

IR-GANHO DE CAPITAL NA VENDA DE PROPRIEDADES RURAIS

Leonardo Furtado Loubet

Advogado. Professor de Direito Tributário. Mestre (PUC/SP) e Doutorando (USP) em Direito Tributário. Coordenador do Curso de Extensão em “Tributação no Agronegócio” e Professor-Conferencista do IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (nacional). Professor do Curso de Extensão em “Tributação e Contabilidade no Agronegócio” da APET – Associação Paulista de Estudos Tributários. Professor da Pós-Graduação da ATAME (Goiânia e Cuiabá). Professor de Direito Tributário da Pós-Graduação da UCDB – Universidade Católica Dom Bosco (Campo Grande). Membro do Comitê Jurídico e Membro-fundador do Comitê Tributário da Sociedade Rural Brasileira. Autor do livro *“Tributação Federal no Agronegócio”* (Noeses, 2017).



IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

ROTEIRO DA AULA

I. Pressupostos para compreensão do ganho de capital

II. Regras aplicáveis ao IR-GC

III. A apuração do IR-GC na venda de propriedades rurais

IV. Aspectos polêmicos



IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

I. Pressupostos para compreensão do ganho de capital

I.1. Reflexões sobre o signo “renda” à luz da Constituição e do Código Tributário Nacional

I.2. Diante do sistema jurídico, os “ganhos”, inclusive os ganhos oriundos da venda de bens, são tributáveis

I.3. Pressupostos para compreensão do ganho de capital: **diferença positiva** entre o **custo de aquisição** e o **valor da transação** (preço de venda)

$$\text{IR-GC} = (\text{VT} - \text{CA}) \times Y\%$$

I.4. Decompondo a fórmula, perpassando conceitos aplicáveis. Fórmula simplória?





IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

II. Regras aplicáveis ao IR-GC

II.1. A legislação prevê a incidência do IR-GC da seguinte forma (Lei nº 7.713/88):

“Art. 3º. (...)

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.”



IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

II. Regras aplicáveis ao IR-GC

II.2. Além disso, a lei prevê o seguinte (Lei nº 8.981/95):

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas: (...)

§ 2º. Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

II.3. Portanto, há uma tributação em separado (definitiva) no caso das pessoas físicas. Nas pessoas jurídicas, a tributação que se soma aos demais rendimentos (não há tributação segregada)



IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

II. Regras aplicáveis ao IR-GC

II.4. Carga tributária incidente nas pessoas físicas (atenção!):

Parcela dos ganhos	Alíquota
Até R\$ 5.000.000,00	15%
Entre R\$ 5.000.000,00 e R\$ 10.000.000,00	17,5%
Entre R\$ 10.000.000,00 e R\$ 30.000.000,00	20%
Acima de R\$ 30.000.000,00	22,5%

* Art. 21 da Lei nº 8.981/95, com a redação dada pela Lei nº 13.259/16



IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

II. Regras aplicáveis ao IR-GC

II.5. Carga tributária incidente nas pessoas jurídicas: a premissa básica para o objeto da aula é que a fazenda é um ativo imobilizado (restringindo-se a essa premissa), de modo que não se aplica aqui a questão envolvendo “administração de imóveis”

II.6. Assim, como não há tributação em separado, as receitas se somam ao “giro” da empresa, podendo chegar a até 34% da receita (25% de IRPJ/9% de CSLL)

II.7. Ver art. 25, § 1º, da Lei nº 9.430/96



IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

II. Regras aplicáveis ao IR-GC

II.8. Questões envolvendo as faixas de isenção: tabela da Lei nº 7.713/88 (art. 19). Redução de 100% para imóveis adquiridos até 1969 até 5% para imóveis adquiridos até 1988.

II.9. “Fórmula” redutora da “Lei do Bem” (art. 40 da Lei nº 11.196/05):



IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

II. Regras aplicáveis ao IR-GC

*“Art. 40. Para a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital por ocasião da alienação, a qualquer título, de bens imóveis realizada por **pessoa física** residente no País, **serão aplicados fatores de redução (FR1 e FR2) do ganho de capital apurado.** [\(Vigência\)](#)”*

§ 1º A base de cálculo do imposto corresponderá à multiplicação do ganho de capital pelos fatores de redução, que serão determinados pelas seguintes fórmulas:

I - $FR1 = 1/1,0060 m1$, onde "m1" corresponde ao número de meses-calendário ou fração decorridos entre a data de aquisição do imóvel e o mês da publicação desta Lei, inclusive na hipótese de a alienação ocorrer no referido mês;

II - $FR2 = 1/1,0035 m2$, onde "m2" corresponde ao número de meses-calendário ou fração decorridos entre o mês seguinte ao da publicação desta Lei ou o mês da aquisição do imóvel, se posterior, e o de sua alienação.”



IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

III. A apuração do IR-GC na venda de propriedades rurais

III.1. Sistemática de apuração no caso dos imóveis rurais: diferença entre o VTN-aquisição e o VTN-alienação para alienações depois de 01 de janeiro de 1997 (art. 19 da Lei nº 9.393/96 – Lei do ITR). No caso de aquisições anteriores, preço da escritura.



IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

III. A apuração do IR-GC na venda de propriedades rurais

“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](#).”



IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

III. A apuração do IR-GC na venda de propriedades rurais

III.2. Portanto, de acordo com a lei os parâmetros relevantes para se apurar (e para se tributar em separado, no caso das pessoas físicas) o IR-GC na venda de fazendas são os seguintes:

VTN-aquisição e VTN-venda



IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

IV. Aspectos polêmicos

IV.1. O que é “valor da terra nua”? Lei nº 9.393/96:

“Art. 10. (...)

§ 1º. (...)

I – VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

- a) construções, instalações e benfeitorias;*
- b) culturas permanentes e temporárias;*
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;*
- d) florestas plantadas.”*



IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

IV. Aspectos polêmicos

IV.1. O que é “valor da terra nua”? IN nº 1.877/19:

“Art. 1º. (...)

§ 1º. Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, **considera-se VTN o preço de mercado do imóvel, entendido como o valor do solo com sua superfície e a respectiva mata, floresta e pastagem nativa ou qualquer outra forma de vegetação natural, excluídos os valores de mercado relativos a construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas, observados os seguintes critérios, referidos nos incisos I a III do art. 12 da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993: (...)**”



IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

IV. Aspectos polêmicos

IV.2. O inter-relacionamento entre o ITR e o IR-GC

IV.3. A subavaliação do VTN e seus reflexos: no ITR e no IR-GC

IV.4. A segregação entre “terra nua” (tributada de 15% a 22,5% no caso de pessoas físicas) e as benfeitorias (tributada a 5,5% no caso de pessoas físicas)

IV.5. A vedação legal à correção dos valores de aquisição



IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

IV. Aspectos polêmicos

IV.6. A necessidade ou não das despesas de custeio e os investimentos terem sido incluídos no cálculo do IR-atividade rural para exclusão do IR-ganho de capital de imóvel rural

IV.7. A venda do imóvel antes da entrega da DIAT

IV.8. Previsão da IN 84/01 da RFB:



IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

IV. Aspectos polêmicos

“Art. 19. Considera-se **valor de alienação**: (...)

§ 1º Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, **considera-se valor de alienação da terra nua**:

*I - o valor declarado no Diat do ano da alienação, **quando houverem sido entregues os Diat relativos aos anos de aquisição e alienação**;*

II - o valor efetivamente recebido, nos demais casos.

§ 2º **Na alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada**:

*I - como **receita da atividade rural, quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural**;*

*II - como **valor da alienação**, nos demais casos.*



IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

IV. Aspectos polêmicos

IV.9. Entendimento da jurisprudência a respeito:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. VALOR DE ALIENAÇÃO.

Para fins de apuração de ganho de capital em relação à alienação de imóvel rural, deverão ser computados os valores constantes em DIAT, conforme a regra específica da Lei nº 9.373, de 1996. Caso a alienação ocorra em momento anterior ao período de apresentação do DIAT, deverá ser adotado como valor de venda o efetivo da respectiva operação.”

(RFB. Solução de Consulta COSIT nº 118, de 26.03.2019)



IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

IV. Aspectos polêmicos

IV.9. Entendimento da jurisprudência a respeito:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. IRPF. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. ALIENAÇÃO APÓS 01.01.1997. IN 84/2001. COMPATIBILIDADE LEGAL SISTÊMICA.

A análise sistêmica das Leis 9.393/96, 7.713/88 e 8.023/90 conduz à conclusão da compatibilidade legal da IN 84/2001. Assim, havendo o DIAT, a Fiscalização PODE dele se utilizar; por outro lado, caso não haja ou se identifique patente subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a fiscalização PODE se valer das informações do SIPT; Contudo, caso tenha disponível os documentos negociais, que retratem, concretamente, a operação, deles DEVE se valer.” (CARF. Processo nº 10280.720458/2011-40. Acórdão nº 2402-006.150. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Rel. Cons. João Victor Ribeiro Aldinucci. j. 08.05.2018)



IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

IV. Aspectos polêmicos

IV.9. Entendimento da jurisprudência a respeito:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL COM BENFEITORIAS. VALOR DE ALIENAÇÃO.

Somente se as benfeitorias tiverem sido deduzidas como despesa de custeio na apuração da determinação da base de cálculo do imposto da atividade rural, o valor da alienação referente a elas será tributado como receita da atividade rural, do contrário integram o valor de alienação para fins de apuração do ganho de capital.

Há necessidade de o contribuinte comprovar que ao tempo certo deduziu o valor das benfeitorias como custo ou despesa da atividade rural. A comprovação da realização das benfeitorias e a sua discriminação no anexo da atividade rural são condições indispensáveis para sua integração ao custo do imóvel.” (Processo nº 13888.003554/2010-52. Acórdão nº 2402-006.148. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Rel. Cons. Jamed Abdul Nasser Feitoza. j. 08.05.2018)



IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

IV. Aspectos polêmicos

IV.9. Entendimento da jurisprudência a respeito:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO E VALOR DE VENDA. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 84/2001. LEI Nº 9.393/1996, ARTS. 14 E 19.

1. O § 2º do art. 10 da IN nº 84/2001 destoa claramente tanto do art. 19 quanto do art. 14 da Lei nº 9.393/1996, visto que adota como base de cálculo, para a apuração do ganho de capital de imóvel rural, o valor constante nos documentos de aquisição e de alienação.

2. Há de se entender a disposição do § 2º do art. 3º da Lei nº 7.713/1988, que define ganho de capital como a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, em consonância com as normas específicas da Lei nº 9.393/1996, que regem a apuração do ganho de capital de imóveis rurais.



IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

IV. Aspectos polêmicos

IV.9. Entendimento da jurisprudência a respeito:

“3. O valor do imóvel rural é definido pelo Valor da Terra Nua, nos exatos termos do art. 10 da Lei nº 9.393/1996, que exclui as construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas.

4. No caso de falta de entrega do DIAT, o ganho de capital apurado por lançamento de ofício deve considerar as ‘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’. Somente para imóveis adquiridos antes de 01/01/1997 - o que não é a hipótese dos autos - poderia o ganho de capital levar em conta o valor da escritura.



IR-ganho de capital na venda de propriedades rurais

IV. Aspectos polêmicos

IV.9. Entendimento da jurisprudência a respeito:

“5. A Instrução Normativa SRF nº 84/2001 ainda estabelece outro requisito não previsto em lei, determinando que os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas, quando não tiverem sido deduzidos como custo ou despesa da atividade rural, são computados para efeito de apuração de ganho de capital.

6. Havendo definição expressa nos arts. 14 e 19 da Lei nº 9.393/1996 quanto à base de cálculo do ganho de capital - o valor da terra nua declarado ou o valor arbitrado, quando não houver declaração - sem a imposição de deduzir as benfeitorias no custeio da atividade rural, também viola o princípio da legalidade o art. 9º, § 2º, e o art. 19, inciso VI e §§ 1º e 2º da IN SRF nº 84/2001.” (TRF4, APELREEX 5002098-90.2012.4.04.7116, PRIMEIRA TURMA, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, juntado aos autos em 16/04/2015)



MUITO OBRIGADO!

www.pithan-loubet.com.br

leonardo@pithan-loubet.com.br

(67) 3324-4500 / (67) 99984-3727

