



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

Processo n° 10980.721974/2011-59
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2101-002.278 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2013
Matéria IRPF
Recorrente MARCITO DOMBECK
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007

IRPF. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NA AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO, APLICA-SE O PRAZO DECADENCIAL PREVISTO NO ART. 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE ACORDO COM A SISTEMÁTICA PREVISTA PELO ARTIGO 543-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. REPRODUÇÃO NOS JULGAMENTOS DO CARF, CONFORME ART. 62-A, DO ANEXO II, DO SEU REGIMENTO INTERNO.

Consoante entendimento consignado no Recurso Especial n.º 973.733/SC, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

Nos casos em que a lei prevê o pagamento antecipado e esse ocorre, a contagem do prazo decadencial desloca-se para a regra do art. 150, §4º, do CTN.

Hipótese em que, independentemente da regra aplicável, não ocorreu a decadência.

IRPF. GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO PELO CONTRIBUINTE.

Compete ao contribuinte trazer aos autos prova do custo de aquisição efetivo do bem alienado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Comprovando-se o dolo, a fraude ou a simulação, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada no montante de 150% prevista na legislação de regência.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso do contribuinte.

(assinado digitalmente)

CELIA MARIA DE SOUZA MURPHY

Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Celia Maria de Souza Murphy (Presidente em exercício), Alexandre Naoki Nishioka (Relator), Francisco Marconi de Oliveira e Eivanice Canário da Silva. Ausente justificadamente o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Ausente o Conselheiro Gilvanci Antônio de Oliveira Sousa.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 763/789) interposto em 05 de outubro de 2011 contra o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) (fls. 737/758), do qual o Recorrente teve ciência em 06 de setembro de 2011 (fl. 762), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração de fls. 507/509, lavrado em 19 de abril de 2011, em decorrência de omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais, verificada em 30 de junho de 2006.

O acórdão teve a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2006

DECADÊNCIA. NÃO-OCORRÊNCIA.

O lançamento efetuado dentro do prazo de cinco anos contado da ocorrência do fato gerador não se encontra alcançado pela decadência.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. VALORAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

É ônus do contribuinte manter em boa guarda todos os documentos comprobatórios de aquisição, alteração e atualização dos bens e direitos, para comprovar o custo efetivo a ser cotejado com o produto da venda, visando à quantificação do ganho de capital auferido.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Demonstrada a intenção deliberada em omitir ganho de capital auferido, mediante majoração indevida no custo de aquisição da participação societária alienada, aplicável a multa qualificada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido” (fl. 737).

Não se conformando, o Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 763/789), pedindo a reforma do acórdão recorrido, para cancelar o auto de infração, sustentando, em síntese, que (a) “encontram-se comprovadas tanto a prescrição como a decadência” (fl. 785); (b) “não houve omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos” (fl. 785); e(c) “a aplicação da multa é descabida, pois não há prova concludente da intenção do contribuinte de fraudar o pagamento de tributo e/ou efetiva prova de ato ilícito” (fl. 785);

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Inicialmente, necessário de faz afastar a decadência, em virtude da aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, ou mesmo do artigo 173, I, do mesmo Código, pois, no caso dos autos, o fato gerador ocorreu em junho de 2006 e a ciência do auto de infração, em 19 de abril de 2011 (fl. 508), ou seja, antes dos 5 (cinco) anos previstos na legislação de regência.

No que se refere ao ganho de capital na alienação de bens, a controvérsia gira apenas e tão somente em torno do valor de aquisição da participação alienada, especificamente quanto à efetiva integralização de R\$ 12.000.000,00 a título de “uso da marca PIRAGI” e de R\$ 794.383,91 a título de “recurso emprestado e dinheiro em espécie”.

Sobre a matéria, tanto a fiscalização quanto a DRJ fizeram detida análise de todos os argumentos apresentados pelo Recorrente.

Devido à profundidade do exame efetuado pelo Relator do acórdão recorrido, Auditor-Fiscal Claudio Massao Morimoto, e considerando-se que, em nenhum momento, o Recorrente conseguiu infirmar as conclusões a que chegou, pede-se vênha para transcrevê-las e adotá-las como razão de decidir:

“Empréstimo

A conclusão fiscal acerca do empréstimo alegado pelo contribuinte, após intimações para apresentar a comprovação correspondente, foi a seguinte (fl. 503):

‘Em relação ao empréstimo, o Sr. Marcito Dombek informa ter sido incorporado ao capital social da empresa, no entanto, no decorrer da fiscalização, foram realizadas três intimações solicitando documentos que comprovassem a efetividade desta transação, como extratos e/ou demonstrativos de transferências bancárias. Tais documentos não foram entregues, sendo que, em resposta à intimação n.º 03 apresenta as seguintes justificativas: ‘Que o empréstimo foi realizado durante o ano de 2004, conforme conta (sic) na DIRPF, ano calendário 2004, bem como Balanço Patrimonial da Empresa (cópias dos documentos já enviados), e por já ter passado mais de 5 (cinco) anos subseqüentes da respectiva declaração e do fato realizado, não possuía relatórios e comprovantes ou demonstrativos das transferências realizadas e nem podia afirmar quais foram’. Diante da ausência dos documentos comprobatórios, o empréstimo não foi incluído ao valor de aquisição.’ (Grifou-se)

De fato, além das alterações implementadas no Contrato Social da pessoa jurídica, o contribuinte, a título de comprovação do empréstimo, limitou-se a apresentar: (a) cópia de documento que alega constituir ‘BALANCETE APURADO EM 31/12/2005’, às fls. 76/80, no qual consta a indicação de ‘EMPRÉSTIMO DE PESSOAS LIGADAS’ de R\$ 794.000,00; (b) cópia da declaração de ajuste anual do exercício 2005, ano-calendário 2004, às fls. 103/108; e (c) extrato bancário da INDOL DO BRASIL AGROQUÍMICA LTDA, às fls. 144/145, de alegada ‘*disponibilidade em contas da empresa na época da integralização*’ (fl. 143).

Na impugnação, alega decadência/prescrição da ‘tributação do valor apontado como empréstimo’, como se se tratasse de fato gerador ocorrido em 2004, alegando, a título de comprovação da operação, o balanço patrimonial fornecido pela empresa, que diz ter sido devidamente registrado na JUCEPAR, e a informação do empréstimo na declaração de IR de 2005, ano-calendário 2004.

Note-se que o ganho de capital é de tributação em separado, nos termos do art. 21, § 2º, da Lei nº 8.981, de 1995, cuja apuração, quando muito, acompanha a declaração de ajuste anual por ocasião da **alienação dos bens e direitos a que se refere**.

O prazo de decadência de direito de lançamento de tributo devido em face de ganho de capital aplica-se, evidentemente, após a ocorrência de seu fato gerador, não podendo ser argüido em relação a período em que ainda sequer havia se materializado a operação que lhe deu causa – a alienação.

prescrição, que, em matéria tributária, dizem respeito, respectivamente, ao transcurso dos prazos para proceder ao lançamento e para a cobrança de crédito tributário já definitivamente constituído.

Não tendo, como antes analisado, ocorrido a decadência do direito de lançamento, não se encontrava eximido o contribuinte do ônus de comprovar, em relação ao fato gerador do ganho de capital ocorrido em 2006, a parcela do custo de aquisição supostamente consubstanciada em empréstimo realizado à pessoa jurídica.

No caso, o extrato bancário da empresa INDOL DO BRASIL, às fls. 144/145, de junho de 2006, não comprova de forma alguma o alegado empréstimo de 2004, porquanto, obviamente, tratando de período diverso, não contenha o registro da operação aventada pelo impugnante. De outra parte, também não comprova a efetividade da integralização, como sugere o contribuinte à fl. 143, uma vez que o simples fato de a pessoa jurídica dispor de alguns recursos em 2006 não é condição lógica de que houve a integralização de capital, muito menos com recursos que o contribuinte pessoa física alega ter provido em 2004.

No que se refere à declaração de ajuste anual apresentada pela pessoa física, porquanto constitua documento de elaboração unilateral, produzido pelo próprio interessado, não consubstancia e nem se confunde com um elemento concreto de prova, mas mera descrição de fatos que, notadamente quando opostos a terceiros, sobretudo a Fazenda Pública, submetem-se ao princípio de que compete à parte que dela se pretende beneficiar o ônus da prova. Ou seja, a informação introduzida na declaração pelo próprio interessado, em seu proveito, não subsiste por si só, havendo de ser comprovada por meio documental, notadamente em uma hipótese como a discutida, em que se pretende argüir operação de transferência de R\$ 794.383,91, supostamente, em espécie, como faz crer a descrição contida na relação de bens e direitos da declaração de ajuste anual (fl. 106):

'DINHEIRO EM CAIXA. NESTE ANO FORAM EMPRESTADOS A INDOL DO BRASIL O VALOR DE R\$ 794.383,91, CFME CONSTA ABAIXO NA RELAÇÃO DE BENS E DIREITOS, E TAMBÉM SENDO DOADO A MINHA MÃE, SRA. MARILIS ELIZABETH DOMBECK, CPF 034.211.939-75 O VALOR DE R\$ 19.500,00' (Grifou-se)

Também não se vislumbra comprovação do empréstimo apenas por meio do 'balancete' atribuído à pessoa jurídica, ou mesmo pela alteração no contrato social, documentos que não configuram elementos materiais de prova, mas simples anotações de operações pelos próprios interessados que delas se beneficiariam, uma vez que, no caso concreto, a sociedade era composta majoritariamente pelo contribuinte – com 99,86% das cotas – o que, indiscutivelmente, lhe garantia plenos poderes de mando, sobretudo porque a parcela restante do capital (0,14%) pertencia a sua mãe, MARILIS ELIZABETE DOMBECK (fls. 19 e 645).

Considerando que a pessoa física teria emprestado o significativo e específico valor de R\$ 794.383,91 à pessoa jurídica, mantidos em espécie (mais de 7.900 notas de R\$ 100,00), é evidente que tal operação, caso verdadeira, seria objeto de registro formal de alguma natureza, diversa de meras declarações de vontade das partes interessadas na conveniente tese de que inexistem documentos comprobatórios das transferências desses recursos. Note-se, inclusive, que, embora de pequena monta, há

divergência entre o valor supostamente considerado pela pessoa jurídica (R\$ 794.000,00) e aquele que a pessoa física diz haver emprestado (R\$ 794.383,91). Também é improvável que a pessoa física, dispondo de recursos em espécie, procedesse à entrega de valores da ordem de R\$ 383,91, R\$ 83,91, R\$ 3,91, R\$ 0,91 ou R\$ 0,01, ressalvada a hipótese de transferência bancária, acompanhada do montante de R\$ 794.000,00, o que o contribuinte não comprova haver efetuado.

Inclusive, um empréstimo de tamanho vulto, em qualquer hipótese, acabaria sendo documentado pela pessoa jurídica, seja na forma de investimentos, como aquisição de imóveis, máquinas ou equipamentos, seja na manutenção da atividade operacional, com a compra de insumos, seja com o pagamento de dívidas, com as transferências bancárias correspondentes, ou até mesmo para a simples manutenção de disponibilidade financeira para destinação futura, com aplicação dos recursos em instituição financeira. Note-se que o balancete da pessoa jurídica de 31/12/2005, à fl. 76, indicava a existência de 'caixa' de R\$ 1.464,67, o que denota que a pessoa jurídica, caso houvesse recebido o montante de R\$ 794.000,00 em espécie, o teria direcionado a um fim que seria plenamente passível de comprovação, o que o impugnante não logrou fazer com elementos materiais de prova.

De se destacar, também, que o impugnante em momento algum cogitou haver firmado contrato de mútuo com a pessoa jurídica, documento que, apesar de meramente formal, é básico em operações dessa natureza, porquanto envolva direitos e deveres de pessoas que deveriam, supostamente, ser diversas. Sobretudo para a pessoa jurídica, trata-se de item essencial, dado que constitui a base documental que dá azo aos lançamentos registrados na sua escrituração, sem o qual não poderia ter sido efetuado. A documentação comprobatória do lançamento contábil não seria composta tão-somente pelo contrato de mútuo, que poderia, inclusive, ter sido confeccionado apenas e convenientemente *pro forma*, mas também pelos comprovantes da efetiva transferência do numerário, elemento que evidentemente seria necessário em uma operação que envolvesse a assunção, pela pessoa jurídica, de uma dívida de tamanho valor.

Note-se que, apesar de a contabilidade, em princípio, fazer prova em favor daquele que a produz, os assentamentos contábeis devem estar estribados em elementos concretos que os fundamentem e os comprovem. Vale dizer, a contabilidade não existe por si só e não é destinada ao registro de ficções; tem ela por finalidade, justamente, a exteriorização de fatos concretos, os quais, necessariamente, caso existentes, deveriam estar documentados. Ou seja, não é a contabilidade que se presta a comprovar materialmente os fatos; esses é que comprovariam aquela. Tal prova, se a contabilidade retratasse fatos verdadeiros, existiria.

Não há, portanto, comprovação material da operação de empréstimo por meio da qual o contribuinte pretendeu majorar o custo de aquisição da participação societária, com vistas à apuração de menor ganho de capital, devendo ser mantido o lançamento que considera haver, assim, omissão.

Aquisição da marca PIRAGI

Segundo alega o contribuinte, antecedendo a alienação de sua participação na empresa INDOL DO BRASIL AGROQUÍMICA LTDA, teria

havido a integralização de capital social mediante a incorporação do direito de uso da marca PIRAGI pelo valor de R\$ 12.000.000,00.

A questão remonta à suposta aquisição da marca PIRAGI pelo autuado e a subsequente utilização do direito de seu uso como integralização no capital da empresa INDOL DO BRASIL AGROQUÍMICA.

Sob a ótica da fiscalização, porém, a operação alegada restou descaracterizada, além de decorrer de evidente intuito de fraude por parte do contribuinte (fls. 503/504):

'Em relação à marca Piragi, na qual o contribuinte alega ter comprado de Pedro de Oliveira Santos, CPF nº 059.398.259-23, em 04/2006, ocorrendo um aumento no capital social da empresa INDOL DO BRASIL AGROQUÍMICA LTDA, CNPJ 72.097.017/0001-10, no valor de R\$ 12 milhões devido à transferência do direito de uso e exploração desta marca - tal operação foi descaracterizada, de acordo com as informações presentes neste Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, chegando-se à conclusão de evidente intuito de fraude por parte do fiscalizado.'

Note-se que a 'conclusão de evidente intuito de fraude' diz respeito à qualificação da multa de ofício, constituindo dado adicional da convicção da autoridade autuante acerca dos fatos. Ou seja, não é a ponderação de evidente intuito de fraude que descaracteriza a operação, mas sim os elementos obtidos, que a fiscalização entende descaracterizar a operação.

De fato, analisando-se as comprovações alegadas pelo impugnante e as informações colhidas pela fiscalização, conclui-se que a operação não se encontra amparada em documentos hábeis e idôneos.

A declaração de ajuste anual do próprio contribuinte, como exposto anteriormente, não tem força probante por si só, uma vez que produzida pelo próprio interessado. Não comprova, assim, a compra do direito de uso da marca PIRAGI pelo valor de R\$ 12.000.000,00.

O contribuinte pretende valer-se da informação inserida na sua própria declaração acerca da existência de 'dívida e ônus', no valor de R\$ 12.000.000,00, em favor de PEDRO DE OLIVEIRA SANTOS, CPF 059.398.259-23, a ser quitada em doze parcelas anuais, de R\$ 1.000.000,00, a partir de 04/04/2007, em face da compra do direito de uso da marca nominativa PIRAGI.

Não há, porém, comprovação de que referida pessoa detivesse o direito da marca, nem que o tenha alienado ao contribuinte e muito menos que a 'dívida' meramente informada na declaração corresponda à realidade. Pelo contrário, as provas apresentadas ou alegadas apresentam evidências de que a operação não existiu, decorrendo da tentativa do contribuinte de omitir, por meio de redução inexistente, parcela do ganho de capital na alienação de sua participação societária na empresa INDOL DO BRASIL AGROQUÍMICA LTDA.

O capital da empresa INDOL DO BRASIL AGROQUÍMICA LTDA era de R\$ 85.000,00 até a 8ª alteração de seu contrato social (fls. 627/635), em 29/03/2006; nessa ocasião, teria sido aumentado para R\$ 3.500.000,00, com a utilização de lucros acumulados no balanço de R\$ 2.369.770,67, de empréstimo de R\$ 794.000,00, de imóveis (área imobiliária e lote) de R\$

138.794,57 e R\$ 100.000,00, além de moeda em espécie de R\$ 12.434,76. Segundo a nona alteração de contrato social (fls. 636/644), em 11/05/2006, houve re-ratificação da alteração anterior, com o aumento do capital social para R\$ 5.620.000,00, mediante modificação nos valores atribuídos aos imóveis entregues (área imobiliária e lote), para R\$ 1.608.794,57 e R\$ 750.000,00. Na décima alteração de contrato social, em 23/05/2006 (fls. 645/652, o contribuinte teria integralizado R\$ 12.000.000,00, mediante os direitos de uso e exploração da marca PIRAGI, contando o capital social com o montante de R\$ 17.620.000,00, dos quais R\$ 17.595.460,00 seriam da participação do contribuinte autuado, alienados por ocasião da alienação registrada na 11ª alteração do contrato social, em 08/06/2006 (fls. 653/668).

Como se percebe, antecedendo a alienação, o contribuinte teria, em um período inferior a três meses, majorado sua participação societária em R\$ 17.511.310,00, dos quais encontram-se em discussão R\$ 794.383,91 de empréstimos analisados anteriormente e R\$ 12.000.000,00 de suposta aquisição de direito de uso e exploração de marca, ora em comento.

Todavia, o direito relativo à marca PIRAGI, na realidade, como comprova o pedido de registro junto ao INPI, em 08/04/1998 (fl. 189), era da empresa INDOL DO BRASIL AGROQUÍMICA LTDA. Inclusive, quando da tramitação do pedido de registro, em face de oposição apresentada por terceiro, então detentor da marca semelhante 'PIRAGY', a empresa INDOL, por seu representante legal, atribuiu seu pleito (relativo à marca 'PIRAGI') justamente ao fato de saber da não utilização pela oponente, não se aventando hipótese alguma relacionada à propriedade intelectual de MARCITO DOMBECK ou de aquisição do direito de PEDRO DE OLIVEIRA SANTOS (fl. 207):

'Ocorre que a marca da Oponente não vem sendo utilizada, fato este que chegou ao conhecimento da Titular da marca oposta, o que originou o presente pedido de registro de marca.' (Grifou-se)

Pretendeu o contribuinte convencer a fiscalização, ainda assim, de que haveria adquirido de PEDRO DE OLIVEIRA SANTOS referido direito.

Os documentos alegados para tanto, porém, não são idôneos.

O contrato de compra apresentado, às fls. 82/86, pelo qual o interessado objetivou comprovar a aquisição da marca PIRAGI de suposta pessoa de nome PEDRO DE OLIVEIRA SANTOS foi objeto de verificação pela fiscalização, que se transcreve (fls. 501/502):

'H) Informações presentes no contrato original de compra e venda da marca Piraqi (cópia doc. 24):

O contrato de compra e venda da marca Piraqi informa que o vendedor, o Sr. Pedro de Oliveira Santos, é residente e domiciliado a Rua Visconde do Rio Branco, 1338 - Bairro Centro - Curitiba/PR - verificamos em consulta à Internet e aos sistemas da Receita Federal do Brasil que esse endereço é o mesmo do Hotel Bristol Ambassador Residence.

Foi encaminhado Ofício nº 138/11/DRF/CTA/SEFIS ao 11º Tabelionato de Notas de Curitiba, uma vez que no contrato de compra e venda da marca Piraqi do Sr. Pedro de Oliveira Santos à Marcito Dombeck foi

reconhecido firma por semelhança neste Tabelionato. Em resposta, o Cartório nos informa (doc. 24):

- O carimbo constante no contrato de compra e venda da marca **encontra divergências** quando comparado com o carimbo legítimo utilizado pela serventia (doc. 24);

- **O selo utilizado no reconhecimento, emitido pelo Órgão Funarpen não pertence ao 11º, Tabelionato de Notas.** Os Tabelionatos adquirem os selos do referido Órgão Funarpen com numeração própria e seqüencial, e a numeração em questão não se encontra dentre as remessas enviadas ao 11º Tabelionato. Em anexo, encaminham documentos comprobatórios da numeração dos selos adquiridos pelo 11º Tabelionato (doc. 24).

- A Funcionária identificada no carimbo, Sra. Joelma Fernandes Alves, **não mais pertencia ao quadro de funcionários do 11º Tabelionato na ocasião da data nele constante - 04/04/2006**, conforme inclusa fotocópia do livro de registro de empregados (doc. 24).

- Não foram encontrados em seus registros cartões de assinatura em nome de Pedro de Oliveira Santos, com o CPF indicado no documento apresentado. Em relação ao comprador da marca Marcito Dombeck, foram encontrados nos arquivos do Tabelionato cartões de assinaturas em seu nome, no entanto, a assinatura nele constante não encontra semelhança com aquela lançada no documento questionado.'

Ora, tendo sido aposto reconhecimento de firma atribuído ao 11º Tabelionato que, no entanto, não confirma a sua autenticidade, por divergência no carimbo, no selo de controle e na suposta funcionária da serventia, há que se concluir que se trata de documento inidôneo, porquanto descaracterizada a participação de terceira pessoa, prejudicando a bilateralidade, requisito essencial em contrato de compra e venda.

Acerca da irregularidade constatada, o impugnante não apresenta contestação, limitando-se a alegar que não teria participado do processo de reconhecimento de firma. Não obstante, no caso, o contribuinte é o único beneficiário da existência do contrato, porquanto dele pretenda se utilizar para reduzir seu ganho de capital. A questão não é centrada na autoria do reconhecimento de firma, mas na ausência de comprovação de que existiu a participação de PEDRO DE OLIVEIRA SANTOS no contrato. O fato de o reconhecimento de firma haver sido simulado transmuta-se em prova contrária, da qual se extrai que, além de não haver a comprovação, houve intuito de fraude na elaboração do documento.

Da mesma forma, o pretense CONTRATO DE LICENÇA DE USO DE MARCA, às fls. 88/90, que, assinado e alegado pelo contribuinte como sendo um documento datado em 04/04/1998, não corresponde à realidade, uma vez que nele foi inserida informação que sequer existia à época, consistente no número de inscrição de PEDRO DE OLIVEIRA SANTOS no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF, o que viria a ser efetivado apenas em 18/02/2004, na agência da Caixa Econômica Federal nº 372 (fl. 727), localizada em Curitiba/PR (conforme consulta à página da CEF na *internet*: www.caixa.gov.br). O contrato de fls. 88/90, assim, embora datado em 1998 e no qual foi aposto suposto reconhecimento de firmas em 06/04/1998, **somente poderia ter sido elaborado após 18/02/2004.**

Indagado acerca de tal incongruência, o impugnante não manifesta contrariedade, restringindo-se a atribuir, uma vez mais, a PEDRO DE OLIVEIRA SANTOS a elaboração documento (fl. 735):

‘1. Quem redigiu o contrato?’

R. O contrato foi redigido pelo Senhor Pedro de Oliveira Santos.

2. Quem forneceu os dados presentes no Contrato de Licença de uso da marca?’

R. Os dados, no Contrato de Licença, foram fornecidos pelo Senhor Pedro de Oliveira Santos, na condição de cedente, e por Marcito Dombeck, na condição de cessionário.

3. Onde foram celebradas as assinaturas constantes neste Contrato?’

R. As assinaturas constantes do Contrato de Licença foram celebradas na sede da Empresa Indol do Brasil Agroquímica Ltda.

4. Em quais circunstâncias foi assinado o Contrato de Licença de uso da marca, uma vez que constam em nossos sistemas que Pedro de Oliveira Santos foi inscrito no CPF apenas em 18/02/2004?’

R. Como dito acima, o contrato foi elaborado pelo Sr. Pedro de Oliveira Santos, assinado pelo cessionário, Marcito Dombeck, e somente foi entregue a este, Marcito, juntamente com o Contrato Particular de Compra e Venda de Direito de Uso da Marca, com os documentos que acompanham este contrato. Com relação ao CPF do Senhor Pedro de Oliveira Santos não tem o informante como saber o que realmente ocorreu, tendo em vista que o Contrato de Licença somente foi entregue pelo Senhor Pedro quando da efetivação da venda, em abril de 2006.

Todos os documentos se encontram juntados no processo.”

Ocorre que, ainda que o autuado negue haver elaborado o documento, fato é que a data inserida no suposto contrato era a base de sustentação de seu argumento de que teria havido pactuação da marca PIRAGI com PEDRO DE OLIVEIRA SANTOS previamente ao pedido de registro junto ao INPI. Ou seja, os elementos existentes, além de demonstrarem que não houve referido contrato prévio, evidenciam a tentativa de induzir o fisco a erro, por meio de inserção de data falsa, a fim de reduzir tributo devido. Ainda que o contribuinte não fosse o autor do documento, sua participação é inequívoca, porquanto o tenha subscrito, com a data de 1998.

Na realidade, pelo conjunto dos dados colacionados ao presente processo, além da participação de PEDRO DE OLIVEIRA SANTOS nos contratos não estar comprovada, a própria existência de tal pessoa é duvidosa.

Como já exposto, a inscrição de PEDRO DE OLIVEIRA SANTOS no CPF ocorreu apenas em 18/02/2004, em Curitiba/PR (CEF, agência 372), quando suposta pessoa já contava com 75 anos de idade, o que também causa estranheza, uma vez que se trataria de contribuinte que deteria direito avaliado em R\$ 12.000.000,00, pelo qual teria cedido o uso a título gratuito

(sem aluguel, conforme cláusula 3ª, à fl. 88), por oito anos (cláusula 6ª, à fl. 90).

A fiscalização, embora tenha empreendido diligência, não localizou suposta pessoa, obtendo sinais evidentes de que as informações a ela associadas não correspondiam à realidade, como se extrai da descrição de fls. 499/500:

“C) Diligência efetuada no endereço de Pedro de Oliveira Santos:

Com base no endereço declarado e constante do sistema CPF da Receita Federal do Brasil, cito à Rua General Potiguara, 2500 - conjunto 03 – no Bairro Fazendinha, em Curitiba, foi realizada diligência para entrega de Termo de Intimação (doc. 13).

No local foi encontrado um imóvel comercial e não foi localizado o contribuinte. Diversas tentativas foram feitas na intenção de encontrá-lo, mas todas as pessoas questionadas, porteiro e ocupantes de salas vizinhas, nunca tinham ouvido falar dele.

Além da diligência, foi efetuada pesquisa no sistema COPEL (doc. 18), mas não consta seu CPF no sistema da empresa.

D) Informação à Secretaria de Estado da Segurança Pública, através do Ofício nº060/10 (doc. 16):

Foi solicitado os dados cadastrais de Pedro de Oliveira Santos - Em resposta, primeiramente fomos informados que o mesmo **‘não se encontra cadastrado neste Órgão até a presente data’**. Em nova resposta, recebida em 05/04/2010, fomos informados que pelo sistema IPC Polícia On-line, Copei e BOU - Boletim de Ocorrência Unificado, não consta nenhum registro para o nome informado;

E) Solicitação de informação ao Tribunal Regional Eleitoral, através do Ofício nº059/10 (doc. 17)

Em resposta nos foi informado que o contribuinte **não consta no cadastro nacional de eleitores.**

(...)

Observação: Em consulta aos sistemas da Receita Federal do Brasil, base CNPJ e CPF, foi constatado que o número de telefone informado como sendo da empresa De Sangosse Agroquímica Ltda é o mesmo que aparece como sendo do vendedor da marca, o Sr. Pedro de Oliveira Santos, CPF nº 059.398.259-23, no entanto, pela resposta da De Sangosse Agroquímica Ltda verificamos que o Sr. Pedro nunca trabalhou na empresa.

(...)

G) Consultas aos Sistemas da Receita Federal do Brasil:

Consulta base CPF: outra constatação feita em relação ao telefone que aparece como sendo do Pedro de Oliveira Santos, CPF nº 059.398.259-23, na base CPF - ao tentarmos localizar o contribuinte por esse número na Internet verificamos que aparece como sendo da empresa **Indol do Brasil Agroquímica Ltda, de acordo com o material realizado pelo**

Instituto Mineiro de Agropecuária (IMA) contendo a relação de empresas fabricantes de Agrotóxicos no Brasil (parte do documento anexo ao doc. 20), e o material realizado pela ABIPLA - Associação Brasileira das Indústrias de Produtos de Limpeza e Afins.*

(Cópia contrato de licença de uso da marca doc.06): *Em consulta ao endereço de Pedro de Oliveira Santos, que aparece neste documento como cedente da marca, sito: Praça Santos Andrade, 830 - Bairro Centro Curitiba/PR - verificamos, em consulta à Internet e aos sistemas da Receita Federal do Brasil, que se refere à localização do. Hotel Mabu Royal & Premium Hotel (doc. 19).*

(...)'

Além do transcrito, a fiscalização prossegue, dando destaque ao reconhecimento de firma de PEDRO DE OLIVEIRA SANTOS no contrato de compra e venda da marca PIRAGI que, por meio de diligência junto ao 11º Tabelionato, verificou-se não ser autêntico.

Saliente-se que, em 2006, PEDRO DE OLIVEIRA SANTOS, então com 77 anos, teria convencionado o recebimento dos R\$ 12.000.000,00 em 12 anos, ou, até que completasse 89 anos.

Há, também, que se ressaltar que o contribuinte não logrou comprovar os pagamentos relativos à dívida que supostamente teria contraído, de R\$ 12.000.000,00.

É plenamente legítimo supor que o pagamento de 12 parcelas anuais de R\$ 1.000.000,00 seria efetuado por intermédio de instituição bancária, movimentação financeira cuja prova o contribuinte não teria dificuldade de produzir, caso verdadeira a pactuação alegada. O primeiro vencimento das parcelas de R\$ 1.000.000,00 ocorreria em 04/04/2007, o que importaria, à época da fiscalização, em 2010, em, pelo menos, 4 parcelas já vencidas ou R\$ 4.000.000,00.

Intimado em diversas ocasiões a informar e comprovar através de documentos hábeis e idôneos as formas de pagamento na aquisição da marca PIRAGI (fls. 72/73, 100/101, 141/142), o interessado, conforme descrição fiscal (fls. 496/497), apresentou:

' Aquisição e venda da marca Piragi: informa que a empresa já fazia uso da marca desde abril de 1998, a mais de 7 anos, conforme cópia do contrato de licença do uso da marca firmado entre o sócio Marcito Dombeck e a empresa Indol do Brasil Agroquímica Ltda, bem como cópia do contrato particular de compra e venda da marca firmado em 4 de abril de 2006, com cláusulas e condições de pagamento compra e venda.

• Documento entregue pelo contribuinte no intuito de comprovar a efetividade desta transação: cópia do contrato de licença do uso da marca firmado entre o sócio Marcito Dombeck e a empresa Indol do Brasil Agroquímica Ltda; cópia do contrato de licença de uso da marca firmado entre Pedro de Oliveira Santos e Marcito Dombeck; cópia do contrato particular de compra e venda firmado entre Marcito Dombeck e Pedro de Oliveira Santos.'

‘Em relação à marca Piragi: apresenta contrato particular original de compra e venda da marca Piragi, sendo retido mediante Termo de Retenção de Documento (documento 23); apresenta cópias dos cheques a seguir relacionados, não nominais, com os respectivos números - 610641, 610701, 610729, 610683, 610780, 610829, 850494, 850520, 610914, 610980, 611036; apresenta cópia do laudo técnico de avaliação da marca Piragi.’

“Encaminha, em relação à marca Piragi, cópias dos extratos bancários referentes às cópias dos cheques entregues, usados, segundo o contribuinte, para pagamento da marca.”

Os cheques mencionados, segundo o contribuinte (fl. 102) eram relativos ao pagamento apenas da primeira parcela, o que causa estranheza, porquanto, à época da resposta apresentada, em 21/01/2011, já teriam vencido outras três parcelas, no total de R\$ 3.000.000,00, em relação às quais o interessado não trouxe documento algum a fim de comprovar o efetivo pagamento.

Mesmo os cheques apresentados, às fls. 109/112, não comprovam que se destinariam ao pagamento a PEDRO DE OLIVEIRA SANTOS, uma vez que emitidos, convenientemente, sem a identificação do seu beneficiário.

Esclareça-se que os cheques de valor superior a R\$ 100,00 devem conter a indicação do beneficiário, nos termos do art. 69 da Lei nº 9.069, de 1995:

‘Art. 69. A partir de 1º de julho de 1994, fica vedada a emissão, pagamento e compensação de cheque de valor superior a R\$ 100,00 (cem REAIS), sem identificação do beneficiário.’

Nesse aspecto, cumpre ressaltar que as cópias de cheques (fls. 109/112) não apresentam anotações de processamento bancário, o que evidencia que foram extraídas antes de serem submetidas à compensação ou ao pagamento. Ou seja, considerando a norma legal que veda a emissão de cheques superiores a R\$ 100,00 sem a indicação de beneficiário, conclui-se que o contribuinte expediu os cheques na forma apresentada (por meio de impressão mecânica), deles assim extraiu cópias e posteriormente, a fim de serem levados à instituição bancária, identificou os seus beneficiários. Não se descarta a hipótese de os cheques terem sido sacados pelo próprio emitente, uma vez que os extratos bancários, às fls. 146/154, em relação aos cheques alegados, não contêm informação de compensação, mas anotações de débito com o histórico ‘cheque’ ou ‘ch pago a’. Destaque-se, ainda, que o interessado, embora indagado acerca dos pagamentos pela compra da marca PIRAGI, não detalhou a forma pela qual procederia à quitação das parcelas futuras, não especificando o modo como lograria contatar PEDRO DE OLIVEIRA SANTOS, o que seria de seu interesse, a fim de esclarecer e contestar os fatos descritos no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal.

Outro ponto a ser salientado é a desconformidade da quitação única anotada na nota promissória de fls. 113/114, quando cotejada com os cheques que supostamente teriam sido utilizados para o seu pagamento, que não contêm identificação alguma de pagamento a PEDRO DE OLIVEIRA SANTOS. Ora, o contribuinte sugere que teria entregue cheques sem a identificação do beneficiário ao longo de todo o ano de 2007, ou seja,

sem dispor de prova oponível ao seu credor, para somente ao final do ano receber o documento de pagamento, o que, evidentemente, não condiz com uma hipótese factível. É óbvio que a cada entrega de cheque, caso emitido para o fim alegado, haveria um documento inequívoco de prova colhido junto ao credor, o que o interessado não logrou comprovar.

Na tentativa de comprovar a existência do contrato, o contribuinte apresentou LAUDO TÉCNICO DE AVALIAÇÃO da marca PIRAGI, às fls. 115/140, que pretensamente a teria avaliado em de R\$ 12.000.000,00. Convenientemente, fez-se constar no laudo que a sua solicitação teria sido de PEDRO DE OLIVEIRA SANTOS, informação meramente descritiva, o que, por si só, não é suficiente para fazer tal prova. De outra parte, verifica-se que o laudo baseia suposto valor da marca na clientela e nos resultados operacionais obtidos pela própria empresa INDOL DO BRASIL AGROQUÍMICA LTDA, no período de 2004 a 2006, projetados para um período de 10 anos e calculados a 'valor presente', o que teria resultado na avaliação mencionada, de R\$ 12.000.000,00. Ou seja, trata-se de valor irreal quando se pretende destacá-lo da empresa em proveito de terceiro. A marca desenvolvida e consolidada pela própria empresa jamais poderia se reverter em uma dívida de R\$ 12.000.000,00 em benefício de seu sócio ou, muito menos, de uma terceira pessoa, cuja existência ou participação nos negócios em momento algum restou comprovada de fato. O valor pretensamente calculado para a marca não decorreria do seu nome por si só, mas da atividade produtiva e comercial da empresa INDOL DO BRASIL AGROQUÍMICA LTDA, o que propiciou a sua alienação a outra empresa e o que confirma, também nesse aspecto, que o direito discutido, ainda que pudesse ser destacado de seu valor patrimonial, lhe pertencia, não advindo de licença de uso e nem de direito pessoal de seu sócio. Acrescente-se que o próprio impugnante alega a obtenção de Certificado de Registro da marca PIRAGI, sob o nº 820729930, o que viria a acontecer em 15/08/2006, ou seja, posteriormente até mesmo à alienação de sua participação societária, registrada na 11ª alteração do contrato social, em 08/06/2006 (fls. 653/668).

Quanto à aquisição de sua participação societária pela DE SANGOSSE S.A., não tem implicação alguma nos fatos discutidos, nem importa em reconhecimento ou concordância com os seus procedimentos, sendo irrelevante na solução da matéria em discussão, concernente ao ganho de capital que o atuado deixou de tributar.

Pelo exposto, há que se concluir acertada a medida fiscal no que se refere à pretensão do contribuinte de majorar o custo de aquisição de sua participação societária, previamente à alienação, direito que restou não comprovado.

Multa qualificada

No que tange à multa de ofício, exigida em percentual qualificado, a norma aplicada é aquela trazida pela redação então vigente à data do fato gerador, o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, nos seguintes termos:

'Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)' (Grifou-se)

Como se percebe, a multa de ofício qualificada de 150% tem lugar quando se comprove tratar de caso de 'evidente intuito de fraude', consoante pelo menos uma das definições contidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que estabelecem:

'Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.'

Em relação à penalidade tributária, tem-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando de subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

No caso, é inafastável a conclusão a que chegou a autoridade autuante (fl. 502) de que *'Os fatos narrados neste Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal que é parte integrante do Auto de Infração traduzem, inequivocamente, ações e omissões dolosas do contribuinte tendentes a impedir o conhecimento, por parte da Autoridade Fiscal, da obrigação tributária no Ganho de Capital auferido no ano calendário de 2006 pelo fiscalizado'*.

De fato, os elementos existentes no presente processo permitem concluir que houve a intenção deliberada do contribuinte de eximir-se da obrigação tributária, advinda de ganho de capital, por meio de majorações

indevidas do custo de aquisição da participação societária que viria a ser alienada.

No tocante ao empréstimo de supostos R\$ 794.000,00, o contribuinte, ao longo do tempo, fez registrar em suas declarações de pessoa física a existência de disponibilidade de recursos, que informava como sendo 'DINHEIRO EM CAIXA', dela se valendo para, sem comprovar a efetividade da operação, proceder a 'empréstimo' à pessoa jurídica, da qual detinha 99,86% do capital social, ou seja, com inegável mando sobre suas ações, salientando-se ademais que a parcela restante do capital social, de 0,14%, era pertencente a MARILIS ELISABETE DOMBECK, sua mãe.

A título argumentativo, inclusive, é de se estranhar a suposta existência dos recursos de R\$ 795.000,00 declarados (fl. 106), como sendo provenientes de 'DINHEIRO EM CAIXA', correspondentes, na melhor das hipóteses, a 7.900 notas de R\$ 100,00, que o contribuinte teria mantido fora de instituições bancárias, sofrendo o ônus do chamado 'custo de oportunidade' em períodos (2003 e 2004) em que, por exemplo, o IGP-M registrou variações de 8,69% e 12,42% (note-se que o contribuinte já declarava supostos R\$ 700.000,00 em 'dinheiro em caixa' em 31/12/2002). Interessante notar, ainda, que o contribuinte, na declaração de ajuste anual, à fl. 107, declarava dívidas de financiamento imobiliário, o que implicava pagamento de encargos financeiros expressivos, concomitantemente com suposta disponibilidade de moeda em 'caixa', sem dela auferir rendimentos, o que evidencia que a declaração de ajuste anual, no tocante à existência de numerário em espécie, não espelhava hipótese factível.

Na realidade, isoladamente, nada obstaría a existência de uma operação de empréstimo de um sócio para sua empresa, porém, no caso, o conjunto de fatores demonstra o evidente intuito de fraude, porquanto envolva quantia incompatível com suposta manutenção em espécie (R\$ 794.000,00), que o contribuinte não comprovou haver efetivamente transferido à pessoa jurídica na qual participava com 99,86% do capital social, não apresentando os registros contábeis da entrada e da materialização dos recursos na empresa, assim como não trouxe os documentos que lastreariam supostos lançamentos contábeis, tudo combinado e agravado com o fato de que o empréstimo aparente e não comprovado viria a ser revertido em integralização de capital social a pretexto de reduzir o ganho de capital auferido na alienação da participação societária.

Da mesma forma, quanto à operação de aquisição da marca PIRAGI, o contribuinte não só não comprova a efetividade do custo que pretendeu levar ao cálculo do ganho de capital, como se utilizou de elementos de prova inidôneos, em franca tentativa de reduzir indevidamente a obrigação tributária. Nesse sentido, constatou-se que o contribuinte lançou mão de documentos cuja autenticidade restou descaracterizada e alegou fatos inexistentes, tudo convergindo para o seu objetivo de reduzir, nesse ponto, R\$ 12.000.000,00 do ganho de capital auferido. A tese do contribuinte foi baseada, sobretudo, em alegados contratos firmados com PEDRO DE OLIVEIRA SANTOS, pessoa cuja existência sequer está comprovada e cuja participação nos negócios aventados restou descaracterizada por elementos inquestionáveis. Buscando seu intento, o contribuinte apresentou contrato de licença de uso de marca, dizendo ter sido confeccionado em 1998, o que não corresponde à realidade, uma vez que dele constou dados que viriam a

existir apenas em 2004 (número de inscrição no CPF de PEDRO DE OLIVEIRA SANTOS) – o documento, assim, não corresponde a uma realidade, mas a uma tentativa de simulá-la; quanto ao contrato de compra e venda da marca PIRAGI, que teria sido firmado em 2006, também com PEDRO DE OLIVEIRA SANTOS, restou desqualificado, mormente no que se refere à bilateralidade, essencial em contrato dessa natureza, dado que empregado reconhecimento de firma não autêntico, o que implica a conclusão contrária de que a assinatura aposta no documento não é pertencente àquela pessoa a quem se atribuía.

Identificam-se, assim, nos procedimentos do contribuinte, as figuras da sonegação, conforme art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, consistente em *'ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária ... da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais'*, e da fraude, segundo o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, caracterizada pela *'ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento'*.

Desse modo, deve ser mantida a multa de ofício aplicada.” (fls. 745/758).

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator