



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	204 – COSIT
DATA	4 de setembro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

ATIVIDADE RURAL. AERONAVES. CUSTO DE AQUISIÇÃO E DESPESAS. DEDUÇÃO.

Consideram-se despesas de custeio e investimentos, para fins de apuração do resultado da atividade rural, aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida e comprovados com documentação hábil e idônea.

Para o produtor rural pessoa física, somente pode ser deduzido como despesa, para fins de apuração do resultado da atividade rural, o custo com aquisição de aeronave para uso agrícola, desde que essa aeronave seja utilizada exclusivamente na exploração da atividade rural desenvolvida pelo produtor, podendo, nesse caso, serem deduzidas as despesas relacionadas com manutenção e utilização dessa aeronave.

Dispositivos Legais: Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 27 de novembro de 2018, arts. 55, § 1º e § 2º, inciso III, 56 e 311; Parecer Normativo CST nº 13, de 6 de abril de 1977; Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981; Decreto nº 86.765, de 22 de dezembro de 1981, arts. 2º e 13.

RELATÓRIO

1. O consulente acima identificado formula consulta sobre a “interpretação da Legislação Tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB)”, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, então vigente, mas revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

2. Apresenta descrição detalhada da questão, relatando o que se segue, *in verbis* (destaques do original):

i. O Produtor rural tem explorações agropecuárias, em Parceria, nos seguintes municípios:

- XXXXXX, XX;

- XXXXXX, XX;

- XXXXXX, XX;

- XXXXXX, XX.

ii. O Consulente pretende adquirir aeronave, em conjunto com outros proprietários, participando com um percentual da propriedade e do direito de uso;

iii. Um dos prováveis proprietários, caso a operação se confirme, é Pessoa Jurídica da qual o consulente é sócio (xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx) e que também protocola, nesta data, consulta à interpretação da Legislação Tributária sobre matéria de espécie semelhante;

iv. O uso da aeronave, pelo consulente, no contexto exposto na presente consulta, se dará, preponderantemente para atividades administrativas e de gestão ligadas ao objeto dos negócios ligados ao agro;

v. Tais atividades são intrinsecamente ligadas e necessárias à consecução do objeto, bem como à manutenção da fonte produtora de receitas;

vi. Em face do uso compartilhado da aeronave, com participações definidas por diferentes percentuais, o consulente participará dos custos e despesas tão somente no limite das suas responsabilidades e pelo seu efetivo uso;

vii. O resultado da atividade rural, apurado mediante o confronto entre as receitas e despesas estritamente vinculados à exploração, será impactado pelos custos e despesas da aeronave, no limite do uso para as atividades ligadas ao agronegócio, sem implicações de eventual uso para fins particulares;

viii. O Consulente entende tratar-se de despesas e custos dedutíveis para fins de apuração do resultado da atividade rural. A apropriação tem relação com aqueles custos e despesas necessárias à percepção dos rendimentos da atividade rural e à manutenção da fonte produtora, situação em que o contribuinte entende se enquadrar os gastos com aeronave, nos termos da IN nº 83 de 11 de outubro de 2001. Vejamos:

Instrução normativa 83, de 11 de outubro de 2001 - Secretaria da Receita Federal.

Dispõe sobre a tributação dos resultados da atividade rural das pessoas físicas.

(...)

*Art. 7º Considera-se despesa de custeio aquela **necessária à percepção dos rendimentos da atividade rural e à manutenção da fonte pagadora**, relacionada com a natureza das atividades rurais exercidas.*

(...)

ix. O contribuinte entende que o uso da aeronave para os propósitos ora em consulta, atende aos pressupostos da (1) necessidade (efetividade) e (2) do vínculo com a atividade (correlação e consumação do custo com a atividade rural) a fim de justificar o reconhecimento dos custos vinculados ao resultado da atividade.

3. Elenca, a título de “Dispositivos da legislação que ensejaram a consulta”, a “Instrução Normativa 83/2001”. A seguir, apresenta seus questionamentos:

Para fins de dedutibilidade dos custos e despesas com aeronave na apuração do resultado da atividade rural, nas condições da presente consulta:

i. Está correto o entendimento do Consulente quanto a dedutibilidade dos custos e despesas no resultado da atividade rural?

ii. Quais são os cuidados e controles necessários para comprovação das operações e demonstração do rateio das despesas / custos?

iii. O custo de aquisição da aeronave (investimento), no tocante à participação percentual do contribuinte produtor rural, pode ser considerado para fins de custo?

FUNDAMENTOS

4. Preliminarmente, convém anotar que, consoante ressalva expressamente vazada no art. 28 da então vigente Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, (art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, atualmente vigente) “as Soluções de Consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelo consulente”. Posto de outro modo, em termos mais detalhados: o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos ou das hipóteses narradas pelo interessado na respectiva petição de consulta, limitando-se, tão somente, a apresentar a interpretação que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses, partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade. **Por conseguinte, da Solução de Consulta não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.**

5. Em seu questionamento central, o consulente indaga se “Está correto o entendimento do Consulente quanto a dedutibilidade dos custos e despesas no resultado da atividade rural?”.

6. O Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, incorporando os preceitos legais que regem a matéria, dispõe sobre a tributação dos resultados da atividade rural exercida por pessoas físicas nos seus arts. 50 a 64, matéria que também veio a ser tratada pela Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001.

7. Especificamente no que diz respeito às despesas passíveis de dedução da receita bruta da atividade rural, assim dispõe o RIR/2018 (destacou-se):

Subseção V

Das despesas de custeio e investimentos

Art. 55. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, § 2º).

§ 1º As despesas de custeio e os investimentos são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora relacionados com a natureza da atividade exercida.

§ 2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou à melhoria da produtividade e seja realizada com (Lei nº 8.023, de 1990, art. 6º):

I - benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos;

II - culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais;

III - aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;

IV - animais de trabalho, de produção e de engorda;

V - serviços técnicos especializados, devidamente contratados, com vistas a elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou da exploração rural;

VI - insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores e matrizes, girinos e alevinos, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais;

VII - atividades que visem especificamente à elevação socioeconômica do trabalhador rural, tais como casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde;

VIII - estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade;

IX - instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica; e

X - bolsas para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.

(...)

Art. 56. Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas de custeio e de investimentos pagos no ano-calendário, correspondentes a todos os imóveis da pessoa física, independentemente de localização (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º).

8. Da leitura dos §§ 1º e 2º do art. 55 e do art. 56 do RIR/2018, acima transcritos, verifica-se que, para efeito de dedução na apuração do resultado da atividade rural, as despesas de custeio e os investimentos devem atender aos seguintes requisitos: (a) ser necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, e (b) estar relacionados com a natureza da atividade rural exercida. Na hipótese de “aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários”, o inciso III do § 2º do art. 55 do RIR/2018 ainda impõe a condição de que esses bens devem ser “**de emprego exclusivo na exploração da atividade rural**” (grifou-se).

9. Obviamente, tal gasto não pode ser analisado isoladamente, mas sim, no contexto que o gerou, ou seja, no caso em análise, deve-se analisar previamente se a aquisição de aeronave para uso em atividades administrativas e de gestão atende aos referidos requisitos.

10. Cabe registrar as considerações contidas no Parecer Normativo CST nº 13, de 6 de abril de 1977 (DOU 22/04/1977), acerca das despesas de custeio e da analogia com a atividade rural exercida por pessoas jurídicas:

3. Considerações gerais

3.1 – Ao referir-se às receitas das pessoas físicas, o § 1º do art. 87 do Regulamento do Imposto de Renda, manda considerar como tais todos os rendimentos que, no ano considerado, estiverem juridicamente à disposição do beneficiado, inclusive os originados em época anterior, enunciando claramente o regime financeiro (ou de caixa) de determinação da matéria tributável. A legislação vigente, todavia, não contém dispositivo que especifique explicitamente o que se conceitua como despesas de custeio a serem deduzidas da cédula G.

3.2 – Pode-se constatar que a legislação dá à exploração da atividade rural um tratamento diferenciado (vide arts. 38 e 54 a 65 do Regulamento do Imposto de Renda), atribuindo-lhe características de empresa não personificada, com tributação atenuada, sem equipará-la à pessoa jurídica, devendo os resultados ser apurados por sistemática própria, que leva em consideração não só as receitas e despesas efetivadas durante o ano-base, mas também os investimentos que lhe são inerentes (incentivados ou não).

(...)

3.4 – É entendimento corrente da administração constituírem despesas de custeio não só aquelas perfeitamente tipificáveis, tais como combustíveis e lubrificantes, salários e alugueis, ferramentas e utensílios com duração inferior a um ano, corretivos e fertilizantes, defensivos agrícola e animal, rações, vacinas e medicamentos e outros, mas também quotas razoáveis de depreciações de construções, benfeitorias, máquinas, veículos, equipamentos, utensílios, culturas permanentes e outros impostos e taxas do imóvel, juros e despesas com financiamento.

3.5 – A nosso ver, a empresa não personificada, como a atividade rural exercida por pessoa física, tem aspectos análogos aos da empresa individual equiparada a pessoa jurídica, notadamente no que diz respeito à distinta apuração dos resultados da atividade empresarial e dos rendimentos das demais atividades da pessoa física titular do empreendimento. Assim, reconhecida a ausência de norma expressa que possa solucionar o objeto da dúvida exposto no item 1, lícito recorrer à analogia, como primeira das alternativas de métodos hermenêuticos autorizados pelo art. 108 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

11. Em face desse Parecer, em especial do disposto em seu item 3.5, vale trazer à apreciação as disposições contidas no art. 311 do RIR/2018 acerca das despesas operacionais dedutíveis para fins de apuração do imposto sobre a renda devido por pessoas jurídicas (destacou-se):

Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, caput).

*§ 1º São **necessárias** as despesas pagas ou incorridas **para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º)*

*§ 2º **As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).*

(...)

12. De se registrar que o art. 311 do RIR/2018 reproduz o que já constava do art. 191 do RIR/1980 (Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980), dispositivo analisado pela então Coordenação do Sistema de Tributação (CST) - atual Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) no Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981 (DOU 19.08.1981). Eis o que dispõe o referido Parecer Normativo acerca dos requisitos de “necessidade” e “usualidade” das despesas operacionais (destacou-se):

*4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é **necessário** quando **essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.***

*5. Por outro lado, despesa **normal** é aquela que **se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada** e que, na realização do negócio, **se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária.** O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.*

13. Analisando a atividade desenvolvida por produtor rural, é possível verificar a essencialidade da despesa que poderá ser dedutível, tais como gastos com fertilizantes, defensivos agrícolas, rações e vacinas, aquisição e manutenção de tratores, equipamentos e utensílios agrícolas, gastos com irrigação, entre outros. No caso de aeronaves, essas devem ser de emprego exclusivo na exploração da atividade rural, em observância ao inciso III do § 2º do art. 55 do RIR/2018.

14. No caso em tela, a aeronave referenciada pelo consultante seria utilizada para “atividades administrativas e de gestão ligadas ao objeto dos negócios ligados ao agro”, ou seja, não se refere a aeronave utilizada exclusivamente na exploração da atividade rural, não podendo, dessa forma, ser esse gasto considerado como essencial para fins fiscais. Importante destacar que, em sua petição, o próprio consultante admite o “eventual uso para fins particulares”, não se enquadrando, desse modo, como sendo de uso exclusivo na exploração da atividade rural.

15. Nesse sentido, a RFB assim orienta os contribuintes por meio da publicação “Perguntas e Respostas 2023” do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, disponível no endereço eletrônico abaixo indicado, cuja resposta já segue esse entendimento (destacou-se - negrito no original):

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/perguntas-e-respostas/dirpf/pr-irpf-2023/view>

GASTOS COM AERONAVE

537 - Podem ser deduzidos os gastos com aeronaves?

Somente podem ser deduzidos os gastos com:

1 - aquisição de aeronaves próprias para uso agrícola, desde que a utilização seja exclusiva para a atividade rural, bem assim os gastos realizados com peças de reposição, manutenção e uso da aeronave, combustíveis, óleos lubrificantes, serviços de mecânico, salários do piloto etc.;

2 - aluguel das aeronaves descritas no item "1" ou a contratação de serviço com o uso delas (pulverização, semeadura etc.).

(Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/2018, art. 55, § 1º e § 2º, inciso III, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018; e Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, arts. 7º e 8º, inciso III)

16. Cabe mencionar ainda que o uso de aeronaves para fins administrativos e de gestão não está mencionado no art. 2º do Decreto nº 86.765, de 22 de dezembro de 1981, que regulamenta o Decreto-Lei nº 917, de 7 de outubro de 1969, que disciplina o uso da aviação agrícola no território nacional:

Decreto nº 86.765, de 1981.

Art. 2º As atividades de aviação agrícola compreendem:

- a) emprego de defensivos;*
- b) emprego de fertilizantes;*
- c) semeadura;*
- d) povoamento de águas;*
- e) combate a incêndios em campos ou florestas;*
- f) outros empregos que vierem a ser aconselhados.*

17. Considerando ainda as diversas localidades em que o consultante mantém exploração agropecuária, o Decreto nº 86.765, de 1981, assim determina em seu art. 13:

Art. 13. Os agricultores, proprietários de aeronaves agrícolas, somente poderá utilizá-las dentro de sua propriedade, vedada, a qualquer título, a prestação de serviços a terceiros, e ficando sujeitos, no que couber, às exigências deste Regulamento.

18. É verdade que o uso de aeronave para atividades administrativas e de gestão pode de algum modo ser útil, mas não essencial para a percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

19. Nesse diapasão, vale reproduzir a pergunta nº 536 da publicação “Perguntas e Respostas 2023” do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, já referenciada no item 15 acima (destaque do original):

ALUGUEL DE AVIÃO PARA DESLOCAMENTO DO CONTRIBUINTE

536 - Os gastos com aluguel ou arrendamento de avião somente para deslocamento do contribuinte visando à compra de animais, insumos etc., podem ser considerados como despesa de custeio?

Não. Essas despesas são indedutíveis por não estarem diretamente relacionadas com a atividade rural, não sendo necessárias, assim, à manutenção da fonte produtora dos rendimentos (imóvel rural), nem à percepção do rendimento tributável.

Para a dedutibilidade das despesas devem ser observados alguns princípios, tais como: o da autorização, o da consumação, o da correlação, o da efetividade, o da necessidade.

(Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/2018, arts. 41 e 55, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018; e Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, art. 7º)

20. Portanto, resta somente concluir que o investimento na aquisição da aeronave para “atividades administrativas e de gestão ligadas ao objeto dos negócios vinculados ao agro” e as despesas relacionadas com a utilização dessa aeronave não podem ser deduzidos pela Consulente na apuração do resultado da atividade rural da pessoa física.

CONCLUSÃO

21. Diante do exposto, conclui-se que:

21.1 Consideram-se despesas de custeio e investimentos, para fins de apuração do resultado da atividade rural, aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida e comprovados com documentação hábil e idônea.

21.2 Para o produtor rural pessoa física, somente pode ser deduzido como despesa, para fins de apuração do resultado da atividade rural, o custo com aquisição de aeronave para uso agrícola, desde que essa aeronave seja utilizada exclusivamente na exploração da atividade rural desenvolvida pelo produtor, podendo, nesse caso, serem deduzidas as despesas relacionadas com manutenção e utilização dessa aeronave.

Encaminhe-se à Chefe da Divisão de Tributação (Disit) desta Superintendência da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal (SRRF10)

Assinatura digital
SÉRGIO RODRIGUES DE CARVALHO
Auditor-Fiscal da RFB

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

Assinatura digital
IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação, para aprovação.

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Cotir

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 ao consulente.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral de Tributação