

# DA ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N° 599/2005

DÉCIO SELJI FUJITA<sup>1</sup>

## RESUMO

A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 599, de 28 de dezembro de 2005, que regulamentou dispositivos da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que trata do Imposto de Renda incidente sobre ganhos de capital das pessoas físicas extrapolou a autorização legislativa na medida em que impôs restrições não previstas na lei. Isso porque regulamentou de forma equivocada a lei ao dispor que não terá isenção o contribuinte que vender 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. Importante frisar que a lei isentiva não fez menção a esta restrição temporal de isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital somente se o outro imóvel residencial for adquirido após venda do imóvel residencial. Na realidade a lei em comento previu a isenção do imposto de renda para aqueles que aplicassem o produto da venda de imóvel residencial na aquisição de outro imóvel residencial ou para quitação, total ou parcialmente, de imóvel residencial que já possuíam, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias. Nessa esteira de raciocínio vêm acertadamente entendendo os Tribunais Regionais Federais da 2ª e da 4ª Região, já que as normas que dispõe sobre isenções devem ser interpretadas literalmente conforme os ditames do inciso II do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Palavras-chave: ilegalidade, instrução normativa nº 599/2005, norma infralegal que extrapola o poder regulamentador, entendimento do TRF da 2ª e da 4ª Região.

---

<sup>1</sup> Procurador do Município de Diadema, Advogado militante nas áreas de Direito Civil, Penal e Tributário, Articulista, Parecerista, Pós-graduado com especialização em Direito Público pela Escola Paulista de Direito, Pós-graduado com especialização em Direito Tributário pelo Centro Universitário de Bauru.

## SUMÁRIO

<b>1 – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>03</b>
<b>2 – IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA.....</b>	<b>07</b>
<b>3 – ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 599/2005.....</b>	<b>09</b>
<b>4 – CONCLUSÃO.....</b>	<b>14</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>15</b>

## 1 - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Nosso país adotou como forma de Estado a forma federativa que implica em dizer que existem diversas esferas políticas atuando coordenadamente em um mesmo território, consoante dispõe o artigo 18 da Constituição da República.

Dessa forma, vê-se que o Estado federativo brasileiro é composto pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, dotados de competência legislativa plena, os quais são pessoas políticas com capacidade de editar atos normativos primários obedecidos às matérias a elas atribuídas pela Constituição Federal.

Dispõe a artigo 145, da Constituição Federal que “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

Como bem lembrado por José Afonso da Silva<sup>2</sup> “A competência tributária é discriminada pela Constituição entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Compreende a competência legislativa plena, e é indelegável...”

De uma forma singela, tem-se que a competência tributária nada mais é do que a atribuição ou poder extraído diretamente da Constituição, para as pessoas políticas editar leis de forma abstrata instituindo tributos, podendo-se aqui se valer da cátedra de Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup> que afirma

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.

---

<sup>2</sup> SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo, editora Malheiros, 22ª edição, 2003, pág. 699.

<sup>3</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário, São Paulo, editora Saraiva, 9ª edição, 1997, pág. 140.

Sacha Calmon<sup>4</sup> leciona que

Em primeiro lugar, verifica-se que várias são as pessoas políticas exercentes do poder de tributar e, pois, titulares de competências impositivas: a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os municípios. Entre eles será repartido o poder de tributar. Todos recebem diretamente da Constituição, expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência e, exercendo-as, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem (discriminação de rendas tributárias).

Importante anotar que inexistente qualquer outra pessoa jurídica com competência tributária em nosso ordenamento jurídico além das supramencionadas.

Pode ocorrer de uma pessoa jurídica de direito público, como por exemplo, uma autarquia, receber do ente competente por meio de lei (leia-se pessoa política – união, estado, distrito federal ou município) atribuições para arrecadar e fiscalizar determinado tributo. Neste caso, fala-se em capacidade tributária ativa e não em competência tributária que é indelegável.

A capacidade tributária ativa confere a pessoa jurídica de direito público, a possibilidade de integrar a relação jurídico-tributária no polo ativo somente arrecadando e fiscalizando, assim como a possibilidade de arrecadar e também permanecer com o tributo arrecadado, denominando-se neste caso a parafiscalidade, como ocorre com os serviços sociais autônomos (SESI, SESC, SENAC entre outros).

Na seara tributária a repartição de competências é atribuída exclusivamente à Constituição Federal, salientando que nenhum outro instrumento normativo pode no nosso país estabelecer, limitar ou extinguir competências tributárias, ressalvadas as emendas constitucionais.

Quanto esta última espécie legislativa é importante frisar que em se tratando de competência tributária conferida exclusivamente aos entes políticos que compõe a

---

<sup>4</sup> Revista do Advogado, Temas atuais de Direito Tributário, nº 118, dezembro de 2012, pág. 166.

forma federativa de Estado, nem a emenda constitucional poderá abolir, pois constitui cláusula pétrea (artigo 60, § 4º, I, da Constituição Federal).

Oportuno mencionar que mesmo com essa rigidez constitucional é possível haver alterações na distribuição de competências, como bem observado por Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo<sup>5</sup>:

Prova de que alterações, e até supressões, são cabíveis foi dada pela Emenda Constitucional nº 3/93. Esta Emenda determinou a extinção da competência para instituição de dois impostos que haviam sido originariamente previstos na Carta de 1988: o Imposto Adicional ao Imposto sobre a Renda (AIR), dos estados e DF, e o Imposto sobre Venda a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos (IVVC), dos municípios e DF. Esta supressão de competências, todavia, não foi entendida como tendo colocado em risco a integridade da Federação, uma vez que a perda da arrecadação decorrente desses impostos não chegou a prejudicar de forma importante a autonomia financeira dos entes federados atingidos.

Ainda, importante esclarecer que a Constituição Federal não cria tributos, apenas atribui competência para que os entes políticos os institua por meio de lei.

A título de ilustração o artigo 156, I, da Constituição da República, concede aos municípios a competência para instituição de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, não significando que qualquer município possa imediatamente exigir do contribuinte o tributo.

Será necessário que o poder legislativo local edite lei que descreva todos os elementos jurídicos essenciais, vale dizer, o fato gerador da obrigação tributária principal (hipótese de incidência), a base de cálculo, as alíquotas, o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Oportuno esclarecer que do estudo da competência tributária é possível extrair alguns princípios como o da facultatividade, o da in caducabilidade, o da irrenunciabilidade e o da indelegabilidade.

---

<sup>5</sup> ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente; Direito tributário na constituição e no STF. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 13ª edição, 2007, pág. 03.

## Segundo Ricardo Cunha Chimenti<sup>6</sup>

Princípio da facultatividade. O titular da competência tributária pode até mesmo optar por não exercitá-la (muitos Municípios não instituíram o ISS por entenderem que o custo da sua administração seria maior do que o valor arrecadado)...

Princípio da inciducabilidade. A circunstância de um ente político não instituir desde logo o seu tributo não o impede de legislar sobre a matéria e instituí-lo a qualquer tempo.

Princípio da irrenunciabilidade. Um ente político não pode editar uma lei renunciando à competência que lhe foi deferida pela Constituição Federal para instituir um tributo, embora possa conceder isenções.

Princípio da indelegabilidade. Um ente político não pode atribuir seus poderes de legislar sobre tributos a outro ente político. O não exercício da competência tributária por determinada pessoa política não autoriza que outro ente político passe a exercitá-la.

Importante lembrar, por fim, que a competência para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é atribuída à União, nos moldes preconizados pelo artigo 153, inciso III, da Constituição da República.

---

<sup>6</sup> CHIMENTI, Ricardo Cunha. Sinopses jurídicas, Direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 13ª edição, 2010, pág. 17/18.

## 2 – IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza está disciplinada nos artigos 153, III, da Constituição Federal, artigos 43 a 45 do Código Tributário Nacional e demais legislações extravagantes como é o caso do artigo 39, da Lei nº 11.196/2005, que instituiu a isenção sobre o ganho de capital.

O imposto de renda de competência da União deve ser utilizado como instrumento de distribuição de renda, tendo nítida função fiscal (arrecadação) e de forma secundária a função extrafiscal (regulatória).

Tem como princípios a progressividade (paga mais IR quem tem maior capacidade econômica), a generalidade (tudo aquilo que possa ser caracterizado como renda ou provento pode ser fato gerador do IR) e a universalidade (podem ser sujeitos ao IR qualquer pessoa independentemente da sua profissão, idade, escolaridade etc).

Como bem lembrado por Ricardo Cunha Chimenti<sup>7</sup>

O fato gerador do imposto de renda, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda (assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos – renda é atributo quase sempre periódico da fonte permanente da qual promanam, como elemento novo criado e que com ela não se confunde) e de proventos de qualquer natureza (assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda).

A base de cálculo do imposto de renda está disciplinada no artigo 44 do Código Tributário que assim dispõe “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado, ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

Valendo mais uma vez dos ensinamentos de Ricardo Cunha Chimenti<sup>8</sup>, observa-se que se costuma adotar três critérios como base de cálculo

---

<sup>7</sup> CHIMENTI, Ricardo Cunha. Sinopses jurídicas, Direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 13ª edição, 2010, pág. 195

<sup>8</sup> CHIMENTI, Ricardo Cunha. Sinopses jurídicas, Direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 13ª edição, 2010, pág. 196

- 1) O da origem da renda ou provento: leva em consideração a maior ou menor influência do trabalho na produção do rendimento, tributando mais brandamente os oriundos do puro trabalho (rendas “ganhas”, como, p. ex., o salário), mais fortemente os oriundos do capital (rendas “não ganhas”, como, p. ex., o juros) e em grau médio os oriundos da combinação do capital com o trabalho (rendas “mistas”, como, p. ex., o dividendo).
- 2) O do montante absoluto da renda ou provento: as alíquotas incidem sobre o total dos rendimentos, independentemente de sua origem, razão pela qual também é chamado de global ou unitário. É o sistema adotado no Brasil, pelo qual o imposto, em geral, incide sobre o crédito líquido do contribuinte, ou seja, a diferença entre a renda ou provento bruto auferido e os encargos admitidos em lei, tais como gastos com dependentes (para as pessoas físicas), até certo limite, e despesas operacionais para as pessoas jurídicas.  
(...)
- 3) Base de cálculo pelo montante relativo da renda ou provento: gradua as alíquotas em razão inversa do capital que o produziu. Assim, se uma pessoa obtém um rendimento de 30 para um apita de 100, e outra pessoa obtém um rendimento de 30 para um capital de 80, no mesmo período, esta última sofrerá tributação mais elevada que a primeira.

Por fim, importante frisar que as alíquotas de imposto de renda só podem ser alteradas por lei, diferentemente do imposto de importação e exportação, os quais poder ser modificados por decreto, já que possuem caráter nitidamente extrafiscal ou regulatório da economia.



### 3 – ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 599/2005

As leis são normas gerais e abstratas que regulam comportamentos e em várias situações ainda necessitam de regulamentação para melhor aplicação da norma jurídica.

Importante esclarecer que as normas regulamentadoras não podem extrapolar o comando legislativo, sob pena de patente ilegalidade.

Nesse sentido, a Instrução Normativa nº 599/2005 que regulamentou dispositivos da Lei nº 11.196/2005 no que pertine ao capítulo que trata do imposto de renda da pessoa física, extrapolou a autorização legislativa.

Isso porque, conforme será a seguir explanado, a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal restringiu hipótese de isenção prevista na Lei 11.196/2005, em evidente prejuízo aos contribuintes.

Dispõe o artigo 39, da Lei nº 11.196/2005, que trata da isenção de imposto de renda da pessoa física 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 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)**

A Secretaria da Receita Federal regulamentou o artigo 39 do dispositivo legal em comento por meio da Instrução Normativa nº 599/2005 assim dispendo:

**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 irreatável 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. (grifei)*

Nota-se que o artigo 39, da Lei nº 11.196/2005, ao dispor sobre a isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital na alienação de imóvel residencial apenas exigiu que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, seja aplicado o produto obtido da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no País.

Oportuno ressaltar que a legislação, para isentar o contribuinte do imposto de renda sobre o ganho de capital, apenas exigiu a aplicação do produto da venda no prazo supracitado e não propriamente a aquisição de novo imóvel.

Desse modo, vê-se que o verbo principal de hipótese de incidência disposta na lei que beneficia o contribuinte **não foi adquirir**, mas sim **aplicar** na aquisição, salientando que se o legislador pretendesse normatizar como requisito da isenção a aquisição de novo imóvel, assim o teria disposto expressamente.

Ressalte-se que as normas isentivas devem ser interpretadas de forma literal, consoante dispõe o inciso II do artigo 111 do Código Tributário Nacional, não cabendo ao normatizador infralegal dispor de forma diversa, vale dizer, ampliar a restrição não prevista em lei.

Aliás, importante frisar que as restrições criadas pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 599/2005, dispondo que a aquisição do novo imóvel se realize no prazo de cento e oitenta dias contado da venda do imóvel, acaba por esvaziar

o benefício isentivo criado pela Lei nº 11.196/2005, pois é cediço que é extremamente difícil a realização de duas transações imobiliárias em curto espaço de tempo, já que a venda e compra de imóvel passa pelas fases negocial, financeira, escriturária e registrária, que na maioria das ocasiões ultrapassam o prazo de 180 (cento e oitenta) dias.

Vale lembrar que a aquisição de novo imóvel não foi nem de longe definida pela Lei 11.196/2005, assim como o requisito da precedência da alienação do imóvel, pouco importando, desse modo, se a aquisição ocorreu antes ou depois da alienação, ressaltando-se que a intenção da lei foi o de aplicar o produto obtido na venda na aquisição de imóvel residencial, seja para quita-lo total ou parcialmente, seja adquirido antes ou depois da alienação.

Resumindo, o artigo 39, da Lei nº 11.196/2005, não exige que o produto da venda de imóvel seja somente aplicado na aquisição de imóvel posteriormente à venda, diferentemente da IN SRF nº 599/2005 que ao arripio da lei expediu normatização impondo o requisito temporal da aquisição posteriormente à venda.

Importante mencionar que essa leitura da lei permitindo a aplicação do produto da venda de imóvel residencial em novo imóvel residencial, seja para quita-lo total ou parcialmente, pouco importando seja ele adquirido antes ou após a venda, vem sendo adotado pelo E. Tribunal Regional Federal da 2ª Região e da 4ª Região:

***APELAÇÃO. REEXAME NECESSÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO. GANHO IMOBILIÁRIO. APLICAÇÃO DO PRODUTO DA VENDA DE IMÓVEL NA AQUISIÇÃO DE OUTRO. ART. 39 DA LEI N. 11.196/2005. INTERPRETAÇÃO LITERAL DA NORMA DE ISENÇÃO. ILEGALIDADE DO ART. 2º, §11, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 599/2005.***

*1. A norma de isenção disciplinada pelo art. 39 da Lei nº 11.196/2005 não exige que o produto da venda de imóvel seja aplicado na aquisição de imóvel adquirido posteriormente à venda. A interpretação da legislação que trata de hipótese de exclusão do crédito tributário deve ser pelo método literal, conforme determina o art. 111 do Código Tributário Nacional. Por isso, o §11 do art. 2º da IN-SRF 599/2009, ao definir novas condições para o exercício do benefício de isenção, projetou, indevidamente, interpretação restritiva, e não literal, da lei de regência, revelando, destarte, vício de ilegalidade.*

*2. Apelação e reexame necessário desprovidos.*

(TRF-2, Apelação/Reexame necessário, processo nº 200851010182600/RJ, Quarta Turma Especializada, Relator Juiz Federal Convocado Theophilo Miguel, j. 04/04/2013)<sup>9</sup>

**TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BEM IMÓVEL RESIDENCIAL. IN/SRF Nº 599/2005 E ART. 39 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 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.*

*Com efeito, o 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 art. 2º dessa norma infralegal.*

(TRF4, APELREEX 5013981-39.2013.404.7200, Segunda Turma, Relatora p/ Acórdão Luciane Amaral Corrêa Münch, juntado aos autos em 13/02/2014)<sup>10</sup>

Portanto, nos parece mais adequada a posição jurisprudencial citada, a qual deverá prevalecer e, s.m.j., deverá também ser adotada pelos outros Tribunais Regionais Federais.

<sup>9</sup> <http://www.trf2.gov.br/cgi-bin/pdbi?PRO=200851010182600&TOPERA=1>, consultado em 01/05/2015

<sup>10</sup> <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/citacao.php?doc=TRF405305497>, consultado em 01/05/2015

#### 4 – CONCLUSÃO

Na ânsia arrecadatória a Secretaria da Receita Federal acaba por editar norma infralegal (IN SRF nº 599/2005) em desconformidade com a norma legal (Lei nº 11.196/2005) na medida em que restringiu a aplicação da norma isentiva.

Importante anotar que tal instrução normativa afronta o princípio da legalidade, pois impõe norma restritiva sem base legal, impedindo o contribuinte de gozar de isenção de imposto de renda sobre ganho de capital.

Na realidade o ente fazendário criou ilegalmente norma geral e abstrata que restringe direito individual do contribuinte de obter a isenção de imposto de renda, isto é, exerceu função legislativa primária sem atribuição para tanto, pois tal função é afeta única e exclusivamente ao poder legislativo.

Isso porque, impôs restrição temporal não prevista na lei, ou seja, permitiu a isenção do imposto de renda sobre o lucro imobiliário somente nas hipóteses de aquisição de novo imóvel após a venda de imóvel residencial, impedindo a aplicação do produto da venda aos imóveis adquiridos antes de alienação.

Oportuno ressaltar que demonstrada a ilegalidade da IN SRF nº 599/2005, é possível ao contribuinte se valer da isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital com base no artigo 39, da Lei nº 11.196/2005, mesmo nas hipóteses de quitação total ou parcial de imóvel residencial adquirido antes da venda do imóvel, como por exemplo, aplicar o produto da venda na quitação ou amortização de débito de imóvel residencial adquirido antes mesmo da alienação.

Cumpre frisar que tal entendimento está em total conformidade com a jurisprudência pátria, inclusive já reconhecida a isenção aos contribuintes que manejaram ações judiciais nesse sentido, como é o caso das decisões prolatadas pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 2ª Região e da 4ª Região adrede mencionadas.

Portanto, nos parece razoável a disseminação desse entendimento, porquanto mais adequado a intenção da Lei nº 11.196/2005.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente; **Direito tributário na constituição e no STF**. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 13ª edição, 2007.

CAPEZ, Fernando; CHIMENTI, Ricardo Cunha; ROSA, Márcio Fernando Elias; e SANTOS, Marisa Ferreira. **Curso de direito constitucional**. São Paulo, Editora Saraiva, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros editores, 25ª edição, 2009.

\_\_\_\_\_. **Código tributário nacional, código de processo civil, constituição federal, legislação tributária e processual tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 9ª edição, 1997.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Sinopses jurídicas, Direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 13ª edição, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 9ª edição, 1997.

\_\_\_\_\_. **Comentários à constituição federal, sistema tributário nacional**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1990.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, Coordenador. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 11ª edição, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros editores, 22ª edição, 2003.