

RECURSO ESPECIAL Nº 1.469.478 - SC (2014/0176929-5)

RELATOR : **MINISTRO HERMAN BENJAMIN**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : PAULO ROBERTO ANTUNES
ADVOGADO : PEDRO DA SILVA ANTUNES

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator):

Trata-se de Recurso Especial interposto, com fundamento no art. 105, III, "a", da Constituição da República, contra acórdão assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BEM IMÓVEL RESIDENCIAL. IN/SRF Nº 599/2005 E ART. 49 DA LEI Nº 11.196/05.

O Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 111, II, prevê que 'Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre (...) II – outorga de isenção'.

A Lei nº 11.196/05, ao dispor acerca da isenção do IRPF sobre o ganho na alienação de imóvel residencial, apenas exigiu que, no prazo de 180 dias da venda, seja aplicado 'o produto da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no País'. Ou seja, a lei estabeleceu como requisito da isenção do IRPF não propriamente a aquisição de novo imóvel no prazo de 180 dias da venda, mas a aplicação/utilização, neste período, do recurso obtido com a venda de imóvel na compra de novo imóvel. Nada mais.

Considerar que o requisito da isenção prevista na Lei 11.196/05 é a aquisição, em si, de novo imóvel, e não a aplicação (na aquisição de novo imóvel) do recurso obtido com a venda de imóvel, leva a uma interpretação equivocada do dispositivo legal, no sentido de restringir o gozo do benefício fiscal instituído em lei, exatamente como o fez a Receita Federal, através da IN/SRF nº 599/2005.

Com efeito, o art. 39 da lei nº 11.196/05 não autoriza restrições criadas pela IN/SRF nº 599/2005, notadamente aquelas previstas nos parágrafos 6º, 7º e 11 do art. 2º dessa norma infralegal.

A recorrente alega violação do art. 39 da Lei 11.196/2005. Afirma que o conteúdo da norma foi apenas explicitado pela IN/SRF 599/2005, sem inovação ou extrapolação do poder regulamentar.

Foram apresentadas as contrarrazões, nas quais o recorrido afirma que tem o direito de ver reconhecida a isenção relativa ao ganho de capital utilizado para

Superior Tribunal de Justiça

quitação de outro imóvel, principalmente considerando que este último encontrava-se em construção, com previsão de entrega para o mês de agosto/2014.

É o relatório.



RECURSO ESPECIAL Nº 1.469.478 - SC (2014/0176929-5)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): Os autos foram recebidos neste Gabinete em 5.8.2014.

A controvérsia tem por objeto definir se o comando do art. 39 da Lei 11.196/2005 foi violado na regulamentação feita pela Instrução Normativa RFB 599/2005, especificamente o seu art. 2º, § 11.

O Tribunal *a quo* consignou que a lei concede isenção do Imposto de Renda relativamente ao ganho de capital, oriundo de alienação de imóvel, quando o produto da venda for aplicado, no prazo de 180 (cento e oitenta dias), na aquisição de outro imóvel. Concluiu que a Instrução Normativa RFB 599/2005 extrapolou o poder regulamentar ao criar restrição não prevista em lei, qual seja, a de que o benefício fiscal somente tem validade para imóveis adquiridos posteriormente à alienação do primeiro.

No entendimento do órgão colegiado, **a isenção deve ser reconhecida de forma extensiva, abrangendo os imóveis adquiridos tanto posterior como anteriormente à alienação de outro imóvel, razão pela qual é igualmente isento o ganho de capital utilizado para quitação.**

Transcrevo o seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido (fls. 297-299, e-STJ, grifos no original):

A Lei n.º 11.196/05 assim dispõe acerca da isenção do IRPF sobre o valor obtido na alienação de imóvel residencial:

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.

§ 1º No caso de venda de mais de 1 (um) imóvel, o prazo referido neste artigo será contado a partir da data de celebração do contrato relativo à 1ª (primeira) operação.

§ 2º A aplicação parcial do produto da venda

Superior Tribunal de Justiça

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 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 2º (segundo) mês subsequente ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido; e

II - multa, de mora ou de ofício, calculada a partir do 2º (segundo) mês seguinte ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido, se o imposto não for pago até 30 (trinta) dias após o prazo de que trata o caput deste artigo.

§ 5º O contribuinte somente poderá usufruir do benefício de que trata este artigo 1 (uma) vez a cada 5 (cinco) anos. (Grifei)

E a Receita Federal, ao regulamentar o art. 39 da Lei nº 11.196/05, editou a IN/SRF nº 599/2005, nos seguintes termos:

IN/SRF n. 599/2005

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.

§ 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 irretratável 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

Superior Tribunal de Justiça

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

Superior Tribunal de Justiça

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. (Grifei)

Como se pode ver da reprodução acima, a Lei nº 11.196/05, ao dispor acerca da isenção do IRPF sobre o ganho na alienação de imóvel residencial, apenas exigiu que, no prazo de 180 dias da venda, seja **aplicado** 'o produto da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no País'.

Ou seja, a lei estabeleceu como requisito da isenção do IRPF não propriamente a aquisição de novo imóvel no prazo de 180 dias da venda, mas a **aplicação/utilização**, neste período, do recurso obtido com a venda de imóvel na compra de novo imóvel. Nada mais.

Logo, o verbo nuclear da hipótese de incidência prevista na norma isentiva não foi adquirir, mas sim aplicar na aquisição.

Se o legislador quisesse normatizar como requisito da isenção a aquisição em si do novo imóvel, teria disposto que 'o alienante, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato', deveria adquirir novo imóvel.

Mas não foi isso que o texto normativo previu. O *caput* do art. 39, expressamente, estabeleceu 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'.

E a diferença entre 'adquirir' e 'aplicar na aquisição', apesar de sutil, é de máxima relevância para a correta interpretação (literal) da norma isentiva veiculada no art. 39 da Lei nº 11.196/05.

Com efeito, considerar que o requisito da isenção prevista na Lei nº 11.196/05 é a aquisição, em si, de novo imóvel, e não a aplicação (na aquisição de novo imóvel) do recurso obtido com a venda de imóvel, leva a uma interpretação equivocada do dispositivo legal, no sentido de restringir o gozo do benefício fiscal instituído em lei, exatamente como o fez a Receita Federal, através da IN/SRF nº 599/2005.

O próprio Código Tributário Nacional - CTN, em seu art. 111, II, prevê que '*Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre (...) II - outorga de isenção*'.

E no caso dos autos a interpretação literal do art. 39 da Lei nº 11.196/05 não autoriza as restrições criadas pela IN/SRF nº 599/2005, notadamente aquelas previstas nos parágrafos 6º, 7º e 11 do seu art. 2º.

Aliás, as restrições criadas pela IN/SRF nº 599/2005, exigindo que a aquisição do novo imóvel se realize no prazo de 180 dias contado da venda do imóvel de propriedade do contribuinte, acaba quase por inviabilizar o

Superior Tribunal de Justiça

próprio benefício da isenção criado pela Lei nº 11.196/05 (art. 39).

Isso porque é difícilimo que se efetivem, sucessivamente, 2 (duas) transações imobiliárias num curto espaço de tempo de apenas 180 dias, pois a perfectibilização da venda/compra de um imóvel contempla as fases negocial, financeira, burocrática cartorial, com o pagamento do imposto de transmissão (ITBI) e a lavratura da respectiva escritura pública de compra e venda, além de, por derradeiro, o imprescindível registro no cartório de imóveis respectivo (art. 1.245 do Código Civil de 2002).

Conforme já referido, o que a Lei nº 11.196/05 (art. 39) exigiu como requisito para a isenção do IRPF foi que o recurso obtido com a venda do imóvel residencial seja, no prazo de 180 dias, **aplicado** (utilizado) na aquisição de outro imóvel residencial.

E essa aquisição de novo imóvel não foi definida pela lei instituidora da isenção, podendo, inclusive, ser precedente à alienação do imóvel. Não importa que a aquisição do imóvel, em relação ao qual se pretende aplicar o recurso obtido com a venda de outro imóvel, seja anterior à alienação, pois a Lei nº 11.196/05 (art. 39) não fez esta restrição.

Em outras palavras: A norma de isenção da Lei nº 11.196/05 não exige que o produto da venda de imóvel só seja aplicado/utilizado na aquisição de imóvel posteriormente à venda. Esta interpretação restritiva é da Receita Federal (IN SRF nº 599/2005), não do legislador.

A Lei nº 11.196/05 garante que é isento do IRPF o valor obtido na venda de imóvel residencial, desde que, no prazo de 180 dias da alienação, este valor seja **aplicado/utilizado** na aquisição de outro imóvel residencial, e essa aplicação, a toda evidência, contempla (porque a lei não faz qualquer restrição) o pagamento, parcial ou total, do preço de imóvel já adquirido pelo contribuinte.

Essa, no meu entendimento, é a interpretação literal do disposto no art. 39 da Lei nº 11.196/05.

Com a devida vênia, entendo que a decisão merece reforma.

A isenção do Imposto de Renda sobre o ganho de capital nas operações de alienação de imóvel se encontra regulada na Lei 11.196/2005, oriunda da Medida Provisória 252/2005, denominada à época como "MP do Bem".

Não há dúvida de que o ganho de capital, em tal tipo de negócio jurídico, se enquadra perfeitamente na hipótese de incidência tributária (art. 43 do CTN), razão pela qual a concessão de benefício fiscal (isenção) deve ser interpretada sem olvidar esta premissa.

Isso porque, em regra, todos os que possuem capacidade econômica têm o dever fundamental de pagar tributos, fornecendo ao Estado os recursos para que este

Superior Tribunal de Justiça

possa, de modo mais eficaz e célere, atingir seus objetivos, dentre os quais convém ressaltar a sua ainda atual necessidade, a construção de uma sociedade justa, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades (art. 3º, I e III, da CF/1988).

Assim, como a regra é a incidência de Imposto de Renda em relação ao ganho de capital, a concessão de isenção deve ser, não apenas por força do art. 111, II, do CTN, como por imperativo lógico-jurídico, interpretada de forma literal, restrita.

Não bastasse isso, cumpre observar, no que concerne ao objeto litigioso, a Exposição de Motivos que acompanhou o projeto de conversão da Medida Provisória 252/2005 na Lei 11.196/2005 ("MP" ou "Lei" do Bem):

24. O art. 35 dá nova redação ao caput do art. 22 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, com o intuito de elevar o valor da isenção do imposto de renda, incidente sobre o ganho de capital auferido por pessoas físicas na alienação de bens de pequeno valor, para operações até R\$ 35.000,00 (trinta e cinco mil reais), estabelecendo, porém, o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) para o caso de alienação de ações negociadas no mercado de balcão, mantendo a coerência com a isenção de mesmo valor permitida na alienação de ações negociadas em bolsas de valores.

25. O art. 36 permitirá à pessoa física a desoneração do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido na alienação de um ou mais imóveis, desde que o alienante utilize os recursos da(s) alienação(ões) na aquisição de imóveis residenciais no prazo de cento e oitenta dias, contados da celebração do contrato ou do primeiro contrato de venda. Este benefício somente poderá ser utilizada uma vez a cada cinco anos.

26. O art. 37 permite à pessoa física a redução do ganho de capital, apurado na alienação de bens imóveis integrantes de seu patrimônio, mediante a aplicação de um Fator de Redução, cuja fórmula é $FR = 1 / 1,0035^m$ (onde "m" corresponde ao número de meses decorridos entre a data de aquisição do imóvel e a de sua alienação), contado a partir do ano de 1996.

27. As propostas de que tratam os itens 24 a 26 têm o objetivo de reduzir os custos tributários, de modo a dinamizar o mercado imobiliário, e estimular o financiamento de imóveis e a construção de novas unidades.

Nota-se que a norma foi editada com a finalidade extrafiscal de "dinamizar" o mercado imobiliário, "estimular" o financiamento de imóveis e a "construção" de "novas" unidades.

Superior Tribunal de Justiça

Os termos destacados, todos, possuem em comum o fato de estarem relacionados a medidas que sirvam de **fonte**, isto é, que aqueçam o mercado imobiliário. Não se referem, portanto, a operações já existentes (já resguardadas pelo regime jurídico aplicável às obrigações e contratos inadimplidos), mas àquelas cuja realização visam propiciar.

Não há, por esse motivo, como ampliar a interpretação do termo "aplicar na aquisição de imóvel" para o sentido perseguido nos autos (equiparar o **ato de adquirir** ao **ato de quitar obrigação preexistente**).

Com essas considerações, **dou provimento ao Recurso Especial para denegar a Segurança. Não há condenação ao pagamento de honorários advocatícios (art. 25 da Lei 12.016/2009).**

É como **voto**.

