



---

## Solução de Consulta nº 147 - Cosit

**Data** 24 de setembro de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

VENDA DE REBANHO BOVINO. GANHO DE CAPITAL. EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA. HABITUALIDADE. EXCLUSIVIDADE.

A receita auferida na venda de rebanho bovino anteriormente comprado, com permanência em poder do contribuinte em prazo inferior a 52 dias, quando em regime de confinamento, ou 138 dias nos demais casos, não é tributada como receita da atividade rural, podendo ser tributada na pessoa física como ganho de capital, se não houver habitualidade, ou, no caso de a atividade ser exercida habitual e profissionalmente com o fim especulativo de lucro, como receita de pessoa jurídica, por força da sua equiparação à pessoa jurídica.

A habitualidade, para fins de equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, é própria das operações que não são eventuais, com intuito de continuidade e permanência, devendo ser aferidas no caso concreto.

O inciso II do art. 150 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), exige para equiparação da pessoa física à pessoa jurídica que a exploração da atividade se dê de forma habitual, profissional e com o fim especulativo de lucro, nada dispondo sobre o exercício exclusivo da atividade.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º, § 2º; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 21; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 150; Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, art. 4º, inciso II; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, art. 250, inciso II.

## **Relatório**

1. O interessado, pessoa física, vem, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, formular consulta sobre a forma de tributação de venda de rebanho bovino que ficará em seu poder por prazo inferior a 30 (trinta) dias.
2. O consulente descreve a questão da seguinte forma (destaques no original):

*O contribuinte pretende praticar a venda de rebanho bovino anteriormente comprado, com permanência em seu poder em prazo inferior a 30 (trinta) dias.*

*Nesse caso, sabe-se que os rendimentos auferidos deverão ser tributados como ganho de capital, salvo se houver habitualidade e fim especulativo de lucro.*

*Considerando que (a) não há, na legislação de regência, parâmetros objetivos que qualifiquem/identifiquem a habitualidade antes mencionada; (b) que o contribuinte planeja praticar a venda com fim especulativo de lucro ao menos duas vezes a cada trintídio; e (c) que a venda de rebanho bovino não será a única e exclusiva atividade profissional a ser exercida; paira a dúvida a respeito de quantas vezes por mês e/ou por ano é possível exercitar a atividade sem que a mesma seja considerada, pela Receita Federal do Brasil, como habitual.*
3. Apresenta como fundamentação legal de sua consulta o art. 4º, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, o art. 3º, § 2º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, e os arts. 150, 541 e 542 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999).
4. Por fim, questiona o consulente:
  - 1) *Quantas são as vezes que, mensalmente e anualmente, o contribuinte poderá praticar a venda de rebanho bovino anteriormente comprado, com permanência em seu poder por prazo inferior a 52 dias, quando em regime de confinamento, ou 138 dias nos demais casos, sem que tal prática seja considerada habitual?*
  - 2) *A partir de que circunstâncias e de quantas vendas de rebanho bovino a pessoa física será considerada empresária (empresa individual) equiparada a pessoa jurídica e seus lucros tributados nessa condição?*
  - 3) *Quais são os requisitos e as circunstâncias para que o exercício concomitante de outra atividade profissional desnature a habitualidade da venda de rebanho bovino anteriormente comprado, com permanência em poder do contribuinte por prazo inferior a 52 dias, quando em regime de confinamento, ou 138 dias nos demais casos?*

## Fundamentos

5. O consulente informa que irá efetuar venda de rebanho bovino que permanecerá em seu poder **em prazo inferior a trinta dias**. Assim, a atividade não é considerada atividade rural, conforme prescreve o art. 4º, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 83, de 2001:

*Art. 4º Não se considera atividade rural:*

[...]

*II - a comercialização de produtos rurais de terceiros e a compra e venda de rebanho com permanência em poder do contribuinte em prazo inferior a 52 dias, quando em regime de confinamento, ou 138 dias, nos demais casos;*

[...]

5.1. No mesmo sentido, dispõe o art. 250, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que dispõe sobre a tributação das pessoas jurídicas.

6. Nesse caso, regra geral, a venda é tributada como ganho de capital, na forma prescrita no § 2º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, e no art. 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (destacou-se):

***Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988***

*Art. 3º [...]*

*§ 2º Integrará o rendimento bruto, como **ganho de capital**, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.*

[...]

***Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995***

*Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas:(Redação dada pela Lei nº 13.259, de 2016)*

*I - 15% (quinze por cento) sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais); (Redação dada pela Lei nº 13.259, de 2016)*

*II - 17,5% (dezesete inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais); (Redação dada pela Lei nº 13.259, de 2016)*

*III - 20% (vinte por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais); e(Redação dada pela Lei nº 13.259, de 2016)*

*IV - 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais).(Redação dada pela Lei nº 13.259, de 2016)*

*§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.*

*§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na*

**declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.**

§ 3º Na hipótese de alienação em partes do mesmo bem ou direito, a partir da segunda operação, desde que realizada até o final do ano-calendário seguinte ao da primeira operação, o ganho de capital deve ser somado aos ganhos auferidos nas operações anteriores, para fins da apuração do imposto na forma do caput, deduzindo-se o montante do imposto pago nas operações anteriores. (Redação dada pela Lei nº 13.259, de 2016)

§ 4º Para fins do disposto neste artigo, considera-se integrante do mesmo bem ou direito o conjunto de ações ou quotas de uma mesma pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 13.259, de 2016)

§ 5º (VETADO). (Redação dada pela Lei nº 13.259, de 2016)

7. No caso de a atividade ser exercida de forma habitual e profissional com o fim especulativo de lucro, a pessoa física é equiparada a pessoa jurídica, devendo o seu lucro ser tributado nessa condição, conforme prescreve o art. 150 do RIR/1999 (destacou-se):

**Art.150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).**

**§1. São empresas individuais:**

**I - as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "a");**

**II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b");**

**III - as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).**

**§ 2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:**

**I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "a", e Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º);**

**II - profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "b");**

**III - agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "c");**

**IV - serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "d");**

V - corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 6.º, alínea "e");

VI - exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 6.º, alínea "f");

VII - exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, salvo quando não explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 6.º, alínea "g").

8. Os questionamentos do consulente são em quais situações a atividade de compra e venda de bovinos por ele efetuada pode ser considerada habitual de forma a atrair a equiparação à pessoa jurídica e quais os efeitos, para equiparação, do fato de ele exercer outras atividades profissionais.

9. Observe-se que, atualmente, não há na legislação tributária um conceito objetivo do que vem a ser habitualidade para fins de equiparação da pessoa física à pessoa jurídica.

10. Habitualidade deve ser considerada como própria das operações que não são eventuais ou acidentais. Deve denotar uma intenção de permanência, de continuidade no exercício da atividade. Não pode ser aferida unicamente, como pretende o consulente, pela quantidade de operações realizadas em um determinado período de tempo, embora este possa ser um critério importante para indicar a habitualidade.

11. A habitualidade há que ser apurada em cada caso concreto.

12. Em épocas passadas, a legislação tributária procurou definir de forma objetiva, em alguns casos, o que vinha a ser habitualidade, como por exemplo, no Decreto-Lei n.º 1.381, de 23 de dezembro de 1974:

*Art. 3º Serão consideradas empresas individuais, para os fins do artigo 1º, as pessoas físicas que: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.510, de 1976)*

[...]

*II - praticarem, em nome individual a comercialização de imóveis com habitualidade (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.510, de 1976)*

[...]

*Art. 5º Para os efeitos de equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, nos termos do artigo 3º, inciso II, será considerada habitualidade na comercialização de imóveis a alienação: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.510, de 1976)*

*I - No prazo de 2 anos calendários consecutivos, de mais de 3 (três) imóveis adquiridos nesse mesmo biênio;*

*II - No prazo de 5 anos calendários consecutivos, de mais de 5 (cinco) imóveis adquiridos nesse mesmo quinquênio. (Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 1.510, de 1976)*

[...]

13. Note-se que, para operações imobiliárias, poucas operações já configuravam habitualidade para fins de equiparação da pessoa física à pessoa jurídica. Tal dispositivo perdeu a sua utilidade com a revogação do inciso II do art. 3º do Decreto-Lei n.º 1.381, de 1974, pelo art. 9º do Decreto-Lei n.º 2.072, de 20 de dezembro de 1983.

14. No caso do consulente, pode-se afirmar que a periodicidade por ele indicada (“planeja praticar a venda com fim especulativo de lucro ao menos duas vezes a cada trintídio”) denota uma atividade habitual. Assim, deve tributar os resultados como pessoa jurídica equiparada e cumprir as demais obrigações acessórias inerentes às pessoas jurídicas.

15. Quanto à circunstância de o consulente exercer outras atividades profissionais na condição de pessoa física, em nada interfere na sua equiparação à pessoa jurídica, em relação à venda de bovinos na forma por ele descrita, pois o que a legislação exige é que a exploração da atividade se dê de forma habitual, profissional e com o fim especulativo de lucro, nada dispondo sobre o exercício exclusivo da atividade.

## **Conclusão**

16. Diante do exposto, conclui-se que:

a) a receita auferida na venda de rebanho bovino anteriormente comprado, com permanência em poder do contribuinte em prazo inferior a 52 dias, quando em regime de confinamento, ou 138 dias nos demais casos, não é tributada como receita da atividade rural, podendo ser tributada na pessoa física como ganho de capital, se não houver habitualidade, ou, no caso de a atividade ser exercida habitual e profissionalmente com o fim especulativo de lucro, como receita de pessoa jurídica, por força da sua equiparação à pessoa jurídica;

b) a habitualidade, para fins de equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, é própria das operações que não são eventuais, com intuito de continuidade e permanência, devendo ser aferidas no caso concreto;

c) o inciso II do art. 150 do RIR/1999 exige para equiparação da pessoa física à pessoa jurídica que a exploração da atividade se dê de forma habitual, profissional e com o fim especulativo de lucro, nada dispondo sobre o exercício exclusivo da atividade.

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

*Assinado digitalmente*

**CELSO TOYODA**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

*Assinado digitalmente*

IOLANDA MARIA BINS PERIN  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

*Assinado digitalmente*

FÁBIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*Assinado digitalmente*

FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit