



---

## Solução de Consulta nº 215 - Cosit

**Data** 25 de junho de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

**CONSTRUÇÃO DE IMÓVEL EM TERRENO OBJETO DE USUFRUTO VITALÍCIO. CUSTO DE AQUISIÇÃO. DISPÊNDIOS DOS USUFRUTUÁRIOS.**

A nua-proprietária de terreno que foi adquirido por meio de doação com reserva de usufruto vitalício pode utilizar os dispêndios feitos pelos usufrutuários na construção de um imóvel nesse terreno, integrando o custo de aquisição, desde que a) a transferência do valor relativo a esses dispêndios, ou seu equivalente em materiais, seja comprovada com documentação hábil e idônea; b) esses valores transferidos à consulente sejam informados na DAA dos usufrutuários; e c) seja possível à nua-proprietária comprovar que os dispêndios foram efetivamente aplicados nesse imóvel.

**Dispositivos Legais:** Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, art. 17, inciso I, alínea 'a'; e Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), art. 137, inciso II, alínea 'a' e parágrafo único, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

## **Relatório**

A pessoa física, acima identificada, protocolizou o presente processo de consulta, na forma da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, dirigido à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, indagando sobre a legislação tributária federal de que tratam o inciso I do § 7º do art. 128 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda de 1999 (RIR/99), e a alínea 'a' do inciso I do art. 17 da IN SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001.

2. A consulente informa os seguintes fatos:

2.1. em 13 de outubro de 2017, recebeu de seus genitores como doação um terreno, com reserva de usufruto vitalício;

2.2. a doação foi registrada em cartório de notas e devidamente averbada na matrícula do terreno, no cartório de registro de imóveis;

2.3. no terreno recebido em doação está sendo feita uma construção de um imóvel, com recursos próprios da consulente (donatária), e de seus pais (usufrutuários). A construção está devidamente registrada na Prefeitura, possuindo matrícula no Cadastro Específico do INSS (matrícula CEI);

2.4. a dúvida que ora se apresenta é se os dispêndios dos usufrutuários na construção do imóvel, devidamente comprovados com documentação hábil e idônea, podem integrar o custo do imóvel.

3. Relativamente a esses fatos, a consulente apresentou um questionamento, que, abaixo, se transcreve:

“Os dispêndios com construção, ampliação e reforma e pequenas obras cujo ônus financeiro tenha sido suportado por usufrutuários vitalícios podem ser discriminados na declaração de bens do proprietário do imóvel, passando a integrar seu custo de aquisição?”

## Fundamentos

4. Importa, inicialmente, esclarecer que o processo de consulta, regido pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

5. É necessário, ainda, ressaltar que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no art. 1º da IN RFB nº 1.396, de 2013 (que trata do processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil), o que implica dizer, compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente (art. 28 da mencionada IN), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

6. Cumpre frisar que, considerando estarem presentes os requisitos de admissibilidade exigidos pela legislação de regência, esta consulta merece conhecimento.

7. Pela descrição detalhada da questão, percebe-se que, no terreno adquirido pela consulente no ano-calendário de 2017, por doação de seus pais com reserva de usufruto vitalício, está sendo feita uma construção de um imóvel, e que o custo dessa construção está sendo suportado por recursos financeiros próprios da consulente, na situação de nua-proprietária do terreno, e por recursos financeiros de seus genitores, na situação de usufrutuários vitalícios do terreno.

8. Percebe-se, também, que a dúvida da consulente está relacionada, em essência, aos recursos financeiros que vem recebendo de seus genitores para a construção do imóvel, em face da situação de ser a nua-proprietária do terreno.

9. Pela fundamentação legal posta para interpretação, o disposto no inciso I do § 7º do art. 128 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), e na alínea ‘a’ do inciso I do art. 17 da IN SRF nº 84, de 2001, depreende-se que o questionamento visa o custo de aquisição do imóvel, que está sendo construído, haja vista o terreno ser de propriedade da consulente com usufruto vitalício de seus pais, a propriedade do imóvel em construção, e os efeitos tributários do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física da consulente.

10. Feitas essas observações e delineado o objeto de estudo da consulta, transcrevem-se os fundamentos legais para os quais se requer a interpretação:

*“DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999*

*Art. 128. O custo dos bens ou direitos adquiridos, a partir de 1º de janeiro de 1992 até 31 de dezembro de 1995, será o valor de aquisição (Lei nº 8.383, de 1991, art. 96, § 4º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 22, inciso I).*

*(...)*

*§ 7º Podem integrar o custo de aquisição de imóveis, desde que comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na declaração de bens:*

*I - os dispêndios com a construção, ampliação, reforma e pequenas obras, tais como pintura, reparos em azulejos, encanamentos;*

*(...)*

*INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 84, DE 11 DE OUTUBRO DE 2001*

*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:*

*a) os dispêndios com a construção, ampliação e reforma, desde que os projetos tenham sido aprovados pelos órgãos municipais competentes, e com pequenas obras, tais como pintura, reparos em azulejos, encanamentos, pisos, paredes;*

*(...)”*

11. De pronto, há de se esclarecer que por conta da revogação do Decreto nº 3.000, de 1999, pelo Decreto nº 9.580, de 2018, que aprovou o novo regulamento do imposto sobre a renda, a matéria tratada no inciso I do § 7º do art. 128 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), é agora tratada na alínea ‘a’ do inciso II e parágrafo único do art. 137 do Decreto nº 9.580, de 2018 (RIR/2018), com a seguinte redação:

*“DECRETO Nº 9.580, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2018*

*Seção IV*

*Do custo de aquisição*

*Art. 137. Podem integrar o custo de aquisição de imóveis, desde que comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na declaração de bens:*

(...)

*II - os dispêndios pagos pelo proprietário do imóvel com:*

*a) construção, ampliação e reforma;*

*b) demolição de prédio existente no terreno, desde que seja condição para se efetivar a alienação; e*

*c) realização de obras públicas que tenham beneficiado o imóvel, tais como:*

*1. colocação de meio-fio e sarjetas;*

*2. pavimentação de vias; e*

*3. instalação de rede de esgoto e de eletricidade;*

*Parágrafo único. Podem integrar o custo de aquisição dos demais bens ou direitos os dispêndios pagos pelo proprietário realizados com reforma, comissão ou corretagem, desde que comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na declaração de bens.”*

12. Vê-se que a legislação posta para interpretação, tanto a do Regulamento do Imposto sobre a Renda como a da Instrução Normativa, é aplicável às operações que importem em fatos geradores de Imposto sobre a Renda na espécie Ganho de Capital, especificamente quanto à composição de custo de aquisição da coisa alienada, relativamente às operações de:

a) 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;

b) 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 (DAA) do *de cujus*, do doador, do ex-cônjuge ou ex-convivente que os tenha transferido.

13. Na ocorrência de quaisquer dessas operações, relativamente ao imóvel que está sendo construído no terreno de propriedade da consultante, há que se observar o disposto na legislação posta para interpretação, com o objetivo de quantificar o custo de aquisição do imóvel, tendo em vista a apuração do ganho de capital e do respectivo imposto sobre a renda.

14. Observa-se que a legislação permite a utilização dos dispêndios, ocorridos, desde a data de aquisição de um bem ou direito até a data de sua alienação, que podem ser acrescidos ao custo de aquisição original, por ocasião de operação de alienação.

15. Ademais, no caso, tem-se que o terreno doado à consultante, no ano de 2017, passou a fazer parte da Declaração de Bens e Direitos de sua DAA do exercício de 2018, ano-calendário 2017, pelo valor constante do instrumento que foi usado para a transmissão de propriedade por doação com reserva de usufruto vitalício, e esse valor de transmissão se constitui em custo original do terreno.

16. Vê-se, portanto, que os dispêndios arcados pela nua-proprietária com a construção de imóvel em seu terreno podem integrar o custo de aquisição, desde que comprovados com documentação hábil e idônea, e discriminados em sua declaração de bens e direitos constante de sua DAA.

17. Da mesma forma, também podem integrar o custo de aquisição do terreno os dispêndios arcados pelos usufrutuários, desde que:

a) a transferência do valor relativo a esses dispêndios, ou seu equivalente em materiais, seja comprovada com documentação hábil e idônea;

b) esses valores transferidos à consulente (em dinheiro ou em materiais, a título de doação, empréstimo ou outro instrumento que se tenha utilizado) sejam informados na DAA dos usufrutuários;

c) a consulente comprove que os dispêndios foram efetivamente aplicados em seu imóvel.

## Conclusão

18. Em vista de todo o exposto, soluciona-se a consulta esclarecendo-se que a nua-proprietária de terreno que foi adquirido por meio de doação com reserva de usufruto vitalício pode utilizar os dispêndios feitos pelos usufrutuários na construção de um imóvel nesse terreno, integrando o custo de aquisição, desde que: a) a transferência do valor relativo a esses dispêndios, ou seu equivalente em materiais, seja comprovada com documentação hábil e idônea; b) esses valores transferidos à consulente sejam informados na DAA dos usufrutuários; e c) seja possível à nua-proprietária comprovar que os dispêndios foram efetivamente aplicados nesse imóvel.

19. À consideração do Chefe da Divisão de Tributação – Disit/SRRF03

*(Assinado digitalmente)*

FRANCISCO IVALDO RODRIGUES MORAIS  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

*(Assinado digitalmente)*

ANTÔNIO DE PÁDUA ATHAYDE MAGALHÃES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit03

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

*(Assinado digitalmente)*

FABIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir

## **Ordem de Intimação**

22. 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**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit.