



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 51 - Cosit

Data 23 de junho de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

GANHO DE CAPITAL. RESERVA PARTICULAR DE PROTEÇÃO NATURAL MUNICIPAL. POTENCIAL CONSTRUTIVO.

A concessão do direito de transferir para outros imóveis o potencial construtivo do imóvel em que se criou uma Reserva Particular de Proteção Natural Municipal (RPPNM) tem a natureza de incentivo à criação da referida área.

O concessionário do direito de transferir para outros imóveis o potencial construtivo do imóvel em que se criou uma RPPNM, não auferirá ganho de capital na operação em que o referido direito lhe é concedido.

O concessionário do direito de transferir para outros imóveis o potencial construtivo do imóvel em que se criou uma RPPNM deve apurar ganho de capital na alienação do referido direito para terceiros.

Na apuração do ganho de capital da primeira alienação do direito de transferir para outros imóveis o potencial construtivo do imóvel em que se criou uma RPPNM (assim considerada a primeira vez em que o referido direito é alienado), o alienante deve considerar o custo de aquisição do direito em questão como sendo zero e o valor da alienação como sendo o preço efetivo da operação.

Dispositivos Legais: Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018, arts. 128, 134, inciso I, 136 e 140, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa física acima identificada.

2. O consulente afirma que é contribuinte do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) e que tem dúvidas sobre a *forma de apuração do ganho de capital na venda de direitos ("potencial construtivo") adquiridos na transformação de propriedade de sua titularidade em área de proteção ambiental (...), denominada Reserva Particular do Patrimônio Natural Municipal (RPPNM).*
3. Informa que, de acordo com a legislação municipal que rege a matéria, *a RPPNM é uma unidade de conservação de domínio privado, com o objetivo de conservar a diversidade biológica, gravada com perpetuidade, por intermédio de Termo de Compromisso averbado à margem da inscrição no Registro Público de Imóveis.*
4. Explica que *a RPPNM é uma Unidade de Conservação particular, categoria de Unidade de Conservação de uso sustentável, que tem por função básica a conservação da diversidade biológica - fauna e flora - por meio da proteção, monitoramento e manutenção do meio físico e dos ecossistemas presentes, em caráter irrevogável e permanente.*
5. Relata que, com base na legislação municipal que rege a matéria, *foi aprovado o Decreto Municipal (...) da Prefeitura Municipal de Curitiba, criando a Reserva Particular do Patrimônio Natural Municipal (...), da qual é proprietário e responsável pela manutenção e conservação.*
6. Acrescenta que, *posteriormente, (...) a Secretaria Municipal de Urbanismo concedeu ao Consulente, em uma primeira etapa e em decorrência da legislação municipal sobre a RPPNM, o Potencial Construtivo (...), passível de transferência a terceiros na forma da lei, mediante a emissão de uma Certidão de Concessão de Potencial, com os dados sobre a área e valores por metro quadrado.*
7. Alega que *a concessão do potencial construtivo ao Consulente, pela Prefeitura Municipal de Curitiba, deu-se como contrapartida às obrigações assumidas pelo mesmo com relação à área declarada como RPPNM, principalmente aquelas relacionadas à sua manutenção, manejo e conservação, de forma perene (sem prazo de término), processo esse que exigiu investimentos significativos para a transformação da área em reserva do município, tais como estudos paisagísticos, levantamento planialtimétrico do terreno, levantamento da vegetação existente na área (executados por profissionais habilitados), gastos com cercamento do terreno, custos cartorários, serviços advocatícios, entre outros, assim como apresentar o Plano de Manejo da Reserva, necessários para essa condição.*
8. Argumenta que, *adicionalmente, ao transformar a área em RPPNM, o Consulente perdeu o direito de lotear ou incorporar o terreno de forma permanente, para fins comerciais, pois entre as diversas obrigações relacionadas à sua manutenção e conservação, há uma disposição legal que determina que as RPPNMs só poderão ser utilizadas para o uso de desenvolvimento de pesquisas científicas e visitação com objetivos terapêuticos, turísticos, recreativos e educacionais, previstos no Plano de Manejo, com área máxima construída não superior a 20% (vinte por cento) da área total do imóvel, para fins de habitação familiar (unihabitacional), na área livre de vegetação significativa, fora de Área de Preservação Permanente (APP) e previamente aprovada no Plano de Manejo e pelos demais Órgãos da Administração da Prefeitura Municipal de Curitiba.*

9. Pondera que o *potencial construtivo concedido pelo Município (...) ao Consulente, após a transformação da sua área em RPPNM, nada mais é do que uma indenização pelo conjunto de gastos realizados pelo Consulente e obrigações contraídas de forma permanente, principalmente no que diz respeito à manutenção e conservação da área, seguindo um planejamento de manejo e restrições ao seu uso e à área passível de edificação no terreno.*

10. Informa que pretende alienar o anteriormente citado Potencial Construtivo (...) que lhe foi concedido em uma primeira etapa pela Prefeitura de Curitiba, *para fazer frente às suas obrigações de manutenção e conservação da área transformada em Reserva, bem como para ressarcir o Consulente de todos os gastos incorridos para a transformação da área em RPPNM.*

11. Esclarece entender que:

a) *a eventual ocorrência de ganho de capital tributável pelo IRPF na pessoa física somente ocorrerá se a venda do potencial construtivo se der por valor superior ao valor por metro quadrado concedido pela Prefeitura Municipal de Curitiba, conforme definido no documento "Certidão de Concessão de Potencial" (...) emitido por ela (...), nos termos do Decreto Municipal (...); e*

b) *por outro lado, caso a venda do potencial construtivo para terceiros, feita pelo Consulente, seja realizada por valor inferior ao valor por metro quadrado concedido pelo Município de Curitiba e constante da Certidão de Concessão de Potencial, (...) não haverá ganho de capital na operação, pois nessa hipótese o valor de venda desse direito (potencial construtivo) será inferior ao seu custo de aquisição.*

12. Cita como legislação que ensejou a apresentação desta consulta a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, e os arts. 128 a 141 do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR (Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018).

13. Isso posto, indaga:

1) É correto o entendimento do Consulente que não há ganho de capital ou qualquer outro tributo devido pela pessoa física na concessão de potencial construtivo pelo Município de Curitiba, como contrapartida pela transformação da área de sua propriedade em Reserva Particular do Patrimônio Natural Municipal (RPPNM), por se tratar, de fato, em indenização destinada a reparar os investimentos (gastos) incorridos e permanentes que o Consulente teve e terá para manter a RPPNM conservada e na forma da lei, bem como por ter perdido o direito de explorar comercialmente a área da Reserva de sua propriedade, de forma perene?

2) É correto o entendimento do Consulente que o ganho de capital tributável para fins de IRPF deverá ser apurado quando da alienação/venda do potencial construtivo (por M2), com base na diferença entre o preço de venda e o seu custo de aquisição, esse último correspondente ao valor concedido pela Prefeitura Municipal (...) nos termos da Certidão de Concessão de Potencial?

3) *Ou seja, somente ocorrerá tributação pelo IRPF nesse caso quando o preço de venda do potencial construtivo for superior ao seu custo de aquisição, de modo que na venda por valor inferior não há ganho de capital tributável?*

4) *Caso a resposta das questões 2 e 3 sejam negativas, qual a forma correta de apuração do ganho de capital tributável para fins de IRPF na venda de potencial construtivo a terceiros?*

Fundamentos

Considerações preliminares

14. O objetivo do instituto da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar sanções decorrentes do desatendimento das referidas obrigações. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

15. A consulta corretamente formulada produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

16. 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 os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a solução de consulta.

17. Para simplificar o texto desta solução de consulta, *o direito de transferir para outros imóveis o potencial construtivo do imóvel em que a RPPNM foi criada* será referido como *potencial construtivo referente à RPPNM*, de forma semelhante ao que ocorre nos Certificados de Concessão de Potencial (cf. fl. 12).

18. A presente consulta envolve três fatos jurídicos distintos: (i) a criação de uma RPPNM; (ii) a concessão do potencial construtivo referente à RPPNM pela Prefeitura Municipal ao proprietário do imóvel em que a RPPNM foi criada; e (iii) a transferência do referido potencial construtivo, do proprietário do imóvel para terceiros.

19. Esses fatos jurídicos estão relacionados entre si, mas não se confundem: inicialmente, a RPPNM é criada; depois, a Prefeitura concede ao proprietário do imóvel o potencial construtivo referente à RPPNM em questão; e, por último, esse proprietário transfere o referido potencial construtivo referente à RPPNM para terceiros.

20. O primeiro e o segundo fatos jurídicos citados são regidos pela Lei municipal Lei nº 14.587, de 14 de janeiro de 2015, do Município de Curitiba, que estabelece:

*Art. 2º Os proprietários de imóveis que se enquadrem nas seguintes situações **poderão requerer** ao Município, por intermédio da Secretaria Municipal do Meio Ambiente - SMMA, a sua transformação em RPPNM:*

(...)

*Art. 4º **O requerimento** para criação da RPPNM será formalizado em processo administrativo próprio, mediante solicitação expressa do proprietário do imóvel, instruído com os seguintes documentos:*

(...)

*Art. 5º Uma vez **deferido o requerimento** de transformação e assinado o Termo de Compromisso mencionado no parágrafo único do art. 1º desta lei, a RPPNM será instituída por ato do Poder Executivo Municipal.*

(...)

*Art. 6º **A título de incentivo**, será concedido ao proprietário de áreas transformadas em RPPNM o **direito de requerer** ao Município a transferência do potencial construtivo destas áreas para outros imóveis, em zonas ou setores estabelecidos em regulamento específico e condicionado à aprovação do Conselho Municipal de Urbanismo - CMU, depois de ouvidos o Instituto de Pesquisa e Planejamento Urbano de Curitiba - IPPUC e a Secretaria Municipal do Meio Ambiente - SMMA.*

Parágrafo Único - A concessão do potencial construtivo de RPPNM poderá ser renovada a cada 15 (quinze) anos, a critério do CMU, desde que a SMMA confirme o estado de proteção da RPPNM e o cumprimento dos Programas estabelecidos no Plano de Manejo aprovado.

21. O exame dos dispositivos legais acima transcritos revela que a criação de uma RPPNM não é um ato em que a Administração Pública restringe os direitos de propriedade do titular do imóvel, com base no princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado, nem um dever ou obrigação do proprietário do imóvel, mas sim um direito desse proprietário, que é livre para decidir se deseja exercê-lo ou não.

22. Nessas circunstâncias, não há que se falar em indenização a quem se limita a exercer voluntariamente um direito que lhe pertence. O art. 6º acima transcrito revela que a concessão do potencial construtivo referente à RPPNM não é uma indenização, mas, sim, um incentivo à criação das RPPNMs. (Na verdade, da mesma forma que ocorre com a criação da RPPNM, a concessão do potencial construtivo referente à RPPNM também é um direito que pode ser livremente exercido ou não pelo proprietário do imóvel em que a RPPNM é criada, uma vez que a referida concessão deve ser requerida pelo proprietário em questão.)

Ganho de Capital na aquisição do potencial construtivo referente à RPPNM, pelo proprietário do imóvel em que a RPPNM foi criada

23. O art. 128 do Decreto nº 9.580, de 2018, prevê:

Art. 128. Fica sujeita ao pagamento do imposto sobre a renda de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, art. 2º e art. 3º, § 2º; e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se ao ganho de capital auferido em operações com ouro não considerado ativo financeiro (Lei nº 7.766, de 1989, art. 13, parágrafo único).

§ 2º Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrarão a base de cálculo do imposto sobre a renda na declaração de ajuste anual e o valor do imposto sobre a renda pago não poderá ser deduzido do imposto sobre a renda devido na declaração (Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 2º).

§ 3º O ganho de capital auferido por residente no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País (Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

§ 4º Na apuração do ganho de capital, serão consideradas as operações que importem a alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou a cessão ou a promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 3º):

I - compra e venda;

II - permuta;

III - adjudicação;

IV - desapropriação;

V - dação em pagamento;

VI - doação;

VII - procuração em causa própria;

VIII - promessa de compra e venda;

IX - cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos; e

X - contratos afins.

§ 5º A tributação independe da localização dos bens ou dos direitos, observado o disposto no art. 1.042.

24. Na concessão pela Prefeitura Municipal do potencial construtivo referente à RPPNM ao proprietário do imóvel onde a RPPNM é criada não ocorre nenhuma alienação de bens ou direitos de qualquer natureza pelo concessionário em questão.

25. Consequentemente, o concessionário do potencial construtivo relativo à RPPNM não auferir ganho de capital na referida operação.

Ganho de Capital na alienação do potencial construtivo referente à RPPNM

26. Presume-se que a alienação do direito de transferir o potencial construtivo referente à RPPNM que é objeto da presente consulta ocorre mediante operação de compra e venda à vista, uma vez que o consulente não se referiu a outras possibilidades.

27. Caso essa presunção seja incorreta, o consulente poderá apresentar nova consulta sobre a mesma matéria, descrevendo a situação jurídica em questão de forma mais detalhada.

28. Na alienação do potencial construtivo referente à RPPNM para terceiros deve-se apurar se o alienante auferiu ganho de capital.

29. Os arts. 134, 136 e 140 do Decreto nº 9.580, de 2018, estabelecem:

*Art. 134. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 19, **caput** e parágrafo único; Lei nº 9.430, de 1996, art. 19 e art. 24; e Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, art. 4º):*

I - o preço efetivo da operação, nos termos estabelecidos no § 4º do art. 128;

(...)

*Art. 136. O custo de aquisição dos bens ou dos direitos será o valor pago na sua aquisição (Lei nº 8.383, de 1991, art. 96, **caput** e § 5º e § 9º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 22, **caput**, incisos I e II; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 17 e art. 30).*

(...)

*Art. 140. Na ausência do valor pago, ressalvado o disposto no art. 131, o custo de aquisição dos bens ou dos direitos será, conforme o caso (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, **caput** e § 4º):*

I - o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão;

II - o valor que tenha servido de base para o cálculo do imposto de importação acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembaraço aduaneiro;

III - o valor da avaliação no inventário ou no arrolamento;

IV - o valor de transmissão utilizado, na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;

V - o seu valor corrente, na data da aquisição; ou

*VI - igual a zero, quando não possa ser determinado nos termos do inciso I ao inciso V do **caput**.*

30. No caso em exame, o *valor pago* referido nos arts. 136 e 140 do Decreto nº 9.580, de 2018, é o valor pago pelo proprietário do imóvel em que foi criada a RPPNM à Prefeitura Municipal, como contrapartida à concessão do potencial construtivo referente à RPPNM. Como esse pagamento não existe, o valor pago é zero.

31. Note-se que o consulente relata ter incorrido em diversos dispêndios para criar a RPPNM em questão, tais como *estudos paisagísticos, levantamento planialtimétrico do*

terreno, levantamento da vegetação existente na área (executados por profissionais habilitados), gastos com cercamento do terreno, custos cartorários, serviços advocatícios, entre outros, assim como apresentar o Plano de Manejo da Reserva, necessários para essa condição.

32. Apesar disso, da mesma forma que não existe previsão legal para incorporar os referidos dispêndios ao valor do imóvel em que a RPPNM é criada, também inexistente previsão legal para incorporar esses valores no custo de aquisição do potencial construtivo referente à RPPNM.

33. Portanto, para fins de apuração do ganho de capital na primeira alienação do potencial construtivo referente à RPPNM, o custo de aquisição é zero, conforme previsto no art. 140, inciso VI, do Decreto nº 9.580, de 2018.

34. Nas alienações seguintes, o custo de aquisição do potencial construtivo referente à RPPNM deverá ser apurado de acordo com as peculiaridades de cada caso.

Conclusão

35. Em face do que foi anteriormente exposto, soluciona-se a presente consulta, respondendo-se ao consulente que:

a) a concessão do direito de transferir para outros imóveis o potencial construtivo do imóvel em que se criou uma Reserva Particular de Proteção Natural Municipal (RPPNM) tem a natureza de incentivo à criação da referida área;

b) o concessionário do direito de transferir para outros imóveis o potencial construtivo do imóvel em que se criou uma RPPNM não auferirá ganho de capital na operação em que o referido direito lhe é concedido;

c) o concessionário do direito de transferir para outros imóveis o potencial construtivo do imóvel em que se criou uma RPPNM deve apurar ganho de capital na alienação do referido direito para terceiros; e

d) na apuração do ganho de capital da primeira alienação do direito de transferir para outros imóveis o potencial construtivo do imóvel em que se criou uma RPPNM (assim considerada a primeira vez em que o referido direito é alienado), o alienante deve considerar o custo de aquisição do direito em questão como sendo zero e o valor da alienação como sendo o preço efetivo da operação.

36. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinado digitalmente
RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06 - Substituta

37. De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

38. 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