

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL: RESTRICÇÃO (IN)DEVIDA IMPOSTA À PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO LUCRO REAL

CAPITAL GAIN ON THE SALE OF RURAL PROPERTY: (IN)DUE RESTRICTION IMPOSED ON THE LEGAL ENTITY OPTING FOR REAL PROFIT

Henrique Rodrigues Medeiros¹
Fabrício Muraro Novais²
Muriel Amaral Jacob³

RESUMO

Esta pesquisa tem por tema o imposto sobre a renda e como recorte a apuração na alienação de imóvel rural. O problema de pesquisa consiste em averiguar a (in)devida restrição de utilização da apuração pelas regras próprias, incidentes na alienação de imóvel rural por empresas optantes pelo lucro real. A legislação tributária prevê regras específicas para apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais, porém a Receita Federal do Brasil aplica restrições quando o contribuinte é empresa optante pelo lucro real. O objetivo geral é investigar se empresas optantes pelo regime do lucro real poderiam se utilizar de regras específicas na alienação de imóvel rural. Para isso, devemos: (a) conhecer o critério de renda e rendimentos de qualquer natureza; (b) estudar o ganho de capital na alienação de imóveis rurais; (c) analisar limitação infralegal para apuração a depender do contribuinte. O método de investigação é dedutivo e a técnica bibliográfica. Os resultados indicam que a apuração do imposto sobre a renda no ganho de capital, decorrente da alienação de imóvel rural, considera a especificidade do negócio, e não o contribuinte ou o regime tributário adotado, e eventual restrição infralegal seria indevida.

Palavras-chave: ganho de capital; imposto sobre a renda; imóvel rural; lucro real; pessoa jurídica.

V. 6 N. 2
2025

ISSN: 2177-1472

RECEBIDO: 26/03/2025
APROVADO: 31/04/2025

- 1 Mestrando em Direito pela Universidade de Rio Verde (UniRV). Advogado OAB-GO. Bolsista FAPEG. E-mail: henriquemedeirosadvogados@gmail.com.
- 2 Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor Adjunto da Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul (UEMS). Professor Permanente do Mestrado Profissional em Direito do Agronegócio e Desenvolvimento da Universidade de Rio Verde (UniRV). Consultor Jurídico. E-mail: fabriciomuraro@uol.com.br.
- 3 Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica (PUC/SP). Mestre em Direito pela Univem - Marília/SP. Especialista em Direito Processual Civil. Professora da Universidade de Rio Verde (UniRV-Faculdade de Direito) e Professora Permanente do Mestrado Profissional em Direito do Agronegócio e Desenvolvimento da UniRV. Advogada. E-mail: murieljacob@hotmail.com.

ABSTRACT

The theme of the research is income tax and the calculation of the sale of rural property. The research problem consists of investigating the (in)due restriction on the use of the calculation, by the rules applicable to the sale of rural property, by companies opting for real profit. Tax legislation provides specific rules for calculating capital gains on the sale of rural properties, however the Brazilian Federal Revenue Service applies restrictions when the taxpayer is a company opting for real profit. The general objective is to investigate whether companies opting for the real profit regime could use specific rules when selling rural property. To do this, we must: (a) know the criteria for income and income of any nature; (b) study the capital gain on the sale of rural properties; (c) analyze infra-legal limitations for calculation depending on the taxpayer. The research method is deductive and the technique is bibliographic. The results indicate that the calculation of income tax on capital gains, resulting from the sale of rural property, considers the specificity of the business and not the type of taxpayer or the tax regime adopted and any infralegal restriction would be undue.

Keywords: capital gain; income tax; rural property; real profit; legal person.

1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é amplo e complexo. A legislação desse sistema é de difícil entendimento e a tributação tem regras distintas, cada qual com suas particularidades, tanto para cada tipo de tributo quanto para cada setor ou atividade econômica.

Dentro dessa perspectiva, um tributo que sempre gerou discussões é o imposto incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza, uma vez que essa exação impacta diretamente o poder de compra dos contribuintes, reduzindo sua disponibilidade financeira.

Fato gerador frequentemente negligenciado por muitos contribuintes, mas que atrai, igualmente, a incidência do imposto sobre a renda, é o resultado obtido com a alienação de bens e direitos, o conhecido ganho de capital. A lei tributária especifica que se considera como ganho de capital a diferença positiva entre o valor de transmissão de um bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, deixando claro que, para ser tributado, deverá ocorrer um acréscimo positivo no patrimônio do transmitente.

Em uma primeira leitura, parece simplório o entendimento do tema, porém o termo ganho de capital, no Direito Tributário, suscita dúvidas sobre sua abrangência e é, constantemente, objeto de questionamentos, tanto no âmbito administrativo quanto judicial, em especial quando se trata da alienação de imóvel rural. Isso ocorre porque a legislação prevê regramento distinto para a alienação desses bens.



Para a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda relativo ao ganho de capital decorrente da alienação de imóveis rurais, a legislação⁴ estabelece que devem ser considerados o custo de aquisição e o valor da venda do imóvel rural, isto é, o Valor da Terra Nua, correspondentes, respectivamente, aos anos da aquisição e da alienação, conforme informado pelo contribuinte na Declaração de Informação e Apuração do ITR (DIAT).

No entanto, a Receita Federal brasileira tem aplicado entendimento de que somente poderão aproveitar dessa regra de apuração o contribuinte pessoa física (independentemente do regime de tributação) ou pessoa jurídica optante pelo regime do Lucro Presumido, afastando a possibilidade de utilização daquela regra o contribuinte pessoa jurídica optante pelo Lucro Real.

O presente artigo visa analisar se o entendimento imposto pela Receita Federal do Brasil encontra amparo legal ou se há verdadeira restrição indevida em relação aos contribuintes pessoas jurídicas que optam pelo regime tributário do Lucro Real.

Para identificar a possibilidade de o contribuinte pessoa jurídica optante pelo regime do Lucro Real se utilizar das regras específicas aplicáveis ao ganho de capital na alienação de imóveis rurais, o trabalho está dividido da seguinte forma: (i) em primeiro momento, analisaremos os aspectos gerais do imposto de renda; (ii) em um segundo momento, analisaremos as regras aplicáveis para apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais; (iii) por fim, analisaremos se qualquer contribuinte (pessoa física ou jurídica), independentemente do regime de tributação adotado (Simples, Lucro Presumido e Lucro Real), pode se utilizar das regras próprias para apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais. Ao final, apresentaremos as considerações finais.

2 IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA: CONCEITO DE “RENDA” PARA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O constituinte originário, quando da promulgação da Constituição Federal de 1988, estabeleceu os limites gerais ao poder de tributar e fez previsão dos tributos que poderiam ser criados e a competência tributária da União, Estados, Distrito Federal e dos Municípios, para instituir e arrecadar cada tributo.

O legislador constituinte, no entanto, deixou a cargo da legislação complementar dispor sobre conflitos de competências entre as entidades tributantes e regulamentar, as limitações constitucionais ao poder de tributar e estipular normas gerais em matéria de legislação tributária, ou seja, deixou a cargo do legislador a complementação das normas gerais tributárias a respeito de cada espécie tributária prevista no texto constitucional.

⁴ Lei 9.393/96 - 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.



Feitas essas considerações, alertamos que este estudo limitar-se-á ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, que tem previsão no art. 153, inciso III, da Constituição Federal (Brasil, 1988a), e sua regulamentação infraconstitucional.

Ao tempo da promulgação da Constituição Federal de 1988, existia no sistema jurídico brasileiro uma lei que tratava das normas gerais em matéria tributária, também conhecida como Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/1966), que, apesar de ter sido criada por lei ordinária, foi recepcionada como sendo lei complementar. Tal recepção se deu em razão da compatibilidade material do texto da referida lei com as normas constitucionais originárias promulgadas naquele momento.

Dessa forma, desde sua recepção pela Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional, cumprindo a função conferida à lei complementar, traz diretrizes a respeito do imposto sobre a renda, reafirmando o texto constitucional que estipula que o referido tributo é de competência da União e incide sobre a renda e os proventos de qualquer natureza.

Para que não haja interpretações extensivas capazes de dar margem a tributação indevida, a definição de renda para fins de incidência tributária deve ser extraída a partir de uma leitura do texto constitucional, porquanto as regras-matrizes tributárias encontram-se criteriosamente desenhadas na Constituição.

Ao conceituar, o Código Tributário Nacional delimita renda como sendo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, já proventos de qualquer natureza (Brasil, 1966), e é tratado como conceito por exclusão, compreendido como os acréscimos patrimoniais não enquadráveis no conceito legal de renda.

No Brasil, para conceituação de renda, prevalece a “teoria do acréscimo patrimonial”, segundo a qual o que interessa é o aumento do patrimônio líquido, sendo considerado como lucro tributável exatamente o acréscimo líquido verificado no patrimônio do contribuinte, durante determinado espaço de tempo, independentemente da origem das diferentes parcelas do acréscimo (Carvalho, 2018).

O núcleo da definição se situa no acréscimo patrimonial. Em outras palavras, na evolução patrimonial positiva compreendida num período determinado. Para fins de tributação, rendas e proventos devem ser entendidos como o resultado positivo, isto é, diferença positiva entre receitas e despesas de um contribuinte dentro de um determinado período.

O conteúdo semântico do vocábulo “renda”, nos termos previstos pelo Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, compreende o saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas e certas saídas, ocorridas ao longo de determinado período. Em outras palavras, renda nada mais é do que acréscimo patrimonial (Gonçalves, 1997).

Vale destacar que o tributo não deve incidir sobre um ingresso isoladamente considerado. Isso seria o mesmo que tributar somente as entradas financeiras positivas, desconsiderando resultados negativos, ocasionando a tributação do patrimônio em vez de sua renda efetiva.

O fato gerador do imposto de renda é a obtenção de disponibilidade econômica, independentemente do rendimento ou do nome, localização, natureza jurídica, fonte e forma percebida do rendimento ou da nacionalidade da fonte. Renda é, sempre e necessariamente, renda disponível. Autorizar a tributação de renda indisponível seria uma maneira de ultrapassar os limites legais (Carvalho, 2018)

A renda pressupõe ganho, lucro, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Se não houver efetivo ingresso, não será possível compor um saldo final positivo, acabando por tributar o patrimônio e



não o acréscimo patrimonial. A lei, visando regulamentar a temática, até pode dizer o que é ou não é renda tributável, mas deve se restringir aos limites semânticos, que são intransponíveis.

Atento ao conceito de renda para fins de incidência de imposto, o legislador constatou que na alienação e na transferência de bens também poderá ocorrer “renda”, quando houver resultado positivo entre a diferença do valor de aquisição e o valor de transferência, ou seja, haverá ganho de capital quando ocorrer uma transferência de patrimônio por um valor superior ao de aquisição, operação que atrairá a tributação pelo imposto incidente sobre a renda no ganho de capital ou simplesmente ganho de capital imobiliário.

3 GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL

O sistema tributário reconhece como fato gerador de tributação o acréscimo patrimonial advindo do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Logo, operações de alienação de transferência de patrimônio, desde que resultem em disponibilidade positiva, foram lembradas pelo legislador como fato gerador do imposto sobre a renda.

O ganho de capital corresponde, portanto, à diferença positiva apurada mediante a contraposição de dois valores, isto é, uma renda verificada pela apuração da diferença positiva entre o valor de alienação de um bem ou direito e o seu correspondente custo de aquisição.

A legislação conceitua o ganho de capital como um evento tributável, um fato gerador para recolhimento de imposto, estabelecendo que é considerado ganho de capital a diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição, o que abrange todo e qualquer tipo de alienação, inclusive promessa de cessão de bens ou direito, seja em vida ou causa mortis, seja em moeda nacional ou estrangeira (Brasil, 1988b).

O valor da alienação é o preço efetivo da operação praticado pelas partes, ou seja, o valor da alienação constante do documento particular de promessa de compra e venda e, de maneira definitiva, o valor expresso na escritura pública de compra e venda, ressalvado aqueles casos em que o preço não retrata a realidade de mercado (Brasil, 1988b).

Caso seja constatada ausência de informações imprescindíveis, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Receita Federal procederá à abertura de procedimento administrativo de fiscalização para apuração do valor real de negociação, evitando eventual evasão fiscal (Giannico Junior, 2021). Somente deixará de prevalecer, para efeitos de tributação, a data, a forma e o valor da alienação constante do documento, seja por instrumento público ou particular, quando a autoridade fiscal, mediante procedimento administrativo, constatar que houve simulação, fraude ou que o valor indicado pelas partes negociantes for notoriamente diverso do valor praticado pelo mercado, ou seja, a má-fé deve ser provada em processo regular.

A expressão “ganho de capital” ficou conhecida na legislação tributária como o acréscimo patrimonial resultante da alienação de bens e direitos, desde que não esteja compreendendo-se a receita bruta.



De maneira simplificada, a base de cálculo do imposto sobre a renda para o ganho de capital consiste na diferença positiva entre o valor de alienação (preço efetivo do ato ou negócio jurídico praticado) e o respectivo custo de aquisição (valor pelo qual o bem ou direito ingressou no patrimônio do contribuinte) (Carneiro; Gomes, 2020).

Para a apuração do ganho de capital, deve ser deduzido do valor de alienação o valor de compra dos bens e/ou direitos objeto da transação, de modo que somente se tributará o ganho de capital se se apurar uma diferença positiva entre o valor de alienação do imóvel e o seu respectivo custo de aquisição e, na medida que o valor da alienação for menor, também menor será o ganho de capital tributável.

É importante ressaltar que não basta a simples variação positiva do patrimônio em decorrência de valorização imobiliária, pois exige-se alienação verdadeira. Não sendo assim, haveria a possibilidade de se tributar, na modalidade imposto de renda incidente sobre o ganho de capital, um contribuinte pelo simples fato de que ele poderia alienar um imóvel de que é proprietário, embora o contribuinte nunca tenha exercido essa faculdade (Ávila, 2011). Nota-se que o que atrai a possibilidade de tributação do ganho de capital é a ocorrência do verdadeiro acréscimo patrimonial, e não o mero acréscimo hipotético.

Em razão do recorte metodológico, nos limitaremos a analisar as especificidades para apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais.

Em relação à tributação do acréscimo patrimonial decorrente da alienação de imóvel rural, a partir da Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996 (Brasil, 1996), a legislação passou a adotar, para os imóveis adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o Valor da Terra Nua (VTN) como referência para o custo de aquisição e para o valor de venda do imóvel rural, correspondentes, respectivamente, aos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, declarados pelo contribuinte na Declaração de Informação e Apuração do ITR (DIAT), para fins de apuração da base de cálculo do ganho de capital. Quanto aos imóveis rurais adquiridos antes do marco temporal (01/01/1997), a legislação autorizou a atualização monetária até 31/12/1995 do custo de aquisição do imóvel (art. 19, da Lei 9.393/1996).

Algumas especificidades devem ser consideradas: (a) a tributação do ganho de capital deve considerar a regra específica prevista na legislação que cuida do imposto territorial rural (art. 19 da Lei 9.363/1996) quando se trata de alienação de imóveis rurais; (b) em relação a imóveis adquiridos anteriormente ao ano de 1997, é possível atualização monetária do custo de aquisição; (c) a partir de 01/01/1997, o valor de alienação e o custo de aquisição para apuração do ganho de capital será o VTN, declarado pelo contribuinte na Declaração de Informação e Apuração do ITR (DIAT), desde que o valor das benfeitorias/investimentos tenham sido deduzidos como custo ou despesa de custeio da atividade rural.

A tributação diferenciada do ganho de capital decorrente da alienação de imóvel rural decorre da própria ordem constitucional que garantiu destaque aos instrumentos creditícios e fiscais aplicáveis ao setor agrícola e ao agronegócio como um todo. Existem preceitos constitucionais que indicam a presença de um arcabouço jurídico específico, ainda que, às vezes, presumitivo, voltado à atividade rural, em razão da relevância desse setor para a economia brasileira (Loubet, 2017).

O tratamento específico para apuração do imposto de renda sobre a atividade rural já tinha previsão na Lei n.º 8.023/1990 (Brasil, 1990), que considera como resultado da atividade rural (base de cálculo do imposto de renda) a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no exercício.



Os investimentos realizados na atividade rural, como as aplicações de recursos financeiros com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade agrícola, são considerados despesas para fins de apuração da base de cálculo. Não entra nessa regra, todavia, a parcela correspondente ao valor da terra nua, que deve ser tributada como ganho de capital⁵.

A tributação do ganho de capital na alienação de imóveis rurais está sujeita a tributação com regras próprias e específicas, as quais modificam tanto o “valor de alienação” como o “custo de aquisição”, que devem ser considerados para fins da determinação da base de cálculo do imposto de renda (Leal; Batiston, 2020).

Dessa forma, dando efetividade ao texto constitucional, a Lei n.º 9.393/1996 alterou a forma de apuração do ganho de capital do imóvel rural e passou a utilizar o VTN em detrimento do custo efetivo de aquisição e de venda do imóvel. A medida trouxe uma regra compatível com o setor do agronegócio, uma vez que o imóvel rural, para se tornar produtivo, depende de vultosos investimentos. Caso não houvesse a separação entre o valor da terra nua e os custos relativos a benfeitorias e/ou investimentos, estaria sendo permitida a tributação sobre o patrimônio, e não sobre o acréscimo patrimonial positivo, que é o fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital.

O ponto, no entanto, que neste texto buscamos analisar é se a utilização das regras previstas no art. 19 da Lei n.º 9.393/1996, para fins de apuração do ganho de capital, aplica-se a todo e qualquer contribuinte que aliena imóvel rural ou se a legislação trouxe alguma restrição apenas a alguns contribuintes, sobretudo em razão do regime tributário adotado. Isso porque a Receita Federal do Brasil tem restringido a aplicação das regras somente aos contribuintes pessoa física e pessoa jurídica optante pelo regime do Lucro Presumido, excluindo-se o contribuinte pessoa jurídica optante pelo regime do Lucro Real.

4 RESTRIÇÃO APLICADA PELA RECEITA FEDERAL ÀS PESSOAS JURÍDICAS OPTANTES PELO LUCRO REAL

A forma de apuração do ganho de capital decorrente da alienação de imóvel rural, instituída pela Lei n.º 9.393/1996, não traz nenhuma vedação em relação aos contribuintes que praticarem o fato gerador. Na verdade, traz uma regra específica de apuração do imposto sobre a renda, na modalidade de ganho de capital na alienação de um imóvel rural, como visto na seção anterior, para evitar-se a ocorrência de tributação sobre o patrimônio em detrimento do acréscimo patrimonial, verdadeiro fato gerador do ganho de capital.

A forma prevista para apuração do ganho de capital em relação à alienação de imóvel rural não revoga as disposições gerais relativas ao ganho de capital na alienação de bens e direitos outros que não

5 Art. 4º Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base. § 1º É indedutível o valor da correção monetária dos empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural. § 2º Os investimentos são considerados despesas no mês do efetivo pagamento. § 3º Na alienação de bens utilizados na produção, o valor da terra nua não constitui receita da atividade agrícola e será tributado de acordo com o disposto no art. 3º, combinado com os arts. 18 e 22 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.



o imóvel rural, ou seja, a norma constante do art. 19 da Lei n.º 9.393/1996 (Brasil, 1996) é uma regra especial aplicada ao ganho de capital oriundo da alienação de imóvel rural, independentemente de quem seja o contribuinte que realiza a referida alienação.

Importante esclarecer que apenas os imóveis rurais classificados no ativo não circulante da pessoa jurídica é que darão ensejo à apuração de ganho de capital, pois para os imóveis rurais classificados no ativo circulante, quando forem alienados, o resultado será tributado como operacional e não como ganho de capital (Leal; Batiston, 2020).

Em que pese a legislação não trazer restrição ao tipo de contribuinte que realiza a operação e/ou ao regime tributário adotado por esses contribuintes, a Receita Federal tem restringido a utilização da regra especial apenas ao contribuinte pessoa física e a pessoa jurídica optante pelo regime do Lucro Presumido, excluindo o contribuinte pessoa jurídica optante pelo regime do Lucro Real⁶.

De acordo com a Receita Federal do Brasil, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, tanto o revogado Decreto n. 3.000/1999⁷ (Brasil, 1999) quanto o atual Decreto n. 9.580/2018⁸ (Brasil, 2018), faz previsão expressa de que as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real devem se submeter a regra geral para tributação do ganho de capital incidente sobre a alienação de imóvel rural, justificando, portanto, a restrição apenas aos contribuintes pessoa física e pessoa jurídica optante pelo lucro presumido.

O afastamento do regime especial de apuração do ganho de capital com base no VTN para as pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro real, de acordo com a Receita Federal do Brasil, se justifica pela remissão ao art. 17 da Lei n.º 9.249/1995⁹ contida no parágrafo único do art. 19 da Lei n.º 9.393/1996¹⁰.

6 Solução de Consulta nº 31 - SRRF06/Disit.

7 Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31). § 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º).

8 Art. 501. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital e computados, para fins de determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, na extinção, no desgaste, na obsolescência ou na exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, caput). § 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou da perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido aquele que estiver registrado na escrituração do contribuinte, subtraído, se for o caso, da depreciação, da amortização ou da exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º).

9 Art. 17. Para os fins de apuração do ganho de capital, as pessoas físicas e as pessoas jurídicas não tributadas com base no lucro real observarão os seguintes procedimentos: I - tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser corrigido monetariamente até 31 de dezembro desse ano, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996, não se lhe aplicando qualquer correção monetária a partir dessa data; II - tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer correção monetária.

10 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.



Isso porque o disposto no art. 17 da Lei n.º 9.249/1995 permite que a atualização monetária do custo de aquisição de imóveis rurais adquiridos até 31/12/1996 se aplique somente às pessoas jurídicas não sujeitas ao Lucro Real. Dessa forma, para a Receita Federal do Brasil, a norma contida no *caput* do art. 19 da Lei n.º 9.393/1996 estaria sujeita às mesmas restrições (Leal; Batiston, 2020).

A interpretação restritiva nos parece equivocada, pois a remissão feita pelo parágrafo único do art. 19 da Lei 9.393/1996 refere-se tão somente à possibilidade das pessoas físicas ou jurídicas optantes pelo lucro presumido de procederem à atualização do valor de aquisição dos imóveis rurais adquiridos até 31/12/1996 para fins de apuração do ganho de capital. Inexiste restrição para a regra geral prevista no *caput* do referido art. 19, que se aplica a operações de alienação de imóvel rural que resultem em ganho de capital a partir de 01/01/1997, independentemente se realizada por pessoa física ou jurídica, seja optante pelo regime de tributação do Lucro Presumido ou do Lucro Real.

A lei especial, ao tratar de imóveis rurais adquiridos antes do mês de janeiro de 1997, estabelece que a título de ganho de capital alguns ajustes na base de cálculo do custo de aquisição são permitidos e, ao permitir essa atualização, restringe-a de forma expressa à pessoa física e às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido. No entanto, inexiste vedação para utilização da regra especial (utilização do VTN), para apuração do ganho de capital na alienação do imóvel rural, quando esse imóvel tiver sido adquirido a partir de janeiro de 1997, hipótese em que o referido critério jurídico poderá ser aplicado tanto para pessoas físicas quanto pessoas jurídicas, independentemente do regime de tributação adotado (Carneiro; Gomes, 2020).

Ressalvada a exceção prevista na lei especial, atualização monetária do valor de aquisição dos imóveis rurais adquiridos antes de janeiro de 1997 concedida apenas à pessoa física e à pessoa jurídica do lucro presumido, o restante aplica-se inteiramente a todos os contribuintes (pessoa física e jurídica), independentemente do regime de tributação adotado (Lucro Real ou Lucro Presumido), pois não cabe ao intérprete distinguir o que a lei não distingue (Calcini, 2023).

A exclusão do regime especial de apuração de ganho de capital, aplicável na alienação de imóvel rural, objeto de norma legal, não foi excepcionada em razão do contribuinte (pessoa física ou jurídica) nem mesmo do regime de tributação (Lucro Real ou Lucro Presumido). Não cabe à Receita Federal do Brasil, sob pretexto de interpretação da norma legal, acabar por legislar, a ponto de não permitir que a essência substancial da regra legal seja inutilizada para apuração de ganho de capital na alienação de imóvel rural por pessoa jurídica optante pelo regime do Lucro Real.

A interpretação adotada pela Receita Federal do Brasil, por meio de suas soluções em consultas, por se tratar de normas secundárias, deve refletir apenas os comandos autorizados pela lei e na exata extensão nela prevista (Carvalho, 2018). Tais interpretações não possuem força vinculante capaz de modificar a estrutura da norma jurídica.

A tributação favorecida prevista para o ganho de capital na alienação de imóveis rurais não é um privilégio para determinado tipo de contribuinte, mas sim a aplicação de um instrumento fiscal de incentivo e fomento ao setor econômico do agronegócio prevista na legislação para dar concretude às normas constitucionais. O ganho de capital na alienação de imóvel rural deve ser apurado com base no VTN,



independentemente de quem seja o contribuinte (pessoa física ou pessoa jurídica) que realiza o fato gerador tributário e de qual regime tributário foi adotado (Lucro Real ou Lucro Presumido).

Ao admitir a restrição a determinados contribuintes em razão do regime tributário adotado, aceita-se a introdução de critério restritivo de apuração da base de cálculo, ausente na Lei n.º 9.393/1996, em nítida violação ao princípio da legalidade tributária. Portanto, tal restrição é incompatível com o ordenamento jurídico e sempre que aplicada merece questionamento administrativo e/ou judicial para que tenha sua invalidade reconhecida.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O legislador, atento ao conceito de renda para fins de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, trouxe a possibilidade de tributação na alienação e transferência de bens e direitos quando houver a ocorrência de acréscimo patrimonial, ou seja, quando ocorrer ganho de capital.

Em atenção ao tratamento diferenciado dado às atividades rurais do agronegócio, a Lei n.º 9.393/1996 fez previsão de um regramento próprio para fins de apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais, possibilitando que, em detrimento do valor de aquisição e valor de alienação, seja possível utilizar como base de cálculo o valor da diferença entre o VTN do ano da alienação e o VTN do ano da aquisição do referido imóvel rural, evitando a tributação dos valores investidos no imóvel rural para construção de benfeitorias e/ou investimentos produtivos.

A legislação, ao adotar uma forma especial de apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais, está fomentando as atividades do setor do agronegócio por meio de instrumento fiscal, conforme determina o texto constitucional, ou seja, o tratamento favorecido é direcionado ao setor econômico e não a determinados tipos de contribuintes e/ou a depender do regime de tributação por eles adotado.

A Receita Federal do Brasil, ao aplicar restrições em relação sistemática de tributação do ganho de capital na alienação de imóveis rurais, autorizando somente os contribuintes pessoa física e pessoa jurídica optante pelo regime do lucro presumido, excluindo-se o contribuinte pessoa jurídica optante pelo lucro real, inova e acaba criando critério não previsto na Lei n.º 9.393/1996 a esse respeito.

A legislação especial não trouxe qualquer exceção. Dessa forma, o ganho de capital na alienação de imóvel rural deve ser apurado com base no VTN, sendo ilegal a restrição feita às pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro real, sob pena de aceitar a introdução de critério restritivo de apuração da base de cálculo, ausente na legislação, o que violaria o princípio da legalidade tributária.

Portanto, o descompasso entre o entendimento adotado pela Receita Federal do Brasil em relação à Lei n.º 9.393/1996, excluindo a pessoa jurídica optante pelo lucro real, afronta o princípio da estrita legalidade tributária. A observância ao entendimento da Secretaria da Receita Federal significaria admitir a competência do órgão para definir a base de cálculo do tributo, o que causaria transgressão ao princípio da estrita legalidade.



6 REFERÊNCIAS

ÁVILA, H. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. [Constituição de (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 jun. 2023.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 1 jun. 2023.

BRASIL. *Lei nº 7.713 de 22 de dezembro de 1988*. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em: 12 de junho de 2023.

BRASIL. *Lei nº 8.023 de 12 de abril de 1990*. Altera a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidente da República, 12 abr. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8023.htm. Acesso em: 12 jun. 2023.

BRASIL. *Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidente da República, 26 dez. 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 12 jun. 2023.

BRASIL. *Lei nº 9.393 de 19 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Brasília, DF: Presidente da República, 19 dez. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm. Acesso em: 12 jun. 2023.

BRASIL. *Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Presidente da República, 26 mar. 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm. Acesso em: 12 jun. 2023.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ. Ganho de Capital. Solução de Consulta nº 31 - SRRF06/Disit, de 08 de abril de 2011. Brasília, DF: Receita Federal, 8 abr. 2011. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=99759>. Acesso em: 12 jun. 2023.



BRASIL. *Decreto nº 9.580 de 22 de novembro de 2018*. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#art4. Acesso em: 12 jun. 2023.

CALCINI, F. P. Aplicação da Lei 9.393/96 quanto ao ganho de capital de imóvel rural no lucro real. *In: CALCINI, F. P. Tributação no agronegócio: algumas reflexões*. Londrina: Thoth, 2023. p 119-124.

CARVALHO, P. B. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CARNEIRO, B. M.; GOMES, A.P. B.; O ganho de capital na alienação da propriedade rural. *In: MASSARA, L. H. N.; CAMPOS, M. H. de O.; CASTRO JUNIOR, P. H. A tributação no agronegócio*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020. p. 591-611.

GIANNICO JUNIOR, F. E. *Ganho de capital: alienação de imóvel por pessoa física: teoria e muita prática*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

GONÇALVES, J. A. L. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

LEAL, H. B.; BATISTON, R. R. Apuração do ganho de capital na alienação do imóvel rural. *In: MASSARA, L. H. N.; CAMPOS, M. H. O.; CASTRO JUNIOR, Paulo Honório. A tributação no agronegócio*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020. p. 224-248.

LOUBET, L. F. *Tributação federal no agronegócio*. São Paulo: Noeses, 2017.