



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

Processo nº 10580.723388/2013-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-002.726 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de dezembro de 2015
Matéria IRPF
Recorrente JOSE FARO RUA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2011

Ementa:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, fundamentalmente porque atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos dos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE.

No caso de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, a justificativa da origem em distribuição de lucros pagos por pessoas jurídicas e JSCP só pode ser aceita se restar comprovada, mediante documentação hábil e idônea, a efetividade da transferência de numerário.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. APURAÇÃO INCORRETA.

Constatada a apuração incorreta do custo de aquisição da participação societária alienada, deve-se tributar a diferença como ganho de capital, na forma da legislação aplicável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao Recurso.

Assinado Digitalmente

CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI – Presidente-Substituto.

Assinado Digitalmente

EDUARDO TADEU FARAH - Relator.

EDITADO EM: 06/01/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI (Presidente-substituto), MARCIO DE LACERDA MARTINS (Suplente convocado), IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, MARIA ANSELMA CROSCRATO DOS SANTOS (Suplente convocada), CARLOS CESAR QUADROS PIERRE, MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, EDUARDO TADEU FARAH e ANA CECILIA LUSTOSA DA CRUZ. Ausente, justificadamente, o Presidente da Turma Conselheiro HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR.

Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário 2010, consubstanciado no Auto de Infração, fls. 03/35, pelo qual se exige o pagamento do crédito tributário total no valor de R\$ 869.481,58, calculado até 04/2013.

A fiscalização apurou:

a) omissão de rendimentos, no montante de R\$ 165.041,64 caracterizados por valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações;

b) omissão e apuração incorreta de ganho de capital, no valor de R\$ 2.602.442,64, auferido em 05/07/2010, referente à alienação de quotas de capital social da sociedade empresária limitada Perini Comercial de Alimentos Ltda (CNPJ nº 11.965.515/0001-42).

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresenta Impugnação alegando, conforme se extrai do relatório de primeira instância, *verbis*:

I - Quanto à Omissão de Rendimentos – Depósitos Bancários:

1. Alega que os depósitos e créditos apontados pela Auditoria-Fiscal têm origem no recebimento de dividendos e juros sobre capital próprio (JSCP) da sociedade Carballo Faro & Cia Ltda (CNPJ nº 15.145.444/0001-92), no montante de R\$ 318.150,00, e que estes excedem a movimentação financeira apontada como sendo de fonte desconhecida;

2. Entende que a presunção relativa estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser afastada à vista da comprovação da origem dos recursos depositados;

3. Transcreve precedente de jurisprudência do antigo 1º Conselho de Contribuintes sobre omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário (Acórdão 104-47.494, da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, DOU 13/09/2000);

4. Defende a aplicação ao caso da Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos;

5. Argumenta que a presunção legal utilizada pela Auditoria-Fiscal com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, encontra-se vinculada à demonstração de existência de sinais exteriores de riqueza incompatíveis com o patrimônio e rendimentos declarados do impugnante, o que não foi comprovado;

6. Cita e transcreve doutrina de Carlos Veloso sobre caracterização de omissão de rendimentos por meio de depósito bancários sem origem comprovada, que entende perfilhada ao seu entendimento sobre a matéria;

7. Aduz que a Auditoria-Fiscal deveria provar que os depósitos refletem a aquisição de disponibilidade econômica e jurídica distinta daquelas já reconhecidas e declaradas pelo contribuinte à Fazenda Pública Federal ou aumento patrimonial injustificado;

8. Afirma que a hipótese esposada pela fiscalização de que a inexistência de correspondência data-valor entre os depósitos e os recursos decorrentes do recebimento de dividendos e JSCP não encontra fundamento na legislação que rege a matéria;

9. Entende que a tese da Auditoria-Fiscal, por via indireta, obriga o contribuinte a depositar seus recursos em conta-corrente bancária no dia do recebimento, impedindo-o de direcioná-lo para outras finalidades;

10. Alega que a Carballo Faro & Cia Ltda (CNPJ nº 15.145.444/0001-92) é uma empresa familiar e os lucros e JSCP distribuídos não eram imediatamente ou integralmente sacados pelos sócios, que somente o faziam conforme a necessidade, e nem todos os valores sacados tinham como destino as contas bancárias, assim como nem sempre o depósito, quando feito, era realizado no dia do pagamento;

11. Apresenta planilha comprando o recebimento de recursos decorrentes de lucros e JSCP distribuídos, no ano-calendário 2010, os depósitos apontados pela fiscalização e o saldo correspondente. Conclui, assim, que os recursos declarados excedem em R\$ 163.108,37 os depósitos questionados;

12. Argumenta que a Auditoria-Fiscal laborou em equívoco ao optar pelo arbitramento a partir de depósitos bancários, tornando nulo de pleno direito o auto de infração;

13. Aduz que o procedimento a ser adotado pela Auditoria-Fiscal encontra-se regido pelo Decreto nº 3.000, de 1999, Capítulo IV, arts. 844 e seguintes.

14. Afirma, assim, que a fiscalização desconsiderou todos os fatos e circunstâncias que, na forma da lei e do entendimento dos tribunais administrativos e judiciais, invalidam a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

II - Quanto à Omissão/Apuração Incorreta de Ganho de Capital:

Em decorrência da alienação de suas quotas do capital social da Perini Comercial de Alimentos Ltda, pelo valor de R\$ 22.800.000,00, em 05/07/2010, apurou o ganho de capital no valor de R\$ 14.178.957,36 e recolheu o imposto sobre a renda respectivo;

Promoveu, após a operação de cisão parcial e incorporação realizada entre as sociedades Perini Comercial de Alimentos Ltda (CNPJ nº 11.965.515/0001-42) e Carballo Faro & Cia. Ltda (CNPJ nº 15.145.444/0001-92) e antes da alienação de sua participação societária da Perini Comercial de Alimentos Ltda, o realinhamento dos custos de aquisição, distribuindo-os entre as duas sociedades (cindida e incorporadora), substituindo as quotas detidas antes da incorporação na mesma proporção e valor anteriormente possuídos.

Alega que procedeu ao realinhamento com observância de instruções da Administração Tributária Federal consignadas no Manual de Orientação Eletrônico (Perguntas e Respostas – Pessoa Jurídica 2012) divulgado na página da Receita Federal na internet, em especial a resposta à Pergunta 025 (Qual o tratamento a ser dado à substituição de ações ou quotas em virtude de incorporação, fusão ou cisão de sociedades?).

Defende-se argumentando que para aplicar o critério da proporcionalidade, tomou por base a divisão do patrimônio líquido resultante nas duas sociedades pós-cisão-incorporação para redistribuir o seu custo de aquisição, resultando no custo de aquisição de R\$ 8.621.042,64, conforme abaixo:

Proporcionalização do Custo de Aquisição				
	Custo de Aquisição Pré-Cisão-Incorporação	Patrimônio Líquido Pós-Cisão-Incorporação	Percentual	Custo de Aquisição Pós-Cisão-Incorporação
Carballo	R\$ 9.631.884,00	R\$ 1.175.079,38	10,4955%	R\$ 1.011.544,12
Perini	R\$ 6.000,00	R\$ 10.021.000,00	89,5045%	R\$ 8.626.339,88
Total	R\$ 9.637.884,00	R\$ 11.196.079,38	100,000%	R\$ 9.637.884,00

5. Argumenta que a Auditoria-Fiscal procedeu em equívoco ao considerar que inicialmente teria havido a transferência de ativos cindidos para o impugnante e posterior alienação destes ativos à Perini Comercial de Alimentos Ltda, constituindo-se numa integralização de capital mediante entrega de bens ou direitos por parte do impugnante, tratando de forma independente o custo de aquisição das quotas de capital social

alienadas, ao invés de reconhecer a ocorrência da versão direta decorrente do processo reorganizatório das sociedades, como entende que de fato ocorreu.

6. Alega que nos processos reorganizatórios não ocorrem alienação de bens e direitos pelos sócios das sociedades envolvidas e é esta a orientação emanada pela Administração Tributária Federal, fazendo referência às Respostas às Perguntas 556 e 557 do Manual de Orientação Eletrônico divulgado na página da Receita Federal na internet para o ano de 2012.

7. Entende, portanto, que a substituição de quotas nos processo de cisão-incorporação não se confunde com a transferência de bens ou direitos para integralização de capital social, sendo inaplicável o art. 16 § 1º da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001.

8. Aponta que as informações do Manual de Orientação Eletrônico da Receita Federal encontram fundamento no Parecer CST nº 39, de 1981, e no art. 110 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), constituindo-se em prática reiterada e, portanto, devendo ser considerada norma complementar à legislação tributária, nos termos do art. 100, inciso III, do CTN, descabendo, outrossim, aplicação de multa e juros.

9. Aduz que a Auditoria-Fiscal não aplicou a orientação do Parecer CST nº 39, de 1981, sob o argumento incorreto de que o citado parecer se encontrava revogado.

10. Argumenta que nas operações de cisão, fusão e incorporação, a transferência de bens e direitos ocorre diretamente entre as sociedades envolvidas, não caracterizando alienação dos quotistas, conforme explicitado pela própria Receita Federal por meio da Solução de Consulta Cosit nº 10/07, que tratou sobre operações de desmutualização das bolsas de valores;

11. Cita jurisprudência sobre a natureza jurídica dos processos reorganizatórios.

12. Argumenta que a sua interpretação dos fatos se encontra em consonância com a Lei nº 6.404, de 1976, arts. 227 e 229, § 3º, os quais tratam de cisão e incorporação, bem como com a Lei nº 9.249, de 1995, art. 22 § 3º.

13. Alega que o Patrimônio Líquido é o dado contábil que reflete o efetivo patrimônio das sociedades resultantes da transformação (cisão-incorporação), devendo ser o parâmetro para o realinhamento do custo de aquisição. E que o critério de proporcionalidade também é adotado no realinhamento do custo de aquisição de imóveis desmembrados, conforme previsto no art. 11 da IN SRF nº 84, de 2001.

Entendendo demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, requer o cancelamento do débito fiscal.

A 5ª Turma da DRJ em Salvador/BA julgou improcedente a Impugnação apresentada, conforme ementas abaixo transcritas:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

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

PRESUNÇÃO LEGAL RELATIVA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

A presunção legal relativa inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao recebimento de rendimentos (fato jurídico tributário). Cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato indiciário e ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. APURAÇÃO INCORRETA. OMISSÃO DE RENDIMENTO.

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.

O imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

Os ganhos 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.

Impugnação Improcedente

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 15/08/2013 (fl. 598) e, em 11/09/2013, interpôs o recurso de fls. 599/644, sustentando, essencialmente, os mesmos argumentos postos em sua Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo Tadeu Farah, Relator

O recurso é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade.

Cuida o presente lançamento de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada e omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos, relativamente a fatos ocorridos no ano-calendário 2010.

Em seu apelo alega o suplicante, preliminarmente, que é totalmente nulo o arbitramento do imposto sobre a renda com base exclusivamente em depósitos bancários de origem não comprovada.

De início, cumpre registrar que não houve arbitramento do imposto, como faz crer o recorrente, já que a lavratura do lançamento ocorreu em razão da omissão de rendimentos pela presunção legal contida no art. 42 da lei nº 9.430/1996. Na verdade, não se constata nos autos qualquer ofensa ao princípio da legalidade, mormente porque a utilização da figura jurídica da presunção legal para fins de encontrar a renda omitida, está em perfeita consonância com os dispositivos legais constante na legislação pátria. No processo tributário administrativo as provas obedecem às disposições estabelecidas no Código Civil. É o que se extrai do art. 212, IV, do referido Código:

Art. 212. Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante:

- I - confissão;*
- II - documento;*
- III - testemunha;*
- IV - presunção;***
- V - perícia. (grifei)*

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996 constitui um instrumento direcionado à facilitação do trabalho de investigação fiscal, justamente em razão das dificuldades impostas à identificação dos fatos econômicos dos quais participou o recorrente. Em verdade, as infrações apuradas pela fiscalização contiveram perfeitamente a conformação simbólica e descritiva prevista na norma do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, conforme se extrai da simples leitura do Auto de Infração (fls. 03/11) e do Termo de Verificação Fiscal (fls. 12/34).

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, fundamentalmente porque atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos dos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

Rejeita-se, pois, a suscitada preliminar.

Omissão de Rendimento Caracterizada por Depósitos Bancários

De início, cumpre trazer a lume a legislação que serviu de base ao lançamento, no caso, o art. 42 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

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.

Como abordado anteriormente, de acordo com o art. 42 supracitado, basta ao fisco apenas demonstrar a existência de depósitos bancários de origem não comprovada para que se presuma, até prova em contrário, a ocorrência de omissão de rendimentos. Trata-se de uma presunção legal do tipo *juris tantum* (relativa), e, portanto, cabe ao fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de rendimentos.

Na presunção legal a lei se encarrega de presumir a ocorrência do fato gerador, razão pela qual não há necessidade de se comprovar o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão. Além do mais, a autoridade fiscal não tem que demonstrar renda incompatível e, tampouco, renda consumida, conforme se observa da Súmula CARF nº 26:

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.

Sobre a argumentação de que os depósitos bancários não conduziram a presunção de disponibilidade econômica, vale registrar que o fato gerador do Imposto de Renda, conforme art. 43 do Código Tributário Nacional¹, alberga tanto as disponibilidades econômicas quanto as disponibilidades jurídicas de renda ou proventos de qualquer natureza.

Cumpra esclarecer que a Lei nº 8.021/1990, ora revogada, condicionava a falta de comprovação da origem dos recursos à demonstração dos sinais exteriores de riqueza, contudo, a presunção da Lei nº 9.430/1996, atualmente em vigor, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos depositados, em nome do fiscalizado, em instituições financeiras.

Passando às questões pontuais de mérito, alega o suplicante que os valores movimentados nas suas contas bancárias são procedentes do recebimento de dividendos e juros sobre capital próprio (JSCP) da sociedade Carballo Faro & Cia Ltda (CNPJ nº 15.145.444/0001-92), no montante de R\$ 318.150,00. Assevera ainda que os valores recebidos a título de dividendos e juros sobre capital próprio (JSCP) excederam a movimentação financeira levantada pela fiscalização, conforme quadro descrito em seu recurso.

Pois bem, em que pese alegue o recorrente que os recursos movimentados em sua conta bancária são procedentes do recebimento de dividendos e juros sobre capital próprio (JSCP), verifico, pois, que não foram encontrados nos extratos do contribuinte nenhum depósito que combinasse em datas, valores, histórico, etc., com os rendimentos tributários declarados e/ou lucros recebidos.

A alegação de que possui recursos suficientes informados em suas Declarações de Ajuste, no máximo comprovariam, em tese, que possuía recursos financeiros para depositar em sua conta pessoal, porém, para efeito de afastar a presunção legal de omissão de receitas do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, o depósito há de ser comprovado documentalmente de forma individualizada. Consolidou-se nesse sentido a jurisprudência deste Órgão.

*IRPF - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS
BANCÁRIOS - COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS*

¹ CTN – Lei nº 5.172, de 1966 – 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

DEPÓSITOS - Para elidir a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, a demonstração da origem dos depósitos deve ser feita de forma inequívoca, correlacionando, de forma individualizada, as apontadas origens a cada um dos depósitos. A alegação de que as origens dos depósitos foram cheques omitidos por uma empresa deve ser comprovada com a demonstração de que os depósitos se referem aos referidos cheques, não bastando para tanto a mera existência de proximidade de datas entre as emissões dos cheques e os depósitos. Embargos acolhidos. (Acórdão nº 104-23276, de 25-6-2008, da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, conselheiro(a) relator(a) Pedro Paulo Pereira Barbosa)

Não se pode perder de vista que o ônus da prova da origem dos recursos depositados em suas contas bancárias é do contribuinte, e que, não havendo pelo menos uma razoável coincidência entre datas e valores, deve ele apresentar outros elementos de prova que permitam estabelecer uma relação entre as operações que alega terem ocorrido para comprovar a origem dos depósitos que pretende justificar. Com efeito, para que se reconheçam os lucros distribuídos e/ou JSCP informados em suas DIRPF's como origens, é necessário à demonstração de que os depósitos são de fato oriundos da pessoa jurídica, caso contrário, a conclusão que se impõe é que os valores não transitaram pelas contas bancárias do suplicante.

Inaplicável, também, a alegação de ofensa a Súmula 182 do antigo Tribunal Federal de Recursos, visto que a mesma foi inteiramente superada pela entrada em vigor da Lei nº 9.430/1996, que tornou lícita a utilização de depósitos bancários de origem não comprovada como meio de presunção legal de omissão de receitas ou de rendimentos.

Portanto, não há como considerar como comprovada a origem apenas com a indicação genérica da fonte do crédito.

Ganho de Capital na Alienação de Bens e Direitos

No que tange ao ganho de capital, verifica-se que a autoridade fiscal lavrou a exigência, sob o argumento de que o contribuinte apurou incorretamente o custo de aquisição, já que a apuração não foi efetuada pelo critério contábil. Por sua vez, alega o recorrente que no caso de substituição de ações ou quotas em virtude de incorporação, fusão ou cisão de sociedades, deve-se aplicar o critério da proporcionalidade, tomando por base a divisão do patrimônio líquido resultante dos atos de cisão/incorporação.

Delineada a controvérsia, cumpre transcrever a norma que rege a matéria, no caso, o § 2º do art. 16 da Lei nº 7.713/1988:

Art. 16. O custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago, e, na ausência deste, conforme o caso:

I - o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão;

II - o valor que tenha servido de base para o cálculo do Imposto de Importação acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembaraço aduaneiro;

III - o valor da avaliação do inventário ou arrolamento;

IV - o valor de transmissão, utilizado na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;

V - seu valor corrente, na data da aquisição.

§ 1º O valor da contribuição de melhoria integra o custo do imóvel.

§ 2º O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e dos bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens. (grifei)

dispõe: Cita-se, outrossim, o § 4º do art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001

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. (grifei)

Dos excertos transcritos, verifica-se que o custo de aquisição de quotas de capital social será determinado a partir da média ponderada dos respectivos custos unitários por espécie desses títulos e, no caso dos autos, o próprio recorrente estabeleceu em R\$ 1,00 (fls.

518 a 520 e 523 a 555). Assim, o custo de aquisição é o valor contábil expresso na Ata de Reunião de Sócios, Protocolo de Cisão, Justificação. Relativamente às operações perpetradas pelo recorrente, transcreve-se trecho do Termo de Verificação Fiscal, fls. 14/24, que discriminou as etapas societárias e o consequente custo de aquisição:

A 62ª alteração contratual da empresa Carballo Faro & CIA Ltda, CNPJ 15.145.444.0001-92, dispõe que o Capital Social foi aumentado em 13.913.140,00 (treze milhões novecentos e treze mil, cento e quarenta reais) mediante emissão de 13.913.140 (treze milhões, novecentas e treze mil, cento e quarenta) quotas novas, foram ente subscritas e integralizadas através de aumento de capital das seguintes contas:

a) Incorporação do Saldo da conta "Reserva de Capital" à conta "Capital" no valor de R\$ 539.038,21 (quinhentos e trinta e nove mil e trinta e oito reais e vinte um centavos);

b) Incorporação parcial do saldo da conta "Lucros Acumulados" no valor de R\$ 9.157.818,20 (nove milhões, cento e cinquenta e sete mil e oitocentos e dezoito reais e vinte centavos) à conta "Capital";

c) Incorporação integral do saldo da conta "Lucros do Exercício 2009" no valor de R\$ 4.216.283,59 (quatro milhões duzentos e dezesseis mil duzentos e oitenta e três reais e cinquenta e nove centavos) à conta de "Capital".

(...)

Observa-se também que a citada alteração contratual dispõe acerca da modificação do valor unitário das quotas para R\$ 1,00 (um real), determinando a divisão da quota de capital existente em 100 (cem) novas quotas.

Ainda de acordo com alteração contratual supra, datada de 29 de janeiro de 2010, percebe-se a seguinte composição societária referente à empresa Carballo Faro & CIA Ltda:

<i>Quotista</i>	<i>CPF</i>	<i>Quotas (a)</i>	<i>Valor (R\$)</i>	<i>Percentual</i>
<i>José Faro Rua</i>	<i>057.230.785-34</i>	<i>9.689.484</i>	<i>9.689.484,00</i>	<i>60.00%</i>
<i>Adriano Carballo Amoedo</i>	<i>083.186.545-87</i>	<i>4.037.285</i>	<i>4.037.285,00</i>	<i>25.00%</i>
<i>André Luis Faro Carballo</i>	<i>545.468.185-72</i>	<i>2.422.371</i>	<i>2.422.371,00</i>	<i>15,00%</i>
<i>Total</i>		<i>16.149.140</i>	<i>16.149.140,00</i>	<i>100,00%</i>

Registra-se que em consonância com novo Código Civil houve transferência das 642.000 (seiscentas e quarenta e duas mil) quotas, referentes a 30% de participação no Capital Social da empresa Carballo Faro & Cia Ltda, detidas pela Sr. Almerinda Carballo de Faro, CPF 309.290.595-49, casada, com o contribuinte sob regime de comunhão universal de bens, para este, totalizando 1.284.000 (um milhão duzentos e oitenta e quatro mil) quotas.

Em resposta a intimação fiscal, datada de 25 de abril de 2012, o contribuinte informa em arrazoado que o valor de suas quotas relativas à empresa Carballo Faro & CIA Ltda equivalia a R\$ 642.000,00 (seiscentos e quarenta e dois mil reais) em

conformidade com DIRRF 2010, ano-calendário 2009, fl 3. Observa-se pequena divergência em relação ao valor verificado na 62ª alteração contratual da empresa Carballo Faro & CIA Ltda equivalente a R\$ 670.800,00 (seiscentos e setenta mil e oitocentos reais) conforme se observa na memória de cálculo abaixo, ressaltando que o montante há de ser duplicado, mormente transferência de quotas citadas da Sra. Almerinda Carballo de Faro:

Capital Social antes da 62ª alteração contratual	Participação contribuinte (%)	Total participação
2.236.000,00	60%	1.341.600,00

Esta divergência de R\$ 57.600,00 (Cinquenta e sete mil e seiscentos reais) R\$ 1.341.600,00 menos R\$ 1.284.000,00 - é mais uma vez verificada na resposta a intimação fiscal supracitada no que se refere ao custo de aquisição da participação societária até aquele momento (R\$ 9.689.484,00 (62ª alteração contratual) x R\$ 9.631.884,00 (resposta do contribuinte)).

Em 27 de abril de 2010, o contribuinte juntamente com os Srs. Adriano Carballo Amoedo e André Luis Faro Carballo, constituíram a empresa Perini Comercial de Alimentos: Ltda, cujo Capital Social equivalia a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), assim divididos:

Quotista	CPF	Quotas	Valor	Percentual
José Faro Rua	057.230.785-34	6.000	6.000,00	60,00%
Adriano Carballo Amoedo	083.186.545-87	2.500	2.500,00	25,00%
André Luis Faro Carballo	545.468.185-72	1.500	1.500,00	15,00%
Total		10.000	10.000,00	100,00%

(...)

De acordo com arrazoado produzido pelo contribuinte, no curso do ano de 2010 resolveu-se, juntamente com os Srs. Adriano Carballo Amoedo e André Luis Faro Carballo, alienar a participação societária detida na empresa Perini Comercial de Alimentos Ltda. Neste contexto surgem as empresas Cencosud Brasil S/A, CNPJ 08.882.762/0001 -70 e G. Barbosa Comercial Ltda, CNPJ 39.346.861/0001-61 na condição de compradoras das citadas participações.

Assim, em 27 de abril de 2010, foi celebrado Contrato de Compra e Venda e Outras Avenças com as seguintes condições principais:

- Interesse de compra apenas de parte da empresa Carballo Faro & CIA Ltda (lojas Perini Graça, Vasco da Gama, Barra, entre outras, bem como, estoques, funcionários, etc...);
- Regulação do processo de Cisão Parcial da empresa Carballo Faro & CIA Ltda para conferência parcial de ativos; constituindo uma nova empresa (Perini Comercial de Alimentos Ltda);
- Aumento do Capital Social da empresa Perini Comercial de Alimentos Ltda, subscrevendo a integralidade de tal aumento por meio da contribuição dos ativos, transferidos a valor contábil, conforme constem nos livros da empresa Carballo Faro & CIA Ltda; conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

d) Os ativos citados são compostos por todos os móveis, equipamentos, veículos e demais ativos fixos da empresa Carballo Faro & CIA Ltda, bem como todos os ativos intangíveis necessários à operação dos negócios;

e) Preço de alienação fixado em R\$ 38.000.000,00 (trinta e oito milhões de reais) e a quantia de R\$ 12.000.000,00 (doze milhões) sob condição suspensiva;

De acordo 63ª alteração do Contrato Social da empresa Carballo Faro & Cia Ltda, datada de 30 de junho de 2010, reconheceu-se redução do Capital Social no valor de R\$ 10.021.000,00 (dez milhões e vinte um mil reais) em função da Cisão de ativos implementada. O Capital Social da citada empresa reduziu de R\$ 16.149.140,00 (dezesseis milhões, cento e quarenta e nove mil, cento e quarenta reais) para R\$ 6.128.140,00 (seis milhões, cento e vinte e oito mil, cento e quarenta reais), conforme se observa abaixo:

Quotista	CPF	Quotas	Cisão (quotas)	Valor das quotas (a)	Cisão (Valor) (b)	Participação remanescente c=a-b	Percentual
José Faro Rua	057.230.785-34	9.689.484	6.012.600	9.689.484,00	6.012.600,00	3.676.884,00	60,00%
Adriano Carballo Amoedo	083.186.545-87	4.037.285	2.505.250	4.037.285,00	2.505.250,00	1.532.035,00	25,00%
André Luis Faro Carballo	545.468.185-72	2.422.371	1.503.150	2.422.371,00	1.503.150,00	919.221,00	15,00%
Total		16.149.140	10.021.000	16.149.140,00	9.689.484,00	6.128.140,00	100,00%

Ainda em 30 de junho de 2010, houve a 2ª alteração de Contrato Social da empresa Perini Comercial de Alimentos Ltda, registrando o aumento do Capital Social nos valores acima mencionados; ressaltando que a participação do contribuinte equivalia a 6.018.600 (seis milhões, dezoito mil, seiscentas) quotas cujo valor montava 6.018.600,00 (Seis milhões, dezoito mil, seiscentos reais), encontrados mediante aplicação do percentual de 60% sobre o Capital Social de R\$ 10.031.000,00 (dez milhões e trinta e um mil reais).

Neste mesmo dia houve reunião de sócios da empresa Perini Comercial Alimentos Ltda cuja pauta incluía a deliberação dos seguintes quesitos:

a) Incorporação dos ativos cindidos da sociedade Carballo Faro & CIA Ltda conforme constante do Protocolo e Justificação desta data;

b) Critério de avaliação dos ativos;

c) Indicação de avaliadores;

d) Avaliação dos ativos conforme Laudo elaborado pelos avaliadores;

e) Alteração contratual resultante da incorporação.

As deliberações da reunião de sócios foram às seguintes:

a) Aprovação do Protocolo da Justificação constantes no documento "Protocolo de Cisão, Justificação e consequente incorporação do acervo líquido cindido";

b) *Aprovação do critério de valor contábil para avaliação de ativos:*

c) *Indicação de três avaliadores para avaliação dos ativos vertidos;*

d) *Aprovação dos ativos conforme Laudo de Avaliação indicando o Patrimônio Líquido contábil no valor de R\$ 18.865.952,10 (dezoito milhões, oitocentos e sessenta e cinco mil, novecentos e cinquenta e dois reais e dez centavos);*

e) *Aprovação da incorporação dos ativos vertidos no valor total de R\$ 10.021.000,00 (dez milhões e vinte e um mil reais), resultando no aumento do Capital Social para R\$ 10.031.000,00 (dez milhões e trinta e um mil reais).*

Corroborando as deliberações contidas na Reunião de sócios e alterações contratuais realizadas, verificam-se as seguintes e principais informações no Protocolo de Cisão Justificação e consequente incorporação do acervo líquido cindido:

a) *Capital Social da empresa Carballo Faro & CIA Ltda antes da Cisão no valor de R\$ 16.149.140,00, dividido em 16.149.140 quotas de valor nominal de R\$ 1,00;*

b) *Capital Social da empresa Perini Comercial de Alimentos Ltda antes da Cisão no valor de R\$ 10.000.00, dividido em 10.000 quotas de valor nominal de R\$1,00;*

c) *Justificação da Cisão em função do interesse do grupo CENCOSUD em adquirir apenas parcela saudável da empresa Carballo Faro & CIA Ltda;*

d) *Definição da Cisão para o dia 30 de junho de 2010, com a versão dos ativos para incorporação na empresa Perini Comercial de Alimentos Ltda. com base em balanço patrimonial levantado no dia 31 de maio de 2010;*

Em 05 de julho de 2010, ocorreu a terceira alteração do Contrato Social da empresa Perini Comercial de Alimentos Ltda, com as seguintes principais disposições:

a) *Cessão e transferência de 6.018.600 (seis milhões, dezoito mil e seiscentas) quotas de propriedade do Sr. José Faro Rua, do capital Social, totalmente integralizadas, do valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada uma, para a sociedade G Barbosa Comercial LTDA;*

b) *Cessão e transferência de 2.507.750 (dois milhões; quinhentos e sete mil, setecentos e cinquenta) quotas de propriedade do Sr. Adriano Carballo Amoedo do capital Social totalmente integralizadas do valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada uma, para a sociedade G Barbosa Comercial LTDA;*

c) *Cessão e transferência de 1.504.650 (um milhão, quinhentos e quatro mil, seiscentos e cinquenta) quotas de propriedade do Sr. André Luis Faro Carballo, do capital Social, totalmente integralizadas, do valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada uma, para a sociedade G Barbosa Comercial LTDA;*

Estes valores apresentam a participações societárias na empresa seguinte memória de cálculo Comercial de Alimentos Ltda:

Quotista	CPF	Quotas (a)	Capital Social	Cisão - quotas (b)	Total quotas c = a+b	Valor (R\$)	Percentual
José Faro Rua	057.230.785-34	6.000	6.000,00	6.012.600	6.018.600	6.018.600,00	60.00%
Adriano Carballo Amoedo	083.186.545-87	2.500	2.500,00	2.505.250	2.507.750	2.507.750,00	25.00%
André Luis Faro Carballo	545.468.185-72	1.500	500,00	1.503.150	1.504.650	1.504.650,00	15,00%
Total		10.000	10.000,00	10.021.000	10.031.000	10.031.000,00	100,00%

Do todo acima exposto é possível concluir que o custo de aquisição na alienação das quotas pertencentes ao contribuinte da empresa Perini Comercial de Alimentos Ltda, para fins de apuração de ganho, de capital, equivale a R\$ 6.018.600,00, conforme documentos comprobatórios acima citados.

(...)

Do exposto, verifica-se que o Capital Social da empresa Carballo Faro & CIA Ltda foi aumentado em R\$ 13.913.140,00, perfazendo um total de R\$ 16.149.140,00. Aplicando o percentual de 60% sobre o total do Capital Social, o contribuinte passou a ser titular de 9.689.484 quotas no valor de R\$ 9.689.484,00 (62ª alteração contratual - fls. 103/105). Após a redução do Capital Social no valor de R\$ 10.021.000,00, em razão da cisão de ativos implementada, o Capital da empresa reduziu de R\$ 16.149.140,00 para R\$ 6.128.140,00, sendo que a participação do sujeito passivo no capital representou R\$ 3.676.884,00, (60% do capital da sociedade). Em seguida, houve a incorporação dos ativos cindidos pela Perini Comercial de Alimentos Ltda, passando o Capital a ser de R\$ 10.031.000,00, sendo atribuído ao sujeito passivo, em razão da sua participação de 60%, 6.018.600 quotas, no valor de R\$ 6.018.600,00 (2ª alteração do Contrato Social da Perini Comercial de Alimentos Ltda - fls. 117).

Pelo que se vê, as transformações societárias no capital foram fielmente computadas para fins de determinação da participação do contribuinte e a consequente apuração do ganho de capital. No que tange à proporcionalidade na composição do Capital Social, impende transcrever a observação do relator singular quando discorreu sobre o tema:

Neste ponto merece destaque o item “Composição do Capital Social e Relação de Substituição” do Protocolo que tratou de esclarecer os efeitos das transformações societárias no Capital Social e como se operaria a cisão e a incorporação em termos de quotas de Capital Social das sociedades envolvidas no processo reorganizatório (relação de substituição das quotas), fls. 529, textual:

“8. - Em razão da cisão, o capital social da Carballo sofrerá redução, no mesmo valor do acervo líquido a ser cindido. Após aprovada a cisão, a redução deverá incidir exclusivamente na conta de capital, permanecendo as contas de reserva da Carballo em seus valores integrais.

9. – A redução do capital se operará juridicamente por meio de uma Alteração do Contrato Social da Carballo (anexo V), sendo mantida a atual proporção da participação dos sócios na Carballo.

(...)

11. Igualmente, a incorporação dos valores cindidos ao patrimônio líquido da Perini resultará em Alteração de seu Contrato Social (Anexo VII) para refletir o impacto na conta capital, distribuído entre os sócios na mesma proporção da Carballo.” (grifei)

Conforme transcrição supra, verifica-se que a análise da autoridade recorrida foi bastante detalhada e criteriosa, portanto só resta concordar com o procedimento adotado, fundamentalmente porque considerou como custo de aquisição das quotas nas diversas fases das transformações societárias ocorridas, conforme dispõe o § 2º do art. 16 da Lei nº 7.713/1988, além do § 4º do art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001.

Diferentemente do que faz crer o recorrente, no caso de cisão, fusão ou incorporação, pela transferência de parcelas de um patrimônio para o de outro, apenas não se caracteriza alienação, para efeito da incidência do imposto sobre a renda, quando ocorre a substituição de ações, na proporção das anteriormente possuídas. Como bem pontuou a autoridade julgadora *a quo*, a alegação de manutenção da proporção da participação societária “... não se destina a promover a modificação do custo de aquisição das quotas de capital, mas sim, assegurar que no processo de transformação por cisão-incorporação não ocorra, de modo indireto, aquisição/alienação de quotas entre sócios, circunstância que implicaria a apuração do ganho de capital já no processo de transformação da sociedade”.

Sobre a utilização, no caso em tela, da IN SRF nº 84/2001, bem como a Lei nº 6.404/1976, reproduzo, de antemão, trecho da decisão recorrida que bem fundamentou a matéria:

A referência normativa à Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, foi bem esclarecida pela Auditoria-Fiscal, em seu relatório, quando afirma que no processo de reorganização das sociedades a integralização de Capital Social na Perini Comercial de Alimentos Ltda operou-se mediante entrega de bens ou direitos por meio da Cisão Parcial. Não se falou em alienação, como aponta o impugnante. E nem poderia, pois não foi isso que ocorreu.

Com efeito, analisando conjuntamente a previsão normativa da IN SRF nº 84, de 2001, art. 16, com a Lei nº 6.404, de 1976, arts. 227 e 229, que tratam dos institutos da Incorporação e Cisão, conclui corretamente a Autoridade Lançadora que na Cisão Parcial com Incorporação ocorre a transferência de parcelas do patrimônio da cindida para a incorporadora, dividindo-se o Capital, sendo esta a entrega referida pela Auditoria-Fiscal, repita-se, operada da cindida para a incorporadora, e não diretamente pelos sócios, inexistindo, pois, alienação.

Ademais, a Lei nº 6.404, de 1976, art. 229, § 5º, também esclarece que as quotas integralizadas com parcelas do patrimônio da sociedade cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam. Indicando-se, mais uma vez, que o critério de proporcionalidade antes mencionado refere-se à divisão do Capital Social, e não ao Patrimônio Líquido, como pretendido pelo impugnante.

Relativamente à alegação de que o caso em tela aplica-se o PN CST 39, cumpre esclarecer que a citada norma perdeu eficácia, em face do Decreto-Lei nº 1.510/1976 haver sido revogado.

Portanto, a apuração do custo de aquisição das quotas de Capital Social com base nas proporções de Patrimônio Líquido antes e após a cisão-incorporação, além de ser contrária a legislação, não reflete, fidedignamente, as transformações societárias praticadas pelo recorrente.

No que tange ao pedido alternativo de exclusão da multa e dos juros em razão do disposto no art. 100 do CTN, entendo que também deve ser rejeitado, pois, conforme abordado neste voto, não restou comprovado que o contribuinte tenha observado as normas vigentes. Ademais, os juros de mora constituem mera atualização do valor do tributo e, consequentemente, não se trata de sanção e possui previsão legal de incidência. Com efeito, não há lei nem mesmo norma complementar que disponha de forma diversa, não sendo lícito ao julgador administrativo afastar sua exigência. Aplica-se, portanto, a Súmula CARF nº 4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Ante a todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente
Eduardo Tadeu Farah