

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 323 - Cosit

Data 27 de dezembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

GANHO DE CAPITAL. ALÍQUOTAS. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de participação societária - realizada mediante contrato firmado em 2016, com cláusula de condição suspensiva, implementada somente em março de 2017 - sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda com as alíquotas previstas na nova redação art. 21 da Lei nº 8.981 de 1995, atribuída pelo art. 1º da Lei nº 13.259 de 2016.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 62; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Código Tributário Nacional, arts. 116 e 117; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil, art. 125; Lei nº 7.713 de 22 de dezembro de 1988, arts. 2º e 3º; Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995, art. 21; Lei nº 13.259 de 16 de março de 2016, arts. 1º e 2º; Medida Provisória nº 692 de 22 de setembro de 2015; ADI RFB nº 3 de 27 de abril de 2016.

Relatório

O consulente em epígrafe formula consulta sobre interpretação do art. 21 da Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 13.259 de 16 de março de 2016, que estabelece as alíquotas de imposto de renda incidentes sobre o ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza.

2. Em síntese, argumenta o consulente que:

a) em dezembro de 2016, firmou contrato de compra e venda com a finalidade de alienar a participação societária que detinha em determinada empresa e que no referido pacto foi estabelecida uma condição suspensiva, prevendo que o negócio estava condicionado à celebração de um segundo contrato de compra e venda pelas mesmas partes;

b) a condição suspensiva foi implementada em março de 2017, tendo na ocasião recebido o pagamento do preço pactuado no contrato (que ficou diferido para 2017) e formalizado a alteração no contrato social com o objetivo de transferir as quotas do capital para a pessoa jurídica adquirente;

c) a Lei nº 13.259 de 16 de março de 2016 alterou a Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995, estabelecendo alíquotas progressivas de imposto de renda incidente sobre o ganho de capital na alienação de bens e direitos;

d) embora a nova Lei tenha previsto a produção de efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) emitiu o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 3, de 27 de abril de 2016, esclarecendo que a majoração das alíquotas produziria efeitos a partir de 1º de janeiro de 2017;

e) em dezembro de 2016, foi publicada matéria na imprensa, noticiando que *se o negócio jurídico for realizado até 31 de dezembro deste ano e os pagamentos forem diferidos para 2017, vale a alíquota antiga*;

f) a dúvida consiste em saber se a implementação da condição suspensiva teria efeito retroativo em relação à conclusão do negócio jurídico, para fins de determinação do momento de ocorrência do fato gerador do imposto de renda, nos termos dos arts. 116 e 117 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

3. Em seguida, informa que apurou o imposto de renda incidente sobre o ganho de capital utilizando a alíquota de 15% vigente até o fim do ano de 2016, referindo-se a consulta exclusivamente à diferença decorrente de eventual aplicação das alíquotas vigentes a partir de 1º de janeiro de 2017. Diante dos fatos expostos, indaga:

a) é aplicável sobre o ganho de capital percebido pelo Consultante a alíquota do Imposto sobre a Renda vigente quando da celebração do negócio (dezembro de 2016), conforme redação original do art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995, ou as alíquotas progressivas vigentes na data da implementação da condição (março de 2017), conforme alterações promovidas pela Lei 13.259, de 2016?

b) para fins de definição da ocorrência do fato gerador, nos termos dos arts. 116 e 117 do Código Tributário Nacional, a implementação da condição suspensiva tem efeito retroativo ("ex tunc") em relação à conclusão do negócio jurídico, de forma que este será considerado como concluído na data da declaração de vontade das partes (Contrato)?

Fundamentos

4. O processo administrativo de consulta está regulado pelos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e disciplinado no âmbito da RFB pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Neste caso, satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos no arcabouço normativo, a consulta deve ser apreciada.

5. O esclarecimento das dúvidas suscitadas é feito por meio de uma *Solução de Consulta*, ato que se desenvolve com base nos fatos descritos pela interessada, mas não os convalida, pois isso importaria análise de matéria probatória, o que é incompatível com o processo de consulta, cujo objetivo é propiciar o correto cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo que apresenta questionamento sobre a interpretação de dispositivo legal aplicável ao fato narrado.

6. No que tange à norma objeto da consulta, a redação original do dispositivo indicado – *caput* do art. 21 da Lei nº 8.981 de 1995 – estabelecia que: *O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento*. Após a modificação introduzida pelo art. 1º da Lei nº 13.259, de 2016, o *caput* do art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995 passou a contar com a seguinte texto:

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas:

I - 15% (quinze por cento) sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais);

II - 17,5% (dezesete inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);

III - 20% (vinte por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais); e

IV - 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais).

[...]

7. Conforme prevê o § 2º do art. 62 da Constituição Federal de 1988, a Medida Provisória que implique instituição ou majoração de impostos (salvo as exceções expressamente destacadas) só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. Assim, observando a regra inserida no § 2º do art. 62 da Constituição Federal de 1988 e considerando que a Medida Provisória nº 692, de 22 de setembro de 2015, foi convertida em lei somente no ano de 2016 – Lei nº 13.259, de 2016 – a RFB editou o ADI nº 3, de 27 de abril de 2016, para esclarecer que as alíquotas majoradas seriam aplicadas a partir de 1º de janeiro de 2017:

Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 3, de 27 de abril de 2016

[...]

Art. 1º Os arts. 1º e 2º da Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016, conversão da Medida Provisória nº 692, de 22 de setembro de 2015, produzirão efeitos a partir de 1º de janeiro de 2017.

8. O cerne da dúvida suscitada consiste em saber qual alíquota deve ser aplicada para apurar o imposto incidente sobre o ganho de capital percebido pela pessoa física na

alienação da participação societária, realizada por meio de um contrato celebrado em dezembro de 2016, sob condição suspensiva, cuja implementação ocorreu em março de 2017. Foi questionado se o implemento da condição suspensiva (em 2017) tem efeito retroativo para fins de tributação do ganho de capital, considerando-se o negócio jurídico concluído na data da declaração de vontade e aplicando-se a alíquota de 15% vigente em 2016 (redação original do art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995) ou, diferentemente, se seriam aplicadas as alíquotas progressivas, vigentes a partir de 2017, instituídas pelo art. 1º da Lei nº 13.259, de 2016, que alterou o art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995.

9. De acordo com o art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), tratando-se de situação jurídica, considera-se ocorrido o fato gerador desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. Em complemento, o art. 117 do CTN aduz que, sendo suspensiva a condição, o negócio jurídico condicional reputa-se perfeito e acabado desde o momento de seu implemento. De fato, os referidos dispositivos do CTN estão em harmonia com o art. 125 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), segundo o qual, *subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa.*

10. Assim, considerando-se que na situação relatada o contrato firmado em 2016 estava subordinado a uma condição suspensiva, fica evidente, com base no art. 125 do Código Civil, que a eficácia do negócio surge apenas em março de 2017, tornando-o perfeito e acabado com o implemento da condição pactuada. Logo, não há respaldo legal para justificar a tese de conferir, para fins tributários, efeito retroativo ao implemento da condição suspensiva. Pelo contrário, tratando-se de situação jurídica, o fato gerador ocorre quando o negócio está plenamente constituído com a verificação da condição suspensiva, na forma estabelecida pelos arts. 116 e 117 do CTN.

11. No que tange à matéria jornalística citada na petição, convém observar que não ficou demonstrada a conexão da notícia com as especificidades da situação jurídica objeto da dúvida levantada, além do mais, a divulgação não foi acompanhada de fundamentos jurídicos, não contém detalhes de algum caso concreto que tenha sido objeto de análise, nem menciona qualquer ato normativo editado sobre o assunto.

12. Por fim, tendo o consultante afirmado que recebeu o valor da alienação em março de 2017, vale ressaltar ainda que:

a) o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos (art. 2º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988);

b) integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição (§ 2º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988);

c) o imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital percebido por pessoa física deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos, os quais devem ser apurados e tributados em separado e não integrarão a base de

cálculo do imposto na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido na declaração (§§ 1º e 2º do art. 21 da Lei nº 9.891, de 1995).

Conclusão

13. Com base nos fundamentos expostos, conclui-se que o ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de participação societária – realizada mediante contrato firmado em 2016, com cláusula de condição suspensiva, que foi implementada somente em março de 2017 – sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda com as alíquotas previstas na nova redação art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995, atribuída pelo art. 1º da Lei nº 13.259, de 2016.

Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação (Cosit) para aprovação.

Assinado digitalmente
Antônio de Pádua A. Magalhães
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit03

Ordem de Intimação

14. Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente
Fernando Mombelli
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit