



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

Processo n° 18471.000250/2004-09
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-005.130 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2019
Matéria IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS MÓVEIS.
Recorrente JORGE GETULIO VEIGA FILHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1998

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. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Débora Fófano dos Santos e Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que negaram provimento. Manifestou a intenção de apresentar declaração de voto, o conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(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 fls. 338/374, interposto contra decisão da DRJ no Rio de Janeiro II/RJ, de fls. 312/326, a qual julgou procedente o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 238/246, lavrado em 10/03/2004, relativo ao ano-calendário 1998, com ciência do RECORRENTE em 15/03/2004, conforme AR de fls. 248.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado por omissão de rendimentos decorrente de ganho de capital na alienação de bens, gerando crédito tributário no valor de R\$ 360.296,64, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de 75%.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, fls. 232/236, a fiscalização entendeu que o RECORRENTE obteve ganho de capital na alienação de bens e direitos, referente a bens doados pelo RECORRENTE à sua esposa no ano de 1998, no total de R\$ 1.700.000,00, que constam no item 111 de sua Declaração de Bens e Direitos.

Isto porque a fiscalização não acatou a justificativa de que, durante o ano-calendário 1998, o RECORRENTE comprava quadros e doava para sua esposa imediatamente pelo preço de custo, pois o RECORRENTE não conseguiu comprovar o custo de aquisição de alguns dos quadros doados.

Em síntese, durante a fiscalização, o RECORRENTE apresentou manifestação indicando o valor de aquisição dos bens doados e o respectivo valor da doação. Contudo, a fiscalização compreendeu não ter sido comprovado o custo de aquisição dos itens 1, 10, 11, 12 e 17 da Tabela que consta às fls. 256.

Assim, a fiscalização glosou totalmente o custo de aquisição declarado pelo contribuinte, arbitrando o custo de aquisição como zero para os seguintes quadros e objetos de arte (fl. 234):

c) que nessa situação estão:

1-quadro "Duas mulatas na varanda", óleo sobre tela, datado de 1961, medindo 115 x 147 cm, de autoria de Emiliano di Cavalcanti, adquirido em fevereiro de 1998 por R\$480.000,00, pagos com recursos próprios e de sua esposa;

2-cadeira escada de biblioteca, estilo regência, cerca de 1825, em mogno, adquirida por R\$46.000,00;

3-cadeira pequena em jacarandá, George IV, cerca de 1825, adquirida por R\$9.000,00; e

4-aparelho de jantar copenhague com 50 peças, motivo floral, adquirido de Edelvira de Melo Flores Guinle por R\$7.000,00

Além destes, a fiscalização glosou parte do custo de aquisição do quadro “*Vasos com copos de leite*”, declarado pelo RECORRENTE no valor de R\$ 550.000,00, entendendo que o mesmo somente comprovou o pagamento de R\$ 200.000,00; assim, o valor restante de R\$ 350.000,00 foi considerado como não comprovado.

Deste modo, houve lançamento de ganho de capital no montante de R\$ 892.000,00, correspondente à diferença entre o valor atribuído as doações (R\$ 1.092.000,00) e o custo dos destes bens considerado pela fiscalização (R\$ 200.000,00 do quadro “*Vasos com copos de leite*”, já que os demais objetos tiveram custo de aquisição arbitrados em R\$ 0,00).

Da Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 254/280 em 12/4/2004. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ no Rio de Janeiro II/RJ, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrado o Auto de Infração de fls. 119 a 123 em virtude da apuração da seguinte infração:

a) OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS - omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo. O fato gerador refere-se ao mês de dezembro do ano-calendário de 1998.

O enquadramento legal consta as fls. 120 e 122. O Termo de Verificação Fiscal encontra-se às fls. 116 a 118.

Sobre o imposto apurado, no montante de R\$ 133.800,00, foi aplicada multa de ofício de 75% e juros de mora regulamentares, alcançando um total de R\$ 360.296,64.

Após cientificado do Auto de Infração em referência, em 15/03/04 (fl. 124), o interessado, por intermédio de seu procurador, instrumento de mandato A fl. 142, apresentou a impugnação de fls. 127 a 140, valendo-se, em síntese, dos seguintes argumentos:

- 1) tendo tomado ciência do auto de infração em 15/03/2004, a sua impugnação é tempestiva;*
- 2) cita decisões judiciais e administrativas;*
- 3) o impugnante doou a sua esposa, Elizabeth Di Cavalcanti Veiga, pelo seu custo de aquisição, quadros e*

objetos de arte, por ele adquiridos no próprio ano de 1998, no montante de R\$ 1.700.000,00, conforme fls. 127 e 128. Tais doações foram informadas nas declarações de ambos;

- 4) durante a fiscalização a autoridade tributária entendeu que o contribuinte não comprovou, total ou parcialmente, o custo de aquisição dos bens correspondentes aos itens 1, 10, 11, 12 e 17, da tabela do item 2.1 (fl. 128);*
- 5) As fls. 129 a 133, o autuado alega a decadência do direito de a Fazenda Nacional lançar o crédito tributário exigido neste auto de infração;*
- 6) o bem, relativo ao item 1 da tabela de fl. 128, teria sido adquirido em parte com recursos do impugnante (R\$ 359.500,00) e a outra parcela proveniente de sua esposa (R\$ 120.500,00). Assim, a doação se limitaria a quantia de R\$ 359.500,00. Tanto é que o total das doações declarado pelo contribuinte e sua esposa, somou o valor de R\$ 1.700.000,00 e não R\$ 1.820.500,00. Como consequência, deveria ser excluída do lançamento a parcela de R\$ 120.500,00;*
- 7) o fiscal autuante não aceitou o argumento do impugnante ao afirmar que os bens foram adquiridos pelo seu valor de mercado, o qual poderia ter sido comprovado por perícia. A fiscalização não procurou obter dos respectivos vendedores informações relacionadas às operações. Portanto, o fiscal presumiu que o custo de aquisição dos referidos bens foi zero, ou seja, foram doados ao impugnante;*
- 8) o auto de infração estaria violando o princípio da legalidade tributária. Cita o CTN, a Constituição Federal e o Regulamento do Imposto de Renda. A autoridade fiscal deveria provar a ocorrência de fatos que levem à exigência de tributo e não apenas presumir;*
- 9) de acordo com o art. 809 do RIR/94, ainda que o contribuinte não tivesse efetuado qualquer pagamento, o custo de aquisição só poderia ser zero caso não pudesse ser determinado por um dos critérios nele previstos, entre os quais o valor corrente na data da aquisição. Em caso de dúvida caberia ser aplicado o art. 112 do CTN para beneficiar o contribuinte;*
- 10) o ônus da prova é do Fisco, pois a sua inversão está prevista em lei e não se aplicaria ao caso em questão;*
- 11) não tendo sido provado que as doações foram efetuadas por valor superior ao de custo (valor de mercado na data da aquisição), entende que o auto de infração deve ser cancelado.*

Da Decisão da DRJ

Quando do julgamento do caso, a DRJ no Rio de Janeiro II/RJ julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 312/326).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 1998

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte Aquele em que o lançamento 'poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173,I).

GANHOS DE CAPITAL.

Sabendo-se que o impugnante desembolsou recursos na aquisição do bem, cabe exclusivamente ao contribuinte a comprovação do custo efetivo do referido bem sujeito ao ganho de capital, sendo incabível a aplicação do art. 809 do RIR/94.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, sendo Aquela objeto da decisão.

PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de perícia quando a sua realização revele-se prescindível para a formação da convicção pela autoridade julgadora.

Lançamento Procedente

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 09/06/2008, conforme AR de fls. 334, apresentou seu recurso voluntário de fls. 338/374 em 07/07/2008.

Em suas razões, reiterou os argumentos da impugnação.

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

É o relatório.

Voto

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, pois a doação presumidamente teria ocorrido em 31/12/1998 ao passo que tomou ciência do presente lançamento em 15/3/2004.

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 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 (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 quinquenal 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 imponible, 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 quinquenal 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 de diversas obras de arte por parte do RECORRENTE no ano 1998 e o crédito tributário foi apurado em março/2004.

A autoridade fiscal expõe no TVF que o RECORRENTE não apurou o ganho de capital devido em decorrência da operação.

Ou seja, o RECORRENTE não declarou qualquer ganho de capital em sua declaração de ajuste anual (fls. 08/16), razão pela qual não houve nenhum recolhimento, ainda que parcial, de imposto referente ao ganho de capital sobre mencionada operação de doação, o que ensejaria em pagamento antecipado capaz de atrair a regra de contagem da decadência pelo art. 150, §4º do CTN.

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 foi o mês de dezembro/1998. 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/01/2000, o que autoriza o lançamento do crédito tributário até 1º/01/2005.

Destaca-se que o prazo para envio da declaração de apuração do ganho de capital auferido no ano-calendário 1998 foi o último dia útil de abril de 1999 (junto com a declaração de ajuste do imposto de renda). Assim, 1999 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. Portanto, o primeiro dia do exercício subsequente ao que o lançamento poderia ter sido efetuado foi, invariavelmente, o dia 1º/1/2000, e não 1º/1/1999 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 15/3/2004 (fls. 248).

MÉRITO

Impossibilidade de atribuir custo de aquisição zero no presente caso

Pois bem, em síntese, a controvérsia que permeia o presente lançamento diz respeito a base de cálculo do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital na doação de quadros, posto que a autoridade fiscal atribuiu o custo zero a diversos bens, ante a não comprovação pelo RECORRENTE do valor pago por eles.

Assim dispõe o termo de verificação fiscal (fls. 234):

A ausência de comprovação do custo dos bens doados conduz a que se tenha como base de cálculo do imposto o somatório dos valores acima referidos, no total de R\$892.000,00, adotando-se, por igual razão, o dia 31/12/2003 como data-base da incorporação dos bens ao patrimônio da donatária.

Se infere do Termo de Verificação Fiscal que foi atribuído custo zero aos quadros doados em virtude da ausência de comprovação do valor pago, em virtude da alegação do contribuinte que este mercado é regido por transações informais e em espécie. Assim, era impossível para o fisco determinar o custo de outra forma.

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 Conselheira 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 recente entendimento da 2ª Turma 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 como igual a zero no caso de impossibilidade de determinação do mesmo 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.

Neste sentido, o art. 18 da IN SRF nº 84/2001 dispõe sobre os critérios que devem ser adotados na 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.

Apesar do critério previsto no inciso I ser evidentemente inaplicável ao caso, 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.

Segundo o termo de verificação fiscal, o custo zero se deu exclusivamente pela ausência de comprovação do valor pago pelos quadros, mediante a apresentação de documentação idônea (*nota fiscal, cópia de cheque, transferência bancária, DOC/TED, contrato ou documento equivalente*). Assim, considerando que o RECORRENTE não apresentou documentos idôneos capazes de comprovar esse custo, foi estabelecido o valor zero.

Acontece que tal argumento não é suficiente para justificar o arbitramento do custo zero de aquisição. Neste caso, a autoridade fiscalizadora deveria, ao menos, ter comprovado que tentou obter o valor corrente do quadro na data de aquisição ou do valor que tenha servido de ganho de capital para o alienante anterior. Diga-se de passagem, a autoridade fiscalizadora sequer intimou os alienantes conhecidos (antigos proprietários dos bens) para apresentar esclarecimentos, quais sejam:

- Vasos com copos de leite: Paulo Nazareth Kczynski (fls.231)
- aparelho de jantar copenhague com 50 peças, motivo floral: Edelvira de Melo Flores Guinle.

Além disso, corrobora o argumento do RECORRENTE o fato de que todos os demais quadros de fato foram transferidos pelo custo de aquisição para sua esposa. Ora, não pretende argumentar que tal fato comprova as alegações do RECORRENTE, mas são um indício de sua verossimilhança.

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

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, conforme razões acima apresentadas, para cancelar o lançamento por vício material.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Declaração de Voto

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Conselheiro

Em que pese a pertinência das razões e dos fundamentos legais contidos no voto do Ilustre Relator, o qual foi acompanhado pela maioria dos membros da Turma, com a devida vênia, ousou divergir da tese vencedora em relação à impossibilidade de, para fins de apuração do ganho de capital, atribuir-se custo de aquisição zero aos itens alienados no caso presente.

Inicialmente, ressalto que os precedentes desta Turma citados são relacionados a bens de natureza diversa, não se aplicando à presente lide administrativa as conclusões lá expressas.

Ademais, vale destacar que nem todos os itens alienados foram considerados de custo de aquisição zero, já que o quadro "*Vasos com copos de leite*" teve seu custo fixado em R\$ 200.000,00, valor considerado comprovado pelo Agente fiscal.

Não obstante, tal fato se mostra pouco relevante, em particular em razão de que a inteligência da respeitável decisão soberana da maioria do Colegiado, mesmo para a obra de arte em tela (*Vasos com copos de leite*), obrigaria o Fiscal a levantar o valor da efetivo da obra, não se limitando a cotejar o montante declarado com o comprovado. A única diferença, neste caso, é que o contribuinte conseguiu comprovar alguma coisa.

O matéria em debate 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. 162 e seguintes, bem assim das demais peças dos autos, o recorrente atua, com alguma regularidade, no mercado de arte e reconhece que é um seguimento que tem suas particularidades, não tendo documentado algumas operações ou mesmo não localizado documentos em razão da exigüidade do tempo. Afirma, ainda, que, desde que ocorra pagamento prévio ou simultâneo, há uma certa despreocupação com os registros formais.

O Ilustre Relator pontua que *se infere do Termo de Verificação Fiscal que foi atribuído custo zero aos quadros doados em virtude da ausência de comprovação do valor pago, em virtude da alegação do contribuinte que este mercado é regido por transações informais e em espécie*, contudo, entendo que não seja este exatamente o caso. De fato, como indicado no parágrafo precedente, o autuado fez tal afirmação, mas o fiscal manifestou sua conclusão no mesmo sentido, fl. 235/236, e nada diferente do que é de conhecimento amplo, de que *há de se reconhecer que, num mercado em que impera a informalidade e onde a transferência da propriedade dos bens se dá por mera tradição, constitui uma árdua tarefa obter a comprovação das operações nele realizadas.*

Neste sentido, em um cenário em que todo o cidadão médio tem plena consciência da penumbra que envolve o mercado de arte no país e no mundo, é lamentável atribuir ao Fiscal o dever que caberia ao contribuinte de comprovar o custo de aquisição de uma obra doada que, frise-se, se não todas, muitas foram adquiridas no mesmo ano calendário.

Conforme a legislação acima colacionada, 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 grandeza seja considerada zero se não puder ser aferida por outros meios.

Não obstante, no caso sob apreço, não há como se aplicar, para a totalidade dos bens, as regras alternativas descritas na norma, tampouco aquelas citadas pelo Relator, já que:

- a grande maioria das obras não teve seus proprietários anteriores comprovados e, segundo o próprio contribuinte, muitas delas foram objeto de operações não documentadas;

- quando se fala em obra de arte, não há como se aferir o valor corrente na data da aquisição, já que são bens únicos e, na tal data de aquisição, por óbvio, apenas uma operação ocorreu e é exatamente esta que estamos diante dela em que o próprio comprador não logrou comprovar dos valores pagos.

Ainda que se possa alegar que uma determinada obra, como um aparelho de jantar em porcelana, por exemplo, tenha vários exemplares no mercado, sendo possível, em tese, a verificação de uma média de preço em determinada data, não se mostra razoável tal comparação, já que os preços de itens como este podem variar de forma muitíssimo expressiva de acordo com questões que são valorosas para investidores exigentes, tal como data e país de fabricação, histórico de proprietários anteriores, participação em filmes e eventos, etc.

Assim, entendo que não cabe ao fisco valorar obras de arte, tampouco podemos vincular a possibilidade de utilização da presunção de custo zero prevista na legislação a um detalhamento maior por parte do fiscal sobre as dificuldades de se apurar tal custo de forma indireta. Afinal, todos sabemos que o preço de uma obra depende da necessidade de quem está vendendo e da disposição de quem está comprando.

As subjetividades que envolvem o tema não justificam a contratação de um perito para fazer tal avaliação, já que são inúmeros os casos em que obras são avaliadas por determinado valor para fins de leilão e não são vendidas.

Por outro lado, o simples fato de serem tais bens comercializados, como regra, por leilão já denota que não se sabe exatamente o seu real valor, havendo apenas uma estimativa mínima, abaixo da qual o dono não se propõe a vender, que nem sempre é alcançada e, em alguns casos, é por muito superada.

A exoneração de crédito tributário lastreada em um rigor exacerbado com a atividade fiscal pode se constituir em precedente perigoso. Deixando uma lição ao administrado de que basta não prestar a informação e deixar o Agente fiscal, pelos meios de que dispuser, fazer a apuração do custo de aquisição. Ao final, caso este valor obtido seja inferior ao efetivamente pago, o contribuinte comprova o que pagou. Do contrário, silencia e tributa uma base menor ou nada.

Tal fato, além de evidenciar uma afronta ao interesse público, por corresponder a aplicação de horas de fiscalização para execução de tarefas que, por sua essência, caberiam ao contribuinte, apresenta-se com um estímulo à desordem, à balbúrdia fiscal, em particular porque, mesmo diante de um mercado em que o próprio fiscalizado afirma que, em regra, ocorre de maneira informal, à margem das normas legais, a própria administração tributária conclui que não era ele o errado, mas o fiscal, apenas por não ter explicado de forma mais detalhada os motivos que levaram à atribuição de custo zero.

Como já destacado, a regra é que, para fins de apuração de ganho de capital, o custo de aquisição é o valor pago bem alienado, cabendo ao contribuinte comprovar a informação que declara, afinal, o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita, nos termos do que preceitua a Lei 13.105/2015 (Código de Processo Civil), que assim dispõe:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

As hipóteses listadas pela legislação como alternativa à atribuição de custo zero, por sua natureza, estão vinculadas a situações de fácil verificação e não devem ser interpretadas de modo que posam subjugar a atividade fiscal e extirpar a força normativa do preceito que prevê que a regra é o valor pago na aquisição do bem alienado.

A questão deve ser observada sob prisma do Princípio da Razoabilidade, que é uma diretriz de bom-senso aplicada ao Direito. Esse bom-senso jurídico se faz necessário à medida que as exigências formais que decorrem do princípio da legalidade tendem a reforçar mais o texto das normas que o seu espírito.

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.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo