



---

## Solução de Consulta nº 176 - Cosit

**Data** 29 de setembro de 2021

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

GANHO DE CAPITAL. UNIDADES DE TRANSFERÊNCIA DE DIREITO DE CONSTRUIR.

As limitações à edificação em propriedade urbana especificadas no Estatuto das Cidades possuem fundamento constitucional, sob o parâmetro da função social da propriedade.

A autorização para transferência do potencial de edificação de um determinado imóvel a outro, na forma autorizada pela legislação municipal, compreende a finalidade de repartição isonômica das restrições impostas pela municipalidade a determinados imóveis, sob a ótica da função social, não se confundindo com hipótese de indenização.

Sob a perspectiva tributária federal, a alienação de Unidades de Transferência de Direito de Construir, representativas de potencial de edificação, cuja transmissibilidade a outros imóveis seja declarada por determinado município, possui caráter de transmissão de direitos, passível de apuração de Ganho de Capital, segundo as regras preconizadas na legislação incidente.

A legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física não confere autorização para atribuição de custo específico, na apuração de ganho de capital sobre a alienação de Unidades Transmissão de Direito de Construir, quando a titularidade do alienante decorra da mera outorga originária de transmissibilidade do potencial construtivo básico.

**Dispositivos Legais:** Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 182; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º, §3º, e art. 16; Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001, art. 4º, inciso V.

## **Relatório**

Devidamente qualificada, a consulente apresenta questionamento relativo à legislação relativa ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza da Pessoa Física (IRPF).

2. Aduz ser proprietária de fração ideal de imóvel, objeto de tombamento promovido pelo Município de Belo Horizonte.

3. Informa que aquela municipalidade adota instrumento denominado Transferência de Direito de Construir (TDC), direito passível de alienação, relacionado à possibilidade de edificação, em conformidade às demais regras de construção fixadas pelo ente federado.

4. Relata que, na hipótese sob consulta, o tombamento do imóvel acarretou, conforme a legislação municipal, a outorga de Unidades de Transferência de Direito de Construir (UTDC) às proprietárias do bem.

5. Dessarte, expedida a devida certidão municipal atestando ser a consulente titular de certa quantidade de UTDCs, os referidos direitos foram em seguida objeto de negociação com construtora interessada em adquiri-los. Após o pagamento da primeira parcela relativa à cessão, a alienante declarou o valor correspondente na declaração de ajuste anual respectiva.

6. Reporta questão relativa à natureza jurídica do valor recebido pela alienação das UTDC, mormente quanto à incidência do IR sobre o ganho de capital.

7. Entende que as UTDCs representariam compensação pela desvalorização experimentada pelo imóvel objeto de tombamento, situação passível de ser caracterizada como indenização.

8. Ao final, enumera as dúvidas da seguinte forma:

1) *A venda de Unidades de Transferência do Direito de Construir (UTDCs) configura ganho de capital sujeito à incidência do Imposto de Renda, na forma do § 2º, art. 3º, da Lei nº 7.713/1988, e art. 128, §4º, inciso I, do RIR/2018?*

2) *Sendo negativa a resposta à pergunta anterior, pode a consulente retificar sua declaração de IRPF 2019-2020, a fim de obter restituição do imposto recolhido indevidamente e, caso não seja possível por este meio, qual seria o procedimento correto para a restituição/compensação do valor?*

3) *Na hipótese de resposta afirmativa à pergunta n.1, seria correta a atribuição de um custo de aquisição para as UTDCs recebidas pela consulente e qual seria este valor?*

4) *Supondo ser afirmativa a resposta à pergunta n.3, pode a consulente retificar o cálculo do ganho de capital, agora deduzido de seu valor o custo de aquisição das UTDCs e recuperando a diferença de IR pago a maior?*

9. É o relatório.

## Fundamentos

### PRELIMINAR

10. A solução de consulta fiscal objetiva, precipuamente, conferir segurança jurídica ao sujeito passivo no que tange à interpretação de dispositivo da legislação tributária aplicável à situação determinada, sendo, portanto, instrumento indicador para o correto cumprimento de obrigações tributárias, principais e acessórias, cuja verificação compete à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

11. Dessarte, a apresentação de consulta em harmonia com os preceitos estabelecidos na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, produz os efeitos jurídicos discriminados em seus arts. 10 a 17.

12. Lado outro, a solução de consulta não se presta a atestar ou convalidar atos, procedimentos ou afirmações do interessado, uma vez que a valoração probatória desses eventos foge ao seu âmbito de eficácia.

13. Observa-se, na consulta sob análise, o preenchimento dos requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência, pelo que passo a apreciar as indagações já colacionadas.

### MÉRITO

14. Conforme preconiza a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu art. 30, inciso IX, compete ao Poder Público municipal a proteção do patrimônio histórico-cultural local.

15. O art. 182 da Carta Política, por seu turno, atribui ao poder público municipal a tarefa de ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade, assim como garantir o bem-estar de seus habitantes mediante a execução da política de desenvolvimento urbano. O dispositivo constitucional salienta, adicionalmente, que a função social da propriedade urbana é cumprida quando são atendidas as exigências ordenadoras fundamentais, expressas no plano diretor do município.

15.1. A Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001, denominada Estatuto da Cidade, fixando as diretrizes gerais demandadas pelo **caput** do bem citado art. 182 da Lei Maior, esclarece que:

*Art. 2º A política urbana tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana, mediante as seguintes diretrizes gerais:*

*(...)*

*III - cooperação entre os governos, a iniciativa privada e os demais setores da sociedade no processo de urbanização, em atendimento ao interesse social;*

*(...)*

*IX - justa distribuição dos benefícios e ônus decorrentes do processo de urbanização;*

*(...)*

*X - adequação dos instrumentos de política econômica, tributária e financeira e dos gastos públicos aos objetivos do desenvolvimento urbano, de modo a privilegiar os investimentos geradores de bem-estar geral e a fruição dos bens pelos diferentes segmentos sociais;*

*(...)*

***XII - proteção, preservação e recuperação do meio ambiente natural e construído, do patrimônio cultural, histórico, artístico, paisagístico e arqueológico;***

*(...)*

*Art. 4º Para os fins desta Lei, serão utilizados, entre outros instrumentos:*

*(...)*

*III - planejamento municipal, em especial:*

*a) plano diretor;*

*(...)*

*V - institutos jurídicos e políticos:*

*(...)*

*d) tombamento de imóveis ou de mobiliário urbano;*

*(...)*

*n) outorga onerosa do direito de construir e de alteração de uso;*

*o) transferência do direito de construir;*

*§ 1º Os instrumentos mencionados neste artigo regem-se pela legislação que lhes é própria, observado o disposto nesta Lei.*

*(...)*

*(grifei)*

16. Observa-se, portanto, que o Estatuto da Cidade categoriza a transferência de direito de construir entre os instrumentos jurídicos e políticos utilizáveis na consecução da política urbana, cabendo, assim, observar o regramento específico na norma local, Lei Municipal nº 11.181, de 8 de agosto de 2019, Plano Diretor do Município de Belo Horizonte (Plano Diretor/BH):

### *Seção III*

#### *Da transferência do direito de construir*

*Art. 51 - A TDC é o instrumento pelo qual o Executivo autoriza o proprietário de imóvel urbano a alienar ou a exercer em outro local o direito de construir previsto nesta lei relativo ao CABas, nos termos desta lei e da Lei Federal nº 10.257/01.*

*Parágrafo único - A autorização prevista no caput deste artigo será:*

*I - formalizada por meio de certidão.*

*II - outorgada ao proprietário do imóvel no livre gozo e disposição da propriedade, que deverá comprovar essa qualidade mediante a apresentação dos documentos e declarações.*

*Art. 52 - São imóveis passíveis de geração de TDC aqueles considerados necessários para:*

*I - o atendimento ao interesse cultural;*

*(...)*

*§ 2º - A geração de TDC referente aos imóveis tombados é condicionada ao seu bom estado de conservação, atestado por meio de laudo técnico emitido pelo órgão municipal responsável pela política de preservação do patrimônio cultural.*

*§ 3º - Para os imóveis de que trata o § 2º deste artigo, é admitida a transferência de 1/3 (um terço) do potencial construtivo de forma antecipada, para viabilizar a recuperação do estado de conservação do bem.*

*(...)*

*Art. 53 - São passíveis de recepção de TDC os imóveis situados em área para a qual seja prevista a aplicação de C<sub>Max</sub> ou C<sub>Cent</sub>, até o limite de cada um desses coeficientes.*

*Art. 54 - Consumada a TDC em relação a cada imóvel receptor, fica o potencial construtivo transferido vinculado a esse, vedada nova transferência.*

*Art. 55 - O imóvel gerador, consumada a transferência, **pode ser receptor de TDC para repor o potencial construtivo transferido**, desde que sejam mantidas as características do imóvel que o levaram a ser classificado como gerador de TDC.*

*(grifei)*

17. Cabem, neste passo, alguns esclarecimentos sobre a terminologia utilizada no Plano Diretor/BH. C<sub>Bas</sub> é a sigla que define o Coeficiente de Aproveitamento Básico, indicador do potencial construtivo padrão do município (Plano Diretor/BH, art. 4º, inciso IV, alínea “a”). Há, contudo, possibilidade de edificação em coeficiente superior ao padrão, conforme disposto no art. 45 do mesmo ato normativo:

#### *CAPÍTULO IV*

#### *DOS INSTRUMENTOS PARA SUPERAÇÃO DO COEFICIENTE DE APROVEITAMENTO BÁSICO*

#### *Seção I*

#### *Disposições Gerais*

*Art. 45 - A superação do potencial construtivo básico de cada terreno, dado pelo produto entre sua área e o respectivo C<sub>Bas</sub>, pode ocorrer até o limite dado pelo coeficiente de aproveitamento máximo - C<sub>Max</sub> - ou pelo coeficiente de aproveitamento de centralidade - C<sub>Cent</sub> - do zoneamento no qual o terreno esteja inserido, desde que observadas as condições previstas nesta lei.*

*§ 1º - O C<sub>Max</sub> e o C<sub>Cent</sub> definem o direito de construir adicional, entendido como bem dominical, de titularidade do Executivo, com funções urbanísticas e socioambientais.*

*§ 2º - A superação do potencial construtivo delimitado pelo C<sub>Bas</sub> é condicionada à aplicação de potencial construtivo adicional, adquirido por um ou mais dos seguintes meios, conforme definido em Termo de Conduta Urbanística - TCU - firmado pelo responsável legal pelo projeto licenciado:*

*I - ODC;*

*II - TDC;*

*III - adoção de soluções projetuais de gentileza urbana, previstas nesta lei;*

*IV - benefício decorrente da produção de HIS - BPH, nos termos da Seção V deste capítulo;*

*V - utilização de certificados de potencial adicional de construção - Cepacs, quando regulamentados em regime de OUC.*

*§ 3º - A superação do potencial construtivo delimitado pelo CMax ou pelo CAcent é condicionada à aplicação de potencial construtivo adicional, adquirido exclusivamente por meio do BPH.*

*§ 4º - Em qualquer empreendimento, 10% (dez por cento) da diferença entre o CAbas e o CMax definidos pelo zoneamento para o terreno no qual se insere somente poderão ser adquiridos por meio da TDC.*

18. Pode-se, neste ponto, concluir que a Transferência do Direito de Construir é um dos meios pelos quais alguém pode ser titularizado a edificar em coeficiente superior ao padrão municipal.

19. Constata-se, ademais, que, uma vez transferido o direito de construir relativo aos imóveis tombados, subsiste ainda a possibilidade de tais imóveis recuperarem o respectivo coeficiente construtivo básico (CAbas), mediante outra TDC (art. 55 do Plano Diretor/BH, acima transcrito).

20. A TDC, em resumo, é passível tanto de utilização na superação do coeficiente de edificação básica, pelo interessado em incrementar o potencial construtivo de determinado imóvel, quanto no restabelecimento (nas hipóteses admitidas pelo poder público municipal) deste mesmo coeficiente básico, por parte dos titulares de imóvel cujo aproveitamento do CAbas tenha sido obstado juntamente com a outorga de TDC (por exemplo, com o tombamento do imóvel).

21. Conclui-se, portanto, que a outorga de UTDC implica somente a autorização para a transmissão do direito de construir, de modo independente do imóvel tombado que o referencia.

22. A possibilidade de tombamento, por sua vez, traz novamente à baila o princípio constitucional da função social da propriedade. Conforme já antecipado, o art. 182, § 2º, da Carta Magna especifica que tal princípio é atendido quando a propriedade coaduna-se às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

23. Cabe, no mesmo diapasão, ressaltar que o tombamento constitui modalidade restritiva de intervenção do Poder Público na propriedade, diferentemente da desapropriação, espécie de modalidade supressiva, ainda que ambos configurem meios de proteção ao patrimônio cultural brasileiro, na letra do art. 216, § 1º, da Carta Política.

24. Por conseguinte, enquanto instrumento para realização da função social da propriedade que não implica a supressão desta última, o tombamento assim fundamentado apresenta-se, em regra, como impassível de indenização.

25. Tem-se, noutra volta, que a outorga de direito de transferência do potencial de edificação básico ao titular de um determinado imóvel não constitui sucedâneo

de indenização, mas instrumento cuja utilização pelo poder público municipal é autorizada pelo Estatuto das Cidades, visando equalizar os benefícios e encargos de toda a comunidade, relativamente ao cumprimento das diretrizes fixadas no plano diretor.

26. Assim, afastada a natureza indenizatória da outorga de unidades de transferência de direito construtivo pelo Município de Belo Horizonte, observa-se, por outro lado, que esse procedimento inicial não representa fato gerador do IRPF, uma vez que constitui mera desvinculação do potencial básico de edificação original, facultando ao seu titular a possibilidade de atribuí-lo a outro imóvel, inclusive mediante cessão, conforme as regras da legislação municipal, já transcritas.

27. Nada obstante, a alienação de UTDC, enquanto efetiva transferência do direito de construir a outrem, implica fato atrativo da apuração de ganho de capital, conforme reza a legislação tributária incidente:

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

*Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.*

*Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.*

*Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)*

*§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.*

*§ 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.*

*§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem 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, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.*

*(...)*

*Art. 16. O custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago, e, na ausência deste, conforme o caso:*

*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 desembarço aduaneiro;*

*III - o valor da avaliação do inventário ou arrolamento;*

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

V - seu valor corrente, na data da aquisição.

§ 1º O valor da contribuição de melhoria integra o custo do imóvel.

§ 2º O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e dos bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens.

§ 3º No caso de participação societária resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, que tenham sido tributados na forma do art. 36 desta Lei, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário.

§ 4º O custo é considerado igual a zero no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, **assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previsto neste artigo.**

#### **Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001**

##### DESMEMBRAMENTO

Art. 11. Quando o imóvel for desmembrado do todo, o custo de aquisição deve ser apurado na proporção que a área alienada representar em relação à área total do imóvel.

(...)

##### VALORES COMPUTÁVEIS COMO CUSTO

Art. 17. Podem integrar o custo de aquisição, quando comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na Declaração de Ajuste Anual, no caso de:

I - bens imóveis:

(...)

II - outros bens ou direitos: os dispêndios realizados com a conservação e reparos, a comissão ou a corretagem quando não transferido o ônus ao adquirente, os juros e demais acréscimos pagos, etc.

##### CUSTO NA AUSÊNCIA DO VALOR PAGO

Art. 18. Na ausência do valor pago, o custo de aquisição é:

I - 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;

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

III - o valor corrente na data da aquisição;

IV - **igual a zero, quando não possa ser determinado nos termos dos incisos I, II e III.**

(grifei)

28. Como é possível observar, a legislação incidente não autoriza a atribuição de custo à outorga de transmissibilidade a direito preexistente.

29. Também não é cabível alocar à hipótese o tratamento preconizado pelo art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, mormente pelo fato de que o desmembramento indica parcelamento da propriedade imóvel, premissa já afastada nos itens anteriores, uma vez que o potencial de edificação está relacionado ao controle da administração sobre a utilização do bem, parametrizado pela função social da propriedade urbana, e não ao parcelamento desta.

30. Desse modo, à outorga de UTDC deve ser atribuído custo zero, para fins de apuração do ganho de capital, o que, inversamente, implica a manutenção, na declaração de bens do titular, do custo integral do imóvel tombado, o qual poderá ser incluído no cálculo do ganho de capital específico, na eventualidade da alienação deste último.

## Conclusão

31. As limitações à edificação em propriedade urbana especificadas no Estatuto das Cidades possuem fundamento constitucional, sob o parâmetro da função social da propriedade.

32. Desse modo, a autorização para transferência do potencial de edificação de um determinado imóvel a outro, na forma autorizada pela legislação municipal, compreende a finalidade de repartir de modo isonômico as restrições impostas pela municipalidade a determinados imóveis, em razão de sua função social, não se confundindo com hipótese de indenização.

33. Sob a perspectiva tributária federal, a alienação de Unidades de Transferência de Direito de Construir, representativas de potencial de edificação, cuja transmissibilidade a outros imóveis seja declarada por determinado município, possui caráter de transmissão de direitos, passível de apuração de Ganho de Capital segundo as regras preconizadas na legislação incidente.

34. Por fim, verifica-se que a legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física não confere autorização para atribuição de custo específico, na apuração de ganho de capital sobre a alienação de Unidades Transmissão de Direito de Construir, quando a titularidade do alienante decorra da mera outorga originária de transmissibilidade do potencial construtivo básico

Encaminhe-se ao Chefe da Disit04.

*Assinatura digital*

**RICARDO ROCHA DE HOLANDA COUTINHO**  
Auditor-Fiscal da RFB

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

*Assinatura digital*

**FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS**  
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit04

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

*Assinatura digital*

**FABIO CEMBRANEL**

Auditor-Fiscal da RFB - 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.

*Assinatura digital*

**FERNANDO MOMBELLI**

Coordenador-Geral de Tributação