



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

96 – COSIT

DATA

24 de junho de 2026

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. PARCELA INDETERMINADA DO PREÇO SUJEITA AO IMPLEMENTO DE CONDIÇÃO SUSPENSIVA. GANHO DE CAPITAL. IMPOSTO SOBRE A RENDA (IR). NOVO FATO GERADOR. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS.

A parcela indeterminada do valor da operação de alienação de participação societária, auferida em razão do implemento de condição suspensiva, integra o preço de venda da participação societária.

O recebimento do preço inicialmente fixado, superior ao custo de aquisição da participação societária, constitui fato gerador do IR sobre o ganho de capital, à alíquota de 15% (quinze por cento) para fatos geradores anteriores a 1º de janeiro de 2017.

O recebimento de parcelas complementares do preço, decorrentes do implemento de condição suspensiva, constitui novo fato gerador do IR sobre o ganho de capital, sujeito às alíquotas progressivas previstas no art. 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2017.

A totalidade dos valores recebidos, decorrentes do implemento de condição suspensiva, deve ser considerada ganho de capital, caso o custo da participação societária alienada tenha sido integralmente utilizado na

apuração do ganho de capital ocorrido na ocasião do recebimento do preço inicialmente fixado.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 82, DE 4 DE ABRIL DE 2023.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional - CTN, arts. 43, inciso II, 116, 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 e Proventos de Qualquer Natureza - RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 128 e 153.

RELATÓRIO

A pessoa física acima qualificada apresenta consulta acerca da legislação aplicável à tributação sobre ganho de capital decorrente de alienação de participação societária realizada em 2013, com parte do preço, então indeterminado (sujeito a condição suspensiva), recebida em 2024. Questiona, em síntese, se incide sobre a operação o art. 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, em sua redação original; ou com a redação dada pela Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016. Traz à baila a Solução de Consulta Cosit nº 82, de 4 de abril de 2023.

2. Alega que:

2.1) Em 10/07/2013, foi celebrado Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças (“Contrato de Compra e Venda”) entre o Consulente e outros (“Vendedores”) e uma Pessoa Jurídica (“Compradora”) para a transferência da totalidade das ações de emissão da “Companhia” de titularidade dos Vendedores (“Operação”);

2.2) Foi acordado o pagamento de preço determinado aos Vendedores (“Preço de Aquisição”) na data de fechamento (12/10/2013), ocasião em que foi paga, de forma definitiva, parcela determinada do Preço de Aquisição, não submetida a quaisquer ajustes e/ou devoluções (não se tratando, portanto, de mera antecipação);

2.3) As Partes contratantes acordaram no Contrato de Compra e Venda certos mecanismos contratuais que poderiam impactar positivamente o Preço de Aquisição, pactuando parcelas indeterminadas do Preço de Aquisição, submetidas a eventos de realização futura e incerta, dentre elas, em especial, a Cláusula 11, que trata do ajuste de preço em decorrência de superveniências ativas da Companhia;

2.4) Foi nesse contexto que o Consulente recebeu dois pagamentos em 03/01/2024 e 02/02/2024 a título de superveniências ativas previstas no Contrato de Compra e Venda. O Consulente e os demais Vendedores receberão pagamentos nos próximos meses, podendo receber outras quantias futuramente, todos pagamentos a título de superveniências ativas previstas no Contrato de Compra e Venda;

2.5) Em decorrência do pagamento recebido em 03/01/2024, o Consulente apurou o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - IRPF sobre o ganho de capital mediante a aplicação da alíquota fixa de 15% (quinze por cento) sobre o valor total de cada parcela complementar. Da mesma forma, em relação ao pagamento recebido em 02/02/2024 e aos pagamentos que serão recebidos futuramente, relacionados à Cláusula 11 do Contrato de Compra e Venda, o Consulente dará o mesmo tratamento tributário, salvo se e quando sobrevier Solução de Consulta orientando que seja dado tratamento tributário distinto aos referidos pagamentos;

2.6) Diante dos fatos indicados e nos termos do Contrato de Compra e Venda, as parcelas indeterminadas do Preço de Aquisição relacionadas a superveniências ativas, verificadas a partir de 2024, não afetam a efetiva aquisição das ações por parte dos Compradores, já consumada desde a transferência da propriedade da participação societária da Companhia, ocorrida em 2013, e o pagamento da parcela determinada do preço. Mas, a depender de eventos futuros, essas superveniências ativas podem resultar (ou não) em pagamentos adicionais de preço por parte dos Compradores em favor dos Vendedores;

2.7) O direito à parcela indeterminada do Preço de Aquisição foi plenamente garantido aos Vendedores desde a celebração do Contrato de Compra e Venda. Mesmo que essa parcela fosse essencialmente indeterminada – à época da Data de Fechamento do negócio jurídico – em termos de definição imediata de valor, os fatos e as condições de sua mensuração foram devidamente ajustados entre as Partes contratantes;

2.8) O artigo 482 do Código Civil determina que a compra e venda, quando pura, considera-se obrigatória e perfeita, desde que as partes acordem no objeto e no preço. Conforme artigo 487 do Código Civil, não há a exigência de que seja um preço fixo e determinado, mas sim determinável de acordo com critérios de mensuração acordados entre as partes contratantes;

2.9) As cláusulas de determinação de preço que apresentam caráter contingente não se confundem com as chamadas condições de fechamento (**closing conditions**), que subordinam os efeitos do negócio jurídico como um todo à ocorrência de determinado evento futuro e incerto. Assim, o caráter condicional do preço pactuado entre as partes NÃO se confunde com o contrato de compra e venda condicional, em que elementos acidentais ou acontecimentos futuros afetam a própria produção de efeitos do negócio jurídico de compra e venda;

2.10) Consideradas essas premissas, o Consulente entende que as parcelas indeterminadas do Preço de Aquisição (i.e.: valores a serem determinados das superveniências ativas) correspondem a “CONTRAPRESTAÇÕES CONTINGENTES”.

2.11) Em relação à tributação das contraprestações contingentes, especificamente no caso de vendedor pessoa física (como é o caso do Consultente), a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB publicou a Solução de Consulta Cosit nº 82, de 4 de abril de 2023, com a seguinte ementa:

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.

2.12) De acordo com este entendimento, o pagamento de complemento de preço deve ser somado às parcelas anteriores para fins de determinação da alíquota progressiva do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - IRPF” referente à parcela de preço complementar;

2.13) A fundamentação do raciocínio proposto pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB está na premissa de que o valor complementar NÃO deve ser isoladamente considerado como ganho de capital apurado pela pessoa física, sendo necessário vinculá-lo à operação de compra e venda e às respectivas parcelas anteriores. Veja:

“(…) 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. (...)”

2.14) Por outro lado, ainda em referência à Solução de Consulta Cosit nº 82, de 2023, ao mesmo tempo em que defende esse raciocínio, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB afirma que valores complementares atrelados a condições suspensivas caracterizam fato gerador quando de seu implemento:

“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.”

2.15) Neste contexto, (i) ou se reconhece que o ganho de capital auferido no negócio jurídico (compra e venda da participação societária) representa o fato gerador, sendo que as parcelas complementares constituem partes indeterminadas do preço (sujeitas a condições suspensivas), de forma que cabe somá-las para efeito de aplicação da progressividade do IRPF sobre ganho de capital cujo fato gerador se materializa com a celebração em definitivo do negócio jurídico; ou (ii) se reconhecem as parcelas complementares como fatos geradores autônomos que, como consequência, devem ser analisados isoladamente, inclusive para efeito de aplicação da progressividade do IRPF sobre ganho de capital.

2.16) É legítimo que, em um caso como esse, o contribuinte se faça a seguinte questão: há um único ou há diversos fatos geradores nas operações que apresentam uma parcela do preço indeterminada? (alega não ser claro o posicionamento desta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB a respeito dessa matéria);

2.17) De toda a forma, considerando que, no caso do IRPF, o artigo 2º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, determina que o imposto será devido à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, determinando assim que a tributação da pessoa física pelo IRPF segue o ‘regime de caixa’, em ambos os

cenários o tributo passaria a ser devido apenas quando do efetivo recebimento financeiro;

2.18) O que resta a confirmar, no caso em análise, considerando que a Operação se deu em 10/07/2013 e o recebimento de parcelas complementares do preço ocorreu e ocorrerá a partir de janeiro de 2024, torna-se fundamental definir: (A) qual a legislação aplicável à tributação do ganho de capital auferido pelo Consultante: (a) a redação do art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995 que vigorava na época da Operação (com vigência até 31/12/2016), com alíquota fixa de 15%; ou (b) a redação dada ao art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995, pela Lei nº Lei n.º 13.259, de 2016 (com vigência a partir de 01/01/2017), vigente no momento do recebimento da parcela complementar do Preço, com alíquotas progressivas;

2.19) Sendo a conclusão no sentido de que a legislação aplicável à tributação do ganho de capital seria aquela vigente no momento do recebimento da parcela complementar do Preço (que já prevê a progressividade de alíquotas): (B) qual deve ser a metodologia de cômputo dos valores recebidos para fins de determinação da alíquota aplicável: acrescentam-se (ou não) ao ganho de capital, para efeito de determinação de base de cálculo do IRPF, as parcelas de preço anteriormente recebidas no âmbito do mesmo negócio jurídico;

2.20) Em relação ao item A (item 2.18), sabe-se que, a partir do ano calendário de 2017, por alterações promovidas pela Lei nº 13.259, de 2016, a alíquota do IRPF sobre o Ganho de Capital passou a ser progressiva;

2.21) Nesse sentido, considerando que o Contrato de Compra e Venda foi celebrado pelo Consultante em 10/07/2013, a legislação tributária vigente à época previa uma alíquota fixa de 15% (quinze por cento) para o IRPF sobre ganho de capital apurado por pessoa física (independentemente do valor do ganho de capital auferido);

2.22) É importante destacar que o pagamento da parcela determinada do Preço de Aquisição se deu de forma DEFINITIVA, ou seja, a operação de venda das ações já estava, no mínimo, precificada com base nesse valor, que não esteve submetido a quaisquer ajustes e/ou devoluções, não constituindo mera antecipação (como se deu no caso relatado pela Solução de Consulta Cosit nº 82, de 2023);

2.23) Assim, tendo em vista que, no caso do negócio jurídico celebrado pelo Consultante, apenas a exigibilidade de parcelas adicionais do preço de venda é subordinada a evento futuro e incerto, o Consultante entende que deve ser aplicada a legislação vigente à época em que materializada a Operação (redação original do art. 21 da Lei n.º 8.981, de 1995, que previa alíquota fixa de 15%);

2.24) É esse o entendimento que se extrai da Solução de Consulta Cosit nº 82, de 2023. Assim, no caso do Consultante, ainda que as parcelas complementares de preço passem a ser devidas quando do implemento de evento futuro e incerto, assim como o IRPF passe a ser devido quando da efetiva disponibilização financeira (regime de caixa) dos recursos, a determinação da legislação tributária aplicável deve se remeter à data do negócio jurídico (que jamais esteve submetido a

condição suspensiva). Consequentemente, sobre o ganho de capital auferido em cada um dos pagamentos, o Consulente entende que deve ser aplicada a alíquota fixa de 15% de IRPF sobre o ganho de capital, conforme redação original do art. 21 da Lei n.º 8.981, de 1995, que vigorava na data da Operação;

2.25) É importante ressaltar que os fatos ora relatados para a interpretação da legislação tributária não se confundem com aqueles analisados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB na Solução de Consulta Cosit nº 323, de 2018. Trata-se de negócios jurídicos que apresentam características distintas e que devem ser levadas em consideração, visto que naquela consulta tributária a condição suspensiva, nos termos do Relatório publicado, efetivamente condicionava a implementação da operação de venda – ao passo que, conforme reiteradamente destacado nesta consulta, a Operação realizada pelo Consulente não esteve sujeita a condição suspensiva, existindo apenas parcela indeterminada e complementar do preço sujeita a eventos futuros e incertos;

2.26) Ou (i) considera-se um fato gerador único que, no caso, leva à aplicação de uma alíquota de IRPF fixa de 15%; ou (ii) consideram-se múltiplos fatos geradores e, para cada um deles, deveria iniciar uma nova progressão de alíquotas;

2.27) Não há base legal expressa que determine que o pagamento do complemento de preço deve ser somado aos anteriores para fins de determinação da alíquota progressiva referente aos pagamentos posteriores, especialmente se considerado, como sustentado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB, que a parcela complementar de preço representa novo fato gerador do IRPF;

2.28) Destaque-se que não é aplicável ao caso o quanto previsto pelo art. 21, § 3º, da Lei nº 8.981, de 1995, dado que a operação em análise não corresponde a alienações parciais de um mesmo bem. Trata-se de uma única alienação, com recebimento em parcelas, sendo parte delas indeterminadas quando da alienação;

2.29) Assim, resta esclarecer o questionamento do item B supra (item 2.19): é necessário somar os ganhos anteriores para determinar a alíquota aplicável ao IRPF ou se deve considerar cada nova parcela de preço determinado um novo fato gerador e o início de nova progressividade?

2.30) Além disso, no presente caso, a situação torna-se ainda mais controversa, uma vez que as alíquotas progressivas foram implementadas apenas em 2017, enquanto a parcela mais significativa do preço foi recebida em 2013. Assim, questiona-se: caso não se entenda pela aplicação da alíquota fixa de 15% sobre as parcelas complementares da Operação, como deve ser aplicada a progressividade da tributação do ganho de capital implementada pela Lei nº 13.259, de 2016: (a) o Consulente deve considerar todas as parcelas do preço recebidas, inclusive aquelas recebidas antes da vigência da referida Lei para determinação da alíquota aplicável; ou (b) o Consulente deve considerar o somatório das parcelas do preço recebidas apenas após 2017, ou seja, na vigência da regra da progressividade do ganho?

2.31) Ainda com relação à aplicação da tributação progressiva do ganho de capital ao presente caso, deve-se esclarecer se (c) na hipótese de o somatório do ganho de capital auferido pelos recebimentos anteriores superar R\$ 30.000.000,00, o ganho de capital auferido nos recebimentos objeto da presente Consulta será tributado pela alíquota máxima de 22,5% (sabendo-se que em tal situação as faixas de 17,5% e 20% não terão sido aplicadas); ou se (d) para cada novo recebimento, o IRPF será calculado mediante a aplicação das alíquotas progressivas, a partir de 15% sobre a faixa inicial e assim por diante, aplicando-se as faixas de progressividade conforme previsto na lei.

3. Em seguida, formula os seguintes questionamentos:

1) Confirme a interpretação do Consulente no sentido de que, considerando que a Operação ocorreu em 12 de outubro de 2013, quando houve o recebimento de uma parcela de preço determinada e definitiva (não antecipada, já que não sujeita a ajustes e/ou reduções), o recebimento de uma parcela indeterminada e sujeita a condições suspensivas representa parcela complementar de um mesmo fato gerador, ocorrido em 12 de outubro de 2013. Nesse contexto, considerando que, na data do fato gerador, o art. 21 da Lei nº 8.981/95 previa que o IRPF incidente sobre o ganho de capital seria tributado pela alíquota fixa de 15%, as parcelas complementares já recebidas e que vierem a ser recebidas futuramente a título de superveniências ativas (Cláusula 11 do Contrato de Compra e Venda) deverão ser tributadas pelo IRPF à alíquota fixa de 15%?

2) Caso não seja confirmada a interpretação do Consulente em 1), supra, entendendo-se que as parcelas complementares recebidas pelo Consulente, a partir 1º de janeiro de 2017, estariam sujeitas à tributação do IRPF com base nas alíquotas progressivas, nos termos do art. 21 da Lei n.º 8.981/95, com a redação dada pela Lei n.º 13.259/2016, confirme que o recebimento de cada parcela complementar representa um novo fato gerador, aplicando-se as alíquotas progressivas a partir da alíquota inicial de 15%. Nesse caso, considerando que o Consulente recebeu, em 3 de janeiro de 2024, parcela complementar no valor de R\$ XXX, deveria ter calculado o IRPF à alíquota de 15%, já que o ganho de capital foi inferior a R\$5.000.000,00.

3) Caso não seja confirmada a interpretação do Consulente em 1) e 2), supra, entendendo-se que as parcelas complementares recebidas pelo Consulente, a partir 1º de janeiro de 2017, estariam sujeitas à tributação do IRPF com base nas alíquotas progressivas e que as mesmas devem ser aplicadas a partir do somatório das parcelas já recebidas, confirme que para esse cômputo deverá ser levado em consideração apenas o valor das parcelas recebidas a partir de 1º de janeiro de 2017, quando passou a vigorar a nova redação do art. 21 da Lei nº 8.981/95, dada pela Lei nº 13.259/2016.

4. Ao final, fez as declarações de que trata o art. 14 da Instrução Normativa nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

5. É o relatório.

FUNDAMENTOS

6. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos narrados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre estes e a realidade. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais apresentadas pelo consulente e não gera efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

7. Ressalte-se, ainda, que a consulta não suspende prazos de recolhimento de tributo retido na fonte ou declarado antes ou depois da data de sua interposição, de apresentação da declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias. Também não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações, sem prejuízo do poder-dever da autoridade tributária e aduaneira, por meio de procedimento de fiscalização, de verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela correspondente resposta, consoante art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; art. 89, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011; e arts. 19, 33, inciso II, e 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

8. Por atender aos requisitos de admissibilidade, a consulta deve ser conhecida, razão pela qual passa-se à análise do caso.

9. Inicialmente, observa-se que o Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças (item 2.1) não foi acostado aos autos pelo consulente. Foi transcrita na consulta apenas a Cláusula 11, que, em síntese, assegura o pagamento ao consulente do valor (proporcional à sua participação no Capital Social) relativo a créditos ativos e/ou direitos (incluídos créditos fiscais ou de outra natureza) que venham a ser reconhecidos como de titularidade da Companhia (alienada em 2013).

10. Assim, o ponto central do presente caso consiste em definir o tratamento tributário das parcelas indeterminadas do preço, submetidas a eventos de realização futura e incerta, decorrentes da Cláusula 11, que trata do ajuste de preço em decorrência de eventuais superveniências ativas da Companhia.

11. O consulente alega que essas superveniências ativas poderiam resultar (ou não) em pagamentos adicionais de preço por parte dos Compradores em favor dos Vendedores. Alega que tais pagamentos adicionais vieram a ocorrer em 03/01/2024 e 02/02/2024, havendo previsão de novos pagamentos adicionais decorrentes das superveniências ativas.

12. Verifica-se que **não** se trata de alienação a prazo, pois os pagamentos adicionais (parcelas indeterminadas do preço) eram dependentes de superveniências ativas, que poderiam nem sequer ter ocorrido. Ademais, a alienação a prazo pressupõe o prévio conhecimento do preço

total da alienação para apuração do ganho de capital correspondente a cada parcela, proporcionalmente ao preço total, nos termos do art. 31 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001. No presente caso, não houve conhecimento prévio do preço total da alienação, razão pela qual não se aplica o art. 31 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, nem o art. 151 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 9.850, de 22 de novembro de 2018 - RIR/2018, pois a incerteza quanto à futura ocorrência das superveniências ativas impossibilitava a apuração do ganho de capital de maneira proporcional.

13. Transcrevem-se os dispositivos da legislação tributária importantes ao deslinde do caso (destaques ausentes nos originais):

Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 43. O impôsto, de competência da União, sôbre a renda e proventos de qualquer natureza tem como **fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:**

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.

(...)

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

(...)

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

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem 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 têrmos de direito aplicável.

(...)

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;**

(...)

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

(...)

Lei nº 7.713, de 1988:

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.

Art. 2º **O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em [sic] 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.

§ 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.

§ 2º 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 corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.

Lei nº 8.981, de 1995:

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)

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)

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)

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)

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)

§ 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)

§ 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)

Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - RIR/2018:

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)

(...)

§ 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).

§ 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;

(...)

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.

(...)

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).

(...)

14. Cumpre também transcrever a pergunta nº 602, constante do Perguntas e Respostas do IRPF/2026, disponível na página da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB na internet:

Perguntas e Respostas - IRPF/2026:

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS — ALIENAÇÃO SEM PREÇO PREDETERMINADO — TRIBUTAÇÃO DA PARCELA INICIAL DO PREÇO E DO VALOR COMPLEMENTAR

602 — Como é a tributação do ganho de capital quanto ao valor de antecipação e ao valor de complementação de preço, na alienação de participações societárias, quando o valor de alienação será definido em data futura, com o implemento de condição suspensiva?

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

Por conta da progressividade das alíquotas do imposto sobre a renda relativo ao 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 e tomando-se a mesma quantidade de ações vendidas e o mesmo custo de aquisição.

Para efeito de determinação do valor a ser recolhido após o implemento da condição suspensiva, o imposto sobre o ganho de capital recalculado deve ser diminuído do valor pago quando do recebimento da antecipação.

(Solução de Consulta Cosit nº 82, de 4 de abril de 2023)

15. Verifica-se que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB se pronunciou sobre o tema objeto da presente consulta por meio da Solução de Consulta Cosit nº 82, de 4 de abril de 2023, cuja ementa é transcrita abaixo:

Solução de Consulta Cosit nº 82, de 2023:

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.

16. O Consulente faz as seguintes alegações nos itens 2.3 e 2.6: “parcelas indeterminadas do Preço de Aquisição, submetidas a eventos de realização futura e incerta (...) a depender de eventos futuros, essas superveniências ativas podem resultar (**ou não**) em pagamentos adicionais de preço por parte dos Compradores em favor dos Vendedores” (destaque nosso).

17. Portanto, o recebimento de parcela adicional (indeterminada) do preço estava condicionado ao implemento de condição suspensiva prevista na cláusula 11, qual seja, o posterior reconhecimento de créditos ativos e/ou direitos (incluídos créditos fiscais ou de outra natureza) como sendo de titularidade de Companhia alienada em 2013 (superveniências ativas).

18. Tal reconhecimento ensejou, em 2024, o pagamento ao consulente (proporcionalmente à sua participação no Capital Social da Companhia alienada) de parcelas adicionais do preço.

19. O ganho de capital percebido pelo consulente em decorrência da alienação de participação societária (ocorrida em 2013), no que concerne à parte do preço sujeito a condição suspensiva (cláusula 11), implementada em 2024, sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda (IR) com as alíquotas progressivas previstas na nova redação art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995, dada pela Lei nº 13.259, de 2016.

20. 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 do direito aplicável. O art. 117, inciso I, do CTN aduz que, sendo suspensiva a condição, o ato ou negócio jurídico condicional reputa-se perfeito e acabado desde o momento de seu implemento. Conforme art. 43, inciso II, do CTN, o fato gerador do IR é a aquisição da disponibilidade do acréscimo patrimonial.

21. Embora o negócio jurídico (compra e venda de participação societária) não estivesse submetido a condição suspensiva, a parcela indeterminada do preço estava submetida a tal condição (cláusula 11), podendo, ademais, nunca ter sido implementada (conforme item 16). Portanto, incide o art. 117, inciso I, c/c art. 43, inciso II, do CTN, na ocasião do implemento da cláusula 11.

22. Em 2013, quando do recebimento do preço inicialmente fixado (não sujeito a condição suspensiva), houve fato gerador do IR em razão da percepção do ganho de capital (art. 2º

e 3º, § 2º, da Lei nº 7.713, de 1988), sendo devido o correspondente IR à alíquota fixa de 15% (quinze por cento), vigente à época.

23. Em 2024, por ocasião do recebimento de parcelas adicionais do preço decorrentes do implemento da cláusula 11 (condição suspensiva), ocorreu novo fato gerador do Imposto de Renda incidente sobre o ganho de capital (arts. 2º e 3º, § 2º, da Lei nº 7.713, de 1988, c/c arts. 43, II, e 117, I, do CTN). Ainda que o pagamento tenha sido realizado de forma parcelada ao longo de 2024, o fato gerador ocorrido nesse exercício é único, desde que decorra de um único implemento da condição suspensiva prevista na referida cláusula. Por outro lado, caso a cláusula 11 enseje sucessivos implementos parciais independentes entre si, caracterizados por distintas superveniências ativas autônomas, haverá tantos fatos geradores quantos forem esses implementos independentes. Nessa hipótese, o IRPF incidente sobre o ganho de capital deverá ser apurado separadamente em relação a cada implemento parcial, mediante a aplicação das alíquotas progressivas previstas na legislação sobre o ganho de capital correspondente a cada fato gerador.

24. O IR sobre o ganho de capital devido em 2024 deve ser calculado com alíquotas progressivas, nos termos do art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995, com redação dada pela Lei nº 13.259, de 2016.

25. Aplicam-se as regras de cálculo do IR constantes na Solução de Consulta Cosit nº 82, de 2023 (e na Pergunta nº 602 do Perguntas e Respostas do IRPF/2026) apenas ao fato gerador ocorrido em 2024, já sob a égide das alíquotas progressivas. Note-se que a Solução de Consulta Cosit nº 82, de 2023, decorreu de situação em que houve uma alienação sem preço determinado, com recebimento de antecipação e de preço complementar, ambos sujeitos às alíquotas progressivas, conforme itens 18, 19 e 24 da referida Solução de Consulta, **verbis**:

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 consulente 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.

(...)

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.

26. A situação tratada na Solução de Consulta Cosit nº 82, de 2023, difere da presente, pois não houve mera antecipação de preço em 2013. Por outro lado, a lógica do cálculo do IR, constante na Solução de Consulta Cosit nº 82, de 2023, é aplicável no presente caso quanto aos

pagamentos decorrentes do fato gerador de 2024, visto que ocorridos sob a égide das alíquotas progressivas.

27. Assim, o fracionamento de pagamentos correspondente ao fato gerador de 2024 implica o cálculo do IR tomando em conta as parcelas recebidas em todos os meses de 2024.

28. A totalidade dos valores recebidos em janeiro/2024 e fevereiro/2024 deve ser considerada como ganho de capital, caso o custo de aquisição das ações alienadas já tenha sido integralmente utilizado na apuração do ganho de capital ocorrido em 2013. Na ocasião da celebração do negócio (2013) a total incerteza quanto à futura ocorrência das superveniências ativas autorizava que o custo de aquisição da participação societária pudesse ter sido integralmente utilizado na apuração do ganho de capital ocorrido em 2013.

29. O valor recebido em janeiro/2024 deve ser submetido às alíquotas progressivas do art. 21 da Lei nº 8.991, de 1995, para apuração do IR devido em janeiro/2024.

30. O valor recebido em fevereiro/2024 deve ser somado ao valor recebido em janeiro/2024 e submetido às alíquotas progressivas do art. 21 da Lei nº 8.991, de 1995, para apuração do IR devido em fevereiro/2024, abatendo-se o IR correspondente a janeiro/2024.

31. O procedimento do item anterior deve ser repetido para os demais valores recebidos ao longo de 2024, somando-se o valor recebido no mês com os valores recebidos nos meses anteriores, apurando-se o IR devido no mês com base nas alíquotas progressivas (abatendo-se o IR pago nos meses anteriores).

32. Importa ressaltar que valores eventualmente recebidos a título de reajustes (p. ex. juros), estão sujeitos a tratamento específico, nos termos do art. 19, § 3º, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, **verbis**:

Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001:

Art. 19 (...)

(...)

§ 3º 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.

33. Portanto, compete à fonte pagadora verificar se, nas parcelas pagas em 2024, estariam incluídos valores de que trata o dispositivo retro transcrito, sujeitos à retenção de IR na fonte e ao ajuste anual na Declaração do IRPF da pessoa física beneficiária.

CONCLUSÃO

34. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo que:

34.1. A parcela indeterminada do valor da operação de alienação de participação societária, auferida em razão do implemento de condição suspensiva, integra o preço de venda da participação societária;

34.2. O recebimento do preço inicialmente fixado, superior ao custo de aquisição da participação societária, constitui fato gerador do IR sobre o ganho de capital, à alíquota de 15% (quinze por cento) para fatos geradores anteriores a 1º de janeiro de 2017;

34.3. O recebimento de parcelas adicionais do preço, decorrentes do implemento de condição suspensiva, constitui novo fato gerador do IR sobre o ganho de capital, sujeito às alíquotas progressivas previstas no art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995, com redação dada pela Lei nº 13.259, de 2016, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2017;

34.4. A totalidade dos valores recebidos, decorrentes do implemento de condição suspensiva, deve ser considerada ganho de capital, caso o custo da participação societária alienada tenha sido integralmente utilizado na apuração do ganho de capital ocorrido na ocasião do recebimento do preço inicialmente fixado.

Assinatura digital

MÁRCIO A. A. VASQUES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras - Cotir.

Assinatura digital

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Tributação/SRRF04

De acordo. À Coordenação-Geral de Tributação para aprovação.

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta e declaro-a parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 82, de 2023. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação