



Solução de Consulta nº 164 - Cosit

Data 28 de maio de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES. CLÁUSULAS DE RETROVENDA E DE NÃO-COMPETIÇÃO. FATO GERADOR DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. GANHO DE CAPITAL.

A diferença positiva entre o valor da venda e o custo de aquisição de participação societária, mesmo estando a venda vinculada a contrato de opção de compra com cláusula restritiva imposta ao alienante, caracteriza ganho de capital. A existência de cláusulas de retrovenda e de não-competição no contrato de opção de compra não conferem ao ganho em causa a natureza de indenização, pelo que se insere no conceito de acréscimo patrimonial previsto no art. 43 do CTN, constituindo fato gerador do IR.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), arts. 43, 111 e 176; e Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), art. 128, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

Relatório

A pessoa física, acima identificada, por meio de procuração, instrumento anexado às fls. 11/14, protocolizou o presente processo de consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, dirigido à então Secretária da Receita Federal do Brasil (RFB), indagando sobre a legislação tributária federal de que tratam o art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) e o art. 117 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999).

2. O consulente requer a interpretação da legislação tributária, acima mencionada, para os seguintes fatos:

- 2.1. o consulente celebrou com a Companhia (...). Contrato de Opção de Compra de Ações - Doc. 02, contendo cláusula expressa de outorga de opção de compra, parcial ou total, à companhia ("retrovenda");
- 2.2. exercendo o direito pactuado (opção de compra), o consulente adquiriu posteriormente 170.002 ações emitidas pela Companhia (...), no valor total de R\$ 425.895,30, em três situações distintas, conforme contratos de compra e venda de ações em anexo (Docs. 03-A, 03-B e 03-C);
- 2.3. o efetivo exercício da opção de compra pela Companhia (...). ("retrovenda") deu-se em abril de 2014 (conforme "Contrato de Compra e Venda de Ações", em anexo - Doc. 04), tendo sido a ela transferida a totalidade das participações societárias do consulente pelo valor total de alienação de R\$ 747.349,77;
- 2.4. no entanto, na referida operação de compra, foi imposta pela companhia (adquirente) uma cláusula instituindo a obrigação, por parte do alienante, ora consulente, de "não-competição", nos termos da Cláusula 4.1 do Contrato de Compra e Venda de Ações (Doc. 04), sendo que a compensação por referida abstenção no exercício da atividade profissional foi o preço recebido na retrovenda, tudo com a seguinte redação: *4.1 Não-Competição. Em contrapartida ao pagamento do Preço, o Vendedor desde já se obriga a - direta ou indiretamente, seja por si só ou em conjunto com ou em nome de qualquer pessoa, seja na qualidade de acionista, sócio, conselheiro, diretor, empregado, consultor, representante comercial, agente, prestador de serviços ou de qualquer outra forma - por um prazo de 2 (dois) anos contados da presente data ("Período de Restrição"), a não atuar como agente autônomo de investimentos ("AAI") na forma da Instrução Normativa nº 497, de 3 junho de 2011 da Comissão de Valores Mobiliários e/ou alterações posteriores ("ICVM497")*."
- 2.5. da análise dos instrumentos contratuais celebrados, entende o consulente ser possível inferir o caráter compensatório dos valores recebidos, uma vez que visam a compensá-lo pelos efeitos decorrentes da cláusula de não-competição, que justificam uma remuneração muito superior do que aquela prevista no primeiro Contrato de Opção de Compra de Ações (Doc. 02);
- 2.6. alega tratar-se de verba de caráter indenizatório, pois o valor recebido não se refere apenas ao originalmente pactuado como o valor da "recompra" das ações. O valor efetivo de compra, superior àquele acordado, refere-se à compensação ao consulente pela vedação ao livre-exercício da atividade de Agente Autônomo de Investimentos pelo prazo de, no mínimo, 02 (dois) anos, em obediência à cláusula de "não-competição" (Cláusula 4.1 do Contrato de Compra e Venda de Ações -Doc. 04).
- 2.7. dúvidas sobre a interpretação e o alcance do art. 43 do Código Tributário Nacional, especificamente quanto a considerar renda ou proventos de qualquer natureza ingressos patrimoniais que possuam caráter compensatório/indenizatório. Igualmente, há dúvidas em relação à possibilidade de qualificação desses ingressos como ganho de capital, nos termos do art. 117 do RIR/1999, já que não decorrem da valorização das participações societárias e, portanto, não representariam um ganho, mas a compensação pelo não exercício da profissão de agente autônomo de investimentos pelo prazo firmado.
- 2.8. destaca que a presente consulta se justifica, pois, entendendo a Receita Federal do Brasil que o art. 43 do CTN apenas permite a tributação de acréscimos patrimoniais e, de outro lado, que o ingresso patrimonial do consulente configura uma indenização, não

haverá a tributação do Imposto sobre a Renda sobre a diferença entre o valor custo de aquisição das participações societárias pelo consulente e o valor de venda das ações vinculada à cláusula contratual de não-competição. Assim, a depender da interpretação que se dê ao art. 43 do CTN e da qualificação do ingresso financeiro decorrente da operação de compra de participações societárias com cláusula de não-competição, poder-se-á entender inaplicável, inclusive, o art. 117 do RIR/1999, que dispõe que "*Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza*", o que ensejaria a incidência do Imposto sobre a Renda.

3. A seguir transcrevem-se os fundamentos do entendimento do consulente:

De fato, o art. 43 do CTN, ao tratar sobre o fato gerador do Imposto de Renda, dispõe que:

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:

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.

O dispositivo transcrito é de hialina clareza ao expor que, seja renda, sejam acréscimos patrimoniais, o Imposto de Renda exige a disponibilidade de um acréscimo patrimonial do contribuinte, o que não se confunde com o mero ingresso de verbas a título indenizatório que nada acresce, mas, antes, apenas substitui componentes do patrimônio pré-existente, no caso de natureza também moral, pela impossibilidade de exercício de uma das atividades mais valiosas para o ser humano, o trabalho livre.

Nesse sentido, ensina José Artur Lima Gonçalves, Professor da PUC/SP que:

"Nesta medida, nem todo o ingresso é relevante para o conceito de renda (...) o mesmo ocorre com o recebimento (ingresso) de pagamentos de indenizações, que até atingir a grandeza financeira necessária a cumprir a sua função primordial de tornar o patrimônio indene configuram mera reposição patrimonial (deixa de existir o bem desapropriado e passa a existir a disponibilidade financeira - representada por moeda corrente ou por títulos -, deixa de existir determinado direito lesado e passa a existir a disponibilidade financeira)"²

Ou seja, o ingresso financeiro no patrimônio do Consulente, em razão da alienação de suas participações societárias à empresa (...), no valor da diferença entre o valor recebido pela venda de ações e o valor de aquisição dessas ações, tem como causa não um ganho de capital ou um rendimento proveniente de seu trabalho ou de seu capital, mas a compensação pela perda de seu direito de livre exercício de sua atividade profissional pelo período de dois anos, decorrente de estipulação expressa em contrato como condição da concretização da operação de compra e venda celebrado em 29 de abril de 2014.

Se assim é, o ingresso financeiro no patrimônio do Consulente se deu em razão da restrição a um direito que ele possuía anteriormente em seu patrimônio, qual seja, o de livre-exercício de sua atividade profissional, razão pela qual não configura um acréscimo patrimonial.

Assim, os valores recebidos pelo consulente na operação mencionada acima não podem ser, em parte, qualificados como ganho de capital, tendo em vista não configurarem acréscimo patrimonial (pressuposto da incidência do IR, de acordo com o art. 43 do CTN), sendo inaplicável, portanto, o art. 117 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 ao ingresso patrimonial decorrente do contrato de compra de ações celebrado entre o Consulente e a companhia (...), por igualmente não configurar um ganho.

4. Ao final, o consulente apresentou os seguintes questionamentos:

1) está correta a interpretação do consulente de que os valores recebidos em decorrência de alienação de participações societárias vinculada à cláusula de não-competição, por configurar compensação pela restrição ao livre-exercício de sua atividade profissional, possui caráter indenizatório e, portanto, não configura renda ou proventos de qualquer natureza tributáveis pelo art. 43 do CTN?

2) o art. 117. do RIR/99 é aplicável na hipótese em que houver alienação de participações societárias vinculada à cláusula de não-competição?

3) em caso negativo, qual é a qualificação adequada ao ingresso decorrente do valor recebido pelo Consulente, em decorrência do referido contrato de compra e venda de ação (Doc. 04)?

Fundamentos

5. Importa, inicialmente, esclarecer que o processo de consulta, regido pelos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

6. É necessário, ainda, ressaltar que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no artigo 1º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013 (que trata do processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Receita Federal do Brasil), o que implica dizer, compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente (artigo 28 da mencionada Instrução Normativa), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

7. Cumpre frisar que, considerando estarem presentes os requisitos de admissibilidade exigidos pela legislação de regência, esta consulta merece conhecimento.

8. Pela descrição dos fatos e pelos documentos anexos à consulta, pode-se concluir que os questionamentos do consulente estão relacionados à operação de compra e venda de ações. Em essência, são dúvidas sobre a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda, nos termos do art. 43 do CTN, relativamente ao pagamento recebido por conta da alienação das ações, e sobre a hipótese de ocorrência de ganho de capital, nos termos do art. 117 do RIR/1999.

9. Os questionamentos estão fundamentados no entendimento (pelo consulente externado) de que o pagamento recebido da Companhia decorrente da venda de ações é uma verba de caráter indenizatório e que, assim sendo, não teria ocorrido o fato gerador do Imposto sobre a Renda, nos termos do art. 43 do CTN. Na concepção do consulente, o caráter indenizatório do pagamento recebido pela alienação das ações e a não ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda estariam fundamentados nos seguintes elementos:

9.1. o pagamento recebido pela venda das ações à Companhia (...) ter sido em valor superior ao acordado no Contrato de Opção de Compra de Ações;

9.2. pela cláusula de "não-competição" e pela vedação contratual ao livre exercício da atividade de Agente Autônomo de Investimentos pelo prazo de, no mínimo 02 (dois) anos; e

9.3. pela cláusula de ter que vender para a Companhia (...) as ações dela compradas, na situação de "retrovenda".

10. Ademais, no questionamento, vem-se ressaltando a hipótese de ganho de capital, haja vista que as ações foram alienadas para a Companhia pelo valor de R\$ 747.349,77, enquanto foram adquiridas pelo valor total de R\$ 425.895,30.

11. Feitas essas observações e delineado o objeto de estudo da consulta, transcrevem-se os fundamentos legais para os quais se requer a interpretação:

LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.

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:

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)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999

TÍTULO X

TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA

CAPÍTULO I

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS

Art. 117 - Está sujeita ao pagamento do imposto 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, arts. 2º e 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 8.134, de 1990, art. 18, § 2º, e 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 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 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 3º):

§ 5º A tributação independe da localização dos bens ou dos direitos, observado o disposto no art. 997

12. De pronto, há de se esclarecer que por conta da revogação do Decreto nº 3.000, de 1999, pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que aprovou o novo Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), a matéria tratada no art. 117 do RIR/1999, é agora tratada no art. 128 do RIR/2018, com a seguinte redação:

DECRETO Nº 9.580, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2018

ANEXO

REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE
QUALQUER NATUREZA

(...)

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).

§ 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;

II - permuta;

III - adjudicação;

IV - desapropriação;

V - dação em pagamento;

VI - doação;

VII - procuração em causa própria;

VIII - promessa de compra e venda;

IX - cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos; e

X - contratos afins.

§ 5º A tributação independe da localização dos bens ou dos direitos, observado o disposto no art. 1.042.

13. Pelo art. 43 do CTN, infere-se que é irrelevante a denominação que se dá ao rendimento (pagamento recebido pela alienação); o que importa é a disponibilidade da renda ou proventos de qualquer natureza. Para o fato descrito pelo consultante houve percepção de rendimentos e ganho de capital quando da operação de alienação das ações para a Companhia da qual havia adquirido as ações, em uma situação de "retrovenda", prevista em contrato com cláusula de não-competição. Para o consultante o pagamento recebido da Companhia (...) insere-se no conceito de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, por ser rendimento oriundo de seu capital.

14. Certamente que, nos termos do art. 43 do CTN, o pagamento recebido pelo consulente pela venda das ações é uma aquisição de disponibilidade econômica, acarretando acréscimo patrimonial, pois decorreu de uma operação de alienação de bens de sua propriedade, com ganho de capital, tendo, assim, ocorrido o fato gerador do Imposto sobre a Renda, ainda que a operação de alienação tenha se dado por conta de um Contrato de Opção de Compra de Ações em uma situação em que o consulente estivesse obrigado a vender as ações para a companhia por um valor estipulado pela compradora em função da cláusula de não-competição.

15. O fato de a Companhia adquirente das ações ter estabelecido um preço de aquisição destes papéis em valor superior ao Contrato de Opção de Compra não sugere que seja por conta da cláusula de "não-competição" e do não exercício da atividade profissional de Agente Autônomo de Investimentos, enquanto fosse detentor das ações. Ademais, não sugere caráter de indenização ou de compensação.

16. Independentemente da discussão sobre o caráter indenizatório ou compensatório do pagamento recebido por conta da alienação das ações, tem-se a ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda, nos termos do art. 43 do CTN, relativamente ao pagamento recebido pelo Consulente pela alienação das ações e o ganho de capital.

17. Trata-se de fato de uma alienação de bens com ganho de capital, mesmo que a alienação tenha ocorrido por conta de uma cláusula de "retrovenda" disposta em Contrato de Opção de Compra de Ações, e que o alienante estivesse submetido a cláusula de "não-competição".

18. Desta forma, caracterizada a alienação com ganho de capital, a tributação há de ser nos termos do art. 128 do RIR/2018.

19. Nesse ponto, poder-se-ia em se cogitar em hipótese de isenção do ganho de capital.

20. A isenção tributária, segundo o art. 111 do CTN, é modalidade de exclusão do crédito tributário e, nesse sentido, deve ser interpretada literalmente, e é sempre decorrente de lei, segundo o art. 176 do CTN.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

(...)

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

21. A não incidência e a isenção do ganho de capital estão previstas nos arts. 131, 132 e 133 do RIR/2018, que, abaixo, se transcrevem:

Art. 131. Não será considerado ganho de capital (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, parágrafo único):

I - o valor decorrente de indenização por desapropriação da terra nua, para fins de reforma agrária, observado o disposto no § 5º do art. 184 da Constituição; ou

II - o valor decorrente de liquidação de sinistro, furto ou roubo relativo a objeto segurado.

Art. 132. Na determinação do ganho de capital, serão excluídas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, caput, inciso III):

I - as transferências causa mortis e as doações em adiantamento da legítima, observado o disposto no art. 130; e

II - a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, exceto na hipótese de imóvel rural com benfeitorias.

§ 1º Para fins disposto neste artigo, equiparam-se a permuta as operações quitadas de compra e venda de terreno, acompanhadas de confissão de dívida e de escritura pública de dação em pagamento de unidades imobiliárias construídas ou a construir.

§ 2º Na hipótese de permuta com recebimento de torna, deverá ser apurado o ganho de capital apenas em relação à torna.

Art. 133. Fica isento do imposto sobre a renda o ganho de capital auferido na (Lei nº 9.250, de 1995, art. 22 e art. 23; e Lei nº 11.196, de 2005, art. 39):

I - alienação de bens e direitos de pequeno valor, cujo preço unitário de alienação, no mês em que esta se realizar, seja igual ou inferior a:

a) R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), na hipótese de alienação de ações negociadas no mercado de balcão; e

b) R\$ 35.000,00 (trinta e cinco mil reais), nas demais hipóteses;

II - alienação do único imóvel que o titular possua, cujo valor de alienação seja de até R\$ 440.000,00 (quatrocentos e quarenta mil reais), desde que não tenha sido realizada outra alienação nos últimos cinco anos; e

III - venda de imóveis residenciais por pessoa física residente no País, desde que o alienante, no prazo de cento e oitenta dias, contado da data da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição, em seu nome, de imóveis residenciais localizados no País.

§ 1º O limite a que se refere o inciso I do caput será considerado em relação (Lei nº 9.250, de 1995, art. 22, parágrafo único):

I - ao bem ou ao direito ou ao valor do conjunto dos bens ou dos direitos da mesma natureza, na hipótese de alienação de diversos bens, alienados no mesmo mês;

II - à parte de cada condômino, na hipótese de bens em condomínio; e

III - a cada um dos bens ou dos direitos possuídos em comunhão e ao valor do conjunto dos bens ou dos direitos da mesma natureza, alienados no mesmo mês, na hipótese de sociedade conjugal.

§ 2º Para fins do disposto no inciso I do § 1º, consideram-se bens ou direitos da mesma natureza aqueles que guardem as mesmas características entre si, tais como:

I - automóveis e motocicletas;

II - imóvel urbano e terra nua; e

III - quadros e esculturas.

§ 3º O limite a que se refere o inciso II do caput será considerado em relação:

I - à parte de cada condômino, na hipótese de bens em condomínio; e

II - ao imóvel havido em comunhão, na hipótese de sociedade conjugal.

§ 4º Para fins do disposto no inciso III do caput (Lei nº 11.196, de 2005, art. 39, § 1º ao § 5º):

I - na hipótese de venda de mais de um imóvel, o prazo de cento e oitenta dias será contado a partir da data de celebração do contrato relativo à primeira operação;

II - a aplicação parcial do produto da venda implicará tributação do ganho proporcionalmente ao valor da parcela não aplicada;

III - na hipótese de aquisição de mais de um imóvel, a isenção será aplicada ao ganho de capital correspondente apenas à parcela empregada na aquisição de imóveis residenciais;

IV - a inobservância às condições estabelecidas importará em exigência do imposto sobre a renda com base no ganho de capital, acrescido de:

a) juros de mora, calculados a partir do segundo mês subsequente ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido; e

b) multa, de mora ou de ofício, calculada a partir do segundo mês seguinte ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido, se o imposto não for pago até trinta dias após o prazo de que trata o inciso III do caput; e

V - o contribuinte somente poderá usufruir do benefício uma vez a cada cinco anos.

22. Considerando que a isenção deve estar prevista em lei e que a interpretação é literal, deve-se observar quanto ao questionamento de hipótese de isenção do ganho de capital os dispositivos legais, acima transcritos.

Conclusão

23. Pelo exposto, responde-se à consultante, que a diferença positiva entre o valor da venda e o custo de aquisição de participação societária, mesmo estando a venda vinculada a contrato de opção de compra com cláusula restritiva imposta ao alienante,

caracteriza ganho de capital. A existência de cláusulas de retrovenda e de não-competição no contrato de opção de compra não conferem ao ganho em causa a natureza de indenização, pelo que se insere no conceito de acréscimo patrimonial previsto no art. 43 do CTN, constituindo fato gerador do Imposto sobre a Renda.

À consideração da chefia da Divisão de Tributação (Disit).

Assinado digitalmente

FRANCISCO IVALDO RODRIGUES MORAIS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinado digitalmente

ANTÔNIO DE PÁDUA ATHAYDE MAGALHÃES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit03

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente

FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

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 Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit.