



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE CONSULTA

82 – COSIT

DATA

04 DE ABRIL DE 2023

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. VALOR DA ALIENAÇÃO A SER DEFINIDO EM DATA FUTURA. RECEBIMENTO DE ANTECIPAÇÃO. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS SOBRE O GANHO DE CAPITAL.

A parcela do valor da operação de alienação de participação societária auferida a título de preço complementar, passível de determinação em razão do implemento de condição suspensiva, integra o preço de venda da participação societária.

Por conta da progressividade das alíquotas do Imposto sobre a Renda sobre o ganho de capital, quando da determinação das condições de avaliação das ações e do recebimento do valor complementar, recalcula-se o ganho de capital, considerando-se como valor de alienação o valor total, compreendendo o somatório do valor antecipado com o valor complementar, e tomando-se a mesma quantidade de ações vendidas e o mesmo custo de aquisição.

Para efeito de recolhimento do Imposto sobre a Renda, o imposto sobre o ganho de capital recalculado deve ser diminuído do valor pago quando do recebimento da antecipação.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional - CTN, arts. 43, inciso I, 116, incisos I e II, e 117, inciso I; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, arts. 1º, 2º e 3º; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 21; Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 128 e 153.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. BEM COMUM. BIPARTIÇÃO COM O CÔNJUGE. CONSULTA PARCIALMENTE INEFICAZ.

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 identificada, protocolizou o presente processo de consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, dirigido à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, indagando sobre a legislação tributária federal, que, abaixo, se discrimina:

- Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN, arts. 43, inciso I, 116, incisos I e II, e 117, inciso I;
- Port. MF nº 227, de 25 de abril de 1980, item 5
- Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, arts. 1º, 2º, e 3º, §1º;
- Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 21, incisos I a IV;
- IN SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, arts. 22, 30, § 2º, e 31, parágrafo único, inciso I;
- Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, art. 1º; e
- Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 5º, incisos I e II, e § 1º, 128, 148 e 151.

2. Em auxílio à interpretação da legislação tributária, acima discriminada, o consultante vem comentando:

- a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, arts. 1.511, 1.639, 1.640, 1.641, 1.660, inciso I, 1.667 e 1.668.
- a Solução de Divergência nº 19 - Cosit, de 16 de setembro de 2013;
- a Solução de Consulta nº 282- Cosit, de 14 de outubro de 2014;
- a Solução de Consulta nº 68 - Cosit, de 29 de março de 2021;
- as orientações do Perguntas e Respostas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - IRPF aplicáveis à Declaração de Ajuste Anual de 2021, ano-calendário 2020, relativamente às perguntas 566, 586 e 589;

3. Relativamente à legislação e aos atos interpretativos, acima discriminados, o consultante vem, ainda, informando que:

3.1. é vendedor, junto com seu cônjuge, de uma quantidade de ações, correspondente à participação societária na companhia, fundada por ele e seu cônjuge;

- 3.2. o custo total das ações alienadas foi avaliado, na data da assinatura do contrato de compra e venda;
- 3.3. pelo contrato de compra e venda, o valor da alienação da quantidade de ações ficou de ser definido em data futura, quando da ocorrência de situação favorável à avaliação do real valor das ações, tendo recebido, na data da assinatura do contrato, a título de antecipação, um determinado valor;
- 3.4. é casado dentro do regime de comunhão universal de bens, tendo a quantidade das ações, objeto do contrato de compra e venda, sido adquirida e alienada na situação dentro da sociedade conjugal;
- 3.5. pelo regime de casamento, nos termos dos arts. 1.511, 1.639, 1.640, 1.641, 1.660, inciso I, 1.667 e 1.668, todos do Código Civil, cabe ao seu cônjuge a propriedade de 50% da quantidade das ações da companhia, constituindo-se em um bem comum;
- 3.6. sempre apresentou Declaração de Ajuste Anual em conjunto com seu cônjuge, informando, na Declaração de Bens, a quantidade total das ações possuídas na companhia;
- 3.7. nos termos dos arts. 1º, 2º e 3º, §1º, todos da Lei nº 7.713, de 1988, dos arts. 128, 148, 151 e 153, todos do RIR/2018, quando do recebimento do valor de antecipação, deve apurar o ganho de capital e recolher o correspondente Imposto sobre a Renda;
- 3.8. o ganho de capital, pelo seu valor, deve se sujeitar à tributação do Imposto sobre a Renda pela alíquota progressiva, nos termos do art. 21, incisos I a IV, da Lei nº 8.981, de 1995, e do art. 153 do RIR/2018;
- 3.9. cada cônjuge deve ser responsável pelo pagamento do Imposto sobre a Renda sobre o ganho de capital, na proporção de 50% (cinquenta por cento), nos termos dos arts. 22 e 30, § 2º, ambos da IN SRF nº 84, de 2001, dos art. 5º, incisos I e II, e § 1º, do RIR/2018, da Solução de Consulta 642 - Cosit, de 2017, e da pergunta 589 do Manual de Perguntas e Respostas do IRPF de 2021;
- 3.10. a parcela complementar, quando recebida, deve ser tributada como ganho de capital, nos termos dos arts. 43, inciso I, 114, 115, 116, incisos I e II, e 117, inciso I, todos do CTN; da Solução de Consulta 282 – Cosit, de 2014, da Solução de Consulta 68 – Cosit, de 2021, e da pergunta 566 do Manual de Perguntas e Respostas do IRPF de 2021.
4. O consulente apresentou três questionamentos, que, abaixo, se transcrevem:

1) Esta Ilma. Cosit considera correta a interpretação de que a apuração do IRPF devido por ocasião do ganho de capital/carnê-leão reconhecido com a alienação de bem comum e respectiva correção monetária do pagamento, caso se opte pela tributação de modo individual para cada cônjuge, implicará a aplicação individualizada das alíquotas progressivas impostas pelo art. 21 da Lei nº 8.981/1995?

2) Esta Ilma. Cosit considera correta a interpretação de que a apuração do IRPF devido por ocasião do ganho de capital/carnê-leão reconhecido com a potencial complementação do preço também será considerado como um rendimento em decorrência de bem comum do casal, agregando-se aos rendimentos tributáveis como

ganho de capital a que alude o questionamento 1, acima, na aplicação individualizada das alíquotas progressivas impostas pelo art. 21 da Lei n° 8.981/1995?

3) *À luz do disposto no art. 31 da IN SRF 84/2001, dos arts. 116 e 117 do Código Tributário Nacional, e ainda do § 586 do Perguntas e Respostas IRPF 2021 e da Port. MF n° 227, de 1980, item 5, na apuração de ganho de capital considerando ser possível que o valor de alienação seja posteriormente complementado, está correta a interpretação de que deverá o contribuinte:*

(a) *deduzir a integralidade do custo de aquisição por ocasião da apuração do ganho de capital relativo aos valores recebidos em maio de 2021 (...) e*

(b) *caso haja complemento no valor pago, tais valores serão somados ao ganho de capital inicialmente apurado, sendo que os valores suplementares serão considerados integralmente como ganho de capital (sem custo de aquisição a deduzir), ressalvadas as parcelas de comissão e corretagem?*

FUNDAMENTOS

5. Preliminarmente, cabe esclarecer que a IN RFB n° 1.396, de 2013, que regulamentava o processo de consulta, e, pela qual foi apresentada a presente consulta, foi revogada pela Instrução Normativa RFB n° 2.058, de 09 de dezembro de 2021.

DA ALIENAÇÃO DE UM BEM COMUM. INEFICÁCIA PARCIAL.

6. Como se verá a seguir, a legislação tributária, posta para interpretação, esclarece, na forma literal, os questionamentos apresentados pelo consulente e relacionados à tributação do ganho de capital, na situação de sociedade conjugal, relativamente ao consulente e a seu cônjuge.

7. Antes, cabe esclarecer o que diz o processo administrativo de consulta sobre essa situação de a legislação tributária, literalmente, esclarecer a dúvida.

7.1. O Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, dispendo sobre o processo administrativo fiscal - PAF, destaca a possibilidade de o contribuinte formular a consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado, conforme se constata, “*in verbis*”:

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

(...)

7.2. Salienta-se a obrigatoriedade de serem observados os atos normativos, emitidos pelas autoridades competentes, quando da protocolização da consulta, a rigor do parágrafo 2º do artigo 48 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme segue:

Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

(...)

§ 2º Os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da solução da consulta.

7.3. 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.

7.4. A produção dos efeitos da consulta atrela-se ao preenchimento dos requisitos previstos na Instrução Normativa RFB n.º 2.058, de 2021, o que implica dizer que o não atendimento de quaisquer daqueles compromete a eficácia da consulta.

7.5. Por essa razão, a legislação tributária dispõe, nos artigos 2º a 17 da IN RFB n.º 2.058, de 2021, sobre a legitimidade para consultar, apresentação da consulta, da formulação da consulta e sobre os requisitos a serem observados na sua formulação. Ademais, o Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 52, incisos V e VI, e a Instrução Normativa em epígrafe (artigo 27, incisos VII e IX), alertam que a consulta formulada não produz efeitos, dentre outros, quando versar sobre fato 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, “*in verbis*”:

DECRETO N.º 70.235, DE 1972:

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

(...)

V - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;

VI - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

[...]

IN RFB nº 2.058, de 2021:

[...]

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

[...]

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

[...]

IX - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei.

8. Da leitura da consulta, constata-se que o consulente, citando a legislação tributária, inclusive Soluções de Consulta, existentes no âmbito da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), tem o entendimento de que o ganho de capital será tributado tanto pelo consulente como pelo seu cônjuge, na proporção de 50% (cinquenta por cento).

9. Quanto à forma de tributação do ganho de capital na situação de alienação de um bem comum, há de se declarar a ineficácia da consulta, por conta de a dúvida estar literalmente definida na legislação posta para interpretação, na lei e nas instruções normativas.

10. Dito isso, vejamos a legislação tributária posta para interpretação:

IN SRF Nº 84, DE 2001

[...]

Bens comuns

Art. 22. Nas alienações de bens comuns, decorrentes do regime de casamento, o ganho de capital é apurado em relação ao bem como um todo. (grifou-se)

[...]

Art. 30. O imposto devido sobre os ganhos de capital de que trata esta Instrução Normativa deve ser pago pelo:

I - alienante, se residente no País;

II - procurador do alienante, em nome deste, se este for não-residente no País;

III - inventariante, em nome do espólio, nos casos de transferências causa mortis;

IV - doador, no caso de doação, inclusive em adiantamento da legítima;

V - ex-cônjuge ou ex-convivente a quem, na dissolução da sociedade conjugal ou da união estável, for atribuído o bem ou direito objeto da tributação;

VI - cedente, na cessão de direitos hereditários.

§ 1º Na hipótese do inciso II do caput, quando o alienante não for inscrito no Cadastro das Pessoas Físicas (CPF), no Darf é indicado o número de inscrição do procurador.

§ 2º Na hipótese do art. 22, o imposto é recolhido em nome de cada cônjuge, na proporção de cinquenta por cento para cada um, ou em nome de um deles, pela totalidade. (grifou-se)

[...]

RIR/2018

[...]

Seção II

Da sociedade conjugal ou da união estável

Art. 5º Na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge terá seus rendimentos tributados na proporção de (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, art. 1.511 e art. 1.639 ao art. 1.641):

I - cem por cento dos que lhes forem próprios; e

II - cinquenta por cento daqueles produzidos pelos bens comuns. (grifou-se)

§ 1º Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns poderão ser tributados, em sua totalidade, em nome de um dos cônjuges.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive:

I - à união estável, reconhecida como entidade familiar, exceto se houver disposição contratual em contrário quanto às relações patrimoniais (Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil, art. 1.723 e art. 1.725); e

II - à separação de fato.

[...]

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) . (grifou-se)

[...]

Seção V

Da apuração do ganho de capital

Art. 148. O ganho de capital será determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição, apurados nos termos estabelecidos no art. 134 ao art. 147 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 2º).

[...]

Art. 151. 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, considerada a atualização monetária, se houver (Lei nº 7.713, de 1988, art. 21).

§ 1º Para fins 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.

[...]

Seção VI

Do cálculo do imposto sobre a renda e do prazo de recolhimento

Art. 153. O ganho de capital apurado na forma estabelecida nos art. 130 e art. 148, observado o disposto nos art. 149 e art. 150, fica sujeito ao pagamento do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas (Lei nº 8.981, de 1995, art. 21; e Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 1º):

I - até o ano-calendário de 2016: quinze por cento; e

II - a partir do ano-calendário de 2017:

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

b) dezessete 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);

c) 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

d) 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).

§ 1º O imposto sobre a renda apurado na forma estabelecida neste Capítulo deverá ser pago (Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 1º; Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 2º; Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 26; e Lei nº 11.196, de 2005, art. 70, caput, inciso I, alínea “a”, item 1):

I - até o último dia útil do mês subsequente àquele em que os ganhos forem percebidos;

II - na hipótese a que se refere o art. 130:

a) pelo inventariante, até a data prevista para a entrega da declaração final de espólio, nas transmissões mortis causa, observado o disposto no art. 11;

b) pelo doador, até o último dia útil do mês-calendário subsequente ao da doação, na hipótese de doação em adiantamento da legítima; e

c) pelo ex-cônjuge a quem for atribuído o bem ou o direito, até o último dia útil do mês subsequente à data da sentença homologatória do formal de partilha, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar; e

III - pelo adquirente, ou, quando este for residente no exterior, pelo seu procurador, na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de rendimentos atribuídos a residentes no exterior.

§ 2º Na hipótese prevista no inciso II do caput, se ocorrer alienação em partes do mesmo bem ou direito, a partir da segunda operação, desde que realizada até o final do ano-calendário seguinte ao da primeira operação, o ganho de capital deve ser somado aos ganhos auferidos nas operações anteriores, para fins da apuração do imposto sobre a renda na forma estabelecida no caput, deduzido o montante do imposto sobre a renda pago nas operações anteriores (Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 3º).

§ 3º Para fins do disposto § 2º, considera-se integrante do mesmo bem ou direito o conjunto de ações ou quotas da mesma pessoa jurídica (Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 4º) (grifou-se)

[...]

11. Pelo conteúdo dos arts. 22 e 30, § 2º, ambos da IN RFB nº 84, de 2001, combinado com os arts. 5º, inciso II, 128 e 153, todos do RIR/2018, reconhece-se que, na alienação de um bem comum, na constância da sociedade conjugal, o ganho de capital, decorrente da operação de alienação, sujeita-se à tributação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, relativamente à totalidade da quantidade de ações, como um todo, apenas a tributação do ganho apurado é que deve ser feita na razão de 50% para cada cônjuge ou, opcionalmente, 100% para um dos cônjuges.

12. Esse entendimento já foi externado pela Coordenação-Geral de Tributação-Cosit, como podemos observar do conteúdo da Solução de Consulta nº 642 - Cosit, de 27 de dezembro de 2017, da qual se transcrevem a ementa e parágrafos:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 642 - COSIT, DE 2017

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

ISENÇÃO DE IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA FÍSICA. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS IMÓVEIS. BENEFÍCIO DA LEI Nº 11.196, DE 2005. SOCIEDADE CONJUGAL.

1) O prazo para nova utilização do gozo da isenção do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho auferido com a alienação de imóvel residencial, é de cinco (5) anos, contado da data da anterior alienação, mesmo que sob a constância da sociedade conjugal.

2) O fato de que a anterior alienação, com fruição da isenção pelo beneficiário, tenha se dado na constância da sociedade conjugal e a nova alienação tenha sido após a dissolução do casamento, não altera o prazo para nova utilização do benefício, já que a isenção é direcionada à pessoa física de cada cônjuge e não à sociedade conjugal.

3) Nas transações efetuadas na constância da sociedade conjugal, em regime de comunhão universal ou parcial, relativamente aos bens comuns cada cônjuge deve considerar 50% do ganho de capital. (grifou-se)

Dispositivos Legais: Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, art. 39, § 5º, Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 4º e art. 10, inciso I; Perguntas e Respostas 2016, questão nº 590.

[...]

CONCLUSÃO

18. Com base no exposto, conclui-se que:

1) o prazo para nova utilização do gozo da isenção do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho auferido com a alienação de imóvel residencial, é de cinco (5) anos, contado da data da anterior alienação, mesmo que sob a constância da sociedade conjugal;

2) *O fato de que a anterior alienação, com fruição da isenção pelo beneficiário, tenha se dado na constância da sociedade conjugal e a nova alienação tenha sido após a dissolução do casamento, não altera o prazo para nova utilização do benefício, já que a isenção é direcionada à pessoa física de cada cônjuge e não à sociedade conjugal;*

3) *Nas transações efetuadas na constância da sociedade conjugal, em regime de comunhão universal ou parcial, relativamente aos bens comuns cada cônjuge deve considerar 50% do ganho de capital.* (grifou-se)

13. Vejamos, ainda, a orientação dada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, por meio do manual de “Perguntas e Respostas IRPF- 2022”, quesito 600:

ALIENAÇÕES EFETUADAS PELOS CÔNJUGES

600 — *Como devem ser consideradas as alienações efetuadas pelos cônjuges, para fins de tributação dos ganhos de capital?*

As transações efetuadas na constância da sociedade conjugal em regime de comunhão universal ou parcial de bens comuns têm o seguinte tratamento, para efeito de tributação: cada cônjuge deve considerar 50% do ganho de capital. (grifou-se)

Opcionalmente o total do ganho de capital pode ser tributado por um dos cônjuges, exceto quando se tratar de bens comunicáveis, caso em que cada um deve tributar o valor que lhe cabe.

Atenção:

Nas alienações de bens comuns, decorrentes do regime de casamento, o ganho de capital é apurado em relação ao bem como um todo. Apenas a tributação do ganho apurado é que deve ser feita na razão de 50% para cada cônjuge ou, opcionalmente, 100% em um dos cônjuges. (grifou-se)

(Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, art. 22)

14. Vê-se, então, que as dúvidas do consulente quanto o questionamento relacionado à tributação do ganho de capital, na situação de sociedade conjugal, encontram-se solucionadas na literalidade da legislação posta para interpretação, lei e instrução normativa, bem como em soluções de consulta e orientações ao contribuinte, existentes no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

DA SOLUÇÃO DE CONSULTA. DO VALOR COMPLEMENTAR DO VALOR DE ALIENAÇÃO.

15. Nos termos da presente consulta, o valor da alienação da quantidade de ações seria definido em data futura, como já explicitado acima, tendo o consulente recebido, nessa mesma data, a título de antecipação, um determinado valor, que, pelo regime de casamento, seria rateado com seu cônjuge, na proporção de 50%. Nos termos da consulta, o consulente receberia, em data futura, uma complementação quando da definição do preço das ações, que, também, seria objeto de rateamento com seu cônjuge.

16. Para esse tópico, vejamos a legislação tributária posta para interpretação:

LEI Nº 5.172, DE 1966 - CTN.

[...]

SEÇÃO IV

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
(grifou-se)*

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

[...]

CAPÍTULO II

Fato Gerador

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (grifou-se)

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento; (grifou-se)

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

[...]

LEI Nº 7.713, DE 1988.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei. (grifou-se)

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

[...]

LEI Nº 8.981, DE 1995.

[...]

SEÇÃO IV

Tributação dos Ganhos de Capital das Pessoas Físicas

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: (Redação dada pela Lei nº 13.259, de 2016) Produção de efeito (grifou-se)

I - 15% (quinze por cento) sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais); (Redação dada pela Lei nº 13.259, de 2016) Produção de efeito

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); (Redação dada pela Lei nº 13.259, de 2016) Produção de efeito

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 (Redação dada pela Lei nº 13.259, de 2016) Produção de efeito

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). (Redação dada pela Lei nº 13.259, de 2016) Produção de efeito

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

§ 3º Na hipótese de alienação em partes do mesmo bem ou direito, a partir da segunda operação, desde que realizada até o final do ano-calendário seguinte ao da primeira operação, o ganho de capital deve ser somado aos ganhos auferidos nas operações anteriores, para fins da apuração do imposto na forma do caput, deduzindo-se o montante do imposto pago nas operações anteriores. (Redação dada pela Lei nº 13.259, de 2016) Produção de efeito

§ 4º Para fins do disposto neste artigo, considera-se integrante do mesmo bem ou direito o conjunto de ações ou quotas de uma mesma pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 13.259, de 2016) Produção de efeito

§ 5º (VETADO). (Redação dada pela Lei nº 13.259, de 2016) Produção de efeito

[...]

17. Para os efeitos tributários, nos termos do § 2º do art. 128 do RIR/2018, para a caracterização do fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física sobre o ganho de capital, são 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. Vejamos:

DECRETO Nº 9.580, DE 22 DE NOVEMBRO DE 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).
(grifou-se)

§ 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):

I - compra e venda;

[...]

18. Para o presente caso, houve a assinatura de um contrato de compra e venda de ações, com valor de alienação a ser definido em data futura (alienação sem preço predeterminado), e, recebimento, a título de antecipação, na data da assinatura do contrato, de um valor.

19. Nesse ponto, cabe ressaltar que o consultante vem afirmando que o ganho de capital, relativamente à quantidade de ações alienadas e ao seu respectivo custo de aquisição, relativo ao valor recebido como antecipação sujeita-se às alíquotas progressivas para fins de apuração do Imposto sobre a Renda.

20. Há de se ressaltar, ainda, que, no âmbito da Coordenação-Geral de Tributação, observa-se a existência de soluções de consulta tratando da tributação do ganho de capital na situação de alienação sem preço predeterminado. Vejamos a ementa das seguintes soluções de consulta, que, abaixo, se transcrevem:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 282 – COSIT, DE 14 DE OUTUBRO DE 2014

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. PARCELA DO PREÇO SEM VALOR DETERMINADO.

A parcela do valor da operação de alienação de participação societária auferida a título de valor suplementar integra o preço de venda da participação societária e deverá ser tributada como ganho de capital quando do seu auferimento, independentemente de tal valor suplementar ter sido fixado mediante sentença arbitral ou acordo entre as partes solucionando conflito instaurado em razão da rescisão de contrato de gestão.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 116 e 117; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 117, 138 e 140.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 323 –COSIT, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2018

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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 68 – COSIT, DE 29 DE MARÇO DE 2021.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. PARCELA COMPLEMENTAR DO PREÇO. GANHO DE CAPITAL.

A parcela do valor da operação de alienação de participação societária auferida por uma pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de preço complementar, passível de determinação em razão do implemento de condição suspensiva, integra o preço de venda da participação societária e deve ser tributada como ganho de capital quando de sua determinação e correspondente auferimento, aplicando-se as disposições legais então vigentes.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), arts. 116 e 117; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 18; Lei nº 13.259, de 2016, art. 1º; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo

Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 128, 148, 151, 153, 741, 744 e 745; Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, arts. 1º, 20 e 21.

21. Vejamos, ainda, o quesito 577 do Manual de Perguntas e Respostas do IRPF de 2022:

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS — ALIENAÇÃO SEM PREÇO PREDETERMINADO

577 — Como devem ser tributados os resultados obtidos em alienações de participações societárias quando o preço não pode ser predeterminado?

Para efeito de apuração de ganho de capital na alienação de participações societárias, o custo de aquisição das ações ou quotas é apurado pela média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses títulos.

Quando não houver valor determinado, por impossibilidade absoluta de quantificá-lo de imediato (ex.: a determinação do valor das prestações e do preço depende do faturamento futuro da empresa adquirida, no curso do período do pagamento das parcelas contratadas), o ganho de capital deve ser tributado na medida em que o preço for determinado e as parcelas forem pagas.

Não obstante ser indeterminado o preço de alienação, toma-se como data de alienação a da concretização da operação ou a data em que foi cumprida a cláusula preestabelecida nos atos contratados sob condição suspensiva.

Contudo, alerte-se que o tratamento descrito deve ser comprovado pelas partes contratantes sempre que a autoridade lançadora assim o determinar.

(PMF nº 454, de 1977; PMF nº 227, de 1980).

22. Pelos fundamentos das soluções de consulta, acima referidas, e pela orientação dada no manual de perguntas e respostas, tem-se que, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, predomina o entendimento de que, na situação em que, em uma operação de alienação de participação societária, o valor da alienação esteja condicionado a avaliação futura por conta de resultados, o fato gerador fica caracterizado por uma situação jurídica com condição suspensiva, ocorrendo no momento do implemento.

23. O tratamento da questão impõe o exame do disposto nos arts. 116 e 117 do CTN, acima transcritos, onde se prescreve que o fato gerador, quando se tratar de situação jurídica, se implementará desde o momento em que tal situação esteja definitivamente constituída.

24. No caso em análise, conforme apresentado pelo consulente, o valor da alienação das ações somente estaria determinado quando do conhecimento dos resultados, tendo o consulente recebido um valor de antecipação, quando da assinatura do contrato de compra e venda, havendo uma complementação a receber quando da definição do valor de alienação.

25. Alerta-se que, nos termos dos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 7.713, de 1988, alhures transcritos, tem-se que o Imposto sobre a Renda das Pessoas Física é devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

26. Desta forma, tendo o consulente afirmado que recebeu parte do valor da alienação, quando da assinatura do contrato, e que o valor da alienação seria definido em data futura e que receberia um valor complementar, quando da definição do valor de alienação, vale ressaltar que:

26.1. o imposto sobre a 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 1988);

26.2. 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);

26.3. 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 8.981, de 1995).

27. É importante que seja ressaltado que, nos termos do art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995, com a redação dada pela Lei nº 13.259, de 2016, a partir do ano-calendário de 2017, a alíquota do Imposto sobre a Renda sobre o Ganho de Capital é progressiva conforme o faixa de valor do ganho de capital. É o que se depreende do conteúdo do art. 153 do RIR/2018, acima transcrito.

28. Cabe esclarecer que, apesar da existência de prévia manifestação da Cosit, como prontamente se observa da Solução de Consulta nº 282 – Cosit, de 2014, da Solução de Consulta nº 323-Cosit, de 2018, e da Solução de Consulta nº 68 – Cosit, de 2021, cabe uma solução de consulta própria, para o presente caso.

29. É concebível que essas soluções de consulta não sejam, isoladamente, totalmente aplicáveis na situação de o ganho de capital ser tributado por meio de alíquotas progressivas, conforme o valor do ganho de capital. Em se adotando o valor complementar, por si só, como ganho de capital, poder-se-ia adotar uma alíquota diferente daquela que foi aplicada sobre o ganho de capital relativo ao valor que foi recebido como antecipação.

30. As conclusões da Solução de Consulta nº 282 - Cosit, de 2014, ao considerar o valor complementar, por si só, como ganho de capital, estão coerentes com a situação de tributação do ganho de capital mediante aplicação de alíquota única de 15%. Apesar de a Solução de Consulta nº 323-Cosit, de 2018, e de a Solução de Consulta nº 68 – Cosit, de 2021, terem sido publicadas já na vigência da alíquota progressiva, urge, por exigência do presente caso, uma solução de consulta própria, evidenciando o entendimento a ser adotado.

31. Dentro dessa nova realidade, tem-se que a parcela complementar do preço da alienação não pode ser tomada, isoladamente, como ganho de capital, como determinado pela Solução de Consulta nº 282 -Cosit, de 2014. Desta forma, na data do recebimento do valor complementar, o cálculo do ganho de capital deve ser refeito.

32. Diante do que foi acima exposto, e, observando-se a progressividade das alíquotas do imposto sobre a renda sobre o Ganho de Capital, resta claro que, quando do recebimento do valor antecipado, deverá ser apurado o ganho de capital, e ser pago o correspondente imposto. Da mesma forma, quando do recebimento do valor complementar da alienação, sendo que, nessa ocasião, o valor da alienação será tomado como sendo o somatório do valor recebido como antecipação com o valor complementar, mantendo-se a mesma quantidade de ações e correspondente custo de aquisição, devendo, para efeito de pagamento, o correspondente imposto sobre a renda ser deduzido do valor pago na operação anterior.

CONCLUSÃO

33. Diante de tudo o que foi exposto:

33.1. Quanto aos questionamentos relativos à tributação do ganho de capital de na alienação de um bem, tido em comum, na constância de uma sociedade conjugal:

33.1.1. seja declarada a ineficácia parcial da consulta com fundamento nos incisos VII e IX do art. 27 da IN RFB nº 2.058, de 2021, dado que a resposta à dúvida se encontra literalmente definida na legislação posta para interpretação, na lei e nas instruções normativas.

33.2. Quanto aos questionamentos relativos à tributação do ganho de capital na alienação de um bem quando o valor de alienação será definido em data futura, com recebimento de um valor de antecipação e, posteriormente, um valor complementar:

33.2.1. a parcela do valor da operação de alienação de participação societária auferida a título de preço complementar, passível de determinação em razão do implemento de condição suspensiva, integra o preço de venda da participação societária;

33.2.2. considerando a progressividade das alíquotas do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física sobre o ganho de capital, nos termos do art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995, com a redação dada pela Lei nº 13.259, de 2016, regulamentado no art. 153 do RIR/2018, considerando a previsão no contrato de compra e venda das ações que o valor da alienação será determinado em data futura, quando da determinação das condições de avaliação das ações, e considerando que houve o recebimento de uma antecipação do valor de alienação, responde-se ao consulente:

33.2.2.1. quando do recebimento do valor de antecipação, deve ser apurado o ganho de capital, tomando-se, como valor de alienação, o valor da antecipação, e como custo de aquisição, o valor correspondente à quantidade das ações alienadas, pagando-se o correspondente imposto sobre a renda;

33.2.2.2. quando da determinação das condições de avaliação das ações e do recebimento do valor complementar do valor de alienação, deve ser apurado, novamente, o ganho de capital, tomando-se a mesma quantidade de ações vendidas e o mesmo custo de aquisição, desta vez, levando-se em consideração o valor total da alienação, assim compreendido: o valor recebido como antecipação e o valor complementar;

33.2.2.3 para efeito de recolhimento do Imposto sobre a Renda, o imposto sobre o ganho de capital, deve ser apurado tomando-se o valor integral da alienação, diminuído do valor pago quando do recebimento da antecipação.

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

(Assinado digitalmente)

Francisco Ivaldo Rodrigues Morais
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe-Substituto da Divisão de Tributação – Disit/SRRF03

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

(Assinado digitalmente)

Fabio Cembranel
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

37. Aprovo a Solução de Consulta. Dê-se ciência ao interessado e publique-se, nos termos dos arts. 41 e 43 da IN RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021.

(Assinado digitalmente)

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