



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10120.723922/2014-90  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-005.276 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de fevereiro de 2018  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** JAIRO DE MELO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2011

**MATÉRIA NÃO SUSCITADA EM SEDE DE DEFESA/IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.**

Afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.**

Caracterizam-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MERAS ALEGAÇÕES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.**

Reputa-se válido o lançamento relativo a omissão de rendimentos nas situações em que os argumentos apresentados pelo contribuinte consistem em mera alegação, desacompanhada de documentação hábil e idônea que lhe dê suporte.

**IRPF. GANHOS DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.**

Tributa-se o ganho de capital decorrente do lucro auferido com a alienação de bem caracterizado pela diferença positiva entre o valor de venda e o respectivo custo de aquisição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleber Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, José Alfredo Duarte Filho e Rayd Santana Ferreira. Ausente os Conselheiros Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Miriam Denise Xavier e Fernanda Melo Leal.

## Relatório

JAIRO DE MELO, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 6ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC, Acórdão nº 07-36.894/2015, às e-fls. 682/691, que julgou procedente o Auto de Infração concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da constatação de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada e omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, em relação ao exercício 2011, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 02/14, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 23/05/2014 (AR e-fl. 608), nos moldes da legislação de regência, contra o contribuinte acima identificado, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrente dos seguintes fatos geradores:

a) DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADOS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o Contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme RELATÓRIO FISCAL em anexo

b) GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES/QUOTAS NÃO NEGOCIADAS EM BOLSA DE VALORES. Apuração incorreta do ganho de capital auferido na alienação de quotas do capital social da Pessoa Jurídica INDÚSTRIA FARMACÊUTICA MELCON DO BRASIL LTDA (CNPJ nº 04.338.716/0001-54), conforme RELATÓRIO FISCAL em anexo.

Segundo autoridade lançadora, quanto à omissão de rendimentos caracterizada pela não comprovação da origem de depósitos bancários realizados em conta-corrente, o contribuinte foi intimado a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem e a natureza dos valores creditados nas contas-correntes do Banco Bradesco (Agência 1.660 – C/C nº 10.298-9) e do Banco do Brasil (Agência nº 3.482-7 – C/C nº 25.311-1).

No entanto, por meio dos documentos apresentados, o fiscalizado comprovou apenas parcialmente a origem dos valores depositados, dando causa à apuração de omissão de rendimentos da ordem de R\$ 107.982,71, e, por consequência, do imposto de renda de R\$ 27.089,51.

No que toca ao ganho de capital levantado, noticia que, com base no que dispõe o Contrato de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças, o contribuinte alienou, no mês de agosto de 2010, parte de suas quotas do capital social da Pessoa Jurídica Indústria Farmacêutica Melcon do Brasil Ltda, tendo sido referida alienação informada na Declaração de

Ajuste Anual do ano-calendário 2010, sendo apurado pelo declarante imposto devido R\$ 199.959,39, o qual, reconhece o fiscal, foi pago.

Contudo, segundo a autoridade lançadora, citada apuração levada a efeito pelo contribuinte foi efetuada de forma indevida.

No que se refere ao valor de alienação, alega a autoridade lançadora que o instrumento contratual por meio do qual foi realizada a negociação da alienação das quotas da Indústria Farmacêutica Melcon do Brasil Ltda à Aché Laboratórios Farmacêuticos S/A foi lavrado em 26 de agosto de 2010, estipulando o preço de R\$ 32.072.000,00, a ser pago nas seguintes condições: R\$ 20.072.000,00 na data da assinatura e o restante, R\$ 12.000.000, seriam divididos em três parcelas de R\$ 4.000.000,00, para serem quitados conforme a ocorrência de eventos previstos no contrato.

Quanto à ocorrência desses pagamentos, relata que o contribuinte apresentou cópia de extrato bancário, por meio do qual se confirma o recebimento do valor de alienação das quotas, no valor de R\$ 6.690.666,67, pago um dia após a celebração do contrato, equivalente a um terço da primeira parcela do pagamento.

Além desta importância, de acordo com a autoridade autuante, foi identificado o pagamento feito ao fiscalizado no valor de R\$ 532.622,12, no mês de outubro de 2010.

No que toca ao pagamento das outras parcelas do preço de venda das quotas (R\$ 12.000.000,00), a autoridade lançadora observa que tais valores estão submetidos a uma condição suspensiva: o lançamento de produtos. Assim, de acordo com o art. 117, inciso I, do CTN, quando da celebração do contrato, as parcelas do preço de venda submetidas à condição suspensiva não podem ser consideradas no cômputo do preço de alienação para efeito do cálculo do ganho de capital.

Nesse sentido, conforme o agente fiscal, o preço de alienação deve ser composto pelas parcelas não submetidas a tal condição. Posteriormente, à medida do recebimento (se ocorrer), as parcelas submetidas à condição suspensiva serão tributadas como ganho de capital, sem abatimento de custo de aquisição (todo utilizado anteriormente).

Assim, o preço de alienação das quotas pertencentes ao Sr. Jairo de Melo, relativas ao capital social da Indústria Farmacêutica Melcon do Brasil Ltda. corresponde à soma das seguintes parcelas:

I) R\$ 6.690.666,67 pagos em 27 de agosto de 2010; e

II) R\$ 532.622,12, pagos em 15 de outubro de 2010.

Relativamente ao custo de aquisição das quotas, anuncia que, após a sétima alteração contratual, o contribuinte possuía um total de 5.000.000 quotas do capital social da Indústria Farmacêutica Melcon do Brasil Ltda, com valor nominal de R\$ 1,00 cada uma, totalizando R\$ 5.000.000,00.

No que se refere à quantidade de quotas alienadas, informa que, de acordo com o Contrato de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças, o Contribuinte alienou, em 26 de agosto de 2010, 2.500.000,00 quotas do capital social da Indústria Farmacêutica Melcon do Brasil Ltda à Aché Laboratórios Farmacêuticos S/A.

No entanto, em diligência realizada junto à Aché Laboratórios Farmacêuticos S/A, foi obtida a cópia da Ata da Assembléia Geral Extraordinária da Melcon, realizada em 20 de dezembro de 2010, onde foi registrada a retificação do número de quotas alienadas pelo contribuinte: 1.289.167 quotas, com valor nominal de R\$ 1,00 cada uma.

Dessa forma, o número total de quotas alienadas para a Aché Laboratórios Farmacêuticos S/A foi de 3.867.501 quotas, com valor nominal de R\$ 1,00 cada uma, sendo que apenas um terço do total das quotas pertenciam ao Fiscalizado.

Por fim, o fiscal atribuiu a responsabilidade solidária à esposa do Sr. Jairo de Melo, casada sob o regime da comunhão parcial de bens, com fundamento no art. 124, I, do CTN, tendo em vista que o bem alienado foi adquirido após a contração de núpcias.

Regularmente intimado e inconformado com a Decisão recorrida, o autuado e sua esposa apresentaram Recurso Voluntário único, às e-fls. 702/721, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, reitera as razões da impugnação, primeiramente aduz não haver legalidade alguma em autuação por presunção, sendo descabido o crédito apurado.

Afirma que cada sócio tinha 5 milhões de cotas à época do contrato e, como vendeu 50% do que possuía, desfez-se cada um dos sócios de 2,5 milhões de cotas, ao valor de R\$ 6.690.066,67.

Nesse rumo, sustenta que a base de cálculo do IR sobre o ganho de capital desta venda é o preço pago (R\$ 6.690.066,67) pela Aché, subtraído do valor das quotas que cada sócio possuía de cotas (R\$ 2,5 milhões) no momento da ocorrência do fato gerador, isto é, na data da formalização do contrato e do pagamento do preço por parte do Aché, o que ocorreu no dia 27/08/2010.

Sendo assim, assegura que o IR apurado na competência de setembro de 2010 (mês subsequente à venda) é de R\$ 628.599,99 e não de R\$ 890.118,27, como pretende o fisco federal.

À par de elucidar todos os pontos controversos, anexa em sede recursal, o "Acordo de Acionistas - Anexo 3.1 (V) do "Contrato de Compra e Venda de Quotas", que trata da alteração contratual, assinatura do acordo de acionistas da sociedade e registro de alteração contratual, ficando clara a previsão da possibilidade de redução de capital.

Segundo o recorrente, ocorreu que, ao elencar como valor das cotas negociadas o valor de R\$ 1.289.167,00, o representante do fisco (aumentando assim a base de cálculo) entendeu que a redução de capital ocorrida em momento posterior retroagiu à data da venda, o que, para o autuado, não é o correto.

Nesse rumo, informa que, para comprovar suas alegações, anexou a ata realizada em 20/12/2010 que formalizou a cessão à Aché de R\$ 3.867.501 de capital social do total de R\$ 15 milhões existentes, sendo certo que cada um dos três sócios cedeu R\$ 1.289.167.

Prossegue, alegando que, consoante consta da ata de 22/12/2010, houve a redução de capital da empresa para R\$ 9.485.001,00 e a Aché (quarta sócia) deveria, em

conseqüência, repassar o total dessa redução ocorrida somente nas ações dos três sócios (total de R\$ 5.514.999,00) para estes sócios (a título de retorno de capital), ou seja, R\$ 1.838.330,00 *per capita*.

Cita também a Ata de 02/12/2011, em que teria ficado deliberado o aumento de capital de R\$ 9.485.001,00 para R\$ 11.235.000,00 com a subscrição da Aché de R\$ 1.750.000,00.

Assim, segundo o autuado, restou formatado o cenário atual do capital social: R\$ 1.872.500,00 para cada sócio e R\$ 5.617.500,00 para a Aché (R\$ 3.867.000,00 + R\$ 1.750.000,00).

Com base nas considerações feitas, aduz que auditor fiscal entendeu que estas mesmas cotas teriam um custo de R\$ 1.289.167,00, por considerar que no momento da ocorrência do fato gerador já teria ocorrido a redução de capital que, na verdade, somente ocorreu em dezembro de 2010.

Não bastasse isso, pondera o recorrente que o auditor cometeu outro erro no tocante à competência do recolhimento do tributo no caso da alienação das cotas.

Explica que a venda foi realizada em agosto de 2010, com pagamento à vista, logo, a seu ver, o imposto de renda sobre o ganho de capital deveria ser apurado no mês subsequente, ou seja, setembro de 2010.

Em outro plano, discorda também do entendimento tido por absoluta suposição por parte da fiscalização de que o valor de R\$ 532.622,12 recebido em conta pelo contribuinte em 15/10/2010, refere-se à parcela da venda, pois, segundo ele, não recebeu este valor a título de alienação de suas cotas.

Considera, dessa forma, inconcebível a conclusão a que chegou o auditor, ao argumento de que a Aché não “comprou dinheiro” da empresa Melcon. Afirma que este valor estava disponível em caixa no momento da venda e o contrato previa “caixa zero” no momento da aquisição, ou seja, foi distribuído entre os três sócios como ajuste de saldo. Daí porque feita a redução de capital.

Refuta a responsabilidade solidária atribuída à esposa do Recorrente, pois não existiu e sequer foi atribuído interesse comum na operação.

Insurge-se também acerca da aplicação da multa de ofício, uma vez que apurou e recolheu o tributo devido, além do percentual de 75% ter caráter confiscatório.

No tocante à infração relativa aos depósitos bancários de origem não comprovada, aduz que se referem à distribuição de resultado, não integrante da base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física, razão pela qual improcede a autuação no que se refere a estas importâncias.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para decretar o cancelamento do Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

### **RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E DA MULTA**

Na impugnação o sujeito passivo nada argumenta a respeito da responsabilidade solidária, além de não questionar acerca da aplicação da multa de ofício.

No recurso, apresentou inovação ao alegar que embora constante da peça de impugnação a indignação acerca da responsabilidade solidária, a pretensão não foi analisada. E, insurgiu também quanto ao caráter confiscatório da multa de ofício no patamar de 75%.

Nos termos da legislação processual tributária, esses argumentos recursais se encontram fulminados pela preclusão, uma vez que não foram suscitados por ocasião da apresentação da impugnação, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, senão vejamos:

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

Nessa toada, não merece conhecimento a matéria suscitada em sede de recurso voluntário, que não tenha sido objeto de contestação na impugnação.

### **DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADO**

Segundo autoridade lançadora, quanto à omissão de rendimentos caracterizada pela não comprovação da origem de depósitos bancários realizados em conta-corrente, o contribuinte foi intimado a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem e a natureza dos valores creditados nas contas-correntes do Banco Bradesco (Agência 1.660 – C/C nº 10.298-9) e do Banco do Brasil (Agência nº 3.482-7 – C/C nº 25.311-1).

No entanto, por meio dos documentos apresentados, o fiscalizado comprovou apenas parcialmente a origem dos valores depositados, dando causa à apuração de omissão de rendimentos da ordem de R\$ 107.982,71, e, por consequência, do imposto de renda de R\$ 27.089,51.

Por sua vez, o contribuinte aduz não haver legalidade alguma em autuação por presunção, sendo descabido o crédito apurado.

Alega que tais valores referem à distribuição de resultado, não integrante da base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física, razão pela qual improcede a autuação no que se refere a estas importâncias.

Em que pesem as razões ofertadas pelo contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se formalmente incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, senão vejamos:

Primeiramente é importante salientar que o contribuinte não discute nenhum valor ou depósito específico considerado pela autoridade fiscal, apenas questionando legislação e afirmando tratar-se de distribuição de lucros, não sendo o bastante para reformular a decisão de piso.

A tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/97, é regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Confira-se:

*"Art. 42, Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.*

*§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.*

*§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados.*

*I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;*

*II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) (Alterado pela Lei nº 9.481, de 13.897).*

*§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.*

*§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será tirada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).*

*§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10637, de 30,12,2002)."*

O fato gerador do imposto de renda é sempre a renda auferida. Os depósitos bancários (entrada de recursos), por si só, não se constituem em rendimentos. Daí por que não se confunde com a tributação da CPMF, que incide sobre a mera movimentação financeira, pela saída de recursos da conta bancária do titular. Por força do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o depósito bancário foi apontado como fato presumido da omissão de rendimentos, desde que a pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados na operação.

Para Pontes de Miranda, presunções são fatos que podem ser verdadeiros ou falsos, mas o legislador os têm como verdadeiros e divide as presunções em **iuris et de iure** (absolutas) e **iuris tantum** (relativas). As presunções absolutas, na lição deste autor, são irrefragáveis, nenhuma prova contrária se admite; quando, em vez disso, a presunção for **iuris tantum**, cabe a prova em contrário, conforme demasiadamente tratado em diversos outros votos deste Relator.

Conforme destacado anteriormente, na presunção o legislador apanha um fato conhecido, no caso o depósito bancário e, deste dado, mediante raciocínio lógico, chega a um fato desconhecido que é a obtenção de rendimentos. A obtenção de renda presumida a partir de depósito bancário é um fato que pode ser verdadeiro ou falso, mas o legislador o tem como verdadeiro, cabendo à parte que tem contra si presunção legal fazer prova em contrário. Neste sentido, não se pode ignorar que a lei, estabelecendo uma presunção legal de omissão de rendimentos, autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos. Em síntese, a lei considera que os depósitos bancários, de origem não comprovada, analisados individualizadamente, caracterizam omissão de rendimentos. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos.

A caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, considerado isoladamente. Pelo contrário, a presunção de omissão de rendimentos está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos recursos depositados em contas bancárias, com a análise individualizada dos créditos, conforme expressamente previsto na lei. Portanto, claro está que o fato gerador do imposto de renda, no caso, não está vinculado ao crédito efetuado na conta bancária, pois, se o crédito tiver por origem transferência de outra conta do mesmo titular, ou a alienação de bens do patrimônio do contribuinte, ou a assunção de exigibilidade, como dito anteriormente, não cabe falar em rendimentos ou ganhos, justamente porque o patrimônio da pessoa não terá sofrido qualquer alteração quantitativa. O fato gerador é a circunstância de tratar-se de dinheiro novo no seu patrimônio, assim presumido pela lei em face da ausência de esclarecimentos da origem respectiva.

Quanto à tese de ausência de evolução patrimonial ou consumo capaz de justificar o fato gerador do imposto de renda, é verdade que este imposto, conforme prevê o artigo 43 do CTN, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, isto é, de riqueza nova. Entretanto, o legislador ordinário presumiu que há aquisição de riqueza nova nos casos de movimentação financeira em que o contribuinte não demonstre a origem dos recursos. A atuação da administração tributária é vinculada à lei (artigo 142 do CTN), sendo vedado ao fisco declarar a inconstitucionalidade de lei devidamente aprovada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo presidente da República.

Neste diapasão, existe a Súmula CARF nº 02 consolidando sua jurisprudência no sentido de que o Órgão "não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

A partir da vigência do artigo 42 da Lei nº 9,430, de 1996, os depósitos bancários deixaram de ser "modalidade de arbitramento" - que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio a descoberto e sinais exteriores de riqueza), conforme interpretação consagrada pelo poder judiciário e por este Tribunal.

A fim de consolidar o entendimento deste CARF sobre a matéria foi editada a Súmula de nº 26, com a seguinte redação:

*"A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada."*

Mais uma vez, repiso, o contribuinte nada se esforça ou argumenta sobre a comprovação dos numerários, apenas demonstrando descontentamento com a legislação e meramente alegando tratar de distribuição de lucros, ou seja, em relação aos depósitos efetuados na conta bancária não foram apresentados esclarecimentos convincentes e muito menos documentos hábeis e idôneos a demonstrar a origem **de cada depósito bancário**.

Dessa forma, tendo em vista que o defendente não se desincumbiu do seu ônus probatório de demonstrar a efetiva concretização da situação fática alegada na peça impugnatória, não há como acatar indigitadas ponderações.

### **GANHO DE CAPITAL**

O Sr. Fiscal, no que toca ao ganho de capital levantado, noticia que, com base no que dispõe o Contrato de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças, o contribuinte alienou, no mês de agosto de 2010, parte de suas quotas do capital social da Pessoa Jurídica Indústria Farmacêutica Melcon do Brasil Ltda, tendo sido referida alienação informada na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário 2010, sendo apurado pelo declarante imposto devido R\$ 199.959,39, o qual, reconhece o fiscal, foi pago.

Contudo, segundo a autoridade lançadora, citada apuração levada a efeito pelo contribuinte foi efetuada de forma indevida.

No que se refere ao valor de alienação, alega a autoridade lançadora que o instrumento contratual por meio do qual foi realizada a negociação da alienação das quotas da Indústria Farmacêutica Melcon do Brasil Ltda à Aché Laboratórios Farmacêuticos S/A foi lavrado em 26 de agosto de 2010, estipulando o preço de R\$ 32.072.000,00, a ser pago nas seguintes condições: R\$ 20.072.000,00 na data da assinatura e o restante, R\$ 12.000.000, seriam divididos em três parcelas de R\$ 4.000.000,00, para serem quitados conforme a ocorrência de eventos previstos no contrato.

Quanto à ocorrência desses pagamentos, relata que o contribuinte apresentou cópia de extrato bancário, por meio do qual se confirma o recebimento do valor de alienação das quotas, no valor de R\$ 6.690.666,67, pago um dia após a celebração do contrato, equivalente a um terço da primeira parcela do pagamento.

Além desta importância, de acordo com a autoridade autuante, foi identificado o pagamento feito ao fiscalizado no valor de R\$ 532.622,12, no mês de outubro de 2010.

No que toca ao pagamento das outras parcelas do preço de venda das quotas (R\$ 12.000.000,00), a autoridade lançadora observa que tais valores estão submetidos a uma condição suspensiva: o lançamento de produtos. Assim, de acordo com o art. 117, inciso I, do CTN, quando da celebração do contrato, as parcelas do preço de venda submetidas à condição suspensiva não podem ser consideradas no cômputo do preço de alienação para efeito do cálculo do ganho de capital.

Nesse sentido, conforme o agente fiscal, o preço de alienação deve ser composto pelas parcelas não submetidas a tal condição. Posteriormente, à medida do recebimento (se ocorrer), as parcelas submetidas à condição suspensiva serão tributadas como ganho de capital, sem abatimento de custo de aquisição (todo utilizado anteriormente).

Assim, o preço de alienação das quotas pertencentes ao Sr. Jairo de Melo, relativas ao capital social da Indústria Farmacêutica Melcon do Brasil Ltda. corresponde à soma das seguintes parcelas:

I) R\$ 6.690.666,67 pagos em 27 de agosto de 2010; e

II) R\$ 532.622,12, pagos em 15 de outubro de 2010.

Relativamente ao custo de aquisição das quotas, anuncia que, após a sétima alteração contratual, o contribuinte possuía um total de 5.000.000 quotas do capital social da Indústria Farmacêutica Melcon do Brasil Ltda, com valor nominal de R\$ 1,00 cada uma, totalizando R\$ 5.000.000,00.

No que se refere à quantidade de quotas alienadas, informa que, de acordo com o Contrato de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças, o Contribuinte alienou, em 26 de agosto de 2010, 2.500.000,00 quotas do capital social da Indústria Farmacêutica Melcon do Brasil Ltda à Aché Laboratórios Farmacêuticos S/A.

No entanto, em diligência realizada junto à Aché Laboratórios Farmacêuticos S/A, foi obtida a cópia da Ata da Assembléia Geral Extraordinária da Melcon, realizada em 20 de dezembro de 2010, onde foi registrada a retificação do número de quotas alienadas pelo contribuinte: 1.289.167 quotas, com valor nominal de R\$ 1,00 cada uma.

Dessa forma, o número total de quotas alienadas para a Aché Laboratórios Farmacêuticos S/A foi de 3.867.501 quotas, com valor nominal de R\$ 1,00 cada uma, sendo que apenas um terço do total das quotas pertenciam ao Fiscalizado.

Já o contribuinte, afirma que cada sócio tinha 5 milhões de cotas à época do contrato e, como vendeu 50% do que possuía, desfez-se cada um dos sócios de 2,5 milhões de cotas, ao valor de R\$ 6.690.066,67.

Nesse rumo, sustenta que a base de cálculo do IR sobre o ganho de capital desta venda é o preço pago (R\$ 6.690.066,67) pela Aché, subtraído do valor das quotas que

cada sócio possuía de cotas (R\$ 2,5 milhões) no momento da ocorrência do fato gerador, isto é, na data da formalização do contrato e do pagamento do preço por parte do Aché, o que ocorreu no dia 27/08/2010.

Sendo assim, assegura que o IR apurado na competência de setembro de 2010 (mês subsequente à venda) é de R\$ 628.599,99 e não de R\$ 890.118,27, como pretende o fisco federal.

À par de elucidar todos os pontos controversos, anexa em sede recursal, o "Acordo de Acionistas - Anexo 3.1 (V) do "Contrato de Compra e Venda de Quotas", que trata da alteração contratual, assinatura do acordo de acionistas da sociedade e registro de alteração contratual, ficando clara a previsão da possibilidade de redução de capital.

Segundo o recorrente, ocorreu que, ao elencar como valor das cotas negociadas o valor de R\$ 1.289.167,00, o representante do fisco (aumentando assim a base de cálculo) entendeu que a redução de capital ocorrida em momento posterior retroagiu à data da venda, o que, para o autuado, não é o correto.

Nesse rumo, informa que, para comprovar suas alegações, anexou a ata realizada em 20/12/2010 que formalizou a cessão à Aché de R\$ 3.867.501 de capital social do total de R\$ 15 milhões existentes, sendo certo que cada um dos três sócios cedeu R\$ 1.289.167.

Prossegue, alegando que, consoante consta da ata de 22/12/2010, houve a redução de capital da empresa para R\$ 9.485.001,00 e a Aché (quarta sócia) deveria, em consequência, repassar o total dessa redução ocorrida somente nas ações dos três sócios (total de R\$ 5.514.999,00) para estes sócios (a título de retorno de capital), ou seja, R\$ 1.838.330,00 *per capita*.

Cita também a Ata de 02/12/2011, em que teria ficado deliberado o aumento de capital de R\$ 9.485.001,00 para R\$ 11.235.000,00 com a subscrição da Aché de R\$ 1.750.000,00.

Assim, segundo o autuado, restou formatado o cenário atual do capital social: R\$ 1.872.500,00 para cada sócio e R\$ 5.617.500,00 para a Aché (R\$ 3.867.000,00 + R\$ 1.750.000,00).

Com base nas considerações feitas, aduz que auditor fiscal entendeu que estas mesmas cotas teriam um custo de R\$ 1.289.167,00, por considerar que no momento da ocorrência do fato gerador já teria ocorrido a redução de capital que, na verdade, somente ocorreu em dezembro de 2010.

Não bastasse isso, pondera o recorrente que o auditor cometeu outro erro no tocante à competência do recolhimento do tributo no caso da alienação das cotas.

Explica que a venda foi realizada em agosto de 2010, com pagamento à vista, logo, a seu ver, o imposto de renda sobre o ganho de capital deveria ser apurado no mês subsequente, ou seja, setembro de 2010.

Em outro plano, discorda também do entendimento tido por absoluta suposição por parte da fiscalização de que o valor de R\$ 532.622,12 recebido em conta pelo contribuinte em 15/10/2010, refere-se à parcela da venda, pois, segundo ele, não recebeu este valor a título de alienação de suas cotas.

Considera, dessa forma, inconcebível a conclusão a que chegou o auditor, ao argumento de que a Aché não “comprou dinheiro” da empresa Melcon. Afirma que este valor estava disponível em caixa no momento da venda e o contrato previa “caixa zero” no momento da aquisição, ou seja, foi distribuído entre os três sócios como ajuste de saldo. Daí porque feita a redução de capital.

Antes mesmo de adentrar ao mérito da questão, cabe trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria. No tocante ao imposto sobre a renda da pessoa física e do ganho de capital dispõe o art. 3º da Lei 7.713/88 e o art. 21 da Lei 8.981/95, *in verbis*:

**Lei nº 7.713/88**

*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.*

*§ 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.*

*§ 6º Ficam revogados todos os dispositivos legais que autorizam deduções cedulares ou abatimentos da renda bruta do contribuinte, para efeito de incidência do imposto de renda.*

**Lei nº 8.981/95**

*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 de Renda, à alíquota de quinze por cento.*

*§ 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.*

Sobre o custo de aquisição quando da apuração do ganho de capital na alienação de participação societária, dispõe o art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001:

*Art. 16. Na hipótese de integralização de capital mediante a entrega de bens ou direitos, considera-se custo de aquisição da participação adquirida o valor dos bens ou direitos transferidos, constante na Declaração de Ajuste Anual ou o seu valor de mercado.*

*§ 1º Se a transferência não se fizer pelo valor constante na Declaração de Ajuste Anual, a diferença a maior é tributável como ganho de capital.*

*§ 2º No caso de ações ou quotas recebidas em bonificação, em virtude de incorporação de lucros ou reservas ao capital social da pessoa jurídica, considera-se custo de aquisição da participação o valor do lucro ou reserva capitalizado que corresponder ao acionista ou sócio, independentemente da forma de tributação adotada pela empresa.*

*§ 3º 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.*

*§ 4º O custo médio ponderado de cada ação ou quota:*

*I - é igual ao resultado da divisão do valor total de aquisição das ações ou quotas em estoque pela quantidade total de ações ou quotas em estoque, inclusive bonificadas;*

*II - multiplicado pela quantidade de ações ou quotas alienadas, constitui o custo de aquisição para efeito da apuração do ganho de capital;*

*III - multiplicado pelo número de ações ou quotas remanescente, constitui o valor do estoque desses títulos.*

*§ 5º A cada aquisição ou baixa devem ser ajustadas as quantidades em estoque e os custos total e médio ponderado, por espécie, das ações ou quotas.*

Quanto ao valor de alienação, dispõe o art. 19 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001:

*Art. 19. Considera-se valor de alienação:*

*I - o preço efetivo da operação de venda ou de cessão de direitos;*

*(...)*

Pois bem, feita às considerações acima e, transcrita a legislação de regência, vê-se que o ponto nodal da demanda, diz respeito a quantidade de quotas alienadas pelo contribuinte.

Para melhor compreensão da controvérsia, é oportuno transcrever o item 5.1 da Ata da Assembléia Geral Extraordinária, realizada em 20 de dezembro de 2010, diz ela:

**5.1 Re-ratificação da 9ª Alteração do Contrato Social - Ato de Transformação em Sociedade por Ações, de 26 de agosto de 2010.**

Considerando:

(i) *Que na 9ª Alteração do Contrato Social - Ato de Transformação em Sociedade por Ações da INDÚSTRIA FARMACÊUTICA MELCON DO BRASIL LTDA. - EPP ("Sociedade"), empresa com seus atos constitutivos arquivados na Junta Comercial do Estado de Goiás sob o NIRE 52201764698, datada de 26 de agosto de 2010 ("9ª Alteração do Contrato Social"), por um lapso constou, de modo equivocado, o número de quotas cedidas e transferidas à nova sócia ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S.A.;*

(ii) *Que a referida 9ª Alteração do Contrato Social aprovou a transformação do tipo societário da Sociedade, de sociedade limitada para sociedade por ações, sem solução de continuidade dos negócios sociais, nem alteração da sua personalidade jurídica, mantendo-se o mesmo patrimônio, a qual em decorrência da transformação do tipo societário passou a denominar-se INDÚSTRIA FARMACÊUTICA MELCON DO BRASIL S.A.;*

*Resolvem os Acionistas re-ratificar a 9ª Alteração do Contrato Social na qual constou, de maneira equivocada, que os então sócios SÉRGIO PAULO CARRIJO ELIAS, JAIRO DE MELO e WILSON CONSTANTE cederam e transferiram ao ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S.A. 7.500.000 (sete milhões e quinhentas mil) quotas de emissão da então Sociedade, ora Companhia, de valor nominal igual a R\$ 1,00 (um real), quando, na realidade, os então sócios SÉRGIO PAULO CARRIJO ELIAS, JAIRO DE MELO e WILSON CONSTANTE cederam e transferiram ao ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S.A. 3.867.501 (três milhões, oitocentas e sessenta e sete mil, quinhentas e uma) quotas de emissão da então Sociedade, ora Companhia, de valor nominal igual a R\$ 1,00 (um real) cada uma, conforme detalhado a seguir: (i) SÉRGIO PAULO CARRIJO ELIAS cedeu e transferiu ao ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S.A. 1.289.167 (um milhão, duzentas e oitenta e nove mil, cento e sessenta e sete) quotas; (ii) JAIRO DE MELO cedeu e transferiu ao ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S.A. 1.289.167 (um milhão, duzentas e oitenta e nove mil, cento e sessenta e sete) quotas; e (iii) WILSON CONSTANTE cedeu e transferiu ao ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S.A. 1.289.167 (um milhão, duzentas e oitenta e nove mil, cento e sessenta e sete) quotas.*

5.1.1 *Em razão da retificação acima, retifica-se também a redação dada à Cláusula Quarta do Contrato Social da então Sociedade, que passaria a vigorar com a seguinte redação:*

*"II - DO CAPITAL SOCIAL Cláusula Quarta - O capital social é de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), dividido em 15.000.000 (quinze milhões) de quotas, no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada uma, totalmente subscritas e integralizadas em moeda corrente do país, distribuídas na forma descrita abaixo:*

Quotistas	Quotas	Total
-----------	--------	-------

<i>SERGIO PAULO CARRIJO ELIAS</i>	<i>3.710.833</i>	<i>R\$ 3.710.833,00</i>
<i>JAIRO DE MELO</i>	<i>3.710.833</i>	<i>R\$ 3.710.833,00</i>
<i>WILSON CONSTANTE</i>	<i>3.710.833</i>	<i>R\$ 3.710.833,00</i>
<i>ACHE LABORATORIOS FARMACÊUTICOS S.A.</i>	<i>3.867.501</i>	<i>R\$ 3.867.501,00</i>
<i>Total</i>	<i>15.000.000</i>	<i>R\$ 15.000.000,0</i>

(...)

*5.1.2 Ademais, tendo em vista a conversão das quotas em que se divide o capital social da Sociedade em igual número de ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, mantendo-se o mesmo número de sócios, a partir de então denominados acionistas, nos termos do item 3.2 da 9ª Alteração do Contrato Social, e diante das re-ratificações ora deliberadas, cancela-se o Boletim de Subscrição firmado em 26 de agosto de 2010, Anexo I da 9ª Alteração do Contrato Social, que ora é substituído pelo Boletim de Subscrição retificado na forma do Anexo I, parte integrante da presente.*

Observa-se do item encimado, que se trata de uma cláusula de rerratificação da 9ª alteração contratual da sociedade, que indevidamente havia sido formalizada no sentido de que cada um dos três sócios da Melcon do Brasil haviam transferido e cedido à Aché Laboratórios Farmacêuticos S.A. 2.500.000 quotas do capital social.

Neste instrumento, restou claro que, equivocadamente, constou da 9ª alteração contratual da Melcon o número de quotas cedidas e transferidas, visto que, na verdade, transferiram 1.289.167 quotas à Aché, mas não a quantidade que se encontrava consignada no contrato (2.500.000).

Em vista disso, a cláusula do contrato social constante daquela alteração contratual alusiva ao Capital Social também ficou alterada, fazendo constar como participação do Sr. Jairo a quantidade de 3.710.833 quotas, correspondendo às 5.000.000 quotas antes da transação, diminuídas das 1.289.167 alienadas à Aché.

Ora, pelo que se vê da cláusula de rerratificação, não se trata de redução do capital social da sociedade em momento posterior, conforme afirma o impugnante, mas de declaração de vontade na qual os alienantes confirmam que a quantidade de quotas alienadas em 26/08/2010 não foi aquela registrada na 9ª alteração contratual da sociedade Melcon (R\$ 2.500.000,00), mas o número de 1.289.167.

Assim, a cópia da ata trazida pelo recorrente, não veio ao seu socorro; mas, a corroborar o entendimento do fiscal acerca da real quantidade de quotas alienadas, que correspondeu, conforme o referido documento, a 1.289.167.

Além disso, pela leitura das demais alterações societárias realizadas na sociedade, não é suficiente para concluir que a quantidade de quotas alienadas foi de R\$ 2.500.000,00.

Dessa forma, reputo correto o procedimento fiscal e a decisão recorrida com relação à consideração da quantidade de quotas vendidas pelo contribuinte e do respectivo custo aquisição no cálculo da apuração do ganho de capital.

Relativamente ao valor de R\$ 532.622,12, reputado como complemento do preço de venda das quotas, o impugnante alega não se tratar de produto da alienação das participações societárias, explicando que esse valor estava disponível em caixa no momento da venda e o contrato previa caixa zero no momento da aquisição.

Como a venda correspondia às participações societárias desconsiderando o saldo em caixa, não refletindo, portanto, no valor integral do patrimônio líquido da sociedade (ativo - passivo), na medida em que há uma retribuição financeira aos sócios por ter permanecido as disponibilidades no patrimônio da sociedade, esta importância, de fato, deve ser considerada como complemento do valor de venda, independentemente de existir ou não previsão contratual, porquanto o valor das quotas incluindo todo o ativo passa a ser maior do que o valor de venda com o ativo reduzido, cabendo o pagamento de uma diferença em virtude desse fato.

Ademais, todas as operações realizadas pela companhia visando a modificações quantitativas e qualitativas no capital social da sociedade não sugerem ter relação com o tal ajuste de saldo.

Com efeito não há nenhuma menção nas atas juntadas de que tais alterações tinham este objetivo, além do que os valores não são coincidentes. Assim, não há como afirmar, de forma inequívoca, que aquelas operações tem algum vínculo com o acordo entre vendedores e compradores acerca da alienação considerando o "caixa zero".

Por derradeiro, em relação à competência do imposto de renda sobre o ganho de capital, comporta elucidar que corresponde ao mês do recebimento dos recursos, sendo o vencimento do imposto porventura encontrado o último dia do mês seguinte ao ganho percebido. É o que reza o Decreto nº 3.000/99, o qual discrimina os diplomas legais instituidoras das respectivas regras, *in verbis*:

*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).*

(...)

*§ 2º Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Lei nº 8.134, de 1990, art. 18, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 2º).*

*Art. 142 O ganho de capital apurado conforme arts. 119 e 138, observado o disposto no art. 139, está sujeito ao pagamento do imposto, à alíquota de quinze por cento (Lei nº 8.134, de 1990, art. 18, inciso I, Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 1º).*

*Parágrafo único. O imposto apurado na forma deste Capítulo deverá ser pago no prazo previsto no art. 852.*

*Art. 852. O imposto apurado na forma dos arts. 111,142 e 758 deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele em que os rendimentos ou ganhos forem percebidos (Lei nº 8.383, de 1991, arts. 6º, inciso II, e 52, §§ 1º e 2º, Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, art. 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 1º).*

Assim, sem razão a contribuinte também quanto a este aspecto.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, *sub examine*, em consonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira