



Receita Federal

Divisão de Tributação da 10ª RF

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	10.001 – DISIT10
DATA	29 de abril de 2022
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

CONCESSÃO DE DIREITO DE SUPERFÍCIE. RENDIMENTO. TRIBUTAÇÃO.

Os valores recebidos em razão de concessão de direito de superfície são tributáveis no mês de recebimento e no ajuste anual, não se lhes aplicando as regras relativas ao ganho de capital.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 235, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, arts. 2º e 3º; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, arts. 1.225, 1.228, 1.275 e 1.369 a 1.376.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.

RELATÓRIO

1. O interessado, pessoa física, formula consulta sobre interpretação da legislação tributária, “na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013”, questionando como tributar pelo imposto sobre a renda a concessão de direito de superfície sobre determinado imóvel, nestes exatos termos (destaques no original):

I - DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO

*1. O contribuinte **CONSULENTE** é proprietário de **GLEBA RURAL**, situada no município de XXX, estado de XXX, no bairro XXX com área total de XXX (XXX), adquirido nos termos da XXX da matrícula XXX do XXX, cadastrado no INCRA sob n. XXX, denominada **XXX**, sendo a indicação da localização do imóvel rural: XXX, município de XXX;*

*2. Em XXX, mediante oferta da empresa **XXX**, sociedade limitada, inscrita no CNPJ sob o n. XXX, com sede na XXX n. XXX - XXX - XXX, endereço eletrônico XXX, o contribuinte **CONSULENTE** e sua esposa firmaram **ESCRITURA PÚBLICA DE CONSTITUIÇÃO DE DIREITO REAL DE SUPERFÍCIE**, perante o XXX, registrada no livro XXX página XXX, por*

meio da qual foi constituindo **direito real de superfície a título oneroso , pelo prazo de XXX anos, sobre área de XXX localizada no imóvel acima descrito**, pelo valor líquido de R\$ XXX (XXX) pagos na data da lavratura da escritura através de transferência eletrônica.

3. A concessão do direito real de superfície sobre a referida área teve por fim o exercício da atividade societária da **XXX (superficiária)**, qual seja, a cessão de espaço em estruturas metálicas, de concreto, ou outras análogas de sua propriedade ou de terceiros para que estes instalem e operem gerenciem e mantenham XXX por qualquer meio, incluindo XXX, XXX ou qualquer outro XXX.

4. Nos termos do item XXX das **XXX**, constante na Escritura a empresa **XXX (superficiária)**, é responsável por todos os tributos, encargos e contribuições de melhoria incidentes sobre a área de Direito Real de Superfície;

5. Cabendo destacar que o CONSULENTE manteve desde XXX com a empresa XXX, incorporada pela **XXX**, contrato de locação da mesma área que fora objeto de constituição de Direito Real de Superfície, até XXX com valor último de aluguel de **R\$ XXX (XXX)** por mês totalizando R\$ XXX (XXX) ao ano, valores sobre os quais era realizado o devido recolhimento dos tributos incidentes, naquela oportunidade pagos a pessoa jurídica.

6. O **CONSULENTE** entrou em contato com a **EMPRESA SUPERFICIÁRIA** para que comprovasse o recolhimento de todos dos tributos incidentes sobre a operação, inclusive o I.R.R.F, recolhido em DARF código 3208, tendo em vista que o consulente não teria forma adequada de recolhimento no prazo legal, sendo responsabilidade exclusiva da fonte pagadora nos termos da lei o recolhimento.

7. No entanto foi suscitada dúvida pela empresa XXX, em contranotificação, entendendo tratar-se de alienação de direito e não auferimento de outras rendas, estando assim sujeita a operação e o rendimento auferido pelo CONSULENTE à tributação do imposto de renda na sistemática do ganho de capital, nos termos do §3º do art. 3º da Lei nº 7.713/88.

II - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL (Dispositivos da legislação que ensejaram a consulta)

1. §3º do art. 3º da Lei nº 7.713/88 e Art. 21 da Lei nº 8.981/95.

2. Art. 21 da Lei nº 8.981/95.

III – QUESTIONAMENTOS

1) O rendimento auferido pelo consulente em decorrência da cessão de DIREITO REAL DE SUPERFICIE, a título oneroso por prazo determinado, está sujeito a tributação como ganho de capital nos termos do art. 3º, §3º da Lei 7.713/88 e ditames da alíquota progressiva defina no art. 21 da Lei nº 8.981/95?

2) Caso o entendimento seja pela tributação dos proventos como ganho de capital, qual a base de cálculo a ser aplicada a alíquota, tendo em vista não ser possível a delimitação do valor originário de aquisição?

3) Mediante o esgotamento do prazo de cessão de direito real de superfície haverá a incidência de ganho de capital regressivo sobre a restituição da área a ser paga pela superficiária?

[...]

FUNDAMENTOS

2. Cumpre registrar que a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, vigente na época em que protocolada a consulta, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a qual passou a regular o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), a partir de 1º de janeiro de 2022, em substituição àquela Instrução Normativa.

3. Observe-se que, consoante ressalva expressamente vazada no art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 (art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013), “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 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.

4. Feitas essas considerações, observe-se que a questão submetida a consulta já foi objeto de manifestação pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), por meio da Solução de Consulta Cosit nº 235, de 10 de dezembro de 2018, cujo entendimento, na parte que interessa à solução da presente consulta, será a seguir reproduzido, constituindo-se a solução desta consulta em uma Solução de Consulta Vinculada, conforme o art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, correspondente ao art. 22 da revogada Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013 (destaques do original):

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

CONCESSÃO DE DIREITO DE SUPERFÍCIE. RENDIMENTO. TRIBUTAÇÃO.

Os valores recebidos em dinheiro ou bens, em razão de concessão de direito de superfície, são tributáveis no mês de recebimento e no ajuste anual, não se lhes aplicando as regras relativas ao ganho de capital.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, arts. 2º e 3º; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, arts. 1.225, 1.228, 1.275 e 1.369 a 1.376.

[...]

Fundamentos

[...]

7. A questão apresentada trata de modo específico da aplicabilidade das regras da tributação de ganhos de capital, sobre valores recebidos a partir de um negócio jurídico relativo à concessão de direito real de superfície. Assim, torna-se determinante a

análise das hipóteses delimitadoras desse campo de aplicação, para a solução da questão.

8. *A legislação tributária apresenta a definição de ganho de capital, bem como o tratamento específico dos correspondentes fatos. Sobre esse tema, prevê a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988:*

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.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. (grifou-se)

(...)

9. *Percebe-se que o aspecto fundamental para caracterizar essa modalidade de acréscimo patrimonial é a existência de uma operação de alienação. Ausente a alienação, não há hipótese de ganho de capital, de modo a não serem aplicadas as regras específicas dessa modalidade de rendas, mas regras diversas.*

10. *Desse modo, é relevante identificar se a operação descrita pelo consultante caracteriza-se como uma espécie de alienação. Essa caracterização, ou não, definirá o tratamento tributário a ser dispensado aos fatos.*

11. *A matéria relativa à propriedade é tratada na área do direito das coisas, e, neste particular, arrolado como direito real, conforme a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil:*

Art. 1.225. São direitos reais:

I - a propriedade;

II - a superfície;

III - as servidões;

IV - o usufruto;

V - o uso;

VI - a habitação;

VII - o direito do promitente comprador do imóvel;

VIII - o penhor;

IX - a hipoteca;

X - a anticrese.

XI - a concessão de uso especial para fins de moradia;(Incluído pela Lei nº 11.481, de 2007)

XII -a concessão de direito real de uso; e (Redação dada pela Lei nº 13.465, de 2017)

XIII - a laje. (Incluído pela Lei nº 13.465, de 2017) (grifou-se)

12. *O Código destaca os aspectos que compõem a expressão plena do direito de propriedade:*

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

13. *Esses direitos recaem sobre uma coisa, traduzida em um bem, integrante do patrimônio do proprietário, legítimo titular das faculdades elencadas no citado art. 1.228. Parcelas desses direitos, como por exemplo o uso, podem ser concedidas a outrem, sem a perda da propriedade da coisa, no contexto de negócios jurídicos configurados de acordo com o que for convencionado pelas partes e regrado pela lei. Assim, surgem atos como aluguel, cessão, usufruto, entre outros.*

14. *A alienação caracteriza-se na situação em que há a transferência do direito de propriedade em sua plenitude, ocasionando a perda desse direito pelo alienante, em favor do adquirente. Assim, opera-se uma transferência da coisa, de um patrimônio a outro.*

15. *Nesse sentido, prevê o Código Civil:*

Art. 1.275. Além das causas consideradas neste Código, perde-se a propriedade:

I - por alienação;

II - pela renúncia;

III - por abandono;

IV - por perecimento da coisa;

V - por desapropriação.

Parágrafo único. Nos casos dos incisos I e II, os efeitos da perda da propriedade imóvel serão subordinados ao registro do título transmissivo ou do ato renunciativo no Registro de Imóveis.

16. *A operação específica foi descrita pelo consulente como a concessão de direito real de superfície, em relação a imóvel de sua propriedade. Esse ato jurídico encontra previsão no Decreto-Lei nº 271, de 28 de fevereiro de 1967, na Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001, bem assim na Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil -, a qual dispõe:*

TÍTULO IV

Da Superfície

Art. 1.369. O proprietário pode conceder a outrem o direito de construir ou de plantar em seu terreno, por tempo determinado, mediante escritura pública devidamente registrada no Cartório de Registro de Imóveis.

Parágrafo único. O direito de superfície não autoriza obra no subsolo, salvo se for inerente ao objeto da concessão.

Art. 1.370. A concessão da superfície será gratuita ou onerosa; se onerosa, estipularão as partes se o pagamento será feito de uma só vez, ou parceladamente.

Art. 1.371. O superficiário responderá pelos encargos e tributos que incidirem sobre o imóvel.

Art. 1.372. O direito de superfície pode transferir-se a terceiros e, por morte do superficiário, aos seus herdeiros.

Parágrafo único. Não poderá ser estipulado pelo concedente, a nenhum título, qualquer pagamento pela transferência.

Art. 1.373. Em caso de alienação do imóvel ou do direito de superfície, o superficiário ou o proprietário tem direito de preferência, em igualdade de condições.

Art. 1.374. Antes do termo final, resolver-se-á a concessão se o superficiário der ao terreno destinação diversa daquela para que foi concedida.

Art. 1.375. Extinta a concessão, o proprietário passará a ter a propriedade plena sobre o terreno, construção ou plantação, independentemente de indenização, se as partes não houverem estipulado o contrário.

Art. 1.376. No caso de extinção do direito de superfície em consequência de desapropriação, a indenização cabe ao proprietário e ao superficiário, no valor correspondente ao direito real de cada um.

17. *Como mencionado anteriormente, o aspecto fundamental a ser esclarecido, para a solução da questão, consiste em verificar se a operação noticiada configura alienação. Conforme as características descritas pelo interessado, e as regras acima transcritas, trata-se de concessão de parte dos direitos de propriedade, especificamente o direito de usar a superfície, para construções ou plantações. Não se verifica, na espécie, a existência de alienação, pois não ocorre a transferência da propriedade do bem, que continua no patrimônio do proprietário.*

18. *Consequentemente, os valores recebidos pelo proprietário, em razão da concessão de direito real de superfície relativamente ao imóvel, não são tributados segundo as regras aplicáveis ao ganho de capital.*

19. *Em questão correlacionada, o Parecer Normativo (PN) Cosit nº 4, de 3 de novembro de 1995, ao tratar do instituto do usufruto, assim esclarece:*

11. Analisando os arts. 717 e 724 do Código Civil, transcritos no item 1, verifica-se que na concessão do exercício do usufruto, não ocorre propriamente a transferência do usufruto (art. 717), mas, sim, a cessão do direito de usar e fruir as utilidades do bem sobre o qual recai o usufruto. Assim sendo, não se materializa, na espécie, qualquer transmissão de direito, mas sim permissão para o uso desse direito.

11.1. Não ocorrendo transmissão não há que se falar em apuração do ganho de capital pelo cedente do direito. Portanto, as importâncias recebidas pelo cedente, periodicamente ou não, fixas ou variáveis, serão consideradas como aluguel ou arrendamento, conforme determina o art. 50 do RIR/94.

(...)

20. *Em consequência da conclusão descrita, resta apontar que os acréscimos patrimoniais decorrentes da operação objeto da consulta haverão de ser tributados sob as regras aplicáveis aos rendimentos em geral, conforme disposto pela Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, já transcritos no item 8 acima.*

21. *Portanto, os mencionados rendimentos sujeitam-se ao ajuste anual, com incidência do imposto no mês em que recebido o respectivo valor, na forma de dinheiro ou em bens, de maneira semelhante aos aluguéis.*

Conclusão

22. *Com base no exposto, conclui-se que os valores recebidos, em dinheiro ou em bens, em decorrência da operação de concessão de direitos de superfície, são tributados como rendimentos sujeitos ao ajuste anual, e com incidência do imposto no mês do recebimento, não se lhes aplicando as regras atinentes ao ganho de capital.*

[...]

5. O inteiro teor da Solução de Consulta Cosit precedentemente referida está disponível no site da RFB (www.gov.br/receitafederal), em “Acesso à Informação”, “Legislação”, “Normas da Receita Federal”, mediante a indicação do número do ato e do ano de sua edição, nos campos próprios, ou diretamente neste *link* (acesso em 26.04.2022):

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>

CONCLUSÃO

6. Ante o exposto, conclui-se que os valores recebidos em razão de concessão de direito de superfície são tributáveis no mês de recebimento e no ajuste anual, não se lhes aplicando as regras relativas ao ganho de capital.

Assinatura digital
CELSO TOYODA
Auditor-Fiscal da RFB

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 235, de 10 de dezembro de 2018, com base nos arts. 29, inciso III, e 34 da Instrução Normativa RFB nº

2.058, de 9 de dezembro de 2021. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

Dê-se ciência ao consulente.

Assinatura digital

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