



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	364 - SRRF/8ª RF/Disit
Data	09 de outubro de 2008
Interessado	*****
CNPJ/CPF	*****

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Alienação de Participação Societária.

GANHO DE CAPITAL

Na alienação a prazo, o ganho de capital deve ser apurado como se a venda fosse à vista e o imposto deve ser pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida.

A redução do preço de alienação, face as eventuais perdas ocorridas, não implica em recálculo do ganho de capital para fins de apuração de nova relação percentual entre o ganho e o valor da alienação.

VARIAÇÃO CAMBIAL

Os valores recebidos a título de variação cambial, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento. Quando a alienação for para pessoa jurídica domiciliada no exterior, o imposto deverá ser pago mediante o Recolhimento Mensal Obrigatório (carnê-leão), e na Declaração de Ajuste Anual.

Dispositivos Legais: Arts. 19 e 21 da Lei nº 7.713, de 22.12.1988; arts. 106, 108, 109, 123, I e § 6º, e 140 do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 (republicado em 17.06.1999); e arts. 19, § 3º, e 31 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11.10.2001.

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 consulta protocolizada em 31.07.2008, o interessado (por intermédio de seu procurador) solicita orientação sobre a interpretação da legislação tributária relativa ao Imposto de Renda incidente sobre o ganho de capital auferido por pessoa física na alienação de participações societárias, expondo que:

- a) em 13 de maio de 2008, firmou contrato, juntamente com os outros 2 (dois) sócios da empresa *****, no qual se comprometiam a vender as quotas representativas de suas participações no capital dessa sociedade à empresa *****, com sede na cidade de *****, conforme demonstrado às fls. 15/45; e
- b) em 23 de junho de 2008, firmaram o “Primeiro Aditivo ao Contrato de Compra e Venda de Quotas”, anexado às fls 47/52, e o “Contrato de Depósito”, anexado às fls. 54/72, este último com a participação do *****, modificando termos e condições de pagamento originalmente estipuladas.

2.
que:

Afirma que, analisando os 3 (três) instrumentos em conjunto, constata-se

- a) os vendedores passaram a fazer jus a apenas 80% (oitenta por cento) dos preços de venda originalmente estabelecidos, que lhes foram pagos nessa data (23.06.2008) na proporção do número de quotas alienadas por cada um, que no seu caso representou um valor de R\$ 1.814.204,46 (um milhão oitocentos e quatorze mil, duzentos e quatro reais e quarenta e seis centavos);
- b) o valor equivalente aos restantes 20% (vinte por cento) daqueles preços ficaram bloqueados em conta depósito (“Escrow Account”) aberta no *****, em nome dos vendedores, mas à disposição da compradora, que o utilizará para se ressarcir ou ressarcir a ***** de toda e qualquer perda direta ou indiretamente sofrida nas situações previstas na Seção VIII do “Contrato de Compra e Venda de Quotas”; e
- c) o direito dos vendedores a essa parcela adicional do preço está subordinado à condição suspensiva de se, ao final de 60 (sessenta) meses contados de 23 de junho de 2008, ainda remanescer saldo na referida conta de depósito, quando, se isso ocorrer, eles adquirirão a disponibilidade desse saldo.

3. Diante do exposto, informa que: (i) considerou como ganho de capital tributável a diferença positiva entre o valor recebido na forma da letra “a” do item 2 (R\$ 1.814.204,46) e o custo de aquisição daquelas participações societárias, aplicando sobre ele a alíquota de 15%, e que recolherá o imposto de renda apurado até o final deste mês (julho de 2008); e (ii) caso, ao final do contrato de depósito, remanesça saldo a seu favor, considerará a parte desse saldo que lhe couber como ganho de capital, aplicando sobre ela a mesma alíquota de 15%, recolhendo o resultado assim encontrado como imposto de renda, até o último dia útil do mês subsequente ao termino daquele contrato, conforme definido na cláusula 4.

4. Aduz que, essa é a conclusão a que se chega a partir da própria definição de fato gerador do imposto prevista no art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN, pois como se infere do art. 125 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002), antes do término do contrato de depósito, não terá adquirido disponibilidade econômica nem jurídica da parcela adicional do preço depositada, cabendo, por conseguinte, a aplicação do art. 117, I, combinado com o art. 116, II, ambos do CTN.

5. Transcreve os referidos dispositivos, afirmando que no mesmo sentido laboram os arts. 2º e 3º, § 2º, da Lei nº 7.713, de 1988, e o art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995, concluindo, após transcrevê-los, que a parcela do preço depositada na conta de depósito deverá ser tributada em destacado do ganho de capital apurado em 23 de junho de 2008, ou seja, quando ocorrer a sua liberação pela instituição financeira depositária e no valor que ao final for liberado, momento em que essa importância ficará disponível, materializando-se a hipótese de incidência do imposto de renda.

6. Por fim, requer que seja proferida decisão no sentido de ratificar o entendimento manifestado no item 3 deste relatório. Na eventualidade, que acredita ser remota, de o Fisco entender que os saques efetuados na conta de depósito, nas situações descritas na cláusula 3 do “Contrato de Depósito” são modalidades de emprego dos recursos bloqueados, significando disponibilidade daqueles valores, requer seja declarado correto o entendimento manifestado no item 3, no sentido de que, cada movimentação feita a débito da conta de depósito seja considerada ganho de capital autônomo, sujeito à tributação na proporção correspondente ao direito de cada devedor sobre o saldo da conta de depósito em questão.

Fundamentos

7. Inicialmente, faz-se necessário analisar o Contrato de Compra e Venda de Quotas celebrado em 13 de maio de 2008, anexado às fls. 15/45. Da leitura deste instrumento, constata-se que: (i) na cláusula II (item 2.2), o preço de compra será o valor equivalente em reais de US\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de dólares), que será ajustado para 50% da variação equivalente em reais em 23 de janeiro de 2008 e o equivalente em reais no segundo dia útil antes da data de fechamento, fixada para 23 de junho de 2008; e (ii) nos termos da cláusula VIII (item 8.1), o valor a ser indenizado pelos vendedores será limitado ao valor em agregado equivalente a 20% do preço de compra; que segundo o item 8.11, a obrigação das partes em indenizar as outras partes será válida por 60 (sessenta) meses, a contar do fechamento (23.06.2008).

8. Diante disso, verifica-se que se trata de uma alienação ocorrida em 13 de maio de 2008 com pagamento do preço em 2 (duas) parcelas, sendo o primeiro ocorrido em 23 de junho de 2008 (data de fechamento da operação) e o segundo a ser realizado até 60 (sessenta) meses, contados da data de fechamento.

9. Sendo assim, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (republishedo em 17 de junho de 1999), ao tratar dos “Ganhos de Capital na Alienação de Bens ou Direitos”, com base no disposto no art. 21 da Lei nº 7.713, de 1988, dispôs:

“Art. 140. Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver (Lei nº 7.713, de 1988, art. 21).

§ 1º Para efeito do disposto no *caput*, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida.

(...).”

10. A Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, por sua vez, ao disciplinar o referido dispositivo, assim esclareceu:

“Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Parágrafo único. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se:

I - o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

II - a alíquota de quinze por cento sobre o valor apurado na forma do inciso I.”

11. Com base nos esclarecimentos contidos neste ato normativo, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, na resposta dada à pergunta nº 583 da publicação “Perguntas e Respostas – IRPF/2008”, assim se manifestou:

“583 - Como apurar o ganho de capital quando o valor da alienação é recebido parceladamente?”

O ganho de capital é apurado como alienação à vista e o imposto deve ser pago de acordo com o recebimento das parcelas, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento. O ganho de capital diferido é calculado aplicando-se o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e o valor total da alienação sobre o valor de cada parcela recebida.

Se o parcelamento incluir cláusula de reajuste, qualquer que seja a designação dada à mesma (juros, correção monetária, reajuste de parcelas etc.), a parte correspondente ao reajuste deve ter tratamento tributário de juros.”

12. Quanto ao ajuste de preço devido à conversão de dólares para Reais, prevista na cláusula 2.2 do contrato, apesar de não ser objeto de consulta cabe informar que o Decreto nº 3.000, de 1999, ao tratar do “Valor de Alienação”, assim dispôs:

“Art. 123. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 19 e parágrafo único):

I - o preço efetivo da operação, nos termos do § 4º do art. 117;

II - o valor de mercado nas operações não expressas em dinheiro;

III - no caso de alienações efetuadas a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em países com tributação favorecida (art. 245), o valor de alienação será apurado em conformidade com o art. 240 (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 19 e 24).

(...)

§ 6º Os juros recebidos não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados na forma dos arts. 106 e 620, conforme o caso.”

13. A Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, ao disciplinar o dispositivo legal citado e transcrito, no art. 19, § 3º, esclarece que **“os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja sua designação, a exemplo de juros e reajuste de parcelas, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o Recolhimento Mensal Obrigatório (carnê-leão), quando a alienação for para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual”**.

14. Diante da determinação contida no § 6º do art. 123 do Decreto nº 3.000, de 1999, e dos esclarecimentos contidos no § 3º do art. 19 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, constata-se que qualquer importância paga a título de reajuste das parcelas, inclusive a variação cambial, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributada por meio do Recolhimento Mensal Obrigatório (se recebida de pessoa física residente no Brasil ou pessoas físicas e jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior) ou na Fonte (se recebida de pessoa jurídica domiciliada no Brasil), e na Declaração de Ajuste Anual.

15. Em relação à forma de tributação, o Decreto nº 3.000, de 1999, ao tratar do “Recolhimento Mensal Obrigatório”, assim dispôs:

“Art. 106. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 8º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV):

(...)

Art. 108. Os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior serão convertidos em Reais mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, informado para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento (Lei nº 9.250, de 1995, art. 6º).

Art. 109. **Os rendimentos sujeitos a incidência mensal devem integrar a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o imposto pago será compensado com o apurado nessa declaração** (Lei nº 9.250, de 1995, arts. 8º, inciso I, e 12, inciso V).” (grifou-se)

16. No tocante à aplicação do disposto no art. 117, I c/c o art. 116, II, ambos do Código Tributário Nacional, invocada pelo consulente, cabe destacar que a Secretaria da Receita Federal do Brasil ao se manifestar sobre o contrato com cláusula que prevê a sua rescisão, na resposta dada à pergunta nº 530 da publicação “Perguntas e Respostas – IRPF/2008”, assim se manifestou:

“530 - Como proceder na hipótese de haver cláusula de promessa de compra e venda prevendo a rescisão do contrato por falta de pagamento?

A promessa de compra e venda de imóvel, desde que contenha todos os requisitos legais que regem este negócio jurídico, constitui direito entre as partes, sendo instrumento suficientemente válido para configurar a transmissão dos direitos sobre o imóvel

objeto do contrato e a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

A cláusula que prevê a rescisão do contrato por falta de pagamento do preço ajustado configura modalidade de ato jurídico sob condição resolutória, ou seja, modalidade em que a eficácia do negócio jurídico não fica pendente da ocorrência do evento futuro. Ela apenas extingue o direito já constituído anteriormente pelo instrumento de promessa de compra e venda, em virtude da ocorrência do evento futuro previsto no contrato (falta de pagamento do preço ajustado, no caso).

Na hipótese, portanto, por força do art. 117, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), o ato ou negócio jurídico de alienação do imóvel reputa-se perfeito e acabado, para os efeitos fiscais, a partir da data do instrumento particular ou público de promessa de compra e venda celebrado entre as partes.

Esclareça-se que a cláusula de retrovenda é condição resolutória, não suspensiva do ato.

Atenção: A rescisão do contrato de alienação não importa na restituição do imposto pago pelo alienante.”

17. Por fim, pelo fato de a protocolização da consulta ter ocorrido em 31.07.2008 (data de vencimento do imposto apurado na primeira parcela recebida – 23.06.2008), diante do esclarecimento contido no art. 14 da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, de que a consulta formulada antes do prazo legal para recolhimento do tributo impede a aplicação de multa de mora e juros de mora, é de se concluir que caso seja apurada diferença de imposto devido, se for recolhido até o trigésimo dia seguinte ao da ciência desta solução de consulta, poderá ser efetuado sem o acréscimo de multa e juros de mora.

Conclusão

18. Diante do exposto e com base nos atos citados proponho que a consulta seja solucionada declarando-se ao interessado que:

- a) pelo fato de a alienação da participação societária que detinha na empresa ***** caracterizar alienação com pagamento parcelado, o ganho de capital deverá ser apurado em 13 de maio de 2008 (data em o contrato foi celebrado), como se a venda fosse à vista e o imposto deverá ser pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida; e
- b) a diferença de preço, porventura apurada na conversão de dólares para Reais (prevista na cláusula 2.2 do contrato), não compõe o valor de alienação, devendo ser tributada à medida de seu recebimento mediante Recolhimento Mensal Obrigatório (carnê-leão), uma vez que a adquirente das quotas é pessoa jurídica domiciliada no exterior, e na Declaração de Ajuste Anual.

À consideração superior.
São Paulo, ____/____/ 2008.

Maria Luísa Espada
AFRFB matr. 20.466

Ordem de Intimação

De acordo. Aprovo a Solução de Consulta.

Encaminhe-se à *****, 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, ____/____/ 2008.

CLÁUDIO FERREIRA VALLADÃO
Chefe da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/P N° 493/2007 (DOU de 24/04/2007)
Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)
alterada pela Portaria SRRF 0800/G n° 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

/mash