



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	296 – COSIT
DATA	23 de novembro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

ISENÇÃO. AQUISIÇÃO DE IMÓVEL RESIDENCIAL RURAL. DIREITOS DE POSSE PARA FINS DE USUCAPIÃO DE IMÓVEIS RESIDENCIAIS. APLICABILIDADE.

O gozo da isenção do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho auferido com a venda de imóveis residenciais depende da implementação, no prazo de 180 dias contados da celebração do primeiro contrato de venda, da condição suspensiva a que se subordina, qual seja, a de emprego do produto total ou parcial da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no País, materializando-se temporalmente esta condição na data da celebração do respectivo contrato de compra e venda.

A fruição da isenção de que trata o art. 39 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, na hipótese de aquisição de imóvel rural com aplicação do produto da venda de um imóvel residencial, depende de o imóvel rural se enquadrar dentro do conceito de imóvel residencial, nos termos do § 9º do art. 2º da IN SRF nº 599, de 28 de novembro de 2005, ou seja, a aquisição terá de ser de uma unidade construída em zona rural para fins residenciais, segundo as normas disciplinadoras das edificações da localidade em que se situar, mediante comprovação através de documentação hábil e idônea.

A aquisição dos "direitos de posse para fins de usucapião de imóveis residenciais", mediante instrumento contratual de cessão onerosa de direito de posse de imóvel residencial, não afasta o direito à fruição da isenção.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, arts. 2º e 3º; Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, art. 39; Instrução Normativa SRF nº 599, de 28 de novembro de 2005, art. 2º, § 9º; Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 128, § 4º, 133 e 166.

Assunto: Normas de Administração Tributária

CONSULTA. FATO DEFINIDO EM DISPOSIÇÃO LITERAL DE LEI OU EM ATO NORMATIVO. INEFICÁCIA PARCIAL.

A consulta acerca da interpretação da legislação tributária não produzirá efeitos quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei, bem como disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa oficial antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, art. 27, incisos VII e IX.

RELATÓRIO

A pessoa física, acima qualificada, protocolou a presente consulta nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, atualmente regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, pondo para a interpretação o art. 39 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.

2. O consulente informa os seguintes fatos que, abaixo, se transcrevem:

Pretendo alienar meu imóvel residencial e terei lucro na alienação do mesmo. Tenho dúvidas com relação à aplicação da isenção prevista no dispositivo legal abaixo transcrito porque com o produto da alienação desejo adquirir dois ou mais imóveis residenciais situados em municípios diferentes, sendo que pelos menos um deles ainda está sem registro no cartório de registro de imóveis em nome do vendedor e outro se trata de direito de posse.

3. O consulente com base na fundamentação legal que expôs para interpretação, formulou 9 (nove) questionamentos, que, abaixo, se transcrevem:

1) Qual o conceito de imóveis residenciais para fins da isenção prevista no dispositivo legal acima?

2) Para ter direito à isenção prevista no dispositivo legal acima, o contribuinte está sujeito à alguma limitação quanto à quantidade e à localização de imóveis residenciais a serem adquiridos, como, por exemplo, a aquisição de 4 (quatro) imóveis residenciais situados em municípios diferentes, ou seja, posso adquirir dois apartamentos na cidade, uma casa no campo e outra casa no litoral?

3) A isenção prevista na (SIC) dispositivo legal acima abrange a aquisição de imóveis residenciais localizados em zona rural e sujeitos ao recolhimento de ITR – Imposto Territorial Rural como, por exemplo, uma casa residencial situada num terreno de 15 hectares?

4) Se positiva a resposta da pergunta anterior, há algum limite máximo de metragem de imóveis residenciais a serem adquiridos?

5) A isenção prevista no dispositivo legal acima se aplica para o caso de imóveis residenciais ainda não registrados no cartório de registro de imóveis em nome do vendedor?

6) A isenção prevista no dispositivo legal acima se aplica para o caso de aquisição dos direitos de posse para fins de usucapião de imóveis residenciais?

7) Um instrumento contratual de cessão onerosa de direitos de posse de imóvel residencial é reconhecido pela Fazenda como válido para fins de aquisição de imóveis?

8) Um instrumento contratual de compromisso particular de venda e compra de imóvel residencial é reconhecido pela Fazenda como válido para fins de aquisição de imóveis?

9) Para fazer jus à isenção, quando o dispositivo legal acima se refere “ao produto da venda” quer dizer: a) o preço total obtido com a venda ou b) o valor da diferença entre o preço total obtido com a venda menos o valor do imóvel alienado que consta da declaração de bens e direitos do alienante referente ao ano anterior? Por exemplo, tenho um imóvel declarado por R\$ 300.000,00 e faço a alienação por R\$ 1.000.000,00; para ter direito à isenção, devo aplicar R\$ 700.000,00 (a diferença) na aquisição de imóveis residenciais, podendo ficar com os R\$ 300.000,00 que restaram ou devo aplicar R\$ 1.000.000,00 (o total da venda)?

FUNDAMENTOS

4. A legislação posta para interpretação, o art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, foi, primeiramente, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 599, de 28 de dezembro de 2005, nos seguintes termos:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 599, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2005

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. (o grifo é nosso)

§ 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. (o grifo é nosso)

§ 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; e (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2070, de 16 de março de 2022))

III - 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. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2070, de 16 de março de 2022)

§ 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;~~ (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2070, de 16 de março de 2022)

II - à venda ou aquisição de terreno; (o grifo é nosso)

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.

4.1. Atualmente, também se encontra regulamentada no art. 133 do novo Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, com a seguinte redação:

LIVRO I

DA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS

[...]

TÍTULO X

DA TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA

CAPÍTULO I

DOS GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS

[...]

Seção II

Da não incidência e da isenção

Art. 133. Fica isento do imposto sobre a renda o ganho de capital auferido na (Lei nº 9.250, de 1995, art. 22 e art. 23; e Lei nº 11.196, de 2005, art. 39):

[...]

III - venda de imóveis residenciais por pessoa física residente no País, desde que o alienante, no prazo de cento e oitenta dias, contado da data da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição, em seu nome, de imóveis residenciais localizados no País.

[...]

§ 4º Para fins do disposto no inciso III do caput (Lei nº 11.196, de 2005, art. 39, § 1º ao § 5º):

I - na hipótese de venda de mais de um imóvel, o prazo de cento e oitenta dias será contado a partir da data de celebração do contrato relativo à primeira operação;

II - a aplicação parcial do produto da venda implicará tributação do ganho proporcionalmente ao valor da parcela não aplicada;

III - na hipótese de aquisição de mais de um imóvel, a isenção será aplicada ao ganho de capital correspondente apenas à parcela empregada na aquisição de imóveis residenciais; (o grifo é nosso)

IV - a inobservância às condições estabelecidas importará em exigência do imposto sobre a renda com base no ganho de capital, acrescido de:

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

b) multa, de mora ou de ofício, calculado a partir 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 que trata o inciso III do caput; e

V - o contribuinte somente poderá usufruir do benefício uma vez a cada cinco anos

5. O consulente informou que pretende vender um imóvel residencial e que nessa operação deve apurar ganho de capital sujeito à incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF). Informou que, ainda, pretende adquirir com o produto da venda um outro imóvel residencial optando pela isenção do Imposto sobre a Renda nos termos do art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005.

6. Quanto aos questionamentos 3 e 4, soluciona-se a consulta, nos termos seguintes.

6.1. Nos termos da legislação, acima transcrita, em especial o conteúdo do § 9º do art. 2º da IN SRF nº 599, de 2005, a isenção aplica-se na aquisição de imóveis residenciais, podendo ser imóvel residencial localizado em zona urbana ou rural. Esse entendimento encontra-se no Manual de Perguntas e Respostas do IRPF relativo à Declaração de Ajuste Anual de 2022, ano-calendário 2021, disponível na internet no site da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), notadamente na pergunta 555, atual pergunta 557 do Perguntas e Respostas do IRPF 2023.

6.2. Para os fins da isenção prevista no art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, o imóvel rural, adquirido da aplicação do produto da venda de um imóvel residencial, tem que se enquadrar dentro do conceito de imóvel residencial, nos termos do § 9º do art. 2º da IN SRF nº 599, de 2005, ou seja, terá que ser uma unidade construída em zona rural para fins residenciais, segundo as normas disciplinadoras das edificações da localidade em que se situar. O contribuinte adquirente terá que comprovar que a aquisição do imóvel rural é destinada à residência.

6.3. Nesse ponto de aquisição de imóvel rural, há de se ressaltar que a isenção de que se cuida não se aplica à venda ou à aquisição de terreno situado em zona urbana, sujeito ou não ao Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), e nem à venda ou à aquisição de terreno situado em zona rural, sujeito ou não ao Imposto Territorial Rural (ITR). É o que se depreende do disposto no inciso II do § 11 do art. 2º da IN SRF nº 599, de 2005, acima transcrito.

7. Quanto aos questionamentos 5, 6, 7, e 8, soluciona-se a consulta, nos termos seguintes.

7.1. Vê-se que esses quatro questionamentos estão correlacionados entre si, reportando-se ao fato de aquisição de imóvel fora do ambiente de cartório de registro de imóveis, sem registro de escritura pública, mas apenas mediante instrumento particular de compra e venda de um imóvel ou mediante um instrumento particular de cessão onerosa de direitos de posse relacionados a um imóvel residencial.

7.2. Conforme contido nos dispositivos citados, uma das condições básicas para a referida isenção é que o produto da venda de um imóvel residencial, que originou o ganho de capital, seja aplicado na aquisição de imóveis residenciais, nos prazos e condições estabelecidos. Assim, faz-se determinante a delimitação do alcance da expressão “aquisição”, para fins da legislação concessiva do benefício que ora se analisa.

7.3. No que interessa diretamente à presente análise, cabe verificar que a aquisição compõe uma operação que tem como partes o alienante e o adquirente, ou vendedor e comprador, e como objeto a transferência de um determinado bem ou direito. Do ponto de vista patrimonial, esse ato tem como efeito a transferência de um bem ou direito, que passa do patrimônio do vendedor ao do comprador.

7.4. Relevante também observar que, na seara da legislação do imposto sobre a renda, a produção de efeitos fiscais não segue os mesmos critérios adotados pela legislação civil para a transferência plena do direito de propriedade.

7.5. O art. 1.227 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil Brasileiro, exige o registro no Cartório de Registro de Imóveis, para a aquisição de direitos reais, entre eles o da propriedade. Já a legislação fiscal prevê, de forma abrangente, como apta a originar o fato gerador do imposto, qualquer operação que importe a alienação de bens e direitos, conforme contido no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, normatizado pela Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, no art. 3º, e no § 4º do art. 128 do RIR/2018, nos termos a seguir transcritos:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 84, DE 2001

Art. 3º Estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações que importem:

I - 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; (o grifo é nosso)

II - 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 do de cujus, do doador, do ex-cônjuge ou ex-convivente que os tenha transferido.

REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA - RIR/2018

TÍTULO X

DA TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA

CAPÍTULO I

DOS GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS

Seção I

Da incidência

Art. 128. Fica sujeita ao pagamento do imposto sobre a renda de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, art. 2º e art. 3º, § 2º; e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se ao ganho de capital auferido em operações com ouro não considerado ativo financeiro (Lei nº 7.766, de 1989, art. 13, parágrafo único).

§ 2º Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrarão a base de cálculo do imposto sobre a renda na declaração de ajuste anual e o valor do imposto sobre a renda pago não poderá ser deduzido do imposto sobre a renda devido na declaração (Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 2º).

§ 3º O ganho de capital auferido por residente no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País (Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

§ 4º Na apuração do ganho de capital, serão consideradas as operações que importem a alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou a cessão ou a promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 3º): (o grifo é nosso)

I - compra e venda;

II - permuta;

III - adjudicação;

IV - desapropriação;

V - dação em pagamento;

VI - doação;

VII - procuração em causa própria;

VIII - promessa de compra e venda;

IX - cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos; e

X - contratos afins.

§ 5º A tributação independe da localização dos bens ou dos direitos, observado o disposto no art. 1.042.

7.6. Em razão da natureza onerosa, a operação implica o pagamento de um preço por parte do comprador em favor do vendedor, como condição para a aquisição dos direitos

relativos ao bem objeto do ato, e o conseqüente ingresso no patrimônio do adquirente. Isso se traduz em uma aplicação de recursos.

7.7. Percebe-se, então, que, para os efeitos tributários, a incidência do Imposto sobre a Renda sobre o ganho de capital decorrente de uma operação de alienação de um bem ou de um direito ocorre independentemente do título de propriedade do bem ou do direito.

7.8. Assim, configurada a ocorrência do fato gerador, a incidência do imposto sobre a renda ocorre, mesmo na hipótese de a operação de compra e venda não ser realizada nos termos do art. 1.227 do Código Civil, Lei nº 10.406, de 2002, importando a efetividade da operação entre as partes, alienante e adquirente, priorizando-se o valor transacionado, o bem ou o direito, que deve ser comprovada mediante documentação hábil e idônea, podendo ser uma promessa de compra e venda, ou uma cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos, inclusive a efetiva transferência de valores entre as partes.

7.9. Dentro desse raciocínio, podemos destacar o conteúdo art. 166 do RIR/2018, que, abaixo, se transcreve:

REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA - RIR/2018

LIVRO II

DA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

TÍTULO I

DOS CONTRIBUINTES

(...)

CAPÍTULO II

DAS EMPRESAS INDIVIDUAIS

(...)

Seção II

Das empresas individuais imobiliárias

Subseção I

Da caracterização

(...)

Aquisição e alienação

Art. 166. Caracterizam-se a aquisição e a alienação pelos atos de compra e venda, de permuta, de transferência do domínio útil de imóveis foreiros, de cessão de direitos, de promessa dessas operações, de adjudicação ou de arrematação em hasta pública, pela procuração em causa própria, ou por outros contratos afins em que haja transmissão de imóveis ou de direitos sobre imóveis (Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 2º, § 1º). (o grifo é nosso)

§ 1º A data de aquisição ou de alienação é aquela em que for celebrado o contrato inicial da operação imobiliária correspondente, ainda que por meio de instrumento particular (Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 2º, caput, inciso II).

§ 2º A data de aquisição ou de alienação constante de instrumento particular, se favorável aos interesses da pessoa física, somente será aceita pela autoridade fiscal se atendida, no mínimo, uma das seguintes condições (Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 2º, § 2º):

I - houver sido o instrumento registrado no Registro Imobiliário ou no Registro de Títulos e Documentos no prazo de trinta dias, contado da data dele constante;

II - houver conformidade com cheque nominativo pago no prazo de trinta dias, contado da data do instrumento;

III - houver conformidade com lançamentos contábeis da pessoa jurídica, atendidos os preceitos para escrituração em vigor; e

IV - houver menção expressa à operação nas declarações de bens da parte interessada, apresentadas tempestivamente à repartição competente, juntamente às declarações de rendimentos.

§ 3º O Ministro de Estado da Fazenda poderá estabelecer critérios adicionais para aceitação da data do instrumento particular a que se refere o § 2º (Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 2º, § 3º).

7.10. A legislação relacionada à tributação do ganho de capital pelo imposto sobre a renda, acima comentada, não exige a transmissão da propriedade, como um direito real, nos termos do Código Civil. Esse entendimento deve ser, igualmente, levado à operação de aquisição de outro imóvel residencial, para fins da isenção prevista no art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005.

7.11. Assim, relativamente ao alienante e ao ganho de capital, não se pode exigir que a operação de alienação de um imóvel residencial e a operação seguinte de aquisição de outro imóvel residencial com o produto da alienação, feita dentro de um prazo de 180 dias, se dê, exclusivamente, por meio de registro de escritura pública em cartório de registro de imóveis, pelo qual se comprovaria o objeto negociado e o valor da transação, tanto na situação primeira de alienante de um imóvel residencial como na situação segunda de adquirente de um imóvel residencial.

7.12. Desta forma, um instrumento particular de compra e venda entre as partes, alienante e adquirente, faz prova para fins de gozo da isenção, se acompanhado, tais como: de prova do valor da operação, da efetiva transferência do valor negociado entre as partes, do pagamento dos impostos de transmissão, e de prova do objeto negociado: alienação de um imóvel residencial e aquisição de outro imóvel residencial localizado no País.

7.13. Esse raciocínio deve ser aplicado também na hipótese de aquisição de um direito de posse, por meio de um instrumento de cessão de direitos, relacionado a imóvel adquirido por usucapião, desde que a posse seja de imóvel residencial, haja vista que o possuidor ao alienar a posse pode se sujeitar ao pagamento do Imposto sobre a Renda sobre o Ganho de Capital (*cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos*).

7.14. Ademais, o conteúdo do art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, não faz nenhuma restrição quanto à forma de aquisição de imóveis residenciais e nem da abrangência da aquisição. Exige apenas que o alienante adquira imóveis residenciais no prazo de 180 (cento e oitenta dias), utilizando o valor recebido na alienação, sendo que o valor da isenção será proporcional conforme utilize apenas parte desse valor, nos termos do § 2º do art. 2º da IN SRF nº 599, de 2005. Não se podendo, assim, se restringir exclusivamente à aquisição da propriedade de imóveis residenciais, mediante registro público, em cartório de registro de imóveis. Exige-se que a operação de alienação e a operação de aquisição estejam acobertadas com documentação hábil e idônea que demonstrem a efetividade das operações, tais como: a demonstração do objeto negociado, o valor da transação, a efetiva transferência de recursos entre o alienante e o adquirente, os pagamentos dos impostos de transmissão etc.

7.15. Para efeito de gozo da isenção do ganho de capital prevista no art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, têm-se, nos termos do art. 2º da IN SRF nº 599, de 2005, e do § 4º do art. 133 do RIR/2018, que as operações de alienação e de aquisição devem atender as seguintes condições básicas:

7.15.1. sejam de alienação de imóveis residenciais e de aquisição de imóveis residenciais, no prazo de 180 (cento e oitenta dias), contado da data da celebração do contrato, não se aplicando à venda ou aquisição de terreno e à aquisição somente de vaga de garagem ou de boxe de estacionamento;

7.15.2. o alienante deve aplicar o produto da venda, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contados da primeira operação de alienação dos imóveis residenciais, na aquisição, em seu nome, de imóveis residenciais localizados no País;

7.15.3. não ter, anteriormente, se beneficiado da isenção em operação de alienação de imóvel residencial, salvo se decorridos mais de cinco anos.

7.16. Por fim, cabe esclarecer que o consulente, quando da operação de alienação do imóvel residencial, devidamente materializada em um contrato de compra e venda, ou em uma escritura pública, registrada em cartório de registro de imóveis, acompanhado de documentos hábeis e idôneos, deverá, preencher o demonstrativo de apuração de ganho de capital e nele assinalar a pretensão de adquirir imóveis residenciais localizados no País no prazo de 180 (cento e oitenta) dias.

8. Quanto aos questionamentos 1, 2 e 9, há de se declarar a ineficácia, conforme a seguir se demonstrará.

8.1. A solução de consulta, atualmente regulamentada pela IN RFB nº 2.058, de 2021, visa esclarecer dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado, esclarecendo ambiguidade ou obscuridade acaso existentes, e configura orientação oficial da RFB.

8.2. Seu âmbito de aplicação é restrito à solução de questões acerca da legislação tributária federal que possuam natureza interpretativa, desse modo, não se presta a confirmar ou infirmar determinada situação jurídico-tributária da consulente, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação do fato concreto e a correta aplicação do entendimento proferido em solução da consulta.

8.3. A consulta eficaz produz efeitos jurídicos de proteção ao contribuinte que a formula, dentre os quais se destacam o impedimento de aplicação de multa e a não instauração de

procedimento de fiscalização relativamente à matéria consultada, enquanto pendente de solução, conforme disposto respectivamente nos arts. 18 e 22 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

8.4. Em contrapartida, a legislação restringe o uso do instituto da consulta, estabelecendo requisitos para sua formulação eficaz e definindo as regras para a produção de seus efeitos, estabelecendo cláusulas de ineficácia em determinadas situações, dentre elas: quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação ou quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei, conforme disposto no art. 27, incisos VII e IX, da IN RFB nº 2.058, de 2021, abaixo transcrito:

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

VII - sobre fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

(...)

IX - sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei;

(...)

8.5 As repostas aos questionamentos 1, 2 e 9 podem ser extraídas diretamente do texto do art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, do art. 2º da IN SRF nº 599, de 2005, ou do § 4º do art. 133 do RIR/2018, do Manual de Perguntas e Respostas do IRPF relativo à Declaração de Ajuste Anual de 2022, ano-calendário 2021, disponível na internet no site da RFB, notadamente na pergunta 555, atual pergunta 557 do Perguntas e Respostas do IRPF 2023, como se demonstrará a seguir:

8.5.1. A resposta ao questionamento número 1 (um) encontra-se no § 9º do art. 2º da IN SRF nº 599, de 2005, com a seguinte redação: *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.*

8.5.2. A resposta ao questionamento número 2 (dois) encontra-se no § 3º do art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, no § 3º do art. 2º da IN SRF nº 599, de 2005, e no inciso III do § 4º do art. 133 do RIR/2018. Esses dispositivos esclarecem que o contribuinte não está sujeito a limitação de quantidade de imóveis a serem adquiridos e nem de localização. Para os efeitos da isenção, o contribuinte deve adquirir imóveis residenciais localizados no Brasil, em seu nome, seja na zona urbana, rural ou de praia, mesmo que localizados em outro município de residência do contribuinte alienante. O importante é que o produto da venda de imóveis residenciais seja aplicado na aquisição de imóveis residenciais, em zona urbana ou rural, no prazo de 180 dias. Ou seja, o somatório dos valores de aquisição tem que ser igual ou superior ao somatório dos valores de alienação dos imóveis residenciais, observando-se o conteúdo dos §§ 1º a 4º do art. 2º da IN SRF nº 599, de 2005.

8.5.3. A resposta ao questionamento número 9 (nove) encontra-se no **caput** do art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, no **caput** do art. 2º da IN SRF nº 599, de 2005, e no inciso III do art. 133 do RIR/2018. Esses dispositivos enfatizam a destinação do produto da venda para a aquisição de imóveis residenciais, e não do ganho. A resposta à pergunta 555 do Manual de Perguntas e Respostas do IRPF 2022 deixa bem claro que é o valor da venda, consignado no Demonstrativo de Apuração de Ganho de Capital. Para o caso, o valor da venda, R\$ 1.000.000,00, deve ser totalmente aplicado na aquisição de imóveis residenciais, em nome do alienante, e localizado no Brasil. Ou seja, o contribuinte terá que adquirir imóveis residenciais em valor igual ou superior a R\$ 1.000.000,00, no prazo de 180 dias, contado da celebração do contrato, para usufruir da isenção total do ganho

de capital decorrente da alienação do imóvel residencial, caso contrário só fará jus à isenção parcial, proporcionalmente ao valor da alienação que for utilizado nas aquisições, nos termos do § 2º do art. 2º da IN SRF nº 599, de 2005.

CONCLUSÃO

9. Quanto aos questionamentos 3, 4, 5, 6, 7, e 8, responde-se à consulente que:

9.1. o gozo da isenção do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho auferido com a venda de imóveis residenciais, depende da implementação, no prazo de 180 dias contados da celebração do primeiro contrato de venda, da condição suspensiva a que se subordina, qual seja, a de emprego do produto total ou parcial da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no país, materializando-se temporalmente esta condição na data da celebração do respectivo contrato de compra e venda;

9.2. a fruição da isenção de que trata o art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, na hipótese de aquisição de imóvel rural com aplicação do produto da venda de um imóvel residencial, depende de o imóvel rural se enquadrar dentro do conceito de imóvel residencial, nos termos do § 9º do art. 2º da IN SRF nº 599, de 2005, ou seja, a aquisição terá de ser de uma unidade construída em zona rural para fins residenciais, segundo as normas disciplinadoras das edificações da localidade em que se situar, mediante comprovação por meio de documentação hábil e idônea;

9.3. a aquisição dos “direitos de posse para fins de usucapião de imóveis residenciais”, mediante instrumento contratual de cessão onerosa de direito de posse de imóvel residencial, não afasta o direito à fruição da isenção;

10. Quanto aos questionamentos 1, 2 e 9, conclui-se pela ineficácia da consulta, nos termos dos incisos VII e IX do art. 27 da IN RFB nº 2.058, de 2021, uma vez que a resposta aos questionamentos se encontra em disposição literal de lei ou em atos normativos publicados na imprensa oficial antes da data da formulação da consulta, não surtindo os efeitos próprios do processo de consulta, nos termos dos arts. 18 a 26 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

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

(Assinado digitalmente)

Mauro Sérgio Guimarães Machado
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit03

(Assinado digitalmente)

Newton Raimundo Barbosa da Silva
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpf

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

(Assinado digitalmente)

Gustavo Salton Rotunno Abreu Lima da Rosa
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. 43 da IN RFB n.º 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Augusto Verly de Oliveira
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação