



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
8ª REGIÃO FISCAL

Processo nº	*****
Solução de Consulta nº	206 - SRRF/8ª RF/Disit
Data	15 de junho de 2009
Interessado	*****
CNPJ/CPF	*****

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RESIDENCIAL.

ISENÇÃO

Está isento do imposto de renda o ganho de capital auferido por pessoa física que alienar imóvel residencial, e no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contados da data da celebração do contrato aplicar o produto da alienação na aquisição de outro imóvel residencial.

CONTAGEM DO PRAZO PARA AQUISIÇÃO DO OUTRO IMÓVEL

Estabelecendo a lei que, para efeitos de incidência do tributo, considera-se alienação a operação que importa a transmissão ou promessa de transmissão a qualquer título, de imóveis, ainda que através de instrumento particular, e que a data da alienação será aquela em que foi celebrado o contrato inicial da operação imobiliária, o Instrumento Particular de Compromisso de Venda e Compra acompanhado do recibo de quitação, constitui documento hábil para comprovação da data de aquisição do outro imóvel residencial.

Dispositivos Legais: Art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 22.12.1988; art.39 da Lei nº 11.196, de 21.11.2005; arts. 117 e 123 do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 (republicado em 17.06.1999); e art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 599, de 28.12.2005.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Em petição protocolizada em 30.03.2009, o interessado formula consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, mais especificamente sobre os esclarecimentos contidos no art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 599, de 28 de dezembro de 2005, expondo que:

- a) em 19 de dezembro de 2008, alienou um imóvel residencial localizado na cidade *****, pelo valor de *****, por meio de contrato particular de compra e venda; e
- b) em 18 de fevereiro de 2009, utilizou o valor recebido para comprar um imóvel residencial no valor de *****, no Município de *****, conforme comprova o Instrumento Particular de Compra e Venda, anexado às fls. *****, e o respectivo recibo de quitação.

2. Por fim, questiona se o referido Instrumento Particular de Compromisso de Venda e Compra, datado de 18.02.2009, juntamente com o recibo que dá quitação do valor total da compra, devidamente assinados pelo vendedor e com firma reconhecida, são documentos válidos e aceitos para a obtenção dos benefícios a que alude o art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 599, de 2005.

Fundamentos

3. Antes de analisar a questão apresentada pelo consulente, faz-se necessário tecer alguns comentários sobre a alienação de bens e como deve ser formalizada.

4. De acordo com o disposto no art. 109 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25.10.1966), “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”. Por outro lado, o art. 110 do mesmo código, expressamente declara que, salvo quando utilizados, expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias, o legislador federal pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, para efeito de regular a incidência de tributos de sua competência.

5. Foi exatamente o que fez o legislador da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988 (vigente a partir de 1º de janeiro de 1989), ao estabelecer que “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”. Vê-se, portanto, que o legislador equiparou a simples promessa de transmissão, a qualquer título, a alienação.

6. Nesse ponto, é importante destacar que o Decreto-Lei nº 1.641, de 7 de dezembro de 1978, vigente até 31 de dezembro de 1988, ao proceder alteração na legislação do imposto de renda das pessoas físicas, em relação à alienação de bens imóveis, assim dispôs:

“Art. 1º. Constitui rendimento tributável o lucro apurado por pessoa física em decorrência de alienação de imóveis, no que exceder a Cr\$4.000.000,00 (quatro milhões de cruzeiros) no ano-base. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

(...)

§ 2º - Para os efeitos do disposto neste artigo consideram-se: (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

I - Imóveis - os bens definidos no artigo 43 do Código Civil; (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

II - Alienação - as operações que importem na transmissão ou promessa de transmissão, a qualquer título, de imóveis ou na cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por: compra e venda, permuta, adjudicação, dação em pagamento, doação, desapropriação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos à aquisição de imóveis e contratos afins em que haja transmissão de imóveis ou cessão de direitos à sua aquisição. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

III - **Data de aquisição** ou de alienação - **aquela em que foi celebrado o contrato inicial da operação imobiliária correspondente, ainda que através de instrumento particular.** (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988).” (grifou-se)

7. Analisando o disposto no inciso III do § 2º do art. 1º do referido decreto-lei, constata-se que o instrumento particular por ser considerado contrato inicial da operação imobiliária correspondente, a data em que ele foi celebrado corresponde a sua data de aquisição.

8. Quanto à isenção do imposto de renda, prevista no art. 39 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, o legislador federal ao tratar do imposto de renda incidente sobre o ganho auferido por pessoa física residente no País na venda de imóveis residenciais, assim dispôs:

“Art. 39. Fica isento do imposto de renda o ganho auferido por pessoa física residente no País na venda de imóveis residenciais, desde que o alienante, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no País.”

9. Da leitura do dispositivo citado e transcrito, depreende-se que para usufruir do benefício fiscal, a pessoa física deverá comprovar que no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato de venda, adquiriu, em seu nome, um outro imóvel residencial localizado no país.

10. A Instrução Normativa SRF nº 599, de 2005, por sua vez, ao disciplinar o disposto no art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, assim esclareceu:

“Art. 2º Fica isento do imposto de renda o ganho auferido por pessoa física residente no País na venda de imóveis residenciais,

desde que o alienante, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição, em seu nome, de imóveis residenciais localizados no País.

§ 1º No caso de venda de mais de um imóvel, o prazo de 180 (cento e oitenta) dias referido no caput deste artigo será contado a partir da data de celebração do contrato relativo à primeira operação.

§ 2º A aplicação parcial do produto da venda implicará tributação do ganho proporcionalmente ao valor da parcela não aplicada.

§ 3º No caso de aquisição de mais de um imóvel, a isenção de que trata este artigo aplicar-se-á ao ganho de capital correspondente apenas à parcela empregada na aquisição de imóveis residenciais.

§ 4º A opção pela isenção de que trata este artigo é irrevogável e o contribuinte deverá informá-la no respectivo Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste Anual.

§ 5º O contribuinte somente poderá usufruir do benefício de que trata este artigo uma vez a cada cinco anos, contados a partir da data da celebração do contrato relativo à operação de venda com o referido benefício ou, no caso de venda de mais de um imóvel residencial, à primeira operação de venda com o referido benefício.

§ 6º Na hipótese do § 1º, estarão isentos somente os ganhos de capital auferidos nas vendas de imóveis residenciais anteriores à primeira aquisição de imóvel residencial.

§ 7º Relativamente às operações realizadas a prestação, aplica-se a isenção de que trata o caput, observado o disposto nos parágrafos precedentes:

I - nas vendas a prestação e nas aquisições à vista, à soma dos valores recebidos dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da celebração do primeiro contrato de venda e até a(s) data(s) da(s) aquisição(ões) do(s) imóvel(is) residencial(is);

II - nas vendas à vista e nas aquisições a prestação, aos valores recebidos à vista e utilizados nos pagamentos dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da celebração do primeiro contrato de venda;

III - nas vendas e aquisições a prestação, à soma dos valores recebidos e utilizados para o pagamento das prestações, ambos dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da celebração do primeiro contrato de venda.

§ 8º Não integram o produto da venda, para efeito do valor a ser utilizado na aquisição de outro imóvel residencial, as despesas de corretagem pagas pelo alienante.

§ 9º Considera-se imóvel residencial a unidade construída em zona urbana ou rural para fins residenciais, segundo as normas disciplinadoras das edificações da localidade em que se situar.

§ 10. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive:

I - aos contratos de permuta de imóveis residenciais;

II - à venda ou aquisição de imóvel residencial em construção ou na planta.

§ 11. O disposto neste artigo não se aplica, dentre outros:

I - à hipótese de venda de imóvel residencial com o objetivo de quitar, total ou parcialmente, débito remanescente de aquisição a prazo ou à prestação de imóvel residencial já possuído pelo alienante;

II - à venda ou aquisição de terreno;

III - à aquisição somente de vaga de garagem ou de boxe de estacionamento.

§ 12. A inobservância das condições estabelecidas neste artigo importará em exigência do imposto com base no ganho de capital, acrescido de:

I - juros de mora, calculados a partir do segundo mês subsequente ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido; e

II - multa de ofício ou de mora calculada a partir do primeiro dia útil do segundo mês seguinte ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido, se o imposto não for pago até trinta dias após o prazo de 180 (cento e oitenta) dias de que trata o caput deste artigo.

11. A publicação “Perguntas e Respostas – IRPF/2009”, a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, ao se manifestar sobre as isenções relativas ao ganho de capital, com base no art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, e art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 599, de 2005, na Pergunta nº 527, assim orientou:

“(…)

6 - A partir de 16/06/2005, o ganho auferido por pessoa física residente no País na venda de imóveis residenciais, desde que o alienante, no prazo de 180 dias contado da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no País.

A opção pela isenção de que trata este item é irretratável e o contribuinte deverá informá-la no respectivo Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste Anual.

Atenção: No caso de venda de mais de 1 (um) imóvel, o prazo de 180 (cento e oitenta) dias será contado a partir da data de celebração do contrato relativo à primeira operação.

A aplicação parcial do produto da venda implicará tributação do ganho proporcionalmente ao valor da parcela não aplicada.

No caso de aquisição de mais de 1 (um) imóvel, a isenção de que trata este item aplicar-se-á ao ganho de capital correspondente apenas à parcela empregada na aquisição de imóveis residenciais.

O contribuinte somente poderá usufruir do benefício de que trata este item 1 (uma) vez a cada 5 (cinco) anos, contados a partir da data da celebração do contrato relativo à operação de venda com o referido benefício ou, no caso de venda de mais de 1 (um) imóvel residencial, à 1ª (primeira) operação de venda com o referido benefício.

Na hipótese de venda de mais de 1 (um) imóvel, estarão isentos somente os ganhos de capital auferidos nas vendas de imóveis residenciais anteriores à primeira aquisição de imóvel residencial.

Relativamente às operações realizadas a prestação, aplica-se a isenção, observada as condições precedentes:

I - nas vendas a prestação e nas aquisições à vista, à soma dos valores recebidos dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da celebração do primeiro contrato de venda e até a(s) data(s) da(s) aquisição(ões) do(s) imóvel(is) residencial(is);

II - nas vendas à vista e nas aquisições a prestação, aos valores recebidos à vista e utilizados nos pagamentos dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da celebração do primeiro contrato de venda;

III - nas vendas e aquisições a prestação, à soma dos valores recebidos e utilizados para o pagamento das prestações, ambos dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da celebração do primeiro contrato de venda.

Não integram o produto da venda, para efeito do valor a ser utilizado na aquisição de outro imóvel residencial, as despesas de corretagem pagas pelo alienante.

Considera-se imóvel residencial a unidade construída em zona urbana ou rural para fins residenciais, segundo as normas disciplinadoras das edificações da localidade em que se situar.

A isenção aplica-se, inclusive:

I - aos contratos de permuta de imóveis residenciais, com torna;

II - à venda ou aquisição de imóvel residencial em construção ou na planta.

A isenção não se aplica, entre outros:

I - à hipótese de venda de imóvel residencial com o objetivo de quitar, total ou parcialmente, débito remanescente de aquisição a prazo ou à prestação de imóvel residencial já possuído pelo alienante;

II - à venda ou aquisição de terreno;

III - à aquisição somente de vaga de garagem ou de boxe de estacionamento.”

12. No tocante à alienação de imóvel por meio de documento particular e ao desfazimento do negócio, a RFB, por meio da publicação “Perguntas e Respostas – IRPF/2009”, na pergunta nº 561 assim se manifestou:

“Preliminarmente, esclareça-se que a aquisição de imóvel com financiamento do SFH, embora formalizado em um único documento público, consubstancia-se em dois atos jurídicos distintos, sendo um o contrato de compra e venda do bem que se estabelece entre o adquirente e o proprietário do imóvel e, o outro, um pacto adjeto de hipoteca sobre o imóvel adquirido, para garantia do empréstimo concedido para sua aquisição, vinculando o mutuário e o agente financiador. Este, no caso, pode executar a hipoteca ou exigir a regularização do financiamento pelo novo adquirente, mas não pode impedir que o mutuário ceda seus direitos a terceiros.

Assim, o contrato particular firmado entre o mutuário e o novo adquirente é instrumento legalmente válido para configurar a cessão de direitos sobre o imóvel. Por outro lado, a legislação tributária não condiciona a eficácia do ato de alienação à notificação do agente financiador e à transferência do saldo devedor do financiamento. É, portanto, irrelevante que esses requisitos não tenham sido cumpridos pelos contratantes, no ato de cessão dos direitos à aquisição do imóvel. **Com a celebração do contrato particular de cessão de direitos e a percepção da quantia pactuada (ágio), considera-se consumada a alienação, para todos os efeitos fiscais.**

(...).

Esclareça-se que, **na hipótese de ocorrer o desfazimento do negócio, não haverá restituição do valor do imposto pago**, conforme determina o item 6 da Portaria MF nº 80, de 1979.”
(grifou-se)

13. Não tendo, portanto, a RFB se manifestado a respeito da documentação hábil para efeito de comprovação das datas de alienação e de aquisição dos imóveis residenciais, a pessoa física para justificar que utilizou o produto (ou parte dele) na aquisição de outro imóvel residencial poderá, para efeito da contagem do prazo de 180 dias, utilizar a data da celebração do Instrumento Particular de Compromisso de Venda e Compra.

Conclusão

14. Diante do exposto e com base nos atos citados proponho que a consulta seja solucionada declarando-se ao interessado que o Instrumento Particular de Compromisso de Venda e Compra, datado de 18.02.2009, constitui documento hábil para comprovar que a aquisição de outro imóvel residencial localizado no país, em seu nome, ocorreu dentro de 180 contados da data de alienação (19.12.2008).

À consideração superior.

São Paulo, ____/____/ 2009.

MARIA LUÍSA ESPADA
AFRFB Matr. 20.466

Ordem de Intimação

De acordo. Aprovo a Solução de Consulta.

Encaminhe-se à Delegacia da Receita Federal do Brasil em *****, para conhecimento, ciência ao interessado e demais providências.

Desta solução de consulta não cabe recurso nem pedido de reconsideração. Cabe, entretanto, recurso de divergência à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), no prazo de 30 dias contados da ciência deste ato, mediante prova de solução diversa relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, sem efeito suspensivo.

São Paulo, ____/____/ 2009.

VALÉRIA VALENTIM
Chefe Substituta da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/P Nº 9.326/2007 (DOU de 02/05/2007)
Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)
alterada pela Portaria SRRF 0800/G nº 21/97 (DOU de 17/12/1997)

/mash