

IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS: TRANSFERÊNCIA DE IMÓVEIS RURAIS A TÍTULO DE INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL DE PESSOAS JURÍDICAS

JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI

I. A COMPLEXIDADE DAS NORMAS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA

A construção de um sistema tributário mais eficiente e justo, que conduza a um ambiente de confiança para o desenvolvimento de atividades de cunho econômico, atenda aos desígnios da Administração e garanta aos contribuintes a observância às limitações ao poder de tributar, sem sombra de dúvidas, envolve a introdução de regras tributárias mais claras e objetivas no ordenamento. É frequente a crítica voltada aos altos custos suportados pelos contribuintes e inerentes ao atual sistema tributário, não somente em relação à carga suportada *de per si*, mas, também, em relação aos custos e despesas incorridas com a implementação, desenvolvimento e acompanhamento de estruturas e sistemas de informação voltados, única e exclusivamente, ao cumprimento das obrigações colaterais. Esses custos estendem-se, e para o que é muito difícil o dimensionamento, ao tempo despendido por profissionais internos e externos de diversas áreas de atuação dos contribuintes, que voltam sua atuação à minimização dos riscos decorrentes da insegurança jurídica na seara tributária que permeia o desenvolvimento dos negócios.

A orientação da Administração pela predominância do lançamento por homologação, com a conseqüente imputação aos contri-

buintes das obrigações de informar, detalhadamente, suas operações e constituir o crédito tributário, traria por pressuposto, ao menos no plano conceitual, normas de natureza tributária mais objetivas e, por que não, mais simplificadas, de modo que os riscos derivados de sua interpretação não onerassem tanto aos contribuintes como ao próprio Estado, que acaba por se ver na necessidade de incrementar a estrutura voltada à resolução de conflitos de natureza tributária, tanto no plano administrativo como judicial.

Na ausência do cenário ideal acima mencionado, em que os conflitos tenderiam à exceção, notam-se, como regra, incontáveis situações em que as normas tributárias são, no mínimo, aparentemente “conflitantes”, havendo, ainda, “lacunas” de regulamentação e manifestações divergentes da Administração sobre suportes fáticos que se afiguram corriqueiros no universo empresarial. Nessa linha, o Professor Eurico Marcos Diniz de Santi, de forma incansável, se manifesta sobre este panorama, suas vertentes e consequências, diretas ou indiretas, em diversos pareceres e artigos¹.

Diante desse quadro e colocando-nos no estudo do Imposto de Renda, passamos a trazer breves reflexões sobre vertentes relacionadas à tributação de operações de aporte de capital (transferência de bens a título de integralização ao capital social) que envolvam a transferência de titularidade de imóveis rurais de pessoas físicas para jurídicas, para fins de tributação pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Desta forma, iniciaremos este artigo com explicações sobre a tributação do ganho de capital na alienação de imóvel rural.

¹ Dentre outros, destacamos: “O novo imposto sobre planejamento tributário”. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/4040/o-novo-imposto-sobre-planejamento-tributario-eurico-marcos-diniz-de-santi> – “Tributação & Desenvolvimento, o Direito na Era da informação e resgate da relação fisco-contribuinte: Entre legalidade e Democracia”. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/5jc6/tributacao--desenvolvimento-o-direito-em-rede-na-era-da-informacao-e-resgate-da-relacao-fisco-contribuinte-entre-legalidade-e-democracia-eurico-marcos-diniz-de-santi> e “Decadência e Limites para Revisão dos Valores Escriturados de prejuízo fiscal e do ágio nos atos interpretativos delegados ao contribuinte na lógica do lançamento por homologação”. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/5ta5/decadencia-e-limites-para-revisao-dos-valores-escriturados-de-prejuizo-fiscal-e-do-agio-nos-atos-interpretativos-delegados-ao-contribuinte-na-logica-do-lancamento-por-homologacao-eurico-marcos-diniz>. Com último acesso em 18/09/2012.

2. GANHO DE CAPITAL DECORRENTE DA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL

Apresentamos, sucintamente, as principais diferenças na apuração do ganho de capital, doravante designado “tradicional”, e o ganho de capital decorrente da alienação de imóveis rurais.

A apuração do ganho de capital decorrente da alienação, a qualquer título, de imóveis rurais por pessoas físicas ocorre de forma diversa da regra geral de apuração de ganho de capital na alienação de bens móveis e imóveis que não rurais. A tradicional formulação é a seguinte: a diferença positiva entre o custo de aquisição do imóvel – com as atualizações monetárias cabíveis ou aplicação de Fator de Redução² e o valor pelo qual o mesmo é alienado corresponderá à base de cálculo do imposto, cuja alíquota aplicável será sempre de 15%. Entretanto, quando se tratar de imóvel rural adquirido após 01 de janeiro de 1997, o contribuinte deverá pautar-se pela diferença positiva entre o Valor de Terra Nua (VTN) do ano da aquisição e o VTN do ano da alienação (“confronto de VTN’s”). Tal regra é extraída do artigo 19 da Lei n. 9.393/96, *in verbis*:

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração do 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 artigo 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Parágrafo único. Na apuração do 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 n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

O VTN, assim, deverá ser aquele constante do Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), entregue nos termos do artigo 8º da mesma Lei:

2 Conforme artigo 40 Lei 11.196/05, artigo 37 da Medida Provisória 252/2005, Instrução Normativa SRF 599/2005.

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

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

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

§ 3º O contribuinte cujo imóvel se enquadre nas hipóteses estabelecidas nos arts. 2º e 3º fica dispensado da apresentação do DIAT.

Essa diferença na apuração dos ganhos de capital está inserida no contexto de modificação da legislação do Imposto Territorial Rural (ITR). A edição da Lei n. 9.393/96 seguiu, dessume-se, dois importantes objetivos, dentre outros: o primeiro foi o de substituir a Lei n. 8.847/94 e sujeitar o ITR à modalidade de lançamento por homologação. O segundo objetivo foi coibir a prática de escrituração do valor dos imóveis rurais por preço inferior ao de venda, que acarretava grandes perdas ao Erário³. Assim sendo, o legislador estabeleceu que anualmente o VTN dos imóveis rurais deveria ser atualizado por meio do DIAT (Documento de Informação e Apuração do ITR), cabendo a possibilidade de a Receita Federal confrontar os valores mencionados com base em sistema por ela instituído. Como decorrência dessas regras, o contribuinte ficaria adstrito ao VTN estipulado em cada ano, reduzindo-se a margem para manipulação do ganho de capital a ser apurado no momento da venda desse imóvel.

Em um primeiro momento, tais modificações na legislação e na apuração do ganho de capital na alienação de propriedades rurais não aparentam acarretar maiores questionamentos. Além de beneficiar a arrecadação, a modificação também poderia ser benéfica para o contribuinte, uma vez que a apuração do ganho de capital pelo confronto de VTN's geralmente o sujeitaria à apuração de uma base de cálculo inferior. Isso no pressuposto de que o VTN exclui valores

3 PALHARES, Cacildo Baptista Junior. Imposto de Renda - Normas ilegais sobre ganho de capital na alienação de imóvel rural. p. 1. Artigo publicado no FISCOSOFT. Disponível em: <http://www.fisco-soft.com.br/a/5ozx/imposto-de-renda-normas-ilegais-sobre-ganho-de-capital-na-alienacao-de-imovel-rural-cacildo-baptista-palhares-junior> com último acesso em 17/08/12.

geralmente integrantes do preço de negociação nas operações de alienação de imóveis rurais, tais como benfeitorias, culturas permanentes, pastagens cultivadas⁴ que, a depender da forma como lançadas pelo contribuinte, estão sujeitas a regime de tributação possível de ser favorecido como parte integrante dos resultados da atividade rural e não como ganho de capital.

Em 2001, visando orientar a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas, a Secretaria da Receita Federal, editou a Instrução Normativa n. 84, cujo artigo 10 assim dispôs:

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 n. 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.

A partir da leitura do artigo supra e de seus incisos, podemos observar os questionamentos derivados da edição dessa Instrução Normativa, da então Receita Federal, atual Secretaria da Receita Federal: a forma de apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais, no entender da Administração, passou a variar de acordo com o mês e ano de aquisição e alienação do imóvel, pois a depender do momento do ano em que o contribuinte efetuar a aquisição e alienação do bem, estará sujeito (ou não) à sistemática de apuração do ganho de capital pelo confronto de VTN's, e sujeito ou não à tributação. Exemplificamos:

4 CAMOLESE, Nelson. O ganho de capital na alienação de imóvel rural por pessoas físicas. P.1. Artigo publicado no FISCOSOFT. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/2krh/o-ganho-de-capital-na-alienacao-de-imovel-rural-por-pessoas-fisicas-nelson-camolese> com último acesso em 17/08/12.

Partiremos da premissa de que o DIAT deva ser entregue no mês de setembro de cada ano⁵. Seguindo o disposto no artigo 10 da IN n. 84, temos o seguinte cenário:

- (i) o contribuinte que adquire um imóvel no mês de abril de 2012 e aliena esse mesmo imóvel em agosto de 2012, ou em janeiro de 2013, está excluído da regra de apuração do ganho de capital pelo VTN e fica obrigado a apurar ganho de capital pela regra “tradicional”;
- (ii) em contrapartida, se o mesmo imóvel adquirido em abril de 2012, for alienado em dezembro de 2012 (portanto, após a entrega do DIAT daquele ano, mas no mesmo ano de 2012), não haverá ganho de capital, posto que aplicável a regra de confronto de VTN's, e o VTN seria o mesmo tanto na aquisição como na alienação, ainda que o contribuinte apure efetivo ganho de capital em termos monetários (diferença positiva entre valor de aquisição e valor de alienação).

O entendimento acima elaborado é reproduzido no Manual “Perguntas e Respostas Pessoas Físicas” da Secretaria da Receita Federal⁶:

601. Como apurar o ganho de capital quando o Valor da Terra Nua (VTN) de compra e o de alienação são idênticos, como, por exemplo, para o imóvel adquirido antes da entrega do Diat e vendido após a sua entrega, porém no mesmo ano?

Resposta: Em relação à terra nua, não há que se falar em ganho de capital, visto que o Valor da Terra Nua (VTN) de compra e o de venda são coincidentes, salvo se as benfeitorias não tiverem sido deduzidas como despesa de atividade rural, caso em que se apura o ganho de capital sobre as benfeitorias.

602. Como apurar o ganho de capital se o contribuinte adquirir um imóvel rural, a partir de 01/01/1997, após a entrega do Diat ou aliená-lo antes da sua entrega ou, em qualquer caso, onde não se possa apurar o Valor da Terra Nua (VTN) de compra ou de venda, ou ambos?

⁵ O prazo de entrega do DIAT é fixado anualmente pela Receita Federal, correspondendo, em 2012, a 28 de setembro.

⁶ Perguntas e Respostas IRPF 2012. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/irpf2012/PerguntaseRespostasIRPF2012.pdf> com último acesso em 16/08/2012.

Resposta: O contribuinte deve proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais das transações de compra e de alienação do imóvel.

Parece-nos que, a despeito de conceitualmente justificável, na medida em que eventuais oscilações nos VTN's deveriam ser refletidas no Diat, a orientação contida na Instrução Normativa em comento e no Manual Perguntas e Respostas revela certa distorção na implementação das diretrizes trazidas no artigo 19 da Lei n. 9.393/96. Conforme consta no *caput* desse artigo, "considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o **VTN declarado** (grifos nossos)". A Receita Federal assenta entendimento de que o VTN somente pode ser tomado como declarado quando expresso no DIAT de cada ano (que usualmente é entregue no mês de setembro), de modo que altera o regime de tributação previsto na lei precisamente em função do cumprimento/possibilidade de cumprimento da obrigação acessória correspondente, cuja prerrogativa de instituição, segundo critérios de conveniência, é da própria Administração Tributária.

E isto ocorre porque, a despeito de o aspecto material da hipótese de incidência do ITR ser a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado fora da zona urbana do município em 1º de janeiro de cada ano; seu aspecto temporal relacionar-se ao ano-calendário, e o contribuinte ser o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título (artigos 1º e 4º da Lei 9.393/96 e artigos 29 e 31 do Código Tributário Nacional), para fins da declaração de ITR, a Administração levou em consideração a situação do proprietário, titular ou possuidor em relação ao bem imóvel, na data da efetiva apresentação do Diat, e não em relação a 01 de janeiro, dada a condição deste de responsável pelo crédito tributário que, a rigor, decorre de sucessão na forma do artigo 130 do Código Tributário Nacional:

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Assim é que, contribuintes em situações semelhantes, pelo simples fato de estarem habilitados a cumprir com a obrigação acessória, acabam por estar sujeitos a bases de cálculo e, conseqüentemente, formas de tributação, totalmente diferentes.

Como já mencionado, sendo possível no mundo fenomênico “conjuguar” a realidade fática de aquisição de imóvel rural em determinado ano, antes da entrega do Diat, e alienação desse mesmo imóvel, após a entrega do Diat, mas no mesmo ano, os VTN’s de aquisição e de alienação serão os mesmos (dado que esse contribuinte não apresentará qualquer outra declaração relativamente ao imóvel), de modo que não haverá que se falar em ganho de capital, ainda que os valores de aquisição e alienação tenham sido diferentes, de forma positiva.

Já aquele contribuinte que adquiriu o imóvel rural num determinado ano-calendário, antes da entrega do Diat, e o aliene após a entrega do Diat, no ano-calendário seguinte, também antes da entrega do Diat relativa ao ano-calendário seguinte, ainda que nesse exercício em 01 de janeiro se afigure contribuinte, pelo fato de não estar possibilitado a declarar o imóvel e o VTN, acabará por se sujeitar ao regime de tributação tradicional, devendo arcar com o eventual imposto caso os valores de aquisição e alienação sejam diferentes, positivamente.

Fato é que a eleição de uma obrigação acessória como elemento determinante à conformação da apuração do ganho de capital, segundo o critério de conveniência de atribuição ao responsável (proprietário, titular ou possuidor em relação ao bem imóvel, na data da efetiva apresentação do Diat, e não em relação a 01 de janeiro) a obrigação de entrega do Diat, não nos parece atender aos ditames do artigo 150, II da Constituição Federal⁷.

Nada obstante, identifica-se parca jurisprudência a respeito do entendimento consignado na Instrução Normativa n. 84, merecendo destaque a seguinte:

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

(...)

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;”

Ementa: TRIBUTÁRIO. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. LEI N. 9.393/96. CUSTO DE AQUISIÇÃO E ALIENAÇÃO. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO. ART. 10, § 2º, DA IN SRF N. 84/01. ILEGALIDADE. 1. O parágrafo segundo, do art. 10 da Instrução Normativa n. 84, de 11 de outubro de 2001, segundo a qual, na falta do DIAT, os custos de aquisição e alienação do imóvel rural devem ser equiparados ao valor constante dos respectivos instrumentos negociais, está em nítido descompasso com a legislação que lhe serve de sustentáculo. 2. Os custos de aquisição e de alienação de imóvel rural, estimados para fins de apuração de ganho de capital, deverão se pautar por aqueles valores da terra nua declarados pelo contribuinte, no DIAT apresentado nos respectivos anos. 3. No caso de não terem sido entregues tais documentos informativos, o art. 14 da Lei n. 9.639/96 especifica os critérios que deverão ser levados em conta pela Receita Federal para apurar o imposto, entre eles o sistema de preço de terras.⁸

Por outro lado, a orientação conferida pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento segue a interpretação dada pela Instrução Normativa, no sentido de que, não 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 alienação⁹, sequer sendo feita menção ao

8 Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Primeira Turma. Apelação/ Reexame Necessário n. 200571100032487. Relator Desembargador Joel Ilan Paciornik. Julgado em 12/11/2008.

9 **Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre / 4ª Turma / DECISÃO 10-31758, em 25/05/2011:**

“Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. Nos casos em que 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.”

Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II / 3ª Turma / DECISÃO 17-29744 em 27/01/2009:

“A partir de 01/01/1997 passaram a ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural o valor da terra nua (VTN) declarado no Diat (Documento de Informação e Apuração do ITR), respectivamente nos anos de ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Entretanto, caso não se possa apurar um dos VTNs, deve-se proceder ao cálculo do ganho de capital, utilizando-se como custo de aquisição e como valor de alienação os valores reais da transação, ou seja, os valores constantes dos respectivos documentos de aquisição e de alienação.”

Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre / 4ª Turma / DECISÃO 10-11737 em 18/04/2007:

“Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS – IMÓVEL RURAL. Tratando-se de alienação de imóvel rural adquirido a partir de 1997, caso não tenham sido apresentados os Diat relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação, para fins de apuração de ganho de capital o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.”

fator de redução de que trata a Lei 11.196/2005, aplicável às alienações de imóveis em geral.

3. DO GANHO DE CAPITAL NO APORTE E NA DEVOLUÇÃO DE CAPITAL COM IMÓVEIS RURAIS

Estando a par das regras acima descritas, apresentaremos, a seguir, para reflexão, outras questões atinentes à matéria, que exsurtem quando ocorre a transferência, por pessoas físicas, a título de integralização de capital de pessoas jurídicas, de bens imóveis rurais. E isto decorre do fato de a Lei 9.249/95, em seu artigo 23, estabelecer:

Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

§ 1º Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei n. 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

Em linhas bastante gerais, a norma acima transcrita, assim como os artigos 21 e 22 dessa mesma Lei 9.249/95, conferiu às partes envolvidas em operações de cunho societário, a prerrogativa de avaliar os bens ou direitos pelo valor contábil (custo contábil) ou de mercado. Em sendo a operação levada a cabo a mercado, a parte envolvida auferirá ganho de capital (v.g. incorporada, cindida, fusionada, aquela entidade pessoa física ou jurídica que aporta o bem ao capital e aquela entidade jurídica que devolve o bem), devendo recolher o respectivo imposto sobre a renda. Em sendo recolhido o imposto sobre a renda sobre esse ganho, a outra parte envolvida (v.g. incorporadora, empresa nova criada em decorrência da cisão, caso não haja incorporação do acervo líquido em empresa já existente, a entidade que recebe o bem no caso de aporte ou devolução) poderá registrar o bem recebido a mercado.

Assim, no caso específico do aporte ao capital, por pessoa física, com bem imóvel rural, de se questionar qual norma deve ser aplicada à hipótese, pois, de um lado, tem-se a regra de confronto de VTN's estipulada pela Lei 9.393/96 e, de outro lado, a regra insculpida no artigo 23 da Lei 9.249/95, que faculta, para fins de integralização de capital, a utilização do valor constante da declaração de bens ou o valor de mercado.

Isto no pressuposto de que a pessoa física envolvida na operação adquiriu o bem imóvel rural e entregou, ao menos, duas declarações de ITR, nas quais fez constar o VTN (a mercado), e aliena o bem no ano da última declaração entregue. Segundo a interpretação da Receita Federal do Brasil, como já apontado, se estivermos a tratar de situação em que: i) a pessoa física que não entregou o Diat porquanto adquiriu e alienou o imóvel antes da entrega do Diat; ii) não possui VTN de saída, porquanto alienou imóvel antes da entrega do Diat, no ano seguinte ao da última declaração por ele apresentada; iii) ou adquiriu e alienou o imóvel, no mesmo ano, após entrega do Diat, temos: nos dois primeiros casos, ausência de "conflito" de normas, porquanto a regra aplicável seria a de ganho de capital "tradicional"; e, no último caso, porquanto não haveria que se falar sequer em ganho de capital.

Comentário preliminar se faz na medida em que o parágrafo primeiro do artigo 23 da Lei 9.249/95 textualmente excepciona a operação de transferência de bens em integralização de capital da aplicação das regras de distribuição disfarçada de lucros, segundo as quais presume-se sua ocorrência quando a pessoa jurídica realiza com pessoa ligada, no caso o próprio sócio, negócios em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

Curioso é que a norma excepciona tal tratamento de distribuição disfarçada de lucros justamente no caso em que a pessoa ligada, física, transfere o bem à empresa pelo valor de sua declaração de rendimentos, pelo que não haveria que se falar, propriamente, em realização de negócio em condições mais vantajosas para a pessoa física, ligada.

Em segundo lugar, entendemos que, na hipótese, não estaríamos a tratar indiscriminadamente, de um conflito de normas. Da leitura atenta do artigo 19 da Lei 9.393/96, verificamos que traz os conceitos

de custo de aquisição e de alienação, seja para imóveis rurais adquiridos a partir de 01 de janeiro de 1997 (VTN), seja com relação ao custo de aquisição aplicável a imóveis rurais adquiridos antes de tal data (que deveriam ser contrapostos ao VTN do Diat do ano de saída, se este tiver sido entregue no ano da alienação), justamente “para fins de apuração do ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda”.

Por outro lado, o artigo 23 da Lei 9.249/95, ainda que também verse sobre a forma de apuração do ganho de capital, trata, especificamente, da hipótese de ganho de capital nas operações decorrentes de integralização de capital, constituindo-se, assim, num giro, “legislação do imposto de renda” a que alude o artigo 19 da Lei 9.393/96, e, noutra giro, norma mais específica, de forma que possível a integração das regras em comento.

Nesse diapasão, se a integralização se der pelo valor do bem adquirido (e não propriamente valor do bem constante da declaração, vez que a orientação contida no próprio Manual de Preenchimento da Declaração de Pessoas Físicas, quanto à declaração de imóveis rurais, é no sentido de que deve ser mencionado o VTN constante do Diat), não haverá qualquer ganho a ser apurado.

Por outro lado, se a integralização se der pelo valor de mercado, entende-se pela aplicação da norma estatuída no artigo 23 da Lei 9.249/95, cujo ganho será obtido pela diferença entre o valor do bem adquirido (novamente, não propriamente valor do bem constante da declaração) e o valor conferido no respectivo documento societário que reflita a integralização.

4. CONCLUSÕES

Na impossibilidade de conjugação de fatores políticos e sociais que revertam o quadro de complexidade das normas tributárias e permitam qualquer espécie de reforma das mesmas, seja em sentido lato ou estrito, parece-nos merecedora de atenção, por parte dos operadores do direito e, principalmente, da Administração Pública, a identificação de situações usuais no universo das condutas de negócio que acarretem insegurança jurídica, com o fito de proposição de aperfeiçoamento das normas aplicáveis.

Nessa linha se insere a apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais por pessoas físicas, e mesmo jurídicas, a partir da edição da Lei n. 9.393/96, mais especificamente, quando da utilização de imóveis rurais para integralização de capital, que acaba por adquirir foros de extrema complexidade em face do conjunto de normas vigente e que, em vez de contribuir para promoção do desenvolvimento econômico e social, acaba por induzir a quadro absolutamente contrário, particularmente dada a insegurança jurídica adjacente.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 14 set. 2012.

_____. Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 14 set. 2012.

_____. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm>. Acesso em: 14 set. 2012.

_____. Lei n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm>. Acesso em: 14 set. 2012.

_____. Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm>. Acesso em: 14 set. 2012.

_____. Receita Federal. Instrução Normativa SRF n. 599, de 28 de dezembro de 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2005/in5992005.htm>>. Acesso em: 14 set. 2012.

_____. Receita Federal. Instrução Normativa SRF n. 84, de 11 de outubro de 2001. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2001/in0842001.htm>>. Acesso em: 14 set. 2012.

_____. Receita Federal. Perguntas e Respostas IRPF 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/irpf2012/PerguntaseRespostasIRPF2012.pdf>>. Acesso em: 16 set. 2012.

_____. Receita Federal. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre. 4ª Turma. Decisão n. 10-31758. Julgado em 25/05/2011.

_____. Receita Federal. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II. 3ª Turma. Decisão n. 17-29744. Julgado em 27/01/2009.

_____. Receita Federal. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre. 4ª Turma. Decisão n. 10-11737. Julgado em 18/04/2007.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Primeira Turma. Apelação/ Reexame Necessário n. 200571100032487. Relator Desembargador Joel Ilan Paciornik. Julgado em 12/11/2008.

CAMOLESE, Nelson. *O ganho de capital na alienação de imóvel rural por pessoas físicas*. Artigo publicado no FISCOSOFT. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/2krh/o-ganho-de-capital-na-alienacao-de-imovel-rural-por-pessoas-fisicas-nelson-camolese>. Acesso em: 13 set. 2012.

PALHARES, Cacildo Baptista Junior. *Imposto de Renda - Normas ilegais sobre ganho de capital na alienação de imóvel rural*. Artigo publicado no FISCOSOFT. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5ozx/imposto-de-renda-normas-ilegais-sobre-ganho-de-capital-na-alienacao-de-imovel-rural-cacildo-baptista-palhares-junior>. Acesso em: 13 set. 2012.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *O novo imposto sobre planejamento tributário*. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/4o40/o-novo-imposto-sobre-planejamento-tributario-eurico-marcos-diniz-de-santi>. Acesso em: 14 set. 2012.

_____. *Tributação & Desenvolvimento, o Direito na Era da informação e resgate da relação fisco-contribuinte: Entre legalidade e Democracia*. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/5jc6/tributacao--desenvolvimento-o-direito-em-rede-na-era-da-informacao-e-resgate-da-relacao-fisco-contribuinte-entre-legalidade-e-democracia-eurico-marcos-diniz-de-santi>. Acesso em: 14 set. 2012.

_____. *Decadência e Limites para Revisão dos Valores Escriturados de prejuízo fiscal e do ágio nos atos interpretativos delegados ao contribuinte na lógica do lançamento por homologação*. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/5ta5/decadencia-e-limites-para-revisao-dos-valores-escriturados-de-prejuizo-fiscal-e-do-agio-nos-atos-interpretativos-delegados-ao-contribuinte-na-logica-do-lancamento-por-homologacao-eurico-marcos-diniz>. Acesso em: 14 set. 2012.