ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11634.000808/2008-12

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

Processo nº	11634.000808/2008-12
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2201-005.131 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	08 de maio de 2019
Matéria	IRPF. GANHO DE CAPITAL.
Recorrente	JORGE NOBILE
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

IRPF. GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. AUSÊNCIA. CRITÉRIOS PARA APURAÇÃO.

Na ausência do custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital obtido na alienação de bens ou direito, não sendo possível apurar valores a partir dos critérios estabelecidos pela legislação, é regular o lançamento fiscal que apura o ganho de capital considerando como zero o custo de aquisição do direito alienado.

MULTA QUALIFICADA. ELEMENTO VOLITIVO NA CONDUTA DO AGENTE.

A falta de identificação do elemento volitivo na conduta que revela infração à legislação tributária praticada pelo contribuinte afasta a imposição da penalidade de ofício qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, após votações sucessivas, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. Vencidos os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, relator, que deu provimento ao recurso, e o conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra,

que negou provimento. Designado para redigir o voto vencedor a conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Redator designado.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Débora Fófano Dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernanda Melo Leal (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de e-fls. 374/395 interposto contra decisão da DRJ em Curitiba/PR, de fls. 362/369 a qual julgou procedente o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 326/331, lavrado em 13/11/2008, relativo aos anos-calendário 2003, 2004, 2005 e 2006, com ciência do recorrente em 24/11/2008, conforme AR de fls. 351.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado ante a constatação de omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos, gerando crédito no valor de R$ 323.164,11, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de 150%.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, fls. 334/349, a fiscalização identificou que o contribuinte adquiriu, em 04/11/1999, *"direitos hereditários sobre uma área de 2.900 (dois mil e novecentos) alqueires paulistas*", conforme processo de inventário em curso perante o Juízo da 8ª Vara Civil da Comarca de São Paulo, tendo como cedente Rachel Crosland Barreto.

Conforme a autoridade fiscalizadora, a escritura de cessão de direitos não consta o dispêndio efetuado pelo RECORRENTE para aquisição dos mesmos, apenas indicando que eles foram fruto de uma "*rescisão contratual do instrumento registrado sob o nº 254812 em data de 19/8/1998 perante o 4º ofício de Registro de Títulos e Documentos da Comarca de Curitiba*".

É que, de acordo com a cópia desse instrumento registrado sob o nº 254812 (fls. 58/60), em função do inadimplemento do contrato, as partes decidiram pela formulação de um "termo de Acordo Amigável" (fls. 211/220), documento decorrente da Ação de prestação de contas n° 123/1999 da Quarta Vara Cível da Comarca de Curitiba (fls. 199/203).

Não obstante o acima exposto, o Contribuinte atribuiu em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do ano-calendário 1999, o montante de R$ 2.242.155.041,90

como ao custo de aquisição dos direitos hereditários adquiridos. O valor atribuído possui identidade com o valor da causa em Ação de Perdas e Danos, ajuizada pelo contribuinte em face do Estado do Paraná.

Todavia, a autoridade fiscalizadora entendeu que o custo de aquisição dos direitos hereditários deve ser, necessariamente, o valor pago por eles, sendo, portanto, o dispêndio efetuado pelo contribuinte para sua aquisição. Deste modo, o valor do bem a ser expresso na declaração não pode guardar relação com o valor de uma causa judicia, pois este último representa uma expectativa de direito sobre a qual versa a pretensão do autor.

Os direitos hereditários adquiridos foram posteriormente alienados a diversas pessoas jurídicas. A alienação foi registrada na DIRPF do ano-calendário 2003. Contudo, a fiscalização identificou que os custos de aquisição atribuídos aos direitos alienados se mostravam irreais, nos termos da tabela abaixo (fls. 338/339):

CESSIONÁRIO	CNPJ/CPF	DATA DA OPERAÇÃO	VALOR DA ALIENAÇÃO	CUSTO DE AQUISIÇÃO	ESCRITURA PÚBLICA FL.
ROSCH ADMINISTRADORA DE SERVIÇOS DE INFORMATICA	24.748.444/0001-78	10/01/2003	770.000,00	10.961.646,85	10-13
COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES	06.272.199/0001-93	17/01/2003	99.418,30	11.260.600,85	14-17
COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES	06.272.199/0001-93	29/01/2003	106.659,12	12.080.731,31	22-25
COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES	06.272.199/0001-93	29/01/2003	114.155,08	12.929.760,72	26-29
COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES	06.272.199/0001-93	29/01/2003	30.846,25	3.493.775,81	263-266
TOCANTINS REFRIGERANTES S/A	06.375.398/0001-27	29/01/2003	8.921,25	1.136.025,22	18-21
INSTITUIÇÃO MATOGROSSENSE - IEMAT	02.485.183/0001-08	14/02/2003	5.000,00	1.096.164,68	30-33

CESSIONÁRIO	CNPJ/CPF	DATA DA OPERAÇÃO	VALOR DA ALIENAÇÃO	CUSTO DE AQUISIÇÃO	ESCRITURA PÚBLICA FL.
BEIJA FLOR COM. E REPRESENTAÇÕES DE INSUMOS AGRÍCOLAS LTDA	02.535.713/0001-85	26/02/2003	1.500,00	179.372,40	34-37
INDÚSTRIA DE SABÃO DO LAR LTDA	79.794.939/0001-25	01/04/2003	5.000,00	1.296.000,00	38-41
INDÚSTRIA DE SABÃO DO LAR LTDA	79.794.939/0001-25	03/06/2003	1,00	279.023,74	38-41
ELMAR JOSÉ SUPERTI	119.478.109-87	03/06/2003	10.000,00	498.256,98	42-43
CENTRUS CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA	00.950.687/0001-26	17/07/2003	700.000,00	34.997.548,85	44-46
ODILON ANDRE SUPERTI	696.027.519-91	18/08/2003	42.000,00	7.992.037,07	258-260

Neste sentido, o contribuinte foi intimado a apresentar documento hábil que comprovasse a forma de apuração dos custos de aquisição, informados na sua DIRPF, para cada uma das parcelas vendidas, mas não cumpriu a determinação.

A autoridade fiscal afirmou ter buscado apurar indicativos do custo de aquisição em outros elementos, o que restou infrutífero. Deste modo, considerando a impossibilidade de identificar o custo de aquisição dos direitos alienados, a fiscalização apurou o ganho de capital considerando o custo zero, como determina o art. 129, VI do RIR/99 (art. 140, VI do RIR/18). O valor de alienação foram os informados pelo contribuinte e os constantes em comprovantes de pagamentos (fls. 151/195).

Também foi arbitrada multa de 150%, uma vez que o contribuinte apresentou informações inverídicas em sua DIRPF 2004, no intuito de evitar o recolhimento do ganho de capital incidente sobre as alienações dos direitos hereditários.

Da Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 352/357 em 22/12/2008. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Curitiba/PR, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

> *"Cientificado do lançamento, em 24/11/2008 - fl. 328, o contribuinte apresentou, em 22/12/2008, a impugnação de fls. 329 a 334.*
>
> *Contesta a conclusão fiscal de que não foi comprovado o valor do seu direito, pois provou "seu direito legal de ter constituído a ação indenizatória de percas e danos, aonde veio a constituir seu direito devidamente declarado". Diz que esse "direito não vem de aquisição financeira, tampouco expectativas que leva ao órgão fiscalizador a invocar a portaria 665/2008, tampouco em*

ser coagido a reconhecer que o Contribuinte tenha adquirido tal direito". Aduz que está comprovado na ação judicial que o direito é de prestação de serviço, de natureza alimentícia e "não bens e direitos referidos na tabela do IPI que é de produtos industrializados", transcrevendo o artigo 5° da Instrução Normativa n° 82, de 11 de outubro de 2001, dispositivo este citado pela autoridade fiscal em uma das intimações (fl. 239 — 30 parágrafo).

Argúi que é equivocado o valor exigido no auto de infração, "pois o valor disponibilizado a terceiro através de sessão dos direitos foram com deságio, constituindo prejuízo ao Contribuinte e não ganho de capital".

Assevera que é equivocada a afirmativa fiscal de que adquiriu 2.900 (dois mil e novecentos) alqueires, pois apenas prestou serviços e "o CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO vinculado com a prestação de conta em juízo não é o citado 'termo de acordo amigável conforme dá a entender o auditor em seu termo de fiscalização fiscal".

Diz que o valor da causa, que usou como custo na declaração de bens, foi obtido por meio de perícia e não foi contestado pela ré do processo, sendo acolhido pela decisão judicial. Argúi que não é "possível declarar a receita de fruto de sessão de DIREITO com prejuízo (deságio) no ganho de capital sem informar o valor da causa" e que não há "como declarar as terras obtidas em juízo (estatus-quo-ante), que volte a lide anterior sendo que não se pode desapropriar o que o estado deu".

Afirma que no caso há duas alternativas: ou se tem "o total do crédito judicial declarado, e se declara o deságio e oficializa o recebimento financeiro do deságio concedido ou se declara o valor do bem que o estado TOMOU, FOI OBRIGADO A DEVOLVER E NÃO PODE".

Relata que 'ficou escrito nas entrelinhas do Termo de Verificação Fiscal que as sessões parciais dos DIREITOS cedidos com prejuízo, não foram comprovadas nas operações indicadas e que não existe documento que ateste os valores cedidos e recebidos, deixando claro que não reconhece a declaração financeira dos valores recebidos e declarados, tampouco a validade e veracidade dos documentos de cartório que lavrou as escrituras, cuja, todas possuem o valor exato da sessão e tampouco a certidão fornecida pelo cartório distribuidor, único responsável em relatar a VERDADE constatada nos autos".

Repisa que o valor que usou como custo está correto, e "o fato de ceder parte dos DIREITOS declarados, não quer dizer que a receita é devida neste montante, mas sim, o ato legal de sempre PRESTAR CONTAS do valor que concorda em receber de terceiros com deságio para dar manutenção no processo que deveria ser simplesmente resolvido com a devolução da área tomada. Com isto, fica afastado a IN 84/2001 e a IN 48/1998 por

estar claro que o valor da causa e valor declarado são devidos e legítimos".

Aduz que "a auditoria ateve-se apenas aos protocolos formais e não ao DIREITO constituído, quando deixa de reconhecer o valor declarado. Ainda neste mesmo conceito, ajuda o Contribuinte quando invoca o art. 154, pois o DIREITO declarado por se tratar de causa própria (alimentício), e não de bem adquirido, é legítimo em sua totalidade, ficando as vendas, permutas ou as transferências das CESSÕES DE DIREITOS comprovadas através da declaração que houve prejuízo e não ganho de capital". Acrescenta que 'fica claro que inexiste os ganhos destacados em seu relatório (folha 11), por se tratar de valor declarado em uma única vez e não em parcelas, como quis deixar a entender o auditor quando afirma que a empresa pagou valores em anos vindouros da mesma aquisição. Ora se os valores foram pagos posterior ao valor declarado não deve ser considerado como um novo ganho de capital, até porque este valor declarado foi efetivado através da escritura que o mesmo fiscal não reconhece como valido. Usar parte das informações também deve sofrer as mesmas penalidades legais, caso entenda outros órgãos competentes para julgar este emaranhado de informações".

Protesta pela "obrigatoriedade do órgão fiscalizador em disponibilizar cópia da declaração acostada pela empresa Centrus Consultoria Empresarial Ltda para que o Contribuinte possa comprovar que o valor declarado pela referida empresa é o mesmo valor declarado pelo Contribuinte. A diferença se trata de inadimplência financeira por conta de contrato entre as partes".

Contesta a multa de ofício qualificada, argumentando que a autoridade fiscal não pode "graduar-se em juiz de direito para acusar o Contribuinte". Afirma novamente "que não existe custo de aquisição de bens. Existe DIREITO de serviços prestados, devidamente constituídos após o serviço cumprido, devidamente reconhecido através do contrato onde a herdeira reconhece como legítimo o valor ora declarado".

Alega que fez sua declaração baseado "em documentos que dá a entender também na expressão usadas neste capítulo, que também são fraudulentas, sendo assim, não resta outra oportunidade até, porque é oportuno este esclarecimento, em solicitar que o respeitável Ministério Público cientifique o Excelentíssimo Senhor Ministro..., que da acusação destacada contra ele".

Faz apreciações de cunho subjetivo e conclui que a multa de 150% deve ser afastada, "seja pela inexistência dos fatos elencados ou pela sua inaplicabilidade legal já decidida pelas instancias superiores".

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Curitiba/PR julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 362/369):

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA*
>
> *FÍSICA- IRPF*
>
> *Exercício: 2004, 2005, 2006, 2007*
>
> *GANHO DE CAPITAL. CESSÃO DE DIREITOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO.*
>
> *O custo de aquisição de bens e direitos é considerado zero quando não puder ser determinado por qualquer das demais formas estabelecidas no artigo 16 da Lei 7.713, de 1988.*
>
> *MULTA. DOLO.*
>
> *A omissão de ganhos de capital, em valores expressivos e de forma reiterada, mediante determinação de custos de aquisição por critério não previsto na legislação, constitui conduta dolosa e enseja a aplicação da multa de 150%.*
>
> *Lançamento Procedente*

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 16/02/2009, conforme AR de fls. 373, apresentou o recurso voluntário de fls. 374/395 em 16/03/2009.

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos da impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Da Decadência

O RECORRENTE defende a aplicação da decadência, com fulcro no artigo 150 §4º, o CTN, a contar a partir da data da realização das doações dos bens. Assim, requereu a extinção do crédito tributário relativamente ao período anterior a novembro de 2003.

No entanto, entendo que não assiste razão ao RECORRENTE.

Primeiramente, para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o dies a quo do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733-SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

> *PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *1. O prazo decadencial qüinqüenal 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 inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*
>
> *2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*
>
> *3. O dies a quo do prazo qüinqüenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em*

> *que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*
>
> *5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*
>
> *6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial qüinqüenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*
>
> *7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

> *§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

No caso concreto, o imposto de renda lançado decorre de ganho de capital proveniente de alienação direitos sobre uma área de 2.900 (dois mil e novecentos) alqueires paulistas, realizada nos anos calendário 2003, 2004, 2005 e 2006.

Apesar do RECORRENTE ter declarado as alienações nas suas declarações de ajuste anual, não houve qualquer pagamento ao título de ganho de capital, razão pela qual

não houve nenhum pagamento antecipado, ainda que parcial, capaz de atrair a regra de contagem da decadência pelo art. 150, §4º do CTN, conforme declarações de fls. 311/313 (ano-calendário 2006), fls. 308/310 (ano-calendário 2005), fls. 305/307 (ano-calendário 2004) e fls. 289/304 (ano-calendário 2003).

Sendo assim, no caso concreto, o prazo decadencial para constituir o crédito tributário é contado nos termos do art. 173, I, CTN, ou seja, conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso dos autos, o fato gerador do imposto de renda decorrente do ganho de capital mais remoto ocorreu no mês de janeiro/2003. Aplicando-se a regra estipulada pelo art. 173, I, do CTN (prazo conta-se do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado), o *dies a quo* do prazo decadencial do foi 1º/01/2005, o que autoriza o lançamento do crédito tributário até 1º/01/2010.

Destaca-se que o prazo para envio da declaração de apuração do ganho de capital auferido no ano-calendário 2003 foi o último dia útil de abril de 2004 (junto com a declaração de ajuste do imposto de renda). Assim, 2004 seria o ano em que o lançamento poderia ter sido efetuado pela Fazenda Pública, pois somente nesta época é que esta poderia ter conhecimento do fato gerador, já que não houve pagamento (ainda que parcial) a se homologar (conforme demonstrativos de apuração de fls. 292/304). Portanto, o primeiro dia do exercício subsequente ao que o lançamento poderia ter sido efetuado foi, invariavelmente, o dia 1º/01/2005, e não 1º/01/2004 como se poderia cogitar.

Portanto, entendo que não estão extintos pela decadência quaisquer créditos objeto do presente lançamento, tendo em vista que o RECORRENTE tomou ciência do lançamento em 24/11/2008 (fls. 351).

MÉRITO

Impossibilidade de atribuir custo de aquisição zero no presente caso

Pois bem, em síntese, a controvérsia que permeia o presente lançamento diz respeito à base de cálculo do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital na alienação de direitos hereditários sobre uma área de 2.900 (dois mil e novecentos) alqueires paulistas, posto que a autoridade fiscal desconsiderou o valor declarado como custo de aquisição (*por serem exorbitantes*) e arbitrou o custo zero.

Assim dispõe o termo de verificação fiscal (fls. 336 e 345):

> *Não obstante a falta de indicação de um valor para a operação, nos documentos que originaram a aquisição, descritos no parágrafo anterior, o contribuinte registrou em sua declaração de imposto de renda da pessoa física (DIRPF), exercício de 2000, que a quantia paga seria de R$ 2.242.155.041,90.*
>
> *[...]*
>
> *Os custos de aquisição dos bens transacionados foram informados no demonstrativo do ganho de capital de forma*

> *irreal, o que representou uma apuração incorreta da base de cálculo do tributo, com prejuízos à Fazenda Nacional.*

Se infere do Termo de Verificação Fiscal que foi atribuído custo de aquisição zero aos direitos adquiridos em virtude da ausência de comprovação do valor pago posto que a autoridade fiscalizadora considerou que não merecia fé o custo de aquisição de mais de 2 bilhões de reais informado pelo RECORRENTE.

Destaco, de início, que a 1ª Turma Ordinária da 2º Câmara tem entendimento consolidado que que o arbitramento do custo de aquisição ao custo zero é medida possível, contudo excepcional, que depende de fundamentação da autoridade fiscalizadora comprovando as razões que a levaram a não adotar os demais critérios estabelecidos pela legislação. Exemplificando, segue o julgado abaixo de relatoria da Ilustre Dione Jesebel, do qual fiz parte:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Exercício: 2009 ALIENAÇÃO DE BENS. GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. AUSÊNCIA. CRITÉRIOS PARA APURAÇÃO. INAPLICABILIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE.* ***Na ausência do custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital obtido na alienação de bens, a legislação estabelece métodos para a sua apuração vinculantes para a autoridade fiscal, de forma que, a decisão de não os adotar, com a consequente atribuição de valor zero ao custo de aquisição, deve estar devidamente fundamentada, sob pena de o lançamento encontrar-se materialmente viciado****. (Acórdão nº 2201-003.949 – 2º Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 3/10/2017) (Grifou-se)*

Em igual sentido, segue entendimento da 4º Câmara

> *GANHOS DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO ZERO.* ***Na ausência de valor pago, o custo de aquisição de bem ou direito é igual a zero quando não possa ser determinado nos termos dos incisos I, II e III do art. 18 da Instrução Normativa SRF n. 84/2001*** *(Acórdão nº 2402-006.717, 4º Câmara / 2º Turma Ordinária, sessão de 6/11/2018) (Grifou-se)*

Assim, o custo de aquisição apenas poderá ser arbitrado igual a zero no caso de impossibilidade de determinação do custo através de qualquer outro dos incisos estipulados pelo art. 18 da IN SRF nº 84/2001, cabendo à autoridade fiscalizadora fundamentar as eventuais razões que levaram a impossibilidade da utilização dos demais critérios.

Acontece que, apesar do arbitramento do custo de aquisição como zero ter sido efetuado com base no art. 18 da IN SRF nº 84/2001, acredito que existem dispositivos neste mesmo artigo que dispõem sobre os critérios a serem adotados quando da ausência de comprovação do valor pago:

> *Art. 18. Na ausência do valor pago, o custo de aquisição é:*
>
> *I 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;*

> *II o valor de transmissão utilizado, na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante anterior;*
>
> *III o valor corrente na data da aquisição;*
>
> *IV igual a zero, quando não possa ser determinado nos termos dos incisos I, II e III.*

Referido dispositivo possui matriz legal no art. 16 da Lei nº 7.713/88, o qual transcrevo abaixo:

> *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.*
>
> *§ 3º No caso de participação societária resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, que tenham sido tributados na forma do art. 36 desta Lei, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário.*
>
> *§ 4º O custo é considerado igual a zero no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previsto neste artigo.*

No presente caso, a própria autoridade fiscalizadora considera que os valores informados pelo RECORRENTE não merecem fé, por serem "irreais" e atingirem a monta de R$ 2 bilhões. Todavia, ao invés de arbitrar o custo com base nos critérios do art. 16 da Lei nº 7.713/88, optou por considerar o custo igual a zero.

Entendo, s.m.j., que a autoridade fiscalizadora não apresentou justificativas plausíveis para a não aplicação dos critérios previstos no inciso II e III do art. 18 da IN SRF nº

84/2001, em especial aquele previsto no inciso III, qual seja, o valor corrente na data da aquisição.

Ora, a autoridade fiscal aponta que o RECORRENTE adquiriu referidos direitos hereditários sobre os bens imóveis como fruto de uma "*rescisão contratual do instrumento registrado sob o nº 254812 em data de 19/8/1998 perante o 4º ofício de Registro de Títulos e Documentos da Comarca de Curitiba*" (fls. 58/60), em função do inadimplemento do contrato, oportunidade em que as partes decidiram pela formulação de um "termo de Acordo Amigável" (fls. 211/220), documento decorrente da Ação de prestação de contas n° 123/1999 da Quarta Vara Cível da Comarca de Curitiba (fls. 199/203). Sendo assim,

A escritura pública de fls. 54/56 atesta que a transferência do bem ao RECORRENTE se deu "*como forma de resolução de contrato, ou seja, rescisão contratual do instrumento registrado sob o nº 254812 em data de 19/08/1998, perante o 4° Ofício de Registro de Títulos e Documentos da comarca de Curitiba, Estado do Paraná, e ainda de conformidade como 'termo de Acorde-Amigável' realizado nesta data*".

Ou seja, era possível à fiscalização ter apurado o valor corrente do mencionado imóvel na data da aquisição (nov/1999), nem que fosse por uma estimativa em relação aos imóveis vizinhos, ou ainda verificar o valor do imóvel na declaração do antigo proprietário.

Outrossim, da leitura do contrato de fls. 58/60, firmado entre o RECORRENTE e a Sra. Rachel Crosland Barreto (cuja rescisão culminou no recebimento, pelo RECORRENTE, do imóvel objeto deste caso), constata-se que o objeto do mesmo era a prestação de serviços por parte do RECORRENTE (tendo em vista que a Sra. Rachel residia no exterior) envolvendo o processo de nº 1.059 (que, naquela ocasião, encontrava-se perante o STJ sob o nº 37.056-6). O valor a ser pago ao RECORRENTE em razão do referido contrato seria 50% do valor a ser recebido na solução do processo, e o RECORRENTE ainda teria a responsabilidade de pagar de dois outros advogados.

Assim, ainda que fosse uma para se ter uma ideia de valores, poderia a fiscalização ter buscado informações sobre os valores envolvidos no processo de nº 1.059 a fim de ter uma noção da quantia que deixou de ser adimplida ao RECORRENTE em razão da rescisão do referido contrato.

Contudo, nada disso foi feito no presente caso.

De acordo com o TVF, o custo zero se deu pela ausência de comprovação do valor pago pelos direitos transacionados. Acontece que tal argumento não é suficiente para justificar o arbitramento do custo zero de aquisição, pois a autoridade fiscalizadora deveria , ao menos, apurado o valor corrente dos referidos direitos hereditários (terras – bens imóveis) na data de aquisição pelo RECORRENTE, ou o valor constante na declaração do proprietário anterior, ou ainda o valor econômico envolvido no contrato rescindido com o contribuinte, conforme acima exposto.

Como dito anteriormente, o arbitramento do custo igual a zero é medida excepcional, que só poderá ser realizada quando o custo de aquisição não puder ser encontrado mediante nenhum dos outros critérios estabelecidos pela IN nº 84/2001, bem como não for hipótese de arbitramento mediante procedimento próprio, tal qual estabelecido pela Lei nº 7.713/1988 (art. 124 do RIR/1999).

Portanto, entendo que o critério utilizado pela autoridade fiscal contraria os atos normativos editados pelo próprio órgão a que pertence, que lhe são vinculantes e constituem também uma garantia ao contribuinte que não pode ser afastada sem uma adequada fundamentação, na medida em que não houve comprovação da impossibilidade de arbitrar o custo com base nos demais critérios do art. 18 da IN SRF nº 84/2001.

Com isso, resta caracterizada ofensa direta ao art. 142 do Código Tributário Nacional, quando estabelece a obrigatoriedade da autoridade fiscal de determinar a matéria tributável e apurar o tributo devido, operação que passa, necessariamente, pela perfeita identificação da base de cálculo. A ausência de mensuração dessa grandeza ofende a legalidade, constitui matéria de ordem pública que, reconhecida, conduz à declaração de nulidade do lançamento realizado, por vício material.

Deste modo, entendo que o auto de infração em análise contém um vício de ordem material, uma vez que deixou de aplicar o critério estabelecido tanto pelo art. 16 da Lei nº 7.713, de 1988, como pelo art. 18 da IN SRF nº 84, de 2001, para apuração do valor do custo de aquisição, sem que tenha apresentado uma justificativa aceitável para esse procedimento. Nesse caso, houve ofensa ao art. 142 do CTN, uma vez que a quantificação do tributo devido não seguiu as normas determinadas pela legislação tributária

Em razão do cancelamento do crédito tributário principal, deixo de tecer considerações acerca da multa de ofício qualificada.

CONCLUSÃO

Isto posto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, nos termos do voto em epígrafe.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Redator Designado

Em que pese a pertinência das razões e dos fundamentos legais expressos no voto do Ilustre Relator, ouso discordar de suas conclusões exclusivamente no que se refere ao custo de aquisição zero.

Em sua cuidadosa análise da lide administrativa em curso, o Nobre Relator apresenta suas conclusões sobre a impossibilidade de atribuir custo de aquisição zero no presente caso, nos seguintes termos:

> *De acordo com o TVF, o custo zero se deu pela ausência de comprovação do valor pago pelos direitos transacionados. Acontece que tal argumento não é suficiente para justificar o*

arbitramento do custo zero de aquisição, pois a autoridade fiscalizadora deveria , ao menos, ter apurado o valor corrente dos referidos direitos hereditários (terras – bens imóveis) na data de aquisição pelo RECORRENTE, ou o valor constante na declaração do proprietário anterior, ou ainda o valor econômico envolvido no contrato rescindido com o contribuinte, conforme acima exposto.

Como dito anteriormente, o arbitramento do custo igual a zero é medida excepcional, que só poderá ser realizada quando o custo de aquisição não puder ser encontrado mediante nenhum dos outros critérios estabelecidos pela IN nº 84/2001, bem como não for hipótese de arbitramento mediante procedimento próprio, tal qual estabelecido pela Lei nº 7.713/1988 (art. 124 do RIR/1999).

Portanto, entendo que o critério utilizado pela autoridade fiscal contraria os atos normativos editados pelo próprio órgão a que pertence, que lhe são vinculantes e constituem também uma garantia ao contribuinte que não pode ser afastada sem uma adequada fundamentação, na medida em que não houve comprovação da impossibilidade de arbitrar o custo com base nos demais critérios do art. 18 da IN SRF nº 84/2001.

Com isso, resta caracterizada ofensa direta ao art. 142 do Código Tributário Nacional, quando estabelece a obrigatoriedade da autoridade fiscal de determinar a matéria tributável e apurar o tributo devido, operação que passa, necessariamente, pela perfeita identificação da base de cálculo. A ausência de mensuração dessa grandeza ofende a legalidade, constitui matéria de ordem pública que, reconhecida, conduz à declaração de nulidade do lançamento realizado, por vício material.

A citada IN SRF nº 84/2001 assim dispõe:

Art. 18. Na ausência do valor pago, o custo de aquisição é:

I - 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;

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

III - o valor corrente na data da aquisição;

IV - igual a zero, quando não possa ser determinado nos termos dos incisos I, II e III.

A norma em tela decorre do preceito legal contido no art. 16 da lei 7.713/88, que assim dispõe:

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.*
>
> *§ 3º No caso de participação societária resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, que tenham sido tributados na forma do art. 36 desta Lei, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário.*
>
> *§ 4º O custo é considerado igual a zero no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previsto neste artigo.*

Como se depreende da leitura de fl. 50 a 60, o autuado celebrou, com a Sra. Rachel Crosland Barreto, em 19 de agosto de 1988, um contrato de prestação de serviço, registrado sob o nº 254812, em que se obrigava a indicar advogados ou escritórios de advocacia para representar a contratante perante os órgãos que enumera, no que se refere ao processo judicial específico.

Por tal serviço, o contratado teria direito a 50% do valor recebido na solução do processo em questão.

Em 04 de novembro do mesmo ano, portanto, menos de três meses depois, a Sra. Rachel Crosland cede ao Sr. Jorge Nobile direitos hereditários correspondentes a uma área de 2900 alqueires paulistas de terras contidas em área maior e localizada no noroeste do Estado do Paraná, tudo como forma de resolução do citado contrato registrado sob o número 254812, fl. 54 a 56.

Tal direito recebido foi registrado pelo recorrente, em sua DIRPF 2000, pelo valor de R$ 2.242.155.041,90. A partir daí, o contribuinte passou a ceder a terceiros, em partes, os direitos adquiridos.

Toda essa operação não escapou da minuciosa análise da Autoridade lançadora que, ao perceber que tais documentos não apontavam valores capazes lastrear o custo

de aquisição registrado em declaração de rendimentos, concluiu que o valor estaria relacionado a uma indenização pleiteada judicialmente, a qual, à vista de informações contidas em fl. 49, estaria relacionada a descumprimento de ordem judicial que emitia sucessores de José Teixeira Palhares na posse de terras correspondentes a 350.000 alqueires, área sobre a qual prosperam cidades, distritos e povoados.

Embora não conste dos autos e não seja matéria aqui discutida, apenas por se tratar de questão curiosa, há de ressaltar que não é crível que, no ano de 1999, exercício de 2000, o ora recorrente tenha oferecido a tributação o valor que registra como custo de aquisição de tais direitos hereditários. Note-se que, sendo um valor recebido por conta de serviços prestados, sobre ele deveria incidir a tributação pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Em sua análise quanto ao valor informado pelo contribuinte a título de custo de aquisição de tais direitos, a Autoridade lançadora destacou, fl. 336:

> *De acordo com a escritura pública constante no Livro n° 882, folhas 29 e 30, do 4° Tabelionato de Notas de Curitiba/Pr, o contribuinte adquiriu, no dia 04/11/99, "direitos sobre uma área de 2.900 (dois mil e novecentos) alqueires paulistas" (fls. 47-48). Esses direitos são derivados de um "processo de Inventário em curso perante MM Juízo da 8' Vara Civil da comarca da capital do Estado de São Paulo", tendo como cedente Rachel Crosland Barreto (CPF n° 540.704.738-15).*
>
> *Não consta nessa escritura o dispêndio efetuado pelo cessionário para a aquisição dos direitos. Decorre da interpretação do texto, que a obtenção foi fruto da "resolução de contrato, ou seja, rescisão contratual do instrumento registrado sob n° 254812 em data de 19/08/1998, perante o 4° Oficio de Registro de Títulos e Documentos da comarca de Curitiba (...)". Cópia desse contrato foi apresentada pelo contribuinte (fls. 50-52). Em função do inadimplemento desse instrumento, as partes decidiram pela formulação de um "termo de Acordo Amigável" (fls. 198-205), documento decorrente da Ação de prestação de contas ri° 123/1999 da Quarta Vara Cível da Comarca de Curitiba (fls. 186-190).*
>
> *Não obstante a falta de indicação de um valor para a operação, nos documentos que originaram a aquisição, descritos no parágrafo anterior, o contribuinte registrou em sua declaração de imposto de renda da pessoa física (DIRPF), exercício de 2000, que a quantia paga seria de R$ 2.242.155.041,90.*
>
> *Infere-se, pelos elementos remetidos em atendimento à intimação datada de 24/06/2008, que o montante foi escolhido em função do "valor da causa" estabelecido por esse na Ação de indenização por perdas e danos n° 38.532 da Quarta Vara da Fazenda Pública, Falências e Concordatas da Comarca de Curitiba (certidão de objeto e pé às folhas 59 a 108). O ajuizamento dessa ação foi realizado por Jorge Nóbile no dia 26/02/2002, pleiteando uma indenização do Estado do Paraná. Em suma, requer uma compensação decorrente de sua propriedade sobre os referidos direitos hereditários. O valor da causa dessa ação, estabelecido por seu autor, é idêntico ao*

> *firmado na declaração de bens e direitos do exercício 2000. Deve-se observar, contudo, que não existe uma similaridade entre esses parâmetros, ou seja, o valor da causa de uma ação judicial e o valor do bem registrado na DIRPF.*
>
> *São gêneros diferentes que não podem se confundidos em respeito ao ordenamento legal, que estabelece o uso de cada um desses fundamentos.*
>
> *O valor a se colocado na declaração de bens e direitos do contribuinte é descrito no "Manual de preenchimento da declaração de ajuste anual - exercício 2000" editado pela Secretaria da Receita Federal, em sua página 27, como o "valor pago". Esse valor pago era definido na Instrução Normativa SRF n° 48/1998, Art. 6°, como o "custo dos bens e ou direitos adquiridos". Portanto, corresponde ao dispêndio efetuado pelo contribuinte pela sua efetiva aquisição.*
>
> *Já o valor da causa de uma ação é estabelecido em definição no Código de Processo Civil. Nas palavras de Humberto Theodoro: "O valor da causa não corresponde necessariamente ao valor do objeto imediato material ou imaterial, em jogo no processo, ou sobre qual versa a pretensão do autor perante o réu. É o valor que se pode atribuir à relação jurídica que se afirma existir sobre tal objeto".*
>
> *São conceitos distantes. A expectativa da realização de um direito não pode ser confundida com o gasto efetivo na sua aquisição. Assim, está incorreta a forma como o valor foi inserido na declaração, não podendo o erro influenciar na apuração do tributo decorre*

Após enumerar as operações de alienação dos tais direitos hereditários, assim se manifestou a Autoridade lançadora, fl. 338:

> *(...) Ao analisar as operações indicadas na planilha, observou-se um elevado valor de aquisição para todos os lançamentos, não existindo o correspondente documento que atestasse esse montante. Nas intimações datadas de 12/09/2008 (fls. 216-218) e 03/10/2008 (fls. 238-246), houve o questionamento sobre a forma de apuração dos custos de aquisição de cada uma das parcelas vendidas, não havendo, contudo, o atendimento do requerido. Na intimação de 12/09/2008, a resposta limitou-se a oferecer um breve relato sobre a forma do recebimento dos valores (fl. 219) e alguns contratos e comprovantes de depósitos bancários (fls. 220-232), elementos, na forma como remetidos, insuficientes para o propósito requerido.*
>
> *Buscou-se, então, com base em outros documentos apresentados um indicativo sobre os custos envolvidos, sendo inclusive solicitadas cópias da Ação de Prestação de Contas n° 123 da 14 Vara Civil da Comarca de Curitiba (fls. 183- 215), que, como visto no item 2.1, resultou na transferência do direito hereditário.*

> *Nesse material nada foi encontrado que indicasse o dispêndio. Essas conclusões foram relatadas no termo de verificação e de intimação fiscal datado de 03/10/2008, requerendo do contribuinte a apresentação dos pertinentes esclarecimentos sobre a matéria, não existindo, todavia, até a presente data, qualquer manifestação.*
>
> *Falta, portanto, a comprovação do valor pago pelos direitos transacionados, um dos fatores de equação do cálculo do ganho de capital. Na sua ausência, a legislação, em especial o Art. 18 da Instrução Normativa SRF n° 84/2001, sucedâneo do já transcrito Art. 15 da Instrução Normativa n° 48/1998, determina que o custo, valor pago, será igual a zero.*

Como se viu alhures, o Relator concluiu que *a atribuição de custo zero se deu pela ausência de comprovação do valor pago pelos direitos transacionados, argumento que não seria suficiente para justificar a medida e que a Autoridade fiscalizadora deveria , ao menos, ter apurado o valor corrente dos referidos direitos hereditários (terras-bens imóveis) na data de aquisição pelo RECORRENTE, ou o valor constante na declaração do proprietário anterior, ou ainda o valor econômico envolvido no contrato rescindido com o contribuinte, conforme acima exposto.*

As conclusões do Ilustre Relator não se apresentam compatíveis com o que temos nos autos. Como se viu acima, o Agente fiscal envidou esforços para identificar o valor do tal direito hereditário cedido, seja pela busca de informações junto ao próprio contribuinte e junto a terceiros, inclusive solicitando cópias da prestação de contas relativa ao contrato do qual resultou a cessão do tal direito.

A regra geral para se quantificar o custo de aquisição é o valor pago pelo bem ou direito, sendo certo que, na ausência deste, conforme o caso, há previsão legal para que tal montante seja considerado zero se não puder ser aferido por outros meios, conforme legislação acima colacionada.

Não obstante, no caso sob apreço, não há como se aplicar nenhuma das regras alternativas descritas na norma, tampouco aquelas citadas pelo Relator, já que:

- não houve valor atribuído para fins de pagamento de imposto de transmissão;

- o direito transacionado não foi importado;

- não houve avaliação em processo de inventário ou arrolamento;

- não há elementos que indiquem que o alienante tenha calculado ganho de capital, tampouco que tenha apresentado declaração de bens e direitos no pais, já que domiciliado no exterior;

- não há valor que possa ser considerado corrente na data da aquisição, pois o direito adquirido e depois cedido constitui-se em mera expectativa de direito, não podendo ser confundido com o valor de mercado da terra.

No caso em apreço, depois de tudo o que fez a autoridade lançadora e diante de todas as características das operações identificadas no curso do procedimento fiscal, entender inaplicável a presunção de custo zero para o bem alienado é extirpar toda a força normativa do preceito contido no § 4º do art. 16 da Lei 7.713/88, pois seria difícil imaginar, a partir das considerações do Nobre Relator, em que casos poderia ser aplicada a referida norma.

Assim, não tendo sido apresentado pelo interessado elementos que apontem, de forma inequívoca, o custo de aquisição do bem alienado, entendo que a fiscalização agiu com absoluta correção, não havendo razões que justifiquem a alteração do lançamento ou da decisão recorrida.

Da multa qualificada

Em relação a inaplicabilidade ao presente caso da cominação de multa qualificada, entendo assistir razão à RECORRENTE.

Como se sabe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo 44, da Lei 9.430/96. Excepciona a regra a comprovação pela autoridade lançadora da conduta dolosa do contribuinte no cometimento da infração segundo as definições da Lei 4.502/64.

Analisando o Termo de Verificação Fiscal, especificamente na parte em que trata da aplicação da multa agravada (fls. 345/346) constata-se que foi presumido o dolo do RECORRENTE pelas seguintes razões:

> *O contribuinte ao preencher o demonstrativo o fez com base em informações de um processo judicial de sua autoria, baseando-se em estimativas, que se prestam, apenas aos objetivos daquela lide. A prática vai além de um simples desconhecimento da legislação tributária, pois é flagrante a sua ilegalidade. O propósito doloso está claramente identificado, não se podendo falar, tão somente, em uma atuação culposa. O entendimento de que a ação possa ser enquadrada como meramente culposa, fruto de um mero engano ou desconhecimento, seria um exercício de subversão à natureza cogente da obrigação tributária principal e acessória.*
>
> *Os fatos levantados no procedimento fiscal conduzem para a conclusão indubitável de que o dolo esteve presente na conduta adotada pelo contribuinte, caracterizada pela prestação reiterada de informações falsas, apoiadas em um documento sem efeitos fiscais, relativas as operações de alienação dos direitos hereditários, o que não deixa dúvida quanto à voluntariedade da conduta.*

Compreendo que a Autoridade Fiscalizadora não conseguiu comprovar, com a exatidão e certeza necessárias, o dolo da contribuinte em praticar ardilosa conduta em relação a tais fatos geradores. Em que pese a informação de valores "irreais" como custos de aquisição, o RECORRENTE atendeu às exigências da fiscalização, apresentando documentos cuja idoneidade não foi questionada pela Autoridade Fiscalizadora, bem como apresentando justificativas para o custo de aquisição declarado.

Da análise destes documentos, o agente fiscal dedicou parte de seu relatório para demonstrar a impossibilidade de utilização pelo , como custo de aquisição, de grandeza que não guarda relação com o direito negociado.

Ou seja, o que se tem é que o contribuinte interpretou os fatos que compõe sua situação patrimonial e identificou compatibilidade que, em seu juízo, justificavam a medida. Tal interpretação se mostrou, na visão do Agente fiscal, inapropriada, resultando no lançamento, mas, de tudo, não se consegue extrair com clareza o intuito doloso do recorrente de praticar as condutas de fraude, conluio ou sonegação.

Entretanto, a análise do documento de fl. 48/50 evidencia que o direito hereditário em rela tem relação com o processo movido contra o Estado do Paraná, já que a indenização neste último pleiteada decorre exatamente do descumprimento de decisão judicial que emitia os sucessores de José Teixeira Palhares na posse de terras contidas no referido Estado.

Portanto, ainda que não haja amparo legal para que o contribuinte indique como custo de aquisição o valor da ação movida contra o Estado do Paraná, não se pode concluir que a correlação que fez entre as expectativas de direito envolvidas (tanto da área de 2900 alqueires paulistas, quanto do valor de R$ 2.242.155.041,90) corresponderiam a uma ação intencional para burlar a legislação tributária.

Assim, neste tema, entendo que tem razão a defesa, devendo ser afastada a qualificação da penalidade de ofício, reduzindo a multa lançada ao percentual de 75%, nos termos previstos no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo