamentos recebidos por venda de produção futura só serão considerados como receita no mês da efetiva entrega do produto. Trata-se de um comando de aplicabilidade prática para as *commodities* agrícolas, como soja e milho, porque é comum que o produtor faça venda antecipada de sua lavoura, recebendo adiantamentos das empresas por isso. Todavia, esses adiantamentos ainda não são computados como renda, mas sim apenas quando o produtor cumprir o contrato e entregar os grãos.

É que o ciclo agrícola não coincide com o ano fiscal, de tal sorte que essa regra é bem importante, porque são frequentes os casos em que o produtor recebe os valores a título de adiantamento em um ano, porém, entrega sua produção apenas no outro. Logo, essas quantias só serão informadas na declaração de ajuste no outro ano ainda, subsequente ao da entrega dos produtos. Trata-se de regra que merece destaque, a qual torna fato tributável o recebimento em dinheiro somente quando o contrato é cumprido. Em síntese, nos contratos com preço a fixar a liquidação exata dos valores devidos é feita apenas com a entrega do produto - e isso é levado em conta pela legislação.

Portanto, na prática, nas regiões em que são colhidas duas safras ao ano (a safra de verão, envolvendo a soja, e a safra de inverno, também conhecida como safrinha, envolvendo o milho), dois fenômenos acontecem, os quais trazem reflexos na apuração do IRPF: (i) os rendimentos da safra de verão (colhida em torno de janeiro e fevereiro) cobrem os custos da safrinha (plantada concomitantemente, pela técnica de plantio direto, e colhida em torno de julho e agosto); (ii) e os custos da safra de verão (cujo plantio se dá geralmente nos meses de setembro e outubro) geram rendimentos apenas no outro ano (em torno de janeiro e fevereiro do outro ano), de tal modo que integrarão a declaração de rendimentos só no outro ainda.

Outro aspecto que também influencia no cômputo do tributo é a variação do preço da saca decorrente da variação da bolsa de mercadorias ou do dólar entre a data do adiantamento feito pela empresa e a data da liquidação do contrato, com a entrega dos grãos. Nesses casos, a legislação (art. 54, § 3º, RIR/18) prescreve que a diferença apurada (no caso da soja a cotação na bolsa de Chicago é determinante) por ocasião do fechamento da operação compõe a receita da atividade rural no mês do seu recebimento.

Para encerrar a análise do critério temporal, não custa chamar a atenção para um fato corriqueiro, mas bastante relevante para fins de IRPF: como a legislação estabelece o regime contábil de caixa para os produtores pessoas fi-

sicas, enquanto o produtor tiver gado no pasto ou grãos no armazém, sem vendê-los, o que se passa é uma situação de intributabilidade, porquanto, nessas hipóteses, embora haja patrimônio (reses ou grãos), ainda não há rendimento tributável, por inexistir venda e conseqüente recebimento de dinheiro daí decorrente. E os produtores rurais, usualmente, se valem dessa prática, vendendo apenas aquilo que necessário ao seu cotidiano, consistindo em verdadeiro planejamento tributário. Muitas vezes o sujeito tem milhões de reais estocados em grãos, mas, nem por isso, ele é obrigado a recolher um centavo sequer a título de imposto. Apenas quando há venda da produção, com o conseqüente recebimento em dinheiro, é que se pode abrir espaço à exigibilidade do tributo.

## VI. OS SUJEITOS PASSIVOS NO IRPF-ATIVIDADE RURAL E O SEMPRE POLÊMICO DUETO PARCERIA X ARRENDAMENTO RURAIS

No passo seguinte, uma vez percorridos os critérios da hipótese de incidência do IRPF-atividade rural, é chegado o momento de se estudar os critérios do conseqüente da regra-matriz, formados pelos critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Começando pelo critério pessoal, não custa deixar registrado que o sujeito ativo, evidentemente, é a União Federal. Já o sujeito passivo do IRPF-atividade rural, como também indicado pela legislação, é o próprio produtor rural. Tanto assim que o art. 54 do RIR, embora verse sobre a receita bruta da atividade rural, estabelece que esse montante será constituído pela venda dos produtos das atividades definidas no art. 51, *"exploradas pelo próprio produtor-vendedor"*. É o produtor que explora a atividade rural, portanto, o sujeito passivo do IRPF-agronegócio.

A questão relevante a ser aqui tratada gira em torno dos sempre polêmicos contratos de arrendamento e de parceria rurais. Com efeito, o art. 52 do RIR/18, inserido na Subseção II, a qual cuida "Dos arrendatários, dos condôminos e dos parceiros", estabelece que *"os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documentalente, pagarão o imposto, separadamente, na proporção dos rendimentos que couber a cada um"*. E o parágrafo único desse enunciado complementa: *"na hipótese de parceria rural, o disposto neste artigo aplica-se somente em relação aos rendimentos para cuja obtenção o parceiro houver assumido os riscos inerentes à exploração da atividade"*.

Destarte, o aspecto relevante está em desvendar qual é o regime jurídico do arrendamento e qual é o da parceria, porque os reflexos tributários são diferentes - aliás, bem diferentes.

Pois bem, o primeiro ponto a ser examinado diz respeito à previsão de que a situação jurídica envolvendo o arrendamento ou a parceria deve ser *"comprova-*

da documentalmente". É evidente que é muito melhor que as partes tenham um contrato escrito, porque isso confere a elas maior segurança jurídica, disciplinando clara e mutuamente seus direitos e obrigações. Todavia, tanto o Código Civil admite o contrato verbal, quanto o próprio Estatuto da Terra contempla o "contrato expresso ou tácito" (art. 92 da Lei nº 4.504/64), de tal modo que a inexistência em si de contrato escrito não pode ser vista como empecilho de forma *a priori* para aplicação de um ou outro regime jurídico - menos ainda o registro do contrato em Cartório, como já se entendeu no passado, requisito esse corretamente afastado pelo STJ (REsp. nº 721.231, Rel. Min. João Otávio de Noronha).

Superado esse aspecto formal, as reflexões agora devem voltar-se ao conteúdo desses contratos. E sobre isso é necessário relembrar que, tradicionalmente, sempre se entendeu que só há verdadeiro contrato de parceria rural se o parceiro, de fato, *assume os riscos da atividade*. Isso está correto. Não por outra razão o mencionado parágrafo único do art. 52 do RIR prescreve que, no caso da parceria, os rendimentos só serão tributados separadamente, na proporção que couber a cada uma das partes, em relação aos valores "para cuja obtenção o parceiro houver assumido os riscos inerentes à exploração da atividade".

O foco do exame, pois, deve centrar-se na pessoa do proprietário das terras. Afinal de contas, é óbvio que a outra parte - seja como arrendatário, seja como parceiro-outorgado - terá riscos na atividade, já que é a pessoa que assume o trabalho de campo para exploração da pecuária ou da agricultura. Desse modo, porque essa pessoa explora uma atividade rural, ela terá direito a fazer os abatimentos das despesas de sua atividade, apurando seu imposto consoante o regime próprio do IR-agronegócio.

Para o dono das terras, no entanto, a situação pode ser diferente. Ou ele entrega a posse de suas terras ao outro contratante, *independentemente da produção*, isto é, estabelecendo um *valor fixo* por isso; ou então resolve estipular um *valor variável* pela entrega da posse do imóvel conforme a produção auferida, resultando exatamente aí a sua parcela de assunção dos riscos da atividade.

É essa a diferença entre um e outro contrato: a primeira hipótese é típico caso de arrendamento, o qual se equipara juridicamente a um aluguel, sendo tributado à razão de até 27,5% do valor recebido pelo IRPF pela tabela progressiva; enquanto que o segundo exemplo configura uma parceria rural, a qual permite a apuração pelo resultado presumido (que será explicada logo abaixo), gerando uma carga tributária de 5,5% da importância auferida. Em poucas palavras: o arrendamento tem uma carga tributária cinco vezes maior do que a da parceria (5,5% x 5 = 27,5%).

Por essa razão que os produtores rurais, dono das fazendas, têm preferência por firmar contratos de parceria, já que há uma redução de carga tributária

significativa. O problema é que, muitas vezes, os produtores assinam pretensos contratos de "parceria" que, na prática, não revelam parceria alguma, mas sim inequivocamente um arrendamento, por preverem um valor fixo a ser recebido pelo produtor, sem qualquer tipo de risco a ele. E nesses casos, por haver fraude à lei, essa tributação reduzida da parceria é afastada pelo Fisco para aplicar aos rendimentos auferidos o regime próprio do arrendamento.

Com efeito, há fraude quando se elabora um contrato denominado de "parceria", que, na sua essência, revela um arrendamento. E quando isso acontece, o Fisco Federal desconsidera o contrato de suposta parceria, tributando-o como arrendamento, que tem regime tributário mais oneroso. Reitere-se que enquanto os valores recebidos como parceria são tributados como resultado da atividade rural (permitindo, portanto, a submissão à regra do resultado presumido, que gera uma carga final de 5,5% para as pessoas físicas), o arrendamento é considerado locação de imóvel (aluguel), submetendo-se, pois, à tabela progressiva de até 27,5% sobre a receita auferida<sup>10</sup>.

Desse modo, o aspecto central diferenciador dos contratos de arrendamento e de parceria é a assunção ou não do *risco* da atividade. Em abono a essa conclusão, não bastassem os enunciados prescritivos já mencionados antes, os artigos 3º e 4º do Decreto nº 59.566/66 estabelecem que no arrendamento o dono das terras recebe "certa retribuição ou aluguel", ao passo que na parceria o proprietário se remunera "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". Portanto, se o indivíduo firma um aparente contrato de "parceria", mas se ele estabelece um preço fixo como remuneração, está afastado o risco e, pois, a verdadeira parceria rural, denotando um arrendamento, sujeito a outro regime tributário.

Esse é o quadro. Diante desse contexto, poder-se-ia perguntar: pois bem, então qual a novidade nesse tema? É possível ao produtor (dono do imóvel rural) ter uma garantia mínima pela entrega da posse de suas terras a um terceiro, sem que fique descaracterizada a parceria e sem que fique inteiramente entregue à sorte da capacidade daquele que irá explorar a atividade de conseguir uma boa produção?

A resposta é sim, há meios legais para que o dono da fazenda possa receber uma parcela mínima fixada em contrato, desde que sejam respeitadas as regras fixadas pela legislação para isso.

E assim se afirma porque o Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64) passou por reformulações importantes não é de hoje, alterações essas implementadas

<sup>10</sup> Sobre o tema, vide: CALCINI, Fábio Pallaretti. "Efeitos fiscais para os contratos agrários de parceria e arrendamento". Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-ago-25/direito-agronegocio-efeitos-fiscais-contratos-agrarios-parceria-arrendamento>.

pela Lei nº 11.443/07, as quais ainda não foram devidamente percebidas pela doutrina e pela jurisprudência da forma adequada. De fato, a Lei nº 11.443/07 veiculou novas regras na compreensão desse tema (isso, como se vê, há mais de 10 anos), estabelecendo o seguinte:

### "SEÇÃO III

Da Parceria Agrícola, Pecuária, Agro-Industrial e Extrativa

Art. 96. Na parceria agrícola, pecuária, agro-industrial e extrativa, observar-se-ão os seguintes princípios:

(...)

VI - na participação dos frutos da parceria, a quota do proprietário não poderá ser superior a:

a) 20% (vinte por cento), quando concorrer apenas com a terra nua; (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007).

b) 25% (vinte e cinco por cento), quando concorrer com a terra preparada; (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007).

c) 30% (trinta por cento), quando concorrer com a terra preparada e moradia; (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007).

d) 40% (quarenta por cento), caso concorra com o conjunto básico de benfeitorias, constituído especialmente de casa de moradia, galpões, banheiro para gado, cercas, valas ou currais, conforme o caso; (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007).

e) 50% (cinquenta por cento), caso concorra com a terra preparada e o conjunto básico de benfeitorias enumeradas na alínea d deste inciso e mais o fornecimento de máquinas e implementos agrícolas, para atender aos tratos culturais, bem como as sementes e animais de tração, e, no caso de parceria pecuária, com animais de cria em proporção superior a 50% (cinquenta por cento) do número total de cabeças objeto de parceria; (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007).

f) 75% (setenta e cinco por cento), nas zonas de pecuária ultra-extensiva em que forem os animais de cria em proporção superior a 25% (vinte e cinco por cento) do rebanho e onde se adotarem a meação do leite e a comissão mínima de 5% (cinco por cento) por animal vendido; (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007).

g) nos casos não previstos nas alíneas anteriores, a quota adicional do proprietário será fixada com base em percentagem máxima de dez por cento do valor das benfeitorias ou dos bens postos à disposição do parceiro;

§ 1º Parceria rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes dele, 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, isolada ou cumulativamente, dos seguintes riscos: (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

I - caso fortuito e de força maior do empreendimento rural; (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

II - dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais estabelecidos no inciso VI do caput deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

III - variações de preço dos frutos obtidos na exploração do empreendimento rural. (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

§ 2º As partes contratantes poderão estabelecer a prefixação, em quantidade ou volume, do montante da participação do proprietário, desde que, ao final do contrato, seja realizado o ajustamento do percentual pertencente ao proprietário, de acordo com a produção. (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

§ 3º Eventual adiantamento do montante prefixado não descaracteriza o contrato de parceria. (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

§ 4º Os contratos que prevejam o pagamento do trabalhador, parte em dinheiro e parte em percentual na lavoura cultivada ou em gado tratado, são considerados simples locação de serviço, regulada pela legislação trabalhista, sempre que a direção dos trabalhos seja de inteira e exclusiva responsabilidade do proprietário, locatário do serviço a quem cabe todo o risco, assegurando-se ao locador, pelo menos, a percepção do salário mínimo no cômputo das 2 (duas) parcelas. (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica aos contratos de parceria agroindustrial, de aves e suínos, que serão regulados por lei específica. (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007)."

As alterações são importantes e, como se disse, ainda não foram adequadamente compreendidas pela comunidade jurídica. Hoje em dia, se o dono da fazenda entregar o imóvel em regime de parceria agrícola concorrendo apenas com a terra nua, ele tem direito de exigir 20% dos frutos havidos, isso sem descaracterizar a parceria (art. 96, VI, "a").

E mais, desde a edição da Lei nº 11.443/07, a parceria rural continua sendo um contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por termo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes dele, 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, mas agora com a partilha, *isolada ou cumulativamente*,

dos seguintes *riscos*: (i) caso fortuito ou força maior; (ii) dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites estabelecidos no inciso VI; (iii) ou então – e aqui está a grande mudança – as *variações de preço dos frutos obtidos na exploração do empreendimento rural* – as *variações*, § 1º, incisos I a III).

Não é só. As partes podem estabelecer *"a prefixação, em quantidade ou volume, do montante da participação do proprietário"*, com a única exigência de que, *"ao final do contrato, seja realizado o ajustamento do percentual pertencente ao proprietário, de acordo com a produção"* (art. 96, § 2º). E mais ainda, *"eventual adiantamento do montante prefixado não descaracteriza o contrato de parceria"* (art. 96, § 3º).

Portanto, desde a Lei nº 11.443/07 o produtor dono das terras pode legitimamente firmar um contrato de parceria rural para exploração da cultura de soja, por exemplo, estabelecendo quantidades mínimas prefixadas da cultura de soja por hectare como sua participação, inclusive a título de adiantamento, desde que, no final do contrato, seja feito o ajuste. Afinal de contas, as *"variações de preço dos frutos obtidos"* foram consideradas pelo legislador como uma hipótese, *"isolada ou cumulativamente"*, de compartilhamento dos *"riscos"* da atividade – e praticamente todas as *commodities* do agronegócio, como a soja, o milho, a cana, o café ou a arroba de boi se submetem a variações de preço.

Dessa forma, se as partes projetam, hipoteticamente, que a área a ser explorada gerará uma produção de "x" sacas de soja, é possível firmar um contrato de parceria agrícola de 05 (cinco) anos e estabelecer que, ano a ano, o proprietário receberá 20% desse "x" (se ele concorrer apenas com a terra nua) em sacas de soja. E então, por ocasião da última colheita, as partes fazem os cálculos da produção total gerada, fazendo o respectivo ajuste para que o proprietário receba exatamente aqueles 20% de "x", recebendo no último pagamento uma quantidade menor de sacas de soja, se a produção foi inferior à projetada; ou então uma quantidade maior (o que também pode ocorrer), se a produção total ficou acima do que havia sido previsto.

*Trata-se de algo extremamente relevante, que não desnatura, repita-se, o regime típico da parceria rural, tudo consoante a lei.* Mas, note-se bem: essa hipótese só se aplica ao recebimento em produto, não em dinheiro (pois, se a convenção das partes for em dinheiro, isso denotará arrendamento).

Ora, nesse contexto, parece claro que toda a jurisprudência formada por décadas, a qual foi construída sob o pressuposto de que a prefixação em quantidade de produtos, por si só, afastava o "risco" para fins de parceria rural, com o advento da Lei nº 11.443/07 haverá de ser repensada, em especial porque, de acordo com a legislação em vigor, a prefixação isoladamente considerada não afasta a parceria, bastando que haja o ajuste no último ano do contrato, e porque a variação de preço dos frutos (como o preço da arroba do boi, da saca da

soja, do milho ou do café), *"isolada ou cumulativamente"*, já preenche o requisito legal do risco da atividade<sup>11</sup>.

## VII. A COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E A SISTEMÁTICA DE RECOLHIMENTO DO IRPF NA ATIVIDADE RURAL

Na sequência do raciocínio, é importante agora voltar as atenções para a forma de apuração da base de cálculo do IRPF-atividade rural. Para tanto os preceitos aplicáveis são os artigos 54 a 61 do RIR/18.

Estabelece o art. 54 que a receita bruta da atividade rural será constituída pelo montante das vendas dos produtos definidos como enquadráveis no conceito de atividade rural, explorados pelo próprio produtor, ou seja, produtos advindos da extração ou exploração animal ou vegetal como gênero.

Todavia, o art. 54, § 1º, preceitua que devem ser inseridos também no rol da receita bruta os valores recebidos de órgãos públicos como auxílios, subvenções ou subsídios e as indenizações pelo PROAGRO; o montante ressarcido ao produtor agrícola pela implantação e manutenção da cultura fumageira; o valor da alienação de bens utilizados exclusivamente na exploração da atividade rural, exceto o valor da terra nua, ainda que adquiridos pelas modalidades de arrendamento mercantil e de consórcio; o valor dos produtos agrícolas entregues em permuta com outros bens ou pela dação em pagamento; o valor pelo qual o subscritor transfere os bens utilizados na atividade rural, os produtos e os animais dela decorrentes, a título de integralização de capital; e as sobras líquidas decorrentes da comercialização de produtos agropecuários, apuradas na demonstração de resultado do exercício e distribuídas pelas sociedades cooperativas de produção aos associados produtores rurais.

Sucedem que vários desses itens inseridos no Regulamento do Imposto de Renda não têm respaldo em lei. E em não havendo lei ordenando que sejam incluídos, há um vício de forma, afrontando o princípio da estrita legalidade em matéria tributária. A título de exemplo, auxílios, subvenções, subsídios e indenizações não compõem o rol de categorias suscetíveis à configuração de renda, justamente porque não decorrem do resultado gerado pelo capital, pelo trabalho, ou pela combinação de ambos (art. 43 do Código Tributário Nacional), mas sim de políticas públicas voltadas a recompor a situação econômica de produtores atingidos por intempéries climáticas. Em relação ao PROAGRO – Programa de Garantia da Atividade Agropecuária, então, seu desvirtuamento é ainda mais forte, porque se trata de verdadeira indenização feita ao produtor,

<sup>11</sup> Vide a respeito: LOUBET, Leonardo Furtado. *Tributação federal no agronegócio*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 175/179.

não denotando riqueza nova<sup>12</sup>. O mesmo se diga quanto ao "ressarcimento" da cultura fumageira, à "permuta" com outros bens, à "dação em pagamento" e à "integralização" de capital social. Em nenhum desses casos há um ganho oriundo de uma atividade rural que pudesse ser levado à tributação. Desse catálogo, apenas as aquisições por AGF – Aquisições do Governo Federal, via de regra feitas pela CONAB – Companhia Nacional de Abastecimento, a alienação de bens utilizados na exploração da atividade rural (como colheitadeiras, tratores e implementos agrícolas) e as sobras líquidas recebidas de cooperativa podem se enquadrar como receitas tributáveis.

Do outro lado, aparecem as despesas de custeio e os investimentos. É disso que trata o art. 55 do RIR. Tanto as despesas de custeio (que são os valores gastos com a percepção dos rendimentos e a manutenção da fonte produtora), quanto os investimentos (que são os valores aplicados com o objetivo de melhorar e expandir a produtividade) podem ser deduzidos da receita bruta. O art. 55, § 2º, traz consigo um longo catálogo de dez incisos que podem ser deduzidos da receita bruta, a saber: I – benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos, tais como mangueiros, armazéns, silos, galpões, cercas e outros; II – culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais; III – aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural; IV – compra de animais de trabalho, de produção ou de engorda; V – contratação de serviços técnicos especializados, com o intuito de elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou da exploração rural, como médicos veterinários e engenheiros agrônomos; VI – insumos que elevem a produtividade, para fins animal ou vegetal, tais como reprodutores, matrizes, sementes selecionadas, corretivos de solo, fertilizantes, vacinas e defensivos; VII – atividades que visem à elevação sócio-econômica do trabalhador rural, tais como casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde; VIII – estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade; IX – instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica; X – e até mesmo gastos com bolsas para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.

Como se vê, o rol é considerável. A despeito disso, não é taxativo. Com efeito, o art. 6º da Lei nº 8.023/90 não rotulou qual item é ou não investimento da atividade rural, apenas disciplinou a matéria conotativamente fazendo referência à "expansão" e à "melhoria" da produtividade. Portanto, qualquer dispêndio que seja aplicado para fins de expansão e melhoria da produtividade rural poderá ser enquadrado como investimento e, pois, ser deduzido da receita bruta. Gastos com tecnologia no campo, por exemplo, como drones, computadores e sistemas informatizados, não podem ser desprezados. Até mesmo a aquisição de aeronave para deslocamento até as propriedades situadas em locais de difícil acesso, como o alto Pantanal, desde que efetivamente empregada com essa finalidade, pode ser considerada investimento<sup>13</sup>. Apenas os gastos com a construção de sedes suntuosas de fazendas, com piscinas, saunas e quartos luxuosos, quase que como verdadeiros hotéis, ao que parece escapam do conceito de investimento na atividade rural.

Confrontando a receita bruta, de um lado, com as despesas de custeio e os investimentos, de outro, chega-se ao resultado da atividade rural. O art. 56 do RIR/18 prescreve que se considera resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta auferida e as despesas de custeio e os investimentos pagos no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis da pessoa física, independentemente da localização. Duas observações sobre esse dispositivo: (i) o legislador infralegal reforçou a adoção do regime de caixa (isto é, serão computados os recebimentos e os gastos efetivamente realizados no ano-calendário); (ii) e a apuração deve ser feita globalmente envolvendo "todos os imóveis da pessoa física, independentemente de localização", o que significa dizer que a apuração, caso o contribuinte tenha mais de um imóvel, não é realizada "fazenda-a-fazenda", mas sim como um todo, tomando por base todas as atividades rurais do contribuinte – sendo certo que existe a possibilidade de uma propriedade ser mais rentável do que outra, mas cuja equação fica compensada na análise global das receitas, despesas e investimentos de todos os imóveis rurais do produtor.

O produto dessa equação é que se denomina de resultado da atividade rural. Em se tratando de casal, o resultado auferido em unidade rural comum deverá ser apurado e tributado pelos cônjuges ou companheiros proporcionalmente à sua parte, ou então, opcionalmente, o resultado poderá ser apurado e tributado em conjunto na declaração de um dos cônjuges ou companheiros (art. 57 do RIR/18).

<sup>12</sup> "O PROAGRO consistia em modalidade de garantia nas operações de crédito rural, segundo a qual, ante a ocorrência dos fenômenos naturais previstos em lei, a instituição financeira era obrigada a remir a dívida do mutuário e reembolsá-lo, em espécie, do total dos recursos próprios que ele investira no empreendimento (art. 4º da Lei nº 5.969/73). Malgrado a dicação do artigo 66, § 1º, do RIR/94 (Decreto nº 1.041/94), não há como considerar o reembolso dos recursos próprios investidos como outra coisa que não a simples recomposição do patrimônio do produtor rural, de forma que não há cogitar de acréscimo patrimonial passível de tributação pelo imposto de renda". TRF-4, AC 0009236-17.2011.4.04.9999. 1ª Turma. Rel. Des. Francisco Donizete Gomes. DJe 24.07.2013.

<sup>13</sup> "ATIVIDADE RURAL – DESPESAS – VEÍCULO – AERONAVE – USO EXCLUSIVO – COMPROVAÇÃO – NECESSIDADE. Havendo prova em contrário de que aeronave era utilizada para outros fins que não a atividade rural, impossível a sua dedução, por inteligência do art. 62, § 2º, III, do RIR/99". CARF. Processo nº 10880.735707/2011-97. Acórdão nº 2202-002.943. 2ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Rel. Cons. Rafael Pandolfo. j. 20.01.2013.

No entanto, esse ainda não é o resultado tributável da atividade, pois o art. 58 do Regulamento estabelece que "o resultado positivo obtido na exploração da atividade rural pela pessoa física poderá ser compensado com prejuízos apurados em anos-calendário anteriores". É importante destacar que a compensação de prejuízos fiscais acumulados não se sujeita às conhecidas "travas", de tal modo que o produtor pode fazer a compensação de todos os prejuízos integralmente. Não se pode olvidar que a pessoa física fica obrigada à conservação e à guarda do livro-caixa e dos documentos fiscais que demonstrem a conservação e à guarda de um livro-caixa a compensar, devendo manter a escrituração do livro-caixa (art. 58, §§ 1º e 2º). E o saldo do prejuízo apurado não deduzido pelo de cujus, nem pelo encerramento do inventário, proporcionalmente à parcela da unidade rural a que corresponder o prejuízo que couber a cada beneficiário (art. 58, § 3º).

Percorrido esse trajeto, chega-se, finalmente, ao resultado tributável (art. 60 do RIR/18), que corresponde à receita bruta, de um lado, subtraída, de outro, das despesas de custeio, dos investimentos e dos prejuízos acumulados (RT = RB - DC - Inv - PA). Logo, há uma apuração em separado do IR-atividade rural. Todavia, não há um recolhimento em separado, pois o art. 61 dispõe que "o resultado da atividade rural, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto sobre a renda, na declaração de ajuste anual e, quando negativo, constituirá prejuízo compensável na forma prevista no art. 58".

### VIII. A APURAÇÃO PELO RESULTADO PRESUMIDO

O que se expôs no item anterior diz respeito à sistemática regular de apuração do IRPF-atividade rural. Contudo, assim como as pessoas físicas em geral podem optar por apurar o imposto pelo modelo "simplificado", também na atividade rural é possível calcular o tributo pelo resultado "presumido". O art. 63 prescreve que "à opção do contribuinte, o resultado da atividade rural ficará limitada a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário, observado o disposto no art. 59" (sic). Já o art. 59 prevê que "a pessoa física que, na apuração do resultado da atividade rural, decidir-se pela opção de que trata o art. 63, perderá o direito à compensação do total dos prejuízos correspondentes a anos-calendário anteriores ao da opção".

Esses dispositivos são importantíssimos no cotidiano da apuração do IRPF-atividade rural. Isto porque a adoção de um ou outro modelo de apuração depende, fundamentalmente, da mensuração do resultado tributável, que tem que ser economicamente mais vantajoso do que o resultado presumido. E, mais, se o contribuinte optar pelo resultado presumido, de acordo com a legislação, ele perde o direito a todos os prejuízos acumulados de anos anteriores, não podendo mais compensá-los em declarações futuras.

Eis aí, portanto, uma regra em torno da qual o contribuinte deve estar atento. É que matematicamente falando, tomando-se como parâmetro a alíquota máxima de 27,5% aplicável às pessoas físicas, no IRPF-atividade rural o produtor, em condições normais, só pode pagar, no máximo, 5,5% de imposto calculado sobre o total da receita bruta da atividade. Sim, porque se a legislação lhe dá a opção de apurar pelo resultado presumido à razão de 20%, e se a alíquota máxima é de 27,5%, então o resultado dessa equação é 5,5% (20% x 27,5% = 5,5%). Fala-se em "condições normais" porque, evidentemente, na situação concreta é necessário averiguar se o contribuinte tem prejuízo fiscal acumulado a compensar ou não e se ele pretende no futuro fazer novos investimentos na sua propriedade. Desse modo, se em determinado período a diferença entre a receita bruta da atividade rural (RB) e as despesas de custeio (DC), os investimentos (Inv) e os prejuízos acumulados (PA) for menor que 20% (base presumida), at valerá a pena fazer a apuração pela sistemática regular [(RB - DC - Inv - PA) < 20% RB]; do contrário, se for maior, at é interessante optar pelo resultado presumido.

Para encerrar, a legislação estabelece que essa opção não dispensa o contribuinte da comprovação das receitas e das despesas, independentemente da forma de apuração do resultado (art. 63, § 1º, do RIR).

### IX. A TRIBUTAÇÃO ENVOLVENDO RESULTADOS DA ATIVIDADE RURAL NO EXTERIOR POR BRASILEIROS OU RESULTADOS DA ATIVIDADE RURAL NO BRASIL POR ESTRANGEIROS

A situação dos brasileiros que exploram atividade rural no exterior (o que é bastante comum envolvendo países que fazem fronteira com o Brasil, como o Paraguai, a Bolívia, o Uruguai e a Argentina), ou então de estrangeiros que exploram atividade rural no Brasil também mereceu do legislador uma atenção especial.

O art. 58, § 4º, do RIR/18, ao tratar da compensação dos prejuízos acumulados, preceitua que é vedada a compensação de resultado positivo obtido no País com resultado negativo obtido no exterior. Portanto, na hipótese de o sujeito ter uma fazenda no Brasil e outra no Paraguai, por exemplo, ele não pode compensar aqui o resultado negativo do exterior. Na situação inversa a legislação também não permite a compensação. É que no § 5º do mesmo art. 58 o legislador proibiu a compensação de prejuízos apurados na atividade rural exercida no Brasil por não residente.

O art. 62, por sua vez, prescreve que o resultado da atividade rural exercida no exterior por residentes no Brasil, convertido em reais por meio da utilização do valor do dólar americano estabelecido para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia do ano-calendário a que se refere o resul-



tado, integrará a base de cálculo do imposto na declaração de ajuste anual, vedada a compensação de resultado positivo obtido no exterior com resultado negativo obtido no País.

Já o art. 63, tratando da apuração pelo resultado presumido, a qual foi abordada no item anterior, proíbe a aplicação dessa sistemática à atividade rural exercida no Brasil por residente no exterior. Ou seja: estrangeiro que tem imóvel rural no Brasil não pode apurar o imposto pelo resultado presumido.

Por fim, o art. 64 estabelece que o resultado decorrente da atividade rural exercida no Brasil por residente ou domiciliado no exterior, apurado por ocasião do encerramento do ano-calendário, constituirá a base de cálculo do imposto e será tributado à alíquota de 15%. A apuração deverá ser feita por procurador, a quem compete reter e recolher o imposto devido (art. 64, § 1º), devendo o imposto ser pago na data da ocorrência do fato gerador (art. 64, § 2º). Na hipótese de remessa de lucros anteriormente ao encerramento do ano-calendário, o imposto deverá ser recolhido na data da remessa com base no valor remetido, exceto na hipótese de devolução de capital (art. 64, § 3º).

## X. AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Com relação às obrigações acessórias, o Regulamento do Imposto sobre a Renda, evidentemente, não iria deixá-las de lado.

O art. 53 do RIR disciplina a apuração do resultado da exploração da atividade rural, exigindo que as rubricas sejam lançadas mediante escrituração do livro-caixa, o qual deve abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e os demais valores que integrem a atividade. Segundo a legislação, o contribuinte comprovará a veracidade das receitas e despesas escrituras no livro-caixa, por meio de documentação idônea que identifique o adquirente ou o beneficiário, o valor e a data da operação, devendo a documentação ser mantida em poder do contribuinte à disposição da fiscalização até ocorrer a decadência ou a prescrição (art. 53, § 1º). A falta de escritura implicará arbitramento da base de cálculo à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário (art. 53, § 2º). Aos contribuintes que auferirem receitas inferiores a R\$ 56.000,00 fica facultada a apuração do resultado da exploração por meio de prova documental, dispensando-se o livro-caixa (art. 53, § 3º). É permitida a escrituração do livro-caixa pelo sistema de processamento eletrônico, com subdivisões numeradas, em ordem seqüencial ou tipográfica (art. 53, § 4º), valendo destacar que, a partir de 2019, a adoção do livro-caixa digital tornou-se obrigatória para os produtores rurais pessoas físicas (IN/RFB nº 1.848/2018). O livro-caixa deverá ser numerado sequencialmente e conter, no início e no encerramento, anotações em forma de "termo" que identifique o contribuinte e a finalidade do

livro-caixa (art. 53, § 5º), sendo que a escrituração do livro-caixa deverá ser realizada até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de ajuste (art. 53, § 6º), dispensando-se o registro do livro-caixa (art. 53, § 7º).

No que diz respeito à receita bruta, o art. 54, § 5º, preceitua que esse montante deverá ser comprovado por documentos usualmente utilizados na atividade rural, tais como nota fiscal do produtor; nota fiscal de entrada; nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor; e outros documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais.

Já a receita bruta decorrente da alienação de bens utilizados na exploração da atividade rural, o art. 54, § 6º, estabelece que ela deverá ser comprovada com documento hábil e idônea, da qual necessariamente conste o nome do adquirente ou do beneficiário; o número do CPF ou CNPJ; o endereço do adquirente ou beneficiário; e a data e o valor da operação em moeda corrente nacional.

De igual modo, o Regulamento exige que para que o contribuinte possa compensar os prejuízos acumulados em anos anteriores ele deverá conservar e guardar o livro-caixa e os documentos fiscais que comprovem a apuração do prejuízo a compensar (art. 58, § 1º), sendo que, para realizar a compensação, a pessoa física deverá manter escrituração do livro-caixa (art. 58, § 2º).

Por fim, tratando do resultado presumido, o RIR/18, como já se viu, estabeleceu que "a opção de que trata o caput não dispensa o contribuinte da comprovação das receitas e das despesas, independentemente da forma de apuração do resultado" (art. 63, § 1º), o que significa dizer que, mesmo que opte pelo resultado presumido, o produtor deve guardar os documentos comprobatórios respectivos.