



---

**Solução de Consulta nº 167 - Cosit**

**Data** 27 de setembro de 2021

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

IMÓVEIS. ALUGUÉIS. DEDUÇÕES. DESPESAS DE CONDOMÍNIO. FUNDO DE RESERVA. BENFEITORIAS.

As despesas de condomínio, ordinárias e extraordinárias, incluída a despesa para constituição de fundo de reserva, constante da alínea “g” do parágrafo único do artigo 22 da Lei nº 8.245, de 18 de outubro 1991, constituem dedução dos aluguéis recebidos, desde que o ônus tenha sido do locador, por força do disposto no artigo 31, inciso IV e § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, e nos arts. 42, inciso IV, e 689, inciso IV, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018).

Por seu turno, as benfeitorias realizadas no imóvel pelo locatário, cujo ônus seja do locador, não podem ser consideradas como dedução da base de cálculo para fins de incidência do imposto de renda sobre os aluguéis recebidos.

**Dispositivos Legais:** Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018) aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, RIR/2018, arts. 42 e 689; IN RFB nº 1.500, de 2014, arts. 30 a 35.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

CONSULTA TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA.

Não produz efeitos a consulta em tese, mediante questionamento genérico, bem como a que tem por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

**Dispositivos Legais:** Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 18, incisos II e XIV.

**Relatório**

O consulente, em epígrafe, relata ser proprietário de imóvel que se encontra alugado, por intermédio de imobiliária, a qual deduz do aluguel a ser-lhe mensalmente repassado o valor destacado no boleto de condomínio a título de “fundo de reserva”.

2. Argumenta que, ao estabelecer que não integrarão a base de cálculo para incidência do Imposto de Renda as despesas de condomínio, o artigo 14, inciso IV, da Lei nº 7.739, de 16 de março de 1989, não faz distinção entre despesas de condomínio, ordinárias e extraordinárias, as quais se encontram delineadas na Lei nº 8.245, de 18 de outubro de 1991, respectivamente, nos artigos 23, § 1º, e 22, parágrafo único.

3. Aponta a Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 14, de 18 de janeiro de 2012, a qual, consta, em sua ementa, que “[o] valor relativo à constituição de fundo de reserva integra as despesas de condomínio, para fins de dedução do valor tributável a título de aluguel”.

4. Aduz ainda que, eventualmente, também são deduzidos dos valores dos rendimentos de aluguéis percebidos, a fim de ressarcir o locatário, despesas realizadas com a finalidade de consertar equipamentos existentes no imóvel e benfeitorias necessárias para recolocar o imóvel em condições de habitabilidade.

5. Assim faz alusão à questão sobre a abrangência do termo “despesas pagas para cobrança ou recebimento do rendimento”, a que faz referência o artigo 14, inciso III, da Lei nº 7.739, de 16 de março de 1989. Ao seu sentir, “despesas pagas para cobrança do rendimento”, seriam as despesas bancárias havidas para emissão de boletos de cobrança, por exemplo, ou outras despesas do gênero. Já, “despesas pagas para recebimento do rendimento”, seriam todas aquelas despesas necessárias à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora, ou seja, desde que pagas pelo locador e efetuadas com o intuito de recolocar o imóvel em condições de habitabilidade.

6. Neste sentido, entende que os gastos com a manutenção de bens, equipamentos e utensílios existentes na unidade imobiliária locada, benfeitorias necessárias realizadas, a fim de repor as condições de habitabilidade, quando pagas pelo locador na vigência do contrato de aluguel, se enquadrariam, portanto, no conceito de “despesas pagas para recebimento do rendimento”.

7. Outra questão trazida à baila, reside no fato de o artigo 32 da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, haver disciplinado que devem compor a base de cálculo as benfeitorias realizadas no imóvel cujo encargo tenha sido do locatário, para as quais o locador não tenha realizado nenhum reembolso. Assim, conclui a *contrário sensu* que as benfeitorias pagas pelo locatário cujo reembolso foi providenciado pelo locador não devem compor a base de cálculo para efeito de incidência do imposto sobre a renda sobre os rendimentos de aluguel de imóveis.

8. A seguir, transcrevem-se os questionamentos da consulente:

“(…) Tendo em vista que o art. 14, IV, da Lei nº 7.739, de 1989, não faz distinção entre despesas ordinárias e despesas extraordinárias de condomínio, definidas pelos artigos 22 e 23 da Lei do Inquilinato, pode-se afirmar que ambas as espécies de despesas de condomínio (ordinárias e extraordinárias) “não integrarão a base de cálculo para incidência do Imposto de Renda de que

trata a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, no caso de aluguéis de imóveis”, desde que o ônus (de seu pagamento) seja do locador, conforme dispõe o § 1º do art. 31 da IN RFB 1.500/2014?”

“(…) Caso a resposta ao questionamento anterior seja negativa, que espécies de despesas de condomínio (conforme definição da lei do inquilinato) e em que hipóteses serão consideradas para o fim do disposto no art. 14, IV, da Lei nº 7.739, de 1989, ou seja, não integrarão a base de cálculo para incidência do IR no caso de aluguel de imóveis?”

“(…) Em relação ao “fundo de reserva”, especificamente, quando o ônus for do locador (seu valor é deduzido pela própria imobiliária do valor líquido do aluguel a ser a ele repassado), pode-se dizer que não integrará a base de cálculo do IR incidente sobre rendimentos de aluguéis de imóveis?”

“(…) O que se entende por “despesas pagas para cobrança ou recebimento do rendimento”, a que faz referência o art. 14, III, da Lei nº 7.739, de 1989?”

“(…) Gastos com manutenção de bens, equipamentos e utensílios existentes na unidade imobiliária locada, ou seja, benfeitorias necessárias para repor as condições de habitabilidade, quando pagas (ou reembolsadas) pelo locador na vigência do contrato de aluguel, são dedutíveis da base de cálculo para incidência do IR no caso de aluguel de imóveis, conforme art. 32 da IN RFB 1.500/2014?”

## Fundamentos

9. Preliminarmente, cumpre-se salientar que o instituto da consulta se encontra regulamentado na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a qual trata, dentre outras questões, da legitimidade para formulação de consulta, dos requisitos a serem atendidos, dos seus efeitos, bem como de suas hipóteses de ineficácia.

10. Cabe ressaltar que o objetivo do processo administrativo de 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 o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

11. 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 o que foi narrado e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

12. O atual Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018), constante do Anexo ao Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que o aprovou, em seus arts. 42 e 689, os quais têm por matriz legal o artigo 14 da Lei nº 7.739, de 16 de março de 1989, tratam das exclusões do rendimento bruto, no caso de aluguéis de imóveis.

“Art. 42. Não serão computados no rendimento bruto, na hipótese de aluguéis de imóveis ( Lei nº 7.739, de 16 de março de 1989, art. 14.):

I - o valor dos impostos, das taxas e dos emolumentos incidentes sobre o bem que produzir o rendimento;

II - o aluguel pago pela locação de imóvel sublocado;

III - as despesas pagas para cobrança ou recebimento do rendimento; e

IV - as despesas de condomínio.”

“Art. 689. Não integrarão a base de cálculo para incidência do imposto sobre a renda, na hipótese de aluguéis de imóveis ( Lei nº 7.739, de 1989, art. 14.):

I - o valor dos impostos, das taxas e dos emolumentos incidentes sobre o bem que produzir o rendimento;

II - o aluguel pago pela locação do imóvel sublocado;

III - as despesas para cobrança ou recebimento do rendimento; e

IV - as despesas de condomínio.”

13. Por seu turno, a Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, a qual dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, em seus artigos 30 a 35, tratou do aluguel de imóvel pago por pessoa física ou jurídica a pessoa física.

“Art. 30. Para determinação da base de cálculo sujeita ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) de que trata o Capítulo IX, no caso de rendimentos de aluguéis de imóveis pagos por pessoa física, devem ser observadas as mesmas disposições previstas nos arts. 31 a 35.

Parágrafo único. Ressalvado o disposto no inciso II do **caput** do art. 11, o valor locativo do imóvel cedido gratuitamente (comodato) será tributado na DAA.

Art. 31. No caso de aluguéis de imóveis pagos por pessoa jurídica, não integrarão a base de cálculo para efeito de incidência do imposto sobre a renda:

I - o valor dos impostos, taxas e emolumentos incidentes sobre o bem que produzir o rendimento;

II - o aluguel pago pela locação do imóvel sublocado;

III - as despesas pagas para sua cobrança ou recebimento; e

IV - as despesas de condomínio.

§ 1º Os encargos de que trata o **caput** somente poderão reduzir o valor do aluguel bruto quando o ônus tenha sido do locador.

§ 2º Quando o aluguel for recebido por meio de imobiliárias, por procurador ou por qualquer outra pessoa designada pelo locador, será considerada como data de recebimento aquela em que o locatário efetuou o pagamento, independentemente de quando tenha havido o repasse para o beneficiário.

Art. 32. Compõem a base de cálculo, para efeito de tributação, os juros de mora, atualização monetária, multas por rescisão de contrato de locação, a indenização por rescisão antecipada ou término do contrato e quaisquer acréscimos ou compensações pelo atraso no pagamento do aluguel, bem como as benfeitorias realizadas no imóvel pelo locatário não reembolsadas pelo locador e as luvas pagas ao locador, ainda que cedido o direito de exploração.

Art. 33. No caso de rendimentos de aluguéis de imóveis recebidos por residentes ou domiciliados no exterior, compete ao seu procurador a retenção do imposto mediante aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento), observado o disposto no art. 31.

Art. 34. Os rendimentos de aluguéis de imóveis depositados em juízo são tributados somente quando disponibilizados ao beneficiário ou ao seu representante legal.

Art. 35. É obrigatória a emissão de recibo ou documento equivalente pelo locador ou administrador do bem, quando do recebimento de rendimentos da locação de bens imóveis.”

14. No mesmo sentido, dispõem as perguntas 197 e 418, constantes da publicação “Perguntas e Respostas 2020”, editada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e disponível no endereço eletrônico <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/perguntas-frequentes/declaracoes/dirpf/pr-irpf-2021-v-1-0-2021-02-25.pdf>>

15. Isto posto, a partir do disposto na legislação de regência, acerca das deduções admissíveis dos rendimentos de aluguéis, verifica-se que o rol é taxativo não comportando interpretações ampliativas.

16. As despesas de condomínio constam expressamente como dedutíveis dos aluguéis recebidos no inciso IV do artigo 31 da IN RFB nº 1.500, de 2014, e nos incisos IV dos artigos 42 e 689 do RIR/2018. Entretanto, a legislação tributária não segrega as despesas do condomínio, em ordinárias e extraordinárias, tal como o fez a Lei nº 8.245, de 1991. Nesse sentido, naquilo que o legislador não restringiu não cabe ao intérprete fazê-lo, sob pena de substituí-lo na atividade legislativa.

17. Por conseguinte, as despesas de condomínio, ordinárias e extraordinárias, expressas, respectivamente, nos artigos 23, § 1º, e 22, parágrafo único, da Lei nº 8.245, de 1991, são admitidas como exclusões dos rendimentos de aluguéis de imóveis, para fins de incidência do imposto de renda.

18. Além disso, dentre as despesas de condomínio extraordinárias, aquela para constituição de fundo de reserva, constante da alínea “g” do parágrafo único do artigo 22 da Lei nº 8.245, de 1991, é considerada como dedução dos aluguéis recebidos, por força do disposto no inciso IV do artigo 31 da IN RFB nº 1.500, de 2014, e nos incisos IV dos artigos 42 e 689 do RIR/2018.

19. A matéria em voga que permeia a presente consulta, acerca da possibilidade de exclusão da despesa condominial para constituição de fundo de reserva, já foi objeto de análise, por parte dessa Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, por intermédio da Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 14, de 18 de janeiro de 2012, conforme se depreende de sua ementa e conclusão, abaixo transcritas.

“ALUGUEL. DEDUÇÃO. CONDOMÍNIO.

O valor relativo à constituição de fundo de reserva integra as despesas de condomínio, para fins de dedução do valor tributável a título de aluguel.

(...)

05. À vista do exposto, conclui-se que o valor relativo à constituição de fundo de reserva integra as despesas de condomínio, para fins de dedução do valor tributável a título de aluguel.”

20. Apesar de já existir Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 14, de 2012, tratando do tema em debate, não será possível vinculá-la a presente consulta, nos moldes do artigo 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, eis que desprovida do efeito vinculante do artigo 9º.

“Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.”

..

“Art. 22. Existindo Solução de Consulta Cosit ou Solução de Divergência, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada.

Parágrafo único. A Solução de Consulta Vinculada, assim entendida como a que reproduz o entendimento constante de Solução de Consulta Cosit ou de Solução de Divergência, será proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit.”

21. **Outrossim, cumpre-se assinalar que os encargos constantes do artigo 31 da IN RFB nº 1.500, de 2014, e dos artigos 42 e 689 do RIR/2018, aí incluídas as despesas de condomínio, ordinárias e extraordinárias, somente são admitidos como deduções dos rendimentos de aluguéis, quando o ônus tenha sido do locador.** É o que dispõem o § 1º do artigo 31 da IN RFB nº 1.500, de 2014, e as perguntas 197 e 418 do “Perguntas e Respostas 2020”, acima transcritos.

22. Já, os gastos realizados pelo locador com a finalidade de consertar equipamentos existentes no imóvel e com benfeitorias necessárias para recolocar o imóvel em condições de habitabilidade não são considerados, para efeito de dedução, como despesas pagas para cobrança ou recebimento de aluguéis de imóveis, constantes do artigo 31, inciso III, da IN RFB nº 1.500, de 2014, e dos artigos 42, inciso III, e 689, inciso III, do RIR/2018.

23. Não é possível admitir-se a tese construída pelo consulente, de que os gastos para colocação do imóvel em condições de habitabilidade, aí incluídos consertos de equipamentos e benfeitorias, sejam necessários para o recebimento de aluguéis, ao menos nos moldes preconizados pela norma. Não foi esse o desejo do legislador. Gastos com melhoramentos no imóvel não estão atrelados a despesas necessárias para fins de recebimento de aluguéis, em sentido estrito. Essa orientação inclusive consta da pergunta 420 do “Perguntas e Respostas 2021”, disponível no endereço citado no item 14 acima.

24. Ademais, a exegese do artigo 32 da IN RFB nº 1.500, de 2014, não autoriza a conclusão alcançada pelo consulente, no sentido de que as benfeitorias realizadas no imóvel pelo locatário, cujo ônus seja do locador, possam ser consideradas como exclusão da base de cálculo, para fins de incidência do imposto de renda sobre os aluguéis recebidos.

25. O artigo 32 da IN RFB nº 1.500, de 2014, assevera que as benfeitorias realizadas no imóvel pelo locatário não reembolsadas pelo locador devem compor a base de cálculo. Confira o texto legal.

“Art. 32. Compõem a base de cálculo, para efeito de tributação, os juros de mora, atualização monetária, multas por rescisão de contrato de locação, a indenização por rescisão antecipada ou término do contrato e quaisquer acréscimos ou compensações pelo atraso no pagamento do aluguel, bem como as benfeitorias realizadas no imóvel pelo locatário não reembolsadas pelo locador e as luvas pagas ao locador, ainda que cedido o direito de exploração.”

26. Assim, frise-se que a regra contida no dispositivo, no tocante aos gastos com benfeitorias realizadas no imóvel pelo locatário e não reembolsadas pelo locador, é a de que devem compor a base de cálculo, para fins de incidência do imposto de renda sobre os aluguéis recebidos.

27. Com isso, não é possível presumir, a partir de interpretação a *contrário sensu*, como quer fazer crer o consulente, que os gastos com as benfeitorias, se reembolsadas pelo locador, mereceriam o tratamento de exclusão da base de cálculo para fins de tributação. Não foi exatamente isso que o dispositivo delineou. A regra é clara e insofismável: gastos com benfeitorias realizadas no imóvel pelo locatário e não reembolsadas pelo locador devem ser adicionados à base de cálculo. Caso venham a ser reembolsados pelo locador, tais gastos **deixariam de ser adicionados** à base de cálculo. É apenas isso, no que se refere à regra jurídica que o dispositivo encerra. Agora, não se pode pretender, a partir de uma interpretação equivocada, considerar que gastos com benfeitorias realizadas pelo locatário e ressarcidas pelo locador possam vir a ter a natureza jurídica de dedução dos aluguéis recebidos, em total afronta ao disposto na legislação, mais especificamente, ao artigo 31 da IN RFB nº 1.500, de 2014, e aos artigos 42 e 689 do RIR/2018.

28. Isto posto, passa-se a responder aos questionamentos formulados pelo consulente.

28.1 No que se refere ao primeiro questionamento, as despesas de condomínio, ordinárias e extraordinárias, constituem dedução dos aluguéis recebidos, desde que o ônus tenha sido do locador, por força do disposto no artigo 31, inciso IV, e §1ª da IN RFB nº 1.500, de 2014, e nos artigos 42, inciso IV, e 689, inciso IV do RIR/2018.

28.2 Já o segundo questionamento restou prejudicado, em razão do disposto no primeiro questionamento e dos termos em que foi formulada a indagação.

28.3 No tocante ao terceiro questionamento, as despesas de condomínio extraordinárias, inclusive aquela para constituição de fundo de reserva, constante da alínea “g” do parágrafo único do art. 22 da Lei nº 8.245, de 1991, são consideradas como deduções dos aluguéis recebidos, por força do disposto no inciso IV do artigo 31 da IN RFB nº 1.500, de 2014, e no inciso IV dos artigos 42 e 689 do RIR/2018.

28.4 A quarta pergunta reputa-se como ineficaz, à luz do artigo 18, incisos II e XIV, da IN RFB nº 1.396, de 2013, uma vez que é vedada a consulta em tese, mediante questionamento genérico, bem como, quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

28.5 Respondendo ao quinto questionamento, as benfeitorias realizadas no imóvel pelo locatário, cujo ônus seja do locador, não podem ser consideradas como dedução da base de cálculo para fins de incidência do imposto de renda sobre os aluguéis recebidos, à luz do artigo 32 da IN RFB nº 1.500, de 2014.

## Conclusão

29- À vista do exposto, com base na fundamentação acima, responde-se à consulente que:

(i) as despesas de condomínio, ordinárias e extraordinárias, incluída a despesa para constituição de fundo de reserva, constante da alínea “g” do parágrafo único do artigo 22 da Lei nº 8.245, de 1991, constituem dedução dos aluguéis recebidos, desde que o ônus tenha sido do locador, por força do disposto no artigo 31, inciso IV e §1º, da IN RFB nº 1.500, de 2014, e nos artigos 42, inciso IV, e 689, inciso IV, do RIR/2018;

(ii) as benfeitorias realizadas no imóvel pelo locatário, cujo ônus seja do locador, não podem ser consideradas como dedução da base de cálculo para fins de incidência do imposto de renda sobre os aluguéis recebidos.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)  
ALEXANDRE JOSE BRITO GUEDES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Ao Chefe da Disit/SRRF07 para aprovação.

(assinado digitalmente)  
PAULO JOSÉ FERREIRA MACHADO E SILVA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

(assinado digitalmente)  
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF07

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

(assinado digitalmente)  
FABIO 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 IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)  
FERNANDO MOMBELLI  
Coordenador-Geral de Tributação