



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

183 – COSIT

DATA

23 de setembro de 2026

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL DE PESSOA JURÍDICA MEDIANTE TRANSFERÊNCIA DE IMÓVEL RURAL POR VALOR SUPERIOR AO CONSTANTE NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - DAA DO SÓCIO PESSOA FÍSICA. GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VALOR DE ALIENAÇÃO. VALOR DA TERRA NUA - VTN CONSTANTE NO DIAT.

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 19 de dezembro de 1996, e valor de alienação o valor da terra nua declarada pelo alienante no DIAT do ano de alienação.

Dispositivos Legais: art. 19 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996; art. 10 da Instrução normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001.

RELATÓRIO

O interessado pretende integralizar capital social de pessoa jurídica mediante transferência de imóvel rural pelo Valor da Terra Nua - VTN constante no Documento de Informação e Apuração do ITR - Diat de 2024, o qual supera o valor informado em sua Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPF, fixo desde 2001, quando o imóvel foi adquirido.

2. Traz à baila a Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, cujo art. 19 considera como custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado no ano da aquisição e no ano da alienação, respectivamente.

3. A matéria suscitada pelo consulente se refere à integralização de capital social de empresa mediante a transferência de imóvel rural. Questiona se existe ganho de capital na operação de integralização de capital social com o imóvel rural pelo VTN (declarado na Diat) e não pelo valor declarado à época de sua aquisição na DIRPF do sócio.
4. Ao final, apresentou as declarações de que trata o art. 14 da Instrução Normativa nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.
5. É o relatório.

FUNDAMENTOS

6. A consulta preenche os requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecida. Ressalte-se, porém, que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre estes e a realidade. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais apresentadas pela consulente, e não gera efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.
7. Transcrevem-se a seguir os dispositivos da legislação tributária pertinentes ao caso (destaques não presentes no original):

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

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 nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei nº 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.

(...) (grifou-se).

Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996:

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.

(...)

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.

(...) (grifou-se).

Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001:

Dispõe sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas.

Art. 9º Na apuração do ganho de capital de imóvel rural é considerado custo de aquisição o valor relativo à terra nua.

§ 1º Considera-se valor da terra nua (VTN) o valor do imóvel rural, nele incluído o da respectiva mata nativa, não computados os custos das benfeitorias (construções,

instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas.

§ 2º Os custos a que se refere o § 1º, quando não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural, podem ser computados para efeito de apuração de ganho de capital.

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).

Participações societárias

Art. 16. Na hipótese de integralização de capital mediante a entrega de bens ou direitos, considera-se custo de aquisição da participação adquirida o valor dos bens ou direitos transferidos, constante na Declaração de Ajuste Anual ou o seu valor de mercado.

§ 1º Se a transferência não se fizer pelo valor constante na Declaração de Ajuste Anual, a diferença a maior é tributável como ganho de capital.

§ 2º No caso de ações ou quotas recebidas em bonificação, em virtude de incorporação de lucros ou reservas ao capital social da pessoa jurídica, considera-se custo de aquisição da participação o valor do lucro ou reserva capitalizado que

corresponder ao acionista ou sócio, independentemente da forma de tributação adotada pela empresa.

§ 3º Para efeito de apuração de ganho de capital na alienação de participações societárias, o custo de aquisição das ações ou quotas é apurado pela média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses títulos.

§ 4º O custo médio ponderado de cada ação ou quota:

I - é igual ao resultado da divisão do valor total de aquisição das ações ou quotas em estoque pela quantidade total de ações ou quotas em estoque, inclusive bonificadas;

II - multiplicado pela quantidade de ações ou quotas alienadas, constitui o custo de aquisição para efeito da apuração do ganho de capital;

III - multiplicado pelo número de ações ou quotas remanescente, constitui o valor do estoque desses títulos.

§ 5º A cada aquisição ou baixa devem ser ajustadas as quantidades em estoque e os custos total e médio ponderado, por espécie, das ações ou quotas.

(...) (grifou-se).

8. Nota-se que a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, possui dispositivo que trata da integralização de capital mediante a entrega de bens (art. 16), o qual tem amparo no art. 23, § 2º da Lei nº 9.249, de 1995. Os mencionados dispositivos determinam que se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens da Declaração de Ajuste Anual, a diferença a maior será tributável como ganho de capital. No mesmo sentido o Perguntas e Respostas do IRPF/2024 - P&R IRPF/2024, cuja pergunta nº 585 é transcrita abaixo:

Perguntas e Respostas do IRPF/2024 - P&R IRPF/2024:

TRANSFERÊNCIA DE BENS PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL

585 — A transferência de bens ou direitos para integralização de capital configura alienação?

Sim. A transferência de bens ou direitos a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, configura alienação. A pessoa física deve lançar, na declaração correspondente ao exercício em que efetuou a transferência, as ações ou quotas subscritas pelo valor pelos quais os bens ou direitos foram transferidos.

Se a transferência dos bens ou direitos tiver sido efetuada por valor superior ao constante para estes na Declaração de Bens e Direitos, a diferença a maior é tributável como ganho de capital.

Atenção: Caso a integralização de capital social por pessoa física ocorra mediante a entrega de bens e direitos, avaliados pelos valores então constantes da sua Declaração de Ajuste Anual (DAA), o custo de aquisição da participação societária adquirida é o valor integralizado, independentemente de eventual retificação futura dos valores de tais bens e direitos na DAA da pessoa física.

9. Ocorre que, no caso de integralização do capital social mediante transferência de **imóvel rural**, por força do princípio da especialidade, incidem as normas específicas do art. 19 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e do art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001.

10. Segundo tais dispositivos, tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se **custo de aquisição**, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, **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 19 de dezembro de 1996.

11. No mesmo sentido o Perguntas e Respostas do IRPF/2024 (P&R IRPF/2024), cuja pergunta nº 634, é transcrita abaixo (o item 2 esclarece o tema):

Perguntas e Respostas do IRPF/2024 - P&R IRPF/2024:

IMÓVEL RURAL

634 — Como apurar o ganho de capital de imóvel rural?

O ganho de capital corresponde à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição da terra nua (sem as benfeitorias) e depende da data de aquisição do imóvel rural. Caso o custo das benfeitorias (tanto as adquiridas pelo alienante quanto as por este realizadas) não tenha sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural, o seu valor integra o custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital.

1 - Imóveis adquiridos até 31/12/1996

Para os imóveis rurais adquiridos até 31/12/1996, aplicam-se as regras para apuração do ganho de capital vigentes antes da edição da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

1.1 - Custo de aquisição O custo de aquisição, como regra geral, deve ser o valor constante na Declaração de Bens e Direitos.

1.2 - Falta de declaração

Caso o contribuinte não tenha apresentado declaração nos exercícios de 1992 a 1996, o cálculo do custo de aquisição deve seguir orientação específica, dependente da obrigatoriedade ou não da apresentação das referidas declarações, conforme regras que constam na pergunta abaixo indicada.

1.3 - Valor de mercado em 31/12/1991 inferior ao custo corrigido

Tratando-se de imóvel adquirido até 1991, cujo valor de mercado declarado em 31/12/1991 for inferior ao custo corrigido, o contribuinte pode atualizar o custo de aquisição, utilizando a Tabela de Atualização do Custo de Bens e Direitos da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001.

1.4 - Imóvel adquirido após 31/12/1991

Se o contribuinte adquiriu imóvel rural após 31/12/1991, o custo é o valor da escritura (isto é, o valor pago) corrigido até 31/12/1995, utilizando a Tabela de Atualização do Custo de Bens e Direitos da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001.

1.5 - Imóvel adquirido a partir de 01/01/1996

Tratando-se de imóvel adquirido após 31/12/1995, não se atribui correção monetária ao seu custo, conforme a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 17.

1.6 - Valor de alienação

O valor de alienação, em todos os casos, é o valor efetivo da transação.

2 - Imóveis adquiridos a partir de 01/01/1997

Com o advento da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passam a ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural, o Valor da Terra Nua (VTN), declarado no Documento de Informação e Apuração do

ITR (Diat), respectivamente nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Caso não tenham sido apresentados os Diat relativos aos anos de aquisição ou alienação, ou ambos, deve-se proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais da transação.

(Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, art. 19)

Atenção: 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 de alienação referente a elas será tributado como receita da atividade rural.

Caso o custo das benfeitorias integre o custo de aquisição:

a) inexistindo VTN de aquisição ou alienação, o ganho de capital é a diferença entre o valor total recebido na alienação (terra nua mais benfeitorias) e o custo de aquisição, representado pela soma do custo de aquisição da terra nua às despesas com benfeitorias;

b) existindo VTN de aquisição e alienação, o ganho de capital é determinado pela diferença entre o VTN do ano de alienação somado ao valor recebido pelas benfeitorias menos o VTN do ano de aquisição somado ao custo das benfeitorias {GC = VTN alienação + valor recebido pelas benfeitorias - (VTN aquisição + valor pago pelas benfeitorias)}.

(Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 29; Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, art. 8; e Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, arts. 9º e 10)

Consulte as perguntas 558, 559 e 635

(...) (grifou-se).

12. Por fim, ressalta-se que as demais diferenças devem ser objeto de tratamento na esfera jurídico-tributária da pessoa jurídica que receber o imóvel.

CONCLUSÃO

13. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que, para fins de apuração do ganho de capital da pessoa física relativa a imóvel rural (adquirido a partir de 1997) entregue à integralização do capital social de empresa, 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 19 de dezembro de 1996, e valor de alienação o valor da terra nua declarada pelo alienante no DIAT do ano de alienação.

Assinatura digital

MÁRCIO A. A. VASQUES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras - Cotir.

Assinatura digital

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Tributação/SRRF04

De acordo. Ao Coordenador-Geral de Tributação para aprovação.

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral de Tributação