



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15940.720027/2015-64
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.390 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2023
Recorrente TANIA MARIA FAIÇAL CORVO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011, 2012

LUCRO ARBITRADO. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DIRETA DO CUSTO DOS IMÓVEIS VENDIDOS.

O art. 534 do RIR/99 exige que o custo do imóvel a ser deduzido da base de cálculo do lucro arbitrado seja devidamente comprovado. Para a comprovação do custo, não basta apenas a apresentação de avaliação do custo global da obra exigida pelo art. 32, alínea "h", da Lei n. 4.591/64. Prova indireta que representa apenas custo aproximado, insuficiente para a efetiva comprovação do custo.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE INFORMAÇÃO À FISCALIZAÇÃO.

A omissão de informações não é suficiente para a qualificação da multa prevista no art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/96. Necessidade de comprovação efetiva de conduta prevista nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei n. 4.502/64, o que não se verifica neste caso. Aplicação da Súmula CARF n. 14.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para cancelar a qualificação da multa, tendo acompanhado o Relator pelas conclusões os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcelo José Luz de Macedo e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Fernando Beltcher da Silva, que negavam-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado(a)), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 484/509) interposto em face do acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (“DRJ/REC”), que negou provimento à Impugnação da Recorrente, mantendo integralmente o crédito tributário.

Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 307/316), o crédito tributário corresponde a exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS decorrente da equiparação da Recorrente a pessoa jurídica, com fundamento no art. 152 do RIR/99 (Decreto n. 3.000/99).

Segundo apurado pela Fiscalização, a Recorrente e seu cônjuge, Oscar Augusto Corvo, adquiriram imóvel localizado na Rua Pedro Cubas, n. 111, São Paulo/SP, em 2000. Entre 2002 e 2009, construíram 10 (dez) unidades imobiliárias naquele terreno, efetuando a sua alienação entre os anos-calendário de 2011 e 2012.

A partir dessa constatação, a Fiscalização intimou a Recorrente a apresentar os livros contábeis relativos a esses exercícios, tendo em vista a sua equiparação a pessoa jurídica decorrente dessa atividade imobiliária. A Recorrente informou, em resposta, que não possuía qualquer um dos livros mencionados, uma vez que é pessoa física e não pessoa jurídica.

A ação fiscal seguiu com a intimação dos adquirentes das unidades imobiliárias, para que apresentassem documentos relativos à aquisição. Em seguida, houve a confrontação dessas informações com os valores mencionados nas escrituras.

A Fiscalização apurou, ainda, o seguinte (fls. 313/314):

5. Portanto, no que tange à aquisição do imóvel da matrícula 14.197 pelo Sr Oscar Augusto Corvo e sua esposa, Sra Tânia Maria Faiçal Corvo, os seguintes pontos revelam que, na realidade, o fato ocorreu no ano de 2000 e não no ano de 2010 como consta da escritura: 1)a alienante – Sra Salma Esther Faiçal (irmã de Tânia Maria Faiçal Corvo) – declara que a venda foi realizada por contrato particular há mais de 11 anos e que desconhece sobre os procedimentos relativos às edificações no imóvel as quais se iniciaram no ano de 2002; 2)o filho de Oscar Augusto Corvo– Sr Guilherme Faiçal Corvo – possuía procuração com amplos, gerais e ilimitados poderes para alienar o imóvel; 3)o próprio Sr Oscar Augusto Corvo declara que as obras se iniciaram no ano de 2002. Assim, ao longo dos anos de 2002 a 2009, o Sr. Oscar Augusto Corvo e sua esposa realizaram a construção das dez casas e somente após a conclusão do empreendimento (julho/2009) foi escriturado (fevereiro/2010) o imóvel contendo unicamente um prédio residencial cuja demolição certamente ocorreu em 2002 (antes do início da construção das casas).

6. Quanto ao custo dispendido com as construções das casas de nº 1 a 10 o contribuinte informa não possuir a documentação comprobatória, sendo certo que essa fiscalização considerou como custo tão somente o valor pago na aquisição do

imóvel – R\$ 50.000,00 dividido pelas dez casas construídas conforme escritura de compra e venda datada de 05/02/10. (destaquei)

A partir desse cenário, foi feita a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, com fundamento no art. 152 do RIR/99 e, em seguida, realizada a apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do *lucro arbitrado*, nos termos do art. 530, III, do RIR/99, com a constituição de crédito tributário reflexo a título de Contribuição ao PIS e de COFINS.

Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 314/315), também houve a qualificação da multa de ofício e a atribuição de responsabilidade tributária à Sra. Tania Maria Faiçal Corvo, em sua pessoa física, bem como ao Sr. Oscar Augusto Corvo, seu cônjuge, justificados da seguinte forma:

7. Multa Qualificada: Diante das constatações acima elencadas, temos que a Sra Tânia Maria Faiçal Corvo e seu marido, Sr. Oscar Augusto Corvo, deliberadamente, buscaram ocultar negócio celebrado no ano-calendário de 2000 e, dolosamente, sempre omitiram, nas declarações de bens e direitos apresentadas, a aquisição, construção e alienação dos imóveis matriculados sob números 14.197 (matrícula encerrada tendo em vista o desdobro) e 165.278 a 165.287.

9. Responsabilidade Tributária: A titular da empresa individual imobiliária e seu marido – Sr Oscar Augusto Corvo praticaram o fato gerador da obrigação tributária principal – construção e alienação das unidades imobiliárias residenciais – além de infringir a lei tributária ao deixar de efetuar a apuração do resultado da empresa bem como não cumprir com as obrigações acessórias (inscrição da empresa no CNPJ; manter escrituração contábil, guarda de documentos comprobatórios das operações realizadas, etc) acarretando, desta forma, responsabilidade tributária solidária nos termos dos artigos 124, inciso I, e 135 do CTN – Lei 5.172/66.

10. É sabido que o resultado auferido em imóvel comum ao casal deverá ser apurado e tributado pelos cônjuges proporcionalmente à sua parte ou, por opção, em conjunto na declaração de um dos cônjuges (art. 64 e § único do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999). Considerando que a contribuinte é casada pelo regime de comunhão universal de bens com o Sr. Oscar Augusto Corvo, CPF nº 530.109.49804, o imposto será exigido, em conformidade com o disposto no § 2º do artigo 30 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11/10/2001, de ambos os cônjuges, na proporção de cinquenta por cento para cada um.

Intimada, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 388/402), que foi rejeitada pela DRJ/REC, por meio do acórdão recorrido (fls. 462/472), ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

OMISSÃO DE RECEITAS. VENDAS DE IMÓVEIS CONSTRUÍDOS. CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A avaliação do custo global e unitário da construção arquivada em cartório de registro de imóveis em cumprimento ao disposto no art. 32 da Lei nº 4.591, de 1964, não serve como prova o custo incorrido quando desamparada da documentação comercial, contábil e fiscal que alicerçou os dados nela contidos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DE DOLO. CABIMENTO.

Devida a qualificação da multa de ofício quando plenamente demonstrada a intenção dolosa do contribuinte ao tentar impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

MULTA QUALIFICADA. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA TRIBUTÁRIA. INCOMPETÊNCIA DO JULGADOR ADMINISTRATIVO.

É o administrador um mero executor de leis não lhe cabendo questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal. A análise de teses contra a legalidade ou a constitucionalidade de normas é privativa do Poder Judiciário, conforme competência conferida constitucionalmente.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ATOS COM INFRAÇÃO A LEI.

Devida a sujeição passiva solidária quando a obrigação tributária decorra de atos praticados com infração à lei.

RECEITAS, ARBITRAMENTO, EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA. MATÉRIAS NÃO CONTESTADAS.

Consideram-se não impugnadas matérias que não foram expressamente contestadas.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAS. DRJ. INCOMPETÊNCIA.

A DRJ não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em face do referido acórdão, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 484/509), sustentando, em síntese, que:

- (i) O art. 32, alínea “h”, da Lei n. 4.591/64 estabelece que o incorporador, para negociar unidades autônomas, precisa registrar no Cartório de Registro de Imóveis laudo com “avaliação do custo global da obra”, o que teria sido efetivamente realizado. Segundo esse documento, juntado com a Impugnação (fls. 411/450), o custo mínimo de construção apurado teria sido de R\$ 1.307.072,31;
- (ii) Porém, esse documento não foi considerado pela ação fiscal, razão pela qual foi atribuído à obra um custo total, para todas as dez unidades, de R\$ 50.000,00, referente ao custo de aquisição do imóvel antes da construção;
- (iii) Contudo, ao proceder dessa forma, a Fiscalização teria violado o art. 6º, §§ 4º e 6º, da Lei n. 8.021/90 e o art. 846, § 4º, do RIR/99, ao não considerar os custos destacados no laudo, calculado segundo o método do Custo Unitário Básico (CUB);
- (iv) Não haveria que se falar em dolo da Recorrente, uma vez que ausente qualquer comprovação da tentativa de ocultar algum documento, o que tornaria indevida a multa agravada. Além disso, haveria jurisprudência no sentido de que a fixação de penalidade em 150% do valor dos tributos configuraria “confisco” conforme jurisprudência do STF;

- (v) Com relação à responsabilidade tributária, a Recorrente limitou-se a reproduzir preliminar citada na Impugnação, no sentido de que a inclusão das próprias pessoas físicas – da Recorrente e do Sr. Oscar Augusto Corvo – “parece excessiva”. Não chegou, sequer, a formular pedido a respeito da exclusão da responsabilidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, Relator.

O Recurso Voluntário foi interposto em 22/02/2016, dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados a partir da intimação do acórdão recorrido, que se deu em 29/01/2016 (fls. 481). O recurso foi assinado por procurador devidamente habilitado (fls. 404). Presentes os pressupostos formais, conheço o Recurso Voluntário.

I. Delimitação do objeto do Recurso Voluntário

Como bem destacado pelo acórdão recorrido, a Recorrente não contestou, em momento algum *(i)* a aplicação da sistemática de apuração do lucro arbitrado e *(ii)* a própria equiparação à pessoa jurídica, feita com base no art. 152 do RIR/99.

Limitou-se a Recorrente a sustentar, somente, que *(i)* teria havido erro na determinação dos custos dos imóveis vendidos, pois a Fiscalização considerou somente o montante pago na sua aquisição, sem os custos da obra, *(ii)* seria indevida a qualificação da multa, pois ausente qualquer conduta prevista nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. e *(iii)* a respeito da responsabilidade tributária, esta seria “desnecessária”.

Feita essa delimitação dos pontos controvertidos, passo à análise do mérito.

II. Mérito: arbitramento realizado pela Fiscalização e eventual consideração dos custos indicados em laudo realizado a partir do Custo Unitário Básico (CUB)

Trata-se de autuação fiscal de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS decorrente da equiparação de pessoa física à pessoa jurídica, em função da realização de incorporação imobiliária e alienação das unidades antes de decorrido prazo de 60 (sessenta) meses da averbação, conforme art. 152 do RIR/99.

O raciocínio aplicado pela Fiscalização foi, em síntese, o seguinte:

- (i) Como a Recorrente não apresentou escrituração contábil, foi definido que o IRPJ e a CSLL seriam apurados pela sistemática do *lucro arbitrado*, nos termos do art. 530, III, do RIR/99;
- (ii) Foram consideradas como receita os montantes obtidos a partir das intimações dos adquirentes das unidades imobiliárias;
- (iii) Como a Recorrente não apresentou escrituração contábil, a Fiscalização considerou como custo, tão somente, o valor global de R\$ 50.000,00, informado na escritura de aquisição do imóvel em que foram construídas as unidades imobiliárias. Este valor foi rateado entre as unidades.

De início, destaque-se que não houve qualquer contestação do contribuinte a respeito (i) da utilização em si da sistemática do *lucro arbitrado*, mas apenas com relação à forma em que este método foi aplicado; e (ii) dos valores indicados como receita pela Fiscalização, mas tão somente acerca dos custos considerados.

Em síntese, o mérito diz respeito à necessidade ou não de consideração dos custos indicados pela Recorrente no laudo apresentado com a Impugnação (fls. 411/450). Segundo este documento, o “custo global da construção” seria de R\$ 1.307.072,31 (fls. 417):

7. 1º Subtotal	R\$	1.127.584,62
8. Impostos, taxas e emolumentos cartoriais:	R\$	9.000,00
9. Outros projetos não constantes na Nota deste Quadro	R\$	
10. 2º Subtotal	R\$	1.136.584,62
11- Remuneração do Construtor	R\$	113.658,46
12- Remuneração do Incorporador	R\$	56.829,23
- São Paulo - Custo Global da Construção	R\$	1.307.072,31
14. Custo unitário da obra em cálculo (Custo total/ área equivalente (col.13) / (4.6)	R\$ / m²	1.256,53

Usando o Custo Unitário Básico, foram considerados os preços dos seguintes projetos: arquitetônico, estrutural, hidrossanitário, elétrico, interfone e telefônico, antena coletiva.

Há, também, um desdobramento do custo por unidade imobiliária, no valor de R\$ 130.707,23 (fls. 419).

Referido documento também faz uma referência à utilização da apuração pelo método do custo unitário básico (CUB), segundo o qual o montante global do custo da obra seria de R\$ 1.222.584,62. A diferença com o montante anterior se dá pelo acréscimo de despesas com fundação (R\$ 5.000,00), impostos, taxas e emolumentos (R\$ 9.000,00), remuneração do construtor (R\$ 113.658,46) e remuneração do incorporador (R\$ 56.829,23).

O montante de R\$ 1.222.584,62, por sua vez, foi apurado utilizando o custo unitário básico (CUB) de R\$ 1.079,18 por m², que seria o vigente em Junho/2010, multiplicado pela área global. No seu Recurso Voluntário, a Recorrente trouxe boletim econômico do SINDUSCON-SP que daria fundamento a esse valor.

Passo, então, à análise sobre a necessidade de consideração desse valor como custo dos imóveis vendidos para fins de apuração do lucro arbitrado.

De acordo com o art. 534 do RIR/99, as pessoas jurídicas que se dediquem à incorporação de prédios em condomínio terão seu lucro arbitrado deduzindo da receita bruta “o custo do imóvel devidamente comprovado”. Veja-se:

Art. 534. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em

condomínio terão seus lucros arbitrados, deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 49, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1.º).

Parágrafo único. O lucro arbitrado será tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio trimestre (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 49, parágrafo único, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1.º).

De início, é importante destacar que se trata de regra especial, que não possui aplicação simultânea com a regra geral de apuração do lucro arbitrado quando conhecida a receita bruta, prevista no art. 532 do RIR/99. Neste caso, em função da regra especial, não há que se falar na aplicação do percentual de presunção sobre a receita bruta. Esta deve ser considerada em sua integralidade, mas com a peculiaridade de ser admitida a dedução do “custo do imóvel”. Nesse sentido:

ARBITRAMENTO DE LUCROS. EMPRESAS IMOBILIÁRIAS. MODALIDADE. COMPROVAÇÃO DE CUSTOS. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados, deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado (art. 534 do RIR/99). **Essa modalidade de arbitramento é específica e obrigatória para as empresas imobiliárias, e permanece em vigor, não podendo ser aplicada em conjunto com o arbitramento com base na receita bruta conhecida.** (Acórdão n. 1102-001.033, Rel. Cons. José Evande Carvalho Araujo, Sessão de 11/03/2014)

Segundo o art. 534 do RIR/99, o custo do imóvel, para ser deduzido, precisa estar “*devidamente comprovado*”, como destacado pelo próprio dispositivo, que reproduz o art. 49 da Lei n. 8.981/95.

Como demonstrado por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA,¹ “a lei exige que as despesas sejam registradas em escrita com forma contábil, devendo ser devidamente identificadas através de requisitos formais e de requisitos extrínsecos”. O mesmo autor destaca ainda que o lançamento contábil deve ter lastro em documento que identifique “as partes, a natureza da despesa, a quantidade de bens ou utilidades e as respectivas identificações, o valor respectivo, e outros elementos essenciais a evidenciar a vinculação do gasto com as atividades ou a fonte produtora da pessoa jurídica que nela tenha incorrido”. Esses requisitos, como destacado pelo próprio autor, são aplicáveis também aos custos.²

Já de início se verifica que o requisito da escrituração não foi cumprido, uma vez que a Recorrente não trouxe aos autos qualquer um dos livros solicitados pela Fiscalização, respondendo expressamente que não possui qualquer registro (fls. 16/18). Este foi exatamente o fundamento do arbitramento (art. 530, III, do RIR/99).

Não se desconhece que é possível, em casos particulares, desconsiderar o requisito da escrituração quando houver prova direta do custo ou da despesa, prestigiando a verdade material. Isso seria ainda mais cabível em casos como este, em que o arbitramento decorre da própria ausência de escrituração. Com efeito, apurar o lucro arbitrado porque não há escrituração contábil e depois deixar de considerar a comprovação do custo do imóvel pela falta

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda (2020). - São Paulo: IBDT, 2020, p. 893-896

² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda (2020). - São Paulo: IBDT, 2020, p. 845-846.

da mesma escrituração equivaleria a esvaziar o próprio art. 534 do RIR/99, quando aplicado em conjunto com o art. 530, III, do mesmo diploma normativo.

Passo, por isso, a analisar o segundo requisito, a respeito da prova apresentada pela Recorrente.

Conforme art. 32 da Lei n. 4.591/64, nenhum incorporador poderá alienar as frações ideais sem o registro, no cartório de imóveis competente, de uma documentação completa³ relativa ao empreendimento. Entre os documentos exigidos está a “avaliação do custo global da obra”, prevista na alínea “h” daquele dispositivo:

Art. 32. O incorporador somente poderá negociar sobre unidades autônomas após ter arquivado, no cartório competente de Registro de Imóveis, os seguintes documentos:

h) avaliação do custo global da obra, atualizada à data do arquivamento, calculada de acordo com a norma do inciso III, do art. 53 com base nos custos unitários referidos no art. 54, discriminando-se, também, o custo de construção de cada unidade, devidamente autenticada pelo profissional responsável pela obra.

A respeito dessa avaliação, CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA⁴ destaca o seguinte:

“Medida de grande alcance, que acoberta os candidatos à aquisição das unidades autônomas de serem empulhados por incorporador inescrupuloso, que lhe forneça dados inexatos, a lei coloca, neste item, uma tríplice garantia: valor atual da obra, tomando por base a data do arquivamento em cartório; autenticação pelo profissional responsável pela obra; e padronização, pois a lei aqui se reporta também à elaboração pela ABNT e aos custos unitários divulgados mensalmente pelo *Sindicato da Construção Civil do Estado* respectivo ou por outro em cuja região os custos de construção mais de lhe aproximem, no caso de se omitir o do Estado em que a incorporação se vai realizar (art. 53, n. III, e art. 54). O incorporador adotará o valor do custo global divulgado pelo sindicato, referente ao tipo de prédio padronizado que mais se aproxime do que é objeto da incorporação (art. 14, parágrafo único, da Lei n. 4.864/1965).”

Portanto, a avaliação nada mais é do que uma *aproximação*, feita antes da alienação das unidades imobiliárias. Trata-se, assim, de elemento que busca garantir os direitos dos adquirentes, que podem se certificar do padrão de construção utilizado e do seu custo aproximado.

Nesse sentido, entendo importante trazer a distinção conceitual entre *prova direta* e *prova indireta*, bem explicada por MICHELE TARUFFO:

“O elemento essencial dessa distinção é a conexão entre os fatos principais em litígio e o fato que constitui objeto material imediato do elemento de prova. Quando os dois enunciados tratam do mesmo fato, a prova é direta, uma vez que se relacionam diretamente com um fato relevante ou principal: o enunciado acerca desse fato é o objeto imediato da prova. Quando, pelo contrário, a prova trata de um enunciado relativo a um fato diferente, a partir do qual se pode extrair uma conclusão acerca de um fato principal, então a prova é indireta ou circunstancial. Nesse caso, em verdade, a

³ A redação do art. 32 foi modificada pela Medida Provisória n. 1.085/21, convertida na Lei n. 14.382/22, que passou a denominar essa documentação de “memorial de incorporação”.

⁴ PEREIRA, Caio Mario da Silva. Condomínio e incorporações. - 12ª ed. rev. e atual. segundo a legislação vigente - Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 219.

prova oferece ao julgador informações que podem ser usadas somente como premissa de uma inferência que tenha como conclusão um fato principal do caso.”⁵

Com efeito, fica evidente que a avaliação apresentada pela Recorrente poderia, no máximo, ser considerada uma prova indireta a respeito do que foi efetivamente dispendido para a obtenção do ativo posteriormente alienado. Isso porque, como mencionado, trata-se de uma aproximação, que não comprova o custo efetivo.

Mas não é só. Como informado pela própria Recorrente, **as obras teriam se iniciado em 2002** (fls. 18). Contudo, a transferência do imóvel para a Recorrente e o Sr. Oscar Augusto Corvo só ocorreu em 21/05/2010, com a averbação da escritura de venda lavrada em 05/02/2010 na matrícula do imóvel (fls. 26/27). Ou seja, não há sequer como verificar se os custos foram da própria Recorrente ou não.

Essa informação também serve para aumentar ainda mais a distância entre o objeto material da prova apresentada e o fato principal envolvido neste caso. Isso porque, se as obras se iniciaram em 2002, a utilização de um custo aproximado apurado com referência em 2010 poderia causar distorções graves no valor a ser deduzido.

Nesse sentido, uma vez que ausente qualquer documentação que dê suporte à avaliação, entendo que a Recorrente não comprovou os custos de forma direta e inequívoca, razão pela qual o arbitramento realizado deve ser mantido. Nesse sentido:

ARBITRAMENTO DO LUCRO COM BASE NA RECEITA BRUTA. DEDUÇÃO DE CUSTOS OPERACIONAIS. COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE. Compete ao Recorrente o ônus de **comprovar inequivocamente os custos operacionais vindicados a título de dedução das receitas que serviram de base à autuação, servindo-se de meios idôneos e na forma prescrita pela legislação**. Ausentes os elementos mínimos de comprovação da dedução pleiteada, não cabe realização de auditoria pelo julgador do Recurso Voluntário neste momento processual, eis que implicaria o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos. (Acórdão n. 1002-001.128, Rel. Cons. Ailton Neves da Silva, Sessão de 01/04/2020)

“Custo do imóvel devidamente comprovado”, nos termos do art. 534 do RIR/99, é aquele para o qual se apresenta documentação hábil e idônea comprobatória dos investimentos em infraestrutura, não sendo possível substituí-lo com meras informações nas declarações de bens (que só têm valor se acompanhadas desses documentos). (Acórdão n. 1102-001.033, Rel. Cons. José Evande Carvalho Araujo, Sessão de 11/03/2014)

Por fim, tendo em vista a menção expressa da Recorrente ao art. 6º da Lei n. 8.021/90, reproduzido no art. 846 do RIR/99, entendo importante destacar a sua inaplicabilidade a este caso. Isso porque esses dispositivos têm relação com o arbitramento da *receita*, feita a partir de sinais exteriores de riqueza. Nesse sentido, os parágrafos devem ser interpretados como complementação do *caput* dos dispositivos (art. 11, III, “c”, da LC n. 95/98). Portanto, esses dispositivos não autorizam qualquer dedução a partir da prova indireta apresentada, como pretende a Recorrente.

Diante do exposto, não vejo razão para a substituição do acórdão recorrido nesse ponto.

⁵ TARUFFO, Michele. A prova. - 1ª ed. - São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 58.

III. Ausência de comprovação do dolo da Recorrente para aplicação da multa qualificada e da representação fiscal para fins penais

A Fiscalização agravou a multa de ofício, sustentando que a Recorrente teria, “deliberadamente”, buscado ocultar a aquisição do imóvel posteriormente alienado, vez que sempre omitiu essa informação nas suas declarações de bens e direitos.

No seu Recurso Voluntário, a Recorrente sustentou a ilegitimidade da multa aplicada, em função da desproporcionalidade do seu percentual (150%), bem como a inexistência de dolo.

Com relação à eventual desproporcionalidade da multa, em função da jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal, destaco que não cabe ao CARF se pronunciar sobre a constitucionalidade da lei (Súmula CARF n. 2). Assim, se há disposição legal prescrevendo o percentual aplicado pela ação fiscal, é o caso de se avaliar o preenchimento ou não da hipótese normativa, mas não a sua compatibilidade abstrata com a Constituição da República por meio de uma avaliação de proporcionalidade ou de eventual caráter confiscatório.

A Fiscalização, como mencionado, pretende aplicar o agravamento da multa em função da omissão da Recorrente nas suas declarações de bens e direitos. Contudo, a omissão não gera, por si só, caracterização de conduta dolosa, conforme explicitado na Súmula CARF n. 14: “a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

Em caso de omissão na declaração de ajuste anual, ainda que de forma reiterada, há jurisprudência deste CARF entendendo pela não aplicação da multa qualificada:

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. AUSÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA ESPECÍFICA. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo (Súmula CARF nº 14). Recurso Especial do Procurador negado. (Acórdão n. 9202-003.757, Rel. Cons. Maria Helena Cotta Cardozo, Sessão de 29/01/2016)

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser incontestada e demonstrada de forma cabal. A prestação de informações ao fisco divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de rendimentos, bens ou direitos, mesmo que de forma reiterada, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização. (Acórdão n. 2202-000.197, Rel. Cons. Nelson Mallmann, Sessão de 31/07/2009)

Assim, considerando que a Fiscalização não trouxe aos autos a existência de qualquer ato material concreto tentando dissimular a ocorrência do fato gerador, entendo que é o caso de exclusão da qualificação da multa de ofício.

Por fim, destaco que não compete ao CARF se manifestar sobre a representação fiscal para fins penais (Súmula CARF n. 28).

IV. Responsabilidade tributária atribuída às pessoas físicas

Como mencionado, a Fiscalização atribuiu responsabilidade tributária às pessoas físicas Tania Maria Faiçal Corvo e Oscar Augusto Corvo (fls. 319), com fundamento nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN com relação à primeira e no art. 124, I, do mesmo diploma normativo quanto ao segundo.

Na seu Recurso Voluntário, conforme fls. 501/502, a Recorrente se limitou a reproduzir as razões da sua Impugnação, nos seguintes termos:

Frise-se que o objetivo do legislador ao instituir a responsabilidade tributária, foi assegurar à Fazenda Pública o efetivo recebimento dos créditos devidos, em situações que o contribuinte se tornar pouco acessível a cobrança, ou o tributo não puder ser normalmente pago.

Ocorre que no presente caso, a preocupação do fisco, data vênia, parece excessiva... Trouxe à cobrança não só a “pessoa jurídica”, mas também a pessoa física dela titular e seu cônjuge, transparecendo uma preocupação desnecessária com a possibilidade do não “efetivo recebimento dos créditos”.

Não poderia o contribuinte autuado deixar de se manifestar a respeito. Embora tudo tenha sido feito dentro das estritas previsões legais, quanto a aplicabilidade dos arts. 128 e sgs. do CTN, talvez fosse desnecessária o exposto enquadramento. Primeiro, porque a Fazenda Pública pode invocar a “responsabilidade tributária”, se ameaçada; segundo, porque em nenhum só momento em que o autuado foi convocado a prestar esclarecimentos e/ou apresentar documentos, deixou de fazê-lo.

Vista esta breve preliminar, passa-se ao mérito.

Portanto, pelos seus fundamentos, é controverso até mesmo se a Recorrente está impugnando ou não a responsabilização, pois cita expressamente que feita “dentro das estritas previsões legais”. Não há, também, pedido expresso com relação à exclusão da responsabilidade.

De toda forma, a fim de evitar qualquer alegação de nulidade ou omissão neste acórdão, por cautela, entendo que é o caso de analisar esse ponto.

Sendo assim, entendo que a responsabilidade tributária das pessoas físicas deve ser mantida. Isso porque (i) quanto ao Sr. Oscar Augusto Corvo, a Recorrente não possui legitimidade para questionar a responsabilidade, nos termos da Súmula Carf nº 172 e (ii) quanto à Sra. Tania Maria Faiçal Corvo, entendo presente o interesse comum, uma vez que a autuação de pessoa jurídica decorre da equiparação feita com base no art. 152 do RIR/99, ficando evidente o “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

V. Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário e lhe dar provimento parcial, apenas para cancelar a qualificação da multa de que trata o art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/96.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso