



Solução de Consulta nº 240 - Cosit

Data 19 de maio de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEIS RESIDENCIAIS. ISENÇÃO. APLICAÇÃO EM REFORMAS DE IMÓVEIS. INAPLICABILIDADE.

Não se aplica a isenção prevista no art. 39 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, normatizado pela Instrução Normativa SRF nº 599, de 28 de dezembro de 2005, art. 2º, relativamente ao valor da venda de imóveis residenciais, que seja aplicado em reformas em imóveis de propriedade do contribuinte.

Dispositivos Legais: Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, art. 39; Instrução Normativa (IN) SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, arts. 2º e 3º; IN SRF nº 599, de 28 de dezembro de 2005, arts. 2º e 4º.

Relatório

O interessado, pessoa física acima identificada, formula consulta a respeito de interpretação da legislação tributária federal, relativamente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF).

2. Relata que pretende alienar imóvel residencial de sua propriedade e aplicar o produto da venda na aquisição de outro imóvel residencial, obedecendo aos requisitos para fruição da isenção do IRPF sobre ganhos de capital, nos termos no art. 39 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.

3. A partir dos fundamentos que apresenta, formula os seguintes questionamentos:

a) Partindo-se da interpretação dos comandos legais inseridos no art. 17, I, "a" da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 599, de 28 de dezembro de 2005, e art. 39 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, os dispêndios com reformas no novo imóvel adquirido, realizadas após a compra, e devidamente suportados pelo adquirente, podem integrar o valor de aquisição deste novo imóvel, para fins da

isenção do imposto de renda sobre ganho de capital prevista no art. 39 da Lei n.º 11.196/2005?

b) Caso haja restrições, quais seriam elas? Por exemplo, seria possível considerar, no valor de aquisição do novo imóvel, os gastos com reformas ocorridos dentro ou fora dos 180 (cento e oitenta) dias a que alude o art. 39 da Lei n.º 11.196/2005, por analogia ao §7º da IN SRF 559/2005, já que vigora neste período a isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital?

Fundamentos

4. O presente processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011.

5. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela Instrução Normativa (IN) RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013.

6. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB n.º 1.396, de 2013, a presente consulta deve ser solucionada.

7. Como regra, o IRPF incide sobre o ganho de capital da pessoa física, conforme previsão contida na Lei n.º 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 de Renda, à alíquota de quinze por cento.

§ 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.

8. O conceito de ganho de capital encontra-se definido na IN SRF n.º 84, de 11 de outubro de 2001:

Art. 2º Considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição.

9. Tratamento excepcional à incidência é conferido mediante a isenção prevista pela Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005:

Art. 39. Fica isento do imposto de renda o ganho auferido por pessoa física residente no País na venda de imóveis residenciais, desde que o alienante, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no País.

§ 1º No caso de venda de mais de 1 (um) imóvel, o prazo referido neste artigo será contado a partir da data de celebração do contrato relativo à 1ª (primeira) operação.

§ 2º A aplicação parcial do produto da venda implicará tributação do ganho proporcionalmente ao valor da parcela não aplicada.

§ 3º No caso de aquisição de mais de um imóvel, a isenção de que trata este artigo aplicar-se-á ao ganho de capital correspondente apenas à parcela empregada na aquisição de imóveis residenciais.

§ 4º A inobservância das condições estabelecidas neste artigo importará em exigência do imposto com base no ganho de capital, acrescido de:

I - juros de mora, calculados a partir do 2º-(segundo) mês subsequente ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido; e

II - multa, de mora ou de ofício, calculada a partir do 2º-(segundo) mês seguinte ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido, se o imposto não for pago até 30 (trinta) dias após o prazo de que trata o caput deste artigo.

§ 5º O contribuinte somente poderá usufruir do benefício de que trata este artigo 1 (uma) vez a cada 5 (cinco) anos.

10. Essa isenção foi normatizada pela IN SRF nº 599, de 28 de dezembro de 2005, que prevê:

Art. 2º Fica isento do imposto de renda o ganho auferido por pessoa física residente no País na venda de imóveis residenciais, desde que o alienante, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição, em seu nome, de imóveis residenciais localizados no País.

§ 1º No caso de venda de mais de um imóvel, o prazo de 180 (cento e oitenta) dias referido no caput deste artigo será contado a partir da data de celebração do contrato relativo à primeira operação.

§ 2º A aplicação parcial do produto da venda implicará tributação do ganho proporcionalmente ao valor da parcela não aplicada.

§ 3º No caso de aquisição de mais de um imóvel, a isenção de que trata este artigo aplicar-se-á ao ganho de capital correspondente apenas à parcela empregada na aquisição de imóveis residenciais.

§ 4º A opção pela isenção de que trata este artigo é irrevogável e o contribuinte deverá informá-la no respectivo Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste Anual.

§ 5º O contribuinte somente poderá usufruir do benefício de que trata este artigo uma vez a cada cinco anos, contados a partir da data da celebração do contrato relativo à operação de venda com o referido benefício ou, no caso de venda de mais de um imóvel residencial, à primeira operação de venda com o referido benefício.

§ 6º Na hipótese do § 1º, estarão isentos somente os ganhos de capital auferidos nas vendas de imóveis residenciais anteriores à primeira aquisição de imóvel residencial.

§ 7º Relativamente às operações realizadas a prestação, aplica-se a isenção de que trata o caput, observado o disposto nos parágrafos precedentes:

I - nas vendas a prestação e nas aquisições à vista, à soma dos valores recebidos dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da celebração do primeiro contrato de venda e até a(s) data(s) da(s) aquisição(ões) do(s) imóvel(is) residencial(is);

II - nas vendas à vista e nas aquisições a prestação, aos valores recebidos à vista e utilizados nos pagamentos dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da celebração do primeiro contrato de venda;

III - nas vendas e aquisições a prestação, à soma dos valores recebidos e utilizados para o pagamento das prestações, ambos dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da celebração do primeiro contrato de venda.

§ 8º Não integram o produto da venda, para efeito do valor a ser utilizado na aquisição de outro imóvel residencial, as despesas de corretagem pagas pelo alienante.

§ 9º Considera-se imóvel residencial a unidade construída em zona urbana ou rural para fins residenciais, segundo as normas disciplinadoras das edificações da localidade em que se situar.

§ 10. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive:

I - aos contratos de permuta de imóveis residenciais;

II - à venda ou aquisição de imóvel residencial em construção ou na planta.

§ 11. O disposto neste artigo não se aplica, dentre outros:

I - à hipótese de venda de imóvel residencial com o objetivo de quitar, total ou parcialmente, débito remanescente de aquisição a prazo ou à prestação de imóvel residencial já possuído pelo alienante;

II - à venda ou aquisição de terreno;

III - à aquisição somente de vaga de garagem ou de boxe de estacionamento.

§ 12. A inobservância das condições estabelecidas neste artigo importará em exigência do imposto com base no ganho de capital, acrescido de:

I - juros de mora, calculados a partir do segundo mês subsequente ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido; e

II - multa de ofício ou de mora calculada a partir do primeiro dia útil do segundo mês seguinte ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido, se o imposto não for pago até trinta dias após o prazo de 180 (cento e oitenta) dias de que trata o caput deste artigo.

(...)

Art. 4º Aplica-se, no que couber, às alienações de que trata esta Instrução Normativa o disposto na Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001.

11. Conforme contido nos dispositivos citados, uma das condições básicas para a referida isenção é que o produto da venda que originou o ganho de capital seja aplicado na aquisição de imóveis residenciais, nos prazos e condições estabelecidos. Assim, faz-se determinante a delimitação do alcance da expressão aquisição, para fins da legislação concessiva do benefício analisado.

12. No que interessa diretamente à presente análise, cabe verificar que a aquisição compõe uma operação que tem como partes o alienante e o adquirente, ou vendedor e comprador, e como objeto a transferência de um determinado direito, que pode ser relacionado a um bem. Do ponto de vista patrimonial, esse ato tem como efeito a transferência de um bem ou direito, que passa do patrimônio do vendedor ao do comprador.

13. Relevante também observar que, na seara da legislação do imposto sobre a renda, a produção de efeitos fiscais não segue os mesmos critérios adotados pela legislação civil para a transferência plena do direito de propriedade.

14. O art. 1.227 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil Brasileiro, exige o registro no Cartório de Registro de Imóveis, para a aquisição de direitos reais. Já a legislação fiscal prevê, de forma abrangente, como apta a originar o fato gerador do imposto, qualquer operação que importe a alienação de bens e direitos, conforme contido no art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995, e normatizado pela IN SRF nº 84, de 2001:

Art. 3º Estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações que importem:

I - alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins;

II - transferência a herdeiros e legatários na sucessão causa mortis, a donatários na doação, inclusive em adiantamento da legítima, ou atribuição a ex-cônjuge ou ex-convivente, na dissolução da sociedade conjugal ou união estável, de direito de propriedade de bens e direitos adquiridos por valor superior àquele pelo qual constavam na Declaração de Ajuste Anual do de cujus, do doador, do ex-cônjuge ou ex-convivente que os tenha transferido.

15. Em razão da natureza onerosa, a operação implica o pagamento de um preço por parte do comprador em favor do vendedor, como condição para a aquisição dos direitos relativos ao bem objeto do ato, e o conseqüente ingresso no patrimônio do adquirente. Isso se traduz em uma aplicação de recursos.

16. Após a aquisição, o adquirente passa a ser o titular de direitos relativos ao bem adquirido. No exercício de tais direitos, pode efetuar modificações e melhoramentos no objeto, a exemplo das diversas espécies de benfeitorias.

17. Assim, no que tange à mensuração do valor do bem adquirido, pode-se fazer uma distinção de fases, que tenha como divisor o momento do ingresso do bem no patrimônio

do titular. Nesse contexto, distinguem-se dois conjuntos de dispêndios relativos ao bem: aqueles realizados na fase de aquisição e, após essa fase, os concernentes às benfeitorias realizadas.

18. Para fins de avaliação do elemento patrimonial, integram o valor do bem os dispêndios admitidos pela legislação, conforme previsto pela IN SRF n.º 84, de 2001, o que abrange o valor de aquisição e outros dispêndios amparados pela norma. Cumpre ressaltar que, contudo, esse tratamento não se confunde com o cômputo de valores para fins da isenção ora analisada.

19. Isso quer dizer que o art. 17, I, "a" da Instrução Normativa SRF n.º 84, de 2001, citado na indagação "3", "a", quando se refere a valores que podem integrar o custo de aquisição de bens, não está se referindo a valores que eventualmente venham a ser despendidos por adquirentes, no momento da aquisição, a qualquer título, mas sim, a valores que tenham sido gastos por alienantes dos bens referenciados na IN, durante o período em que estavam investidos na propriedade desses bens, podendo incorporar tais gastos ao valor histórico de aquisição, de modo a integrar o respectivo custo de aquisição.

19.1 Portanto, o citado dispositivo **não** trata de valores gastos pelos adquirentes de bens, a título de construção, ampliação e reforma, que eventualmente possam vir a ser despendidos pelos adquirentes de bens imóveis, mas sim, de eventuais melhorias feitas em bens imóveis pelos seus respectivos proprietários, que ao fazerem tais dispêndios, podem agregá-los a esses bens e esses gastos passam a integrar o valor pago como custo de aquisição.

20. Dessa forma, no que concerne à abrangência do benefício fiscal sob análise, para fins de enquadramento no benefício previsto no art. 39 da Lei n.º 11.196, de 1995, a isenção contempla apenas a parcela de valor aplicada na aquisição de imóveis residenciais localizados no País. Em consequência, não beneficia valores aplicados de outra forma, como por exemplo, na construção de imóveis ou realização de benfeitorias ou reformas. Essa interpretação é também esclarecida pelo Manual Perguntas e Respostas – IRPF 2016, disponível no sítio da RFB:

ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RESIDENCIAL PARA CONSTRUÇÃO DE OUTRO IMÓVEL

546 — São isentos os ganhos de capital decorrentes da alienação de um ou mais imóveis residenciais, cujos recursos são utilizados na construção de outro imóvel?

Não. A isenção citada somente se aplica para a aquisição, no prazo de 180 dias, a contar da primeira alienação, de imóveis residenciais construídos ou em construção, não abrangendo os gastos para a construção de imóvel, os gastos para a continuidade de obras em imóvel em construção ou ainda os gastos com benfeitorias ou reformas em imóveis de propriedade do contribuinte. (grifou-se)

(Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005, art. 39; e Instrução Normativa SRF n.º 599, de 28 de dezembro de 2005, art. 2º; Solução de Consulta Cosit n.º 70, de 28 de março de 2014)

Conclusão

21. Em face do exposto, conclui-se que não se aplica a isenção prevista no art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, normatizado pela IN SRF nº 599, de 2005, art. 2.º, relativamente ao valor da venda de imóveis residenciais, que seja aplicado em reformas em imóveis de propriedade do contribuinte.

Assinado digitalmente
JANSEN DE LIMA BRITO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente
ALDENIR BRAGA CHRISTO
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit02

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

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

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

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit