

Venda de Imóvel Rural: “Armadilhas” da tributação do imposto de renda sobre o ganho de capital

Os contribuintes, pessoas físicas que, a partir de 1º de janeiro de 1997, apurarem ganho de capital na venda de imóvel rural, devem ficar atentos às peculiaridades da base de cálculo do Imposto de Renda, disciplinada pela Lei nº. 9.393, de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). No âmbito de sua competência, a Receita Federal do Brasil regulamentou a matéria, por meio da Instrução Normativa RFB nº. 84, de 2001, a qual merece atenção especial, principalmente, por criar novas regras, sem respaldo legal.

Em sua formulação clássica (“regra geral”), o ganho de capital resulta da diferença positiva entre o custo de aquisição e o valor da alienação do bem, determinados com base nos valores reais da transação. No entanto, tratando-se de imóvel rural, a determinação do ganho de capital é peculiar, dependendo da data de aquisição deste. Assim, para os imóveis adquiridos após o dia 1º de janeiro de 1997, o ganho de capital resulta do confronto entre o Valor da Terra Nua (“VTN”) declarado no ano da alienação e o VTN declarado no DIAT no ano da compra, nos termos do caput do artigo 19 da Lei nº. 9.393/96:

Valores para Apuração de Ganho de Capital

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Por outro lado, no caso de o imóvel rural ter sido adquirido antes de 1997, o ganho de capital, segue a regra geral, correspondendo à diferença positiva entre o valor de alienação do imóvel e o seu custo de aquisição constante na escritura pública, conforme parágrafo único do artigo supracitado.

Pontua-se: o que significa o Valor da Terra Nua? De acordo com o artigo 8º, § 2º, da Lei nº 9.393/96¹, o VTN é o preço de mercado de terras, apurado em conformidade com a legislação do Imposto Territorial Rural (ITR), tendo como data-base o dia 1º de janeiro

1 Da redação:

Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel.

§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.



de cada ano (“critério temporal”)². Diferentemente dos valores reais da transação de venda de imóvel rural, do Valor da Terra Nua excluem-se as construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas, conforme permissivo do §1º, inciso I, do artigo 10 da Lei nº. 9.393/96³. Esse valor deve ser declarado no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – DIAT, cujo prazo de entrega é fixado, anualmente, pela Receita Federal do Brasil (geralmente no último dia útil do mês de setembro de cada ano – “prazo de entrega”).

Partindo-se para a prática: o que ocorre se o contribuinte não entregar o DIAT? Qual será a base de cálculo do ganho de capital para fins de incidência do Imposto de Renda Pessoa Física? De acordo com o artigo 14 da Lei nº. 9.393/96, no caso de falta de entrega do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, o ganho de capital será determinado considerando informações sobre preços de terras, constante em sistema instituído pela Secretaria da Receita Federal do Brasil⁴, bem como os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel. Da redação:

Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAT ou do DIAC, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização. § 1º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1º, inciso

2 Art. 8º Contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal. § 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.

3 Da redação: Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á: 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;

4 O Sistema de Preços de Terra – SIPT foi criado pela Portaria SRF nº. 447 de 2002, tendo como objetivo fornecer informações relativas a valores de terra nua para o cálculo e lançamento do ITR. Em 2015, foi publicada a Instrução Normativa da RFB nº. 1.562, dispondo sobre a prestação de informações sobre o Valor da Terra Nua à Secretaria da Receita Federal, com a criação de seis categorias de Tipos de terra: 1) lavoura – aptidão boa; 2) lavoura - aptidão regular 3) lavoura- aptidão restrita; 4) pastagem plantada; 5) silvicultura ou pastagem natural; 6) preservação da fauna ou flora.

II da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios.

§ 2º As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais.

Observa-se, pela redação do dispositivo legal, que, mesmo para o contribuinte faltoso, que não entrega a DIAT, a lei considera como base de cálculo do Imposto de Renda a diferença positiva do Valor da Terra Nua entre o ano de alienação e de aquisição, determinado com base no sistema de preço de terras, dados da área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, conforme atos administrativos expedidos anualmente.

Pois bem, a análise quantitativa do até aqui exposto é pertinente para evidenciar a peculiaridade, senão mais vantajosa ao contribuinte, da apuração da base de cálculo do Imposto de Renda sobre o ganho de capital na alienação de imóvel rural, com base no Valor da Terra Nua. Parte-se dos seguintes casos hipotéticos, relativamente à venda de imóvel rural pelo valor de R\$ 8.000.000,00: (i) o primeiro caso (“Caso 1”), o contribuinte apura o ganho de capital com base nos valores reais da transação, com base na “formulação clássica”, isto é, sem o benefício da Lei nº. 9.393/96; e, (ii) no segundo caso (“Caso 2”), o contribuinte apura o ganho de capital com base no Valor da Terra Nua, de acordo com a regra do caput do artigo 19 da Lei nº. 9.393/96. Neste sentido:

Caso 1 - Ganho de Capital – “Formulação Clássica”	
	Ganho de Capital
Custo de aquisição (A)	R\$ 2.000.000,00
Valor da alienação (B)	R\$ 8.000.000,00
(B) – (A)	R\$ 6.000.000,00

Fonte: elaboração própria

Caso 2 - Ganho de Capital caput do artigo 19 da Lei nº. 9.393/96	
	Ganho de Capital
VTN ano de aquisição (C)	R\$ 1.500.000,00
VTN ano de alienação (D)	R\$ 4.500.000,00
(C) – (D)	R\$ 3.000.000,00

Fonte: elaboração própria

Observe-se que, no Caso 2, a diferença de R\$ 3.500.000,00, entre o valor da alienação de R\$ 8.000.000,00 e o VTN no ano de alienação R\$ 4.500.000,00, integra a receita bruta da atividade rural nos termos e condições da Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 83, de 2001, art. 5º.⁵

5 Instrução Normativa SRF nº 83, de 2001, art. 5º. Art. 5º A receita bruta da atividade rural é constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades definidas no art. 2º exploradas pelo próprio vendedor.

Mesmo assim, em termos quantitativos, a apuração do ganho de capital com base no Valor da Terra Nua, prevista em lei, é mais benéfica ao contribuinte. Não obstante, extrapolando o seu dever regulamentar, a Receita Federal do Brasil, por meio da IN RFB nº. 84, de 2001, estabelece regras diferenciadas para o contribuinte, pessoa física, que podem vir a majorar a tributação, ofendendo ao princípio da legalidade. Da redação:

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

§ 1º No caso de o contribuinte adquirir:

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

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

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

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

Nos termos do inciso I do § 1º do artigo 10 do ato normativo, se o contribuinte adquirir e alienar o bem imóvel antes da entrega da DIAT - leia-se antes de setembro de cada ano, o ganho de capital será a diferença entre o custo de aquisição e da alienação efetivos (valores reais da transação – vide “Caso 1”). Ou seja, o contribuinte que adquirir um imóvel em janeiro de 2016 e o vender em agosto do mesmo ano, mesmo já existente o VTN em janeiro (data-base), o ganho de capital será a diferença entre o valor da alienação e o custo de aquisição.

Pelo inciso II do parágrafo primeiro, se o contribuinte adquirir o imóvel antes da entrega do DIAT e aliená-lo no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e alienação do mesmo valor. Assim, se o contribuinte que adquiriu o imóvel em janeiro de 2016 e o vendeu em outubro do mesmo ano, após a entrega do DIAT, não haverá o ganho de capital. Desde já, visualizam-se duas situações iguais (compra e venda de imóvel rural no mesmo ano), mas com tributações do Imposto de Renda diametralmente opostas, o que já evidencia afronta a princípio da isonomia do artigo 150, inciso II da CF/88⁶.

§ 2º Integram também a receita bruta da atividade rural:

III - o valor de alienação de investimentos utilizados exclusivamente na exploração da atividade rural, ainda que adquiridos pelas modalidades de arrendamento mercantil e consórcio;

6 Da redação:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

Por sua vez, pelo parágrafo segundo, no caso de o contribuinte não ter apresentado o DIAT relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação, o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação (vide “Caso 1”). Neste caso, surge a dúvida se o poder regulamentar da Instrução Normativa citada não está extrapolando o conteúdo da Lei nº. 9.393/16.

Em processo de patrocínio das sócias Eliana e Elisângela Anceles da E&E Consultoria e Soluções Tributárias, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região registrou que o parágrafo segundo do artigo 10 da IN RFB nº. 84, de 2001, ofende aos artigos 14 e 19 da Lei nº 9.393/96, ao ampliar ilegalmente a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física. Em trecho da decisão:

[...] 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, o valor constante nos documentos de aquisição e de alienação. 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 decapital de imóveis rurais. O valor do imóvel rural é definido pelo Valor da Terra Nua, nos exatos termos do art. 10 da Lei nº 9.393, que exclui as construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas⁷.

Sob todos os ângulos, o artigo 10 da IN RFB nº. 84, de 2001, sinaliza ampliar o conteúdo dos artigos 14 e 19 da Lei nº. 9.393, de 1996, incidindo em vício de ilegalidade. Daí porque, nos casos em que o contribuinte for prejudicado, a via judicial ainda é o melhor caminho. Portanto, na hora da decisão de alienar o imóvel rural, aconselha-se verificar o adequado enquadramento do caso concreto, para o fim de apurar corretamente a base de cálculo (“ganho de capital”) do Imposto de Renda, e, assim, usufruir do benefício conferido pela Lei nº. 9.363, de 1996. ☺

Elisângela Anceles, é Advogada, Bacharela em Ciências Jurídicas pela UFSM e em Econômicas pela UFRGS, Especialista em Direito Tributário pelo IBET e sócia da E&E Consultoria e Soluções Tributárias LTDA.

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

7 TRF4, APELREEX 5002098-90.2012.404.7116, PRIMEIRA TURMA, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, DOU 16/04/2015.

