



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720990/2019-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.845 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2024
Recorrente TIBÉRIO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. OBRIGATORIEDADE DO ARBITRAMENTO. DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL PELA AUTORIDADE FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO POR VÍCIO MATERIAL.

Incabível o procedimento da autoridade fiscal de ignorar não apenas a falta de apresentação do LALUR pelo contribuinte, mas a existência de documentos e registros contábeis hábeis e suficientes para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A adoção do regime de tributação pelo lucro real, em hipótese na qual a lei determina o arbitramento do lucro, constitui vício material que enseja a nulidade do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em declarar a nulidade do lançamento, nos termos do voto do Relator, vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que rejeitava a preliminar de nulidade.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1301-006.845 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.720990/2019-42

Relatório

Discute-se nos autos lançamento tributário para cobrança de IRPJ e CSLL em razão da suposta infração “*Resultados Operacionais não Declarados – Opção Indevida pelo Lucro Presumido*”, identificada a partir de um trabalho de fiscalização desenvolvido em duas etapas. Conforme consta do próprio relatório fiscal (fls. 4392/4393 do *e-processo*):

Na primeira foram diligenciadas um grupo de 17 (dezessete) empresas controladas ou coligadas pela TIBERIO SA. A partir da coleta e análise dos elementos disponibilizados e da constatação de indícios da ocorrência de ilícitos tributários foram abertos procedimentos de fiscalização junto a seis empresas do grupo além da controladora.

Anteriormente ao trabalho descrito resumidamente no parágrafo precedente, a fiscalização realizou o trabalho de auditoria na pessoa jurídica Tibério Incorporações e Participações 34 Ltda. com escopo específico da verificação de omissão de receita envolvendo permuta de imóveis e do cumprimento das obrigações previstas no Regime Especial de Tributação de incorporações imobiliárias - RET, instituído pela Lei 10.931/2004.

Ainda segundo se verifica do relatório fiscal (fls. 4391 do *e-processo*), a pessoa jurídica autuada, Tibério Construções e Incorporações S.A., doravante denominado contribuinte, “*é optante pela tributação com base no lucro presumido, apurando os tributos devidos segundo o regime de caixa*”, cuja atividade econômica principal, “*segundo Classificação Nacional de Atividades Econômicas, é a de “Construção de edifícios” (Cód. 4120-4-00).*”

Para além do contribuinte acima identificado, a fiscalização imputou responsabilidade tributária a outros cinco sujeitos, todos pessoas físicas e com fundamento no artigo 135, III, do CTN. Ressalte-se, ainda, que os Srs. Mario Araujo Ribeiro, Paulo Sergio Araujo Ribeiro e Carlos Eduardo Araujo Tiberio também foram responsabilizados com base no artigo 124, I, do CTN. Vejamos cada uma delas (fls. 4313 do *e-processo*):

(a) **Sr. Mario Tiburcio Tiberio;**

Nome

MARIO TIBURCIO TIBERIO

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação

Considerando que os fatos e as infrações tributárias apurados pela fiscalização e descritas minuciosamente no Relatório Fiscal, com destaque para o dolo nas ações de fraude e conluio, representam infração a Lei, resta caracterizada, nos termos do Art. 135, III do CTN, a solidariedade do diretor da companhia, o senhor MÁRIO TIBÚRCIO TIBÉRIO, eleito presidente nas assembleias de 28/12/2012 e 27/01/2016, conforme documentos arquivados na JUCESP e anexados ao Processo do Auto de Infração.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei n.º 5.172/66.

(b) Sra. Nilza Araujo Tiberio;

Nome

NILZA ARAUJO TIBERIO

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação

Considerando que os fatos e as infrações tributárias apurados pela fiscalização e descritas minuciosamente no Relatório Fiscal, com destaque para o dolo nas ações de fraude e conluio, representam infração a Lei, resta caracterizada, nos termos do Art. 135, III do CTN, a solidariedade da diretora da companhia, a senhora NILZA ARAÚDO TIBÉRIO, eleita vice-presidente, nas assembleias de 28/12/2012 e 27/01/2016, conforme documentos arquivados na JUCESP e anexados ao Processo do Auto de Infração.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei n.º 5.172/66.

(c) Sr. Mario Araujo Tiberio;

Nome

MARIO ARAUJO TIBERIO

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação

ARTIGO 135 DO CTN

A fiscalização, conforme devidamente descrito no Relatório Fiscal do Auto de Infração, teve acesso a procurações que demonstram que a Sra. NILZA ARAÚJO TIBÉRIO, diretora vice-presidente, outorgou ao Sr. MÁRIO ARAÚJO procuração com poderes amplos para administrar a companhia. Dessa forma, considerando

os atos dolosos nas ações de fraude e conluio apurados no trabalho de auditoria fiscal, a solidariedade do administrador se mostra determinada pelo Art. 135, III da Lei 5.172/66.

ARTIGO 124, I do CTN

O Sr. MÁRIO ARAÚJO, como sócio da companhia autuada foi beneficiário direto do aumento dos lucros gerados a partir do processo de evasão fiscal descrito no Relatório Fiscal. Por outro lado, ele aparece como administrador das sete pessoas jurídicas controladas pela TIBÉRIO SA utilizadas na fraude e conluio apurados pela fiscalização.

A composição societária e a administração familiar das pessoas jurídicas auditadas, incluindo a companhia autuada, demonstram a participação do administrador nos atos de fraude e conluio praticados. Repita-se que ele aparece como administrador das pessoas jurídicas controladas utilizadas na fragmentação de resultados dentro do GRUPO FAMILIAR. Nesse sentido, além do interesse diretamente econômico de percepção de lucros lícitos presente em qualquer sociedade constituída, O Sr. MÁRIO ARAÚJO teve participação no fato gerador da obrigação principal, relacionado ao crédito constituído no Auto de Infração, restando caracterizada a previsão de solidariedade do Art. 124, I da Lei 5.172/66.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei n.º 5.172/66.

A partir de 01/01/2000

Responsabilidade solidária por interesse comum, conforme Art. 124, I da Lei 5.172/66 (CTN)

(d) Sr. Paulo Sergio Araujo Ribeiro; e

Nome

PAULO SERGIO ARAUJO TIBERIO

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação

ARTIGO 135 DO CTN

A fiscalização, conforme devidamente descrito no Relatório Fiscal do Auto de Infração, teve acesso a procurações que demonstram que a Sra. NILZA ARAÚJO TIBÉRIO, diretora vice-presidente, outorgou ao Sr. PAULO SÉRGIO procuração com poderes amplos para administrar a companhia. Dessa forma, considerando os atos dolosos nas ações de fraude e conluio apurados no trabalho de auditoria fiscal, a solidariedade do administrador se mostra determinada pelo Art. 135, III da Lei 5.172/66.

ARTIGO 124, I do CTN

O Sr. PAULO SÉRGIO, como sócio da companhia autuada foi beneficiário direto do aumento dos lucros gerados a partir do processo de evasão fiscal descrito no Relatório Fiscal. Por outro lado, ele aparece como administrador das sete pessoas jurídicas controladas pela TIBÉRIO SA utilizadas na fraude e conluio apurados pela fiscalização.

A composição societária e a administração familiar das pessoas jurídicas auditadas, incluindo a companhia autuada, demonstram a participação do administrador nos atos de fraude e conluio praticados. Repita-se que ele aparece como administrador das pessoas jurídicas controladas utilizadas na fragmentação de resultados dentro do GRUPO FAMILIAR. Nesse sentido, além do interesse diretamente econômico de percepção de lucros lícitos presente em qualquer sociedade constituída, o Sr. PAULO SÉRGIO teve participação no fato gerador da obrigação principal, relacionado ao crédito constituído no Auto de Infração, restando caracterizada a previsão de solidariedade do Art. 124, I da Lei 5.172/66.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

A partir de 01/01/2000

Responsabilidade solidária por interesse comum, prevista no Art. 124, I da Lei nº 5.172/66 (CTN)

(e) Sr. Carlos Eduardo Araujo Tiberio;

Nome

CARLOS EDUARDO ARAUJO TIBERIO

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação

ARTIGO 135 DO CTN

A fiscalização, conforme devidamente descrito no Relatório Fiscal do Auto de Infração, teve acesso a procurações que demonstram que a Sra. NILZA ARAÚJO TIBÉRIO, diretora vice-presidente, outorgou ao Sr. CARLOS EDUARDO procuração com poderes amplos para administrar a companhia. Dessa forma, considerando os atos dolosos nas ações de fraude e conluio apurados no trabalho de auditoria fiscal, a solidariedade do administrador se mostra determinada pelo Art. 135, III da Lei 5.172/66.

ARTIGO 124, I do CTN

O Sr. CARLOS EDUARDO, como sócio da companhia autuada foi beneficiário direto do aumento dos lucros gerados a partir do processo de evasão fiscal descrito no Relatório Fiscal. Por outro lado, ele aparece como administrador das sete pessoas jurídicas controladas pela TIBÉRIO SA utilizadas na fraude e conluio apurados pela fiscalização.

A composição societária e a administração familiar das pessoas jurídicas auditadas, incluindo a companhia autuada, demonstram a participação do administrador nos atos de fraude e conluio praticados. Repita-se que ele aparece como administrador das pessoas jurídicas controladas utilizadas na fragmentação de resultados dentro do GRUPO FAMILIAR. Nesse sentido, além do interesse diretamente econômico de percepção de lucros lícitos presente em qualquer sociedade constituída, o Sr. CARLOS EDUARDO teve participação no fato gerador da obrigação principal, relacionado ao crédito constituído no Auto de Infração, restando caracterizada a previsão de solidariedade do Art. 124, I da Lei 5.172/66.

A participação expressa do Sr. CARLOS EDUARDO no processo descrito pela fiscalização e caracterizado como fraudulento constam do Relatório Fiscal do Auto de Infração.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

A partir de 01/01/2000

Responsabilidade por interesse comum, previsto no Art. 124, I da Lei nº 5.172/66 (CTN).

Foram fiscalizadas ainda sete pessoas jurídicas supostamente integrantes do denominado pela fiscalização Grupo Tibério (fls. 6716 do *e-processo*):

RAZÃO SOCIAL	CNPJ	TDPF
TIBÉRIO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES VI LTDA	07.428.738/0001-01	08.1.90.00-2019-00623-2
TIBÉRIO ENGENHARIA LTDA	12.146.112/0001-34	08.1.90.00-2019-00624-0
TIBÉRIO INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES 24 LTDA	11.757.070/0001-05	08.1.90.00-2019-00625-9
ANDRE RAMALHO PROJETO RESIDENCIAL LTDA	09.416.339/0001-48	08.1.90.00-2019-00626-7
TIBÉRIO INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES 20 LTDA	10.899.211/0001-61	08.1.90.00-2019-00627-5
TIBÉRIO CONSTRUTORA LTDA	11.755.813/0001-08	08.1.90.00-2019-00628-3
TIBERIO INCORPORACOES E PARTICIPACOES 34 LTDA	13.293.677/0001-07	08.1.90.00-2017-01488-2

Ainda segundo consta do relatório fiscal (fls. 6716/6717 do *e-processo*), “a atividade desenvolvida em tese pelas sete pessoas jurídicas que constam da tabela foi realizada, de fato, pela TIBÉRIO SA. Essa situação determina que os resultados fiscais apurados formalmente em cada uma delas sejam adicionados ao da empresa controladora do grupo.”.

O acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (“DRJ/REC”) transcreveu em seu relatório os principais aspectos levantados no curso do procedimento de fiscalização atinentes a cada uma das empresas acima relacionadas, veja-se abaixo (fls. 6717/6721 do *e-processo*):

III. TIBÉRIO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES VI LTDA – TIBÉRIO VI, CNPJ 07.428.738/0001-01.

A pessoa jurídica foi constituída em 10/06/2005, com o capital social de R\$1.000,00 e tinha o propósito específico de incorporação de imóveis; posteriormente foram incluídas as atividades de construção de imóveis e participação societária. A TIBÉRIO SA detinha 99,90% do capital social e o restante pertencia à Sra. Nilza. Atualmente, além da Sra. Nilza, o seu filho, Sr. Paulo Sérgio, tem a participação de R\$1,00 no capital social da TIBÉRIO VI que mantém o valor inicial. O domicílio fiscal da pessoa jurídica é o mesmo de sua controladora e a Sra. Nilza e os filhos Carlos Eduardo e Paulo Sérgio aparecem como administradores desde a data de sua constituição.

Em diligência fiscal, a TIBÉRIO VI foi intimada, através do Termo de 19/03/2019 e outros, a apresentar uma série de elementos relacionados à sua escrituração contábil e as atividades, hipoteticamente, por ela desenvolvidas, formalizadas em documentos fiscais e reconhecidas em declarações encaminhadas à Receita Federal do Brasil – RFB, referentes ao ano de 2014. Nos dias. 22/04 e 29/05/2019, a TIBÉRIO VI apresentou parte dos elementos requisitados.

A fiscalização discriminou os elementos requisitados relacionados ao mérito das infrações e os elementos disponibilizados nas datas referenciadas (fls. 4408/4411).

Em seguida, a fiscalização fez análise detalhada e com comentários acerca dos seguintes pontos:

1. TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS ENTRE CONTAS-CORRENTES (fls.4411/4417);
2. PAGAMENTOS DE MÃO OBRA DE EMPREGADOS PELA CONTROLADORA (fls. 4417/4418);
3. CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS APRESENTADOS (fls. 4418/4428);
4. NOTAS FISCAIS EMITIDAS (fls. 4428/4433);
5. AUSÊNCIA EM GFIP DE TRABALHADORES COM OCUPAÇÕES TÉCNICAS (fls. 4433/4437);
6. AUSÊNCIA DE BENS NO ATIVO IMOBILIZADO (fls. 4437/4440);
7. AUSÊNCIA CONTRATO DE ALUGUEL QUANTO AO DOMICÍLIO FISCAL (fls. 4440/4442).

IV. TIBÉRIO CONSTRUTORA LTDA, CNPJ 11.755.813/0001-08

Segundo a fiscalização, essa pessoa jurídica foi aquela escolhida, formalmente, dentro do GRUPO TIBÉRIO para realizar os serviços em algumas obras e que tiveram a emissão de notas fiscais realizadas por outras pessoas jurídicas.

A situação societária e econômico-financeira descrita, no Relatório Fiscal, é praticamente idêntica à da pessoa jurídica TIBÉRIO VI.

A pessoa jurídica foi constituída em 20/03/2010, com o capital social de R\$1.000,00 e tinha o propósito específico de incorporação de imóveis; posteriormente, foi alterado o objeto social que passou a ser exploração do ramo de construção civil e participação em outras sociedades. A razão social original de pessoa jurídica era TIBÉRIO INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES 26 LTDA. A TIBÉRIO SA detinha 99,90% do capital social e o “restante” pertencia à Sr. Mário Tibúrcio.

A mencionada participação societária e o capital social da TIBÉRIO CONSTRUTORA não sofreram alteração. O domicílio fiscal da pessoa jurídica é o mesmo de sua controladora e os filhos de Mário Tibúrcio - senhores Mário Araújo, Carlos Eduardo e Paulo Sérgio - aparecem como administradores desde a data de sua constituição.

Segundo o Relatório Fiscal, os elementos solicitados pela fiscalização foram basicamente os mesmos relacionado à TIBÉRIO VI, tendo em vista a semelhança quanto as relações entre as pessoas jurídicas do GRUPO. Considerando tal fato, a fiscalização analisou de forma célere aquilo que foi objeto de exame anteriormente e se repetiu nos documentos e esclarecimentos disponibilizados pela TIBÉRIO CONSTRUTORA.

Foram esses os pontos analisados:

1. TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS ENTRE CONTAS-CORRENTES (fls.4446/4451);
2. PAGAMENTOS DE MÃO OBRA DE EMPREGADOS PELA CONTROLADORA (fls. 4451/4452);
3. CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS APRESENTADOS (fls. 4452/4458);

4. NOTAS FISCAIS EMITIDAS (fls. 4458/4460);
5. AUSÊNCIA EM GFIP DE TRABALHADORES COM OCUPAÇÕES TÉCNICAS (fls. 4460/4462);
6. AUSÊNCIA DE BENS NO ATIVO IMOBILIZADO (fls. 4462/4463);
7. AUSÊNCIA CONTRATO DE ALUGUEL QUANTO AO DOMICÍLIO FISCAL (fls. 4463/4464).

A fiscalização concluiu afirmando que a situação envolvendo as atividades pretensamente desenvolvidas pela TIBÉRIO CONSTRUTORA é análoga à constatada quando da controlada – com o controle total da TIBÉRIO SA e seus administradores. A situação dos anos de 2015 e 2016, de acordo com o Relatório Fiscal, se manteve a mesma de 2014.

V. TIBÉRIO ENGENHARIA LTDA, CNPJ 12.146.112/0001-34

Segundo o Relatório Fiscal, os fatos narrados sobre a situação societária e econômico-financeira TIBÉRIO ENGENHARIA, basicamente, são os mesmos que foram transcritos na análise envolvendo as duas pessoas jurídicas anteriores. Em decorrência desse fato, a fiscalização, na medida do possível, evitou repetir verificações que foram transcritas e demonstradas anteriormente.

A pessoa jurídica foi constituída em 11/06/2010, com o capital social de R\$1.000,00 e tinha o propósito específico de incorporação de empreendimentos imobiliários; posteriormente foi incluída as atividades de construção de imóveis e participação societária. A razão social original de pessoa jurídica era TIBÉRIO INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES 27 LTDA. A TIBÉRIO SA detém 99,90% do capital social e o “restante” pertencia ao Sr. Mário Tibúrcio. A participação societária e o capital da pessoa jurídica não se alteraram desde o início de sua constituição.

O domicílio fiscal da pessoa jurídica é o mesmo de sua controladora e os filhos do Sr. Mário Tibúrcio - Carlos Eduardo, Mário Araújo e Paulo Sérgio também foram designados como administradores desde a data de sua constituição.

Em seguida o Relatório Fiscal aborda aqueles mesmos sete itens analisados nos tópicos anteriores, sendo eles:

1. TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS ENTRE CONTASCORRENTES;
2. PAGAMENTOS DE MÃO OBRA DE EMPREGADOS PELA CONTROLADORA;
3. CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS APRESENTADOS;
4. NOTAS FISCAIS EMITIDAS;
5. AUSÊNCIA EM GFIP DE TRABALHADORES COM OCUPAÇÕES TÉCNICAS;
6. AUSÊNCIA DE BENS NO ATIVO IMOBILIZADO;
7. AUSÊNCIA CONTRATO DE ALUGUEL QUANTO AO DOMICÍLIO FISCAL.

A fiscalização concluiu afirmando que a conjuntura envolvendo as atividades pretensamente desenvolvidas pela TIBÉRIO ENGENHARIA é idêntica às constatadas quando do exame da TIBÉRIO VI e TIBÉRIO CONSTRUTORA. No caso da TIBÉRIO ENGENHARIA ocorreu o agravante dela ter emitido notas fiscais de serviços que

foram formalmente contratados da TIBÉRIO CONSTRUTORA, com o objetivo evidente de impedir o “estouro” do limite de receita previsto na legislação para o exercício da opção pelo regime do lucro presumido.

Assim, segundo a fiscalização, restou, uma vez mais, devidamente demonstrada a confusão patrimonial entre as empresas – que alcança desde o pagamento dos empregados da controlada pela controladora, perpassa pela ausência de pessoal técnico na atividade fim e administrativo na atividade meio e encerra-se com a falta de capacidade produtiva da controlada – com o controle total da TIBÉRIO SA.

Em seguida afirmou que os elementos expostos até aqui demonstram a existência de quatro pessoas jurídicas, com a mesma atividade econômica, a administração comum, a existência de apenas uma pessoa com condições produtivas (TIBÉRIO SA), o controle patrimonial dessa última empresa nas outras pessoas jurídicas analisadas, com a consequente afronta ao princípio da entidade.

A fiscalização fez, em seguida, o exame dos elementos de quatro outras pessoas jurídicas que têm como atividade principal a incorporação de imóveis; conforme será demonstrado, as características relacionais entre a controladora do grupo e essas pessoas jurídicas são idênticas às verificadas e descritas neste Relatório.

As pessoas jurídicas são as seguintes:

VI. TIBÉRIO INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES 24 LTDA – TIBÉRIO 24, CNPJ 11.757.070/0001-05

A pessoa jurídica foi constituída em 23/03/2010, com o capital social de R\$1.000,00 e objeto social de incorporação de empreendimentos imobiliários. A TIBÉRIO SA detinha 99,90% do capital social e o restante pertencia ao Sr. MÁRIO TIBÚRCIO. O montante de capital e a participação societária não sofreram alteração. O domicílio fiscal da pessoa jurídica é o mesmo de sua controladora e os senhores CARLOS EDUARDO, MÁRIO ARAÚJO e PAULO SÉRGIO aparecem como administradores desde a data de sua constituição.

De acordo com a fiscalização, a TIBÉRIO 24, formalmente, foi a responsável pela construção dos edifícios que compõem o Condomínio Paradiso, localizado no bairro da Freguesia do Ó, na cidade de São Paulo. O período da construção foi de 01/05/2012 a 25/02/2014.

Em seguida o Relatório Fiscal aborda os seguintes itens analisados: 1. TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS ENTRE CONTAS-CORRENTES; 2. PAGAMENTOS DE MÃO OBRA DE EMPREGADOS PELA CONTROLADORA; 3. CONTRATO DE FINANCIAMENTO; 4. AUSÊNCIA EM GFIP DE TRABALHADORES COM OCUPAÇÕES TÉCNICAS; 5. AUSÊNCIA DE BENS NO ATIVO IMOBILIZADO; 6. AUSÊNCIA CONTRATO DE ALUGUEL QUANTO AO DOMICÍLIO FISCAL; 7. LEGISLAÇÃO DO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO APLICÁVEL AS INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS; 8. CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PREVISTAS NA LEI 10.931.

VII. ANDRE RAMALHO PROJETO RESIDENCIAL LTDA - ARAMALHO, CNPJ 09.416.339/0001-48

A pessoa jurídica foi constituída em 18/02/2008, com o capital social de R\$1.000,00 e objeto social de incorporação de empreendimentos imobiliários. A denominação inicial da pessoa jurídica era TIBÉRIO INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES VII LTDA. A TIBÉRIO AS detinha 99,90% do capital social e o restante pertencia ao Sr. MÁRIO TIBÚRCIO.

O domicílio fiscal da pessoa jurídica é o mesmo de sua controladora e os senhores CARLOS EDUARDO, MÁRIO ARAÚJO e PAULO SÉRGIO aparecem como administradores desde a ata de sua constituição. A ARAMALHO, formalmente, foi a responsável pela construção dos edifícios que compõem o Condomínio Follow Santo André, na cidade de mesmo nome, no período de 29/10/2012 a 01/04/2016.

Em seguida o Relatório Fiscal aborda os seguintes itens analisados: 1. TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS ENTRE CONTAS-CORRENTES; 2. PAGAMENTOS DE MÃO OBRA DE EMPREGADOS PELA CONTROLADORA; 3. CONTRATO DE FINANCIAMENTO; 4. AUSÊNCIA EM GFIP DE TRABALHADORES COM OCUPAÇÕES TÉCNICAS; 5. AUSÊNCIA DE BENS NO ATIVO IMOBILIZADO; 6. AUSÊNCIA CONTRATO DE ALUGUEL QUANTO AO DOMICÍLIO FISCAL; 7. CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PREVISTAS NA LEI 10.931.

VIII. TIBÉRIO INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES 20 LTDA – TIBÉRIO 20, CNPJ 10.899.211/0001-61

A pessoa jurídica foi constituída em 08/06/2009, com o capital social de R\$1.000,00 e objeto social de incorporação de empreendimentos imobiliários. A TIBÉRIO SA detinha 99,90% do capital social e o restante pertencia ao Sr. MÁRIO TIBÚRCIO. O montante do capital e a participação societária não sofreram alteração. O domicílio fiscal da pessoa jurídica é o mesmo de sua controladora e os senhores CARLOS EDUARDO, MÁRIO ARAÚJO e PAULO SÉRGIO aparecem como administradores desde a data de sua constituição.

A TIBÉRIO 20, formalmente, foi a responsável pela construção do EDIFÍCIO CONNECT SACOMÂ, na cidade de São Paulo. O período da construção foi de 01/01/2011 a 31/07/2013.

A pessoa jurídica protocolou o termo de opção pelo RET em 30/05/2012.

Em seguida o Relatório Fiscal aborda os seguintes itens analisados: 1. TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS ENTRE CONTAS-CORRENTES; 2. PAGAMENTOS DE MÃO OBRA DE EMPREGADOS PELA CONTROLADORA; 3. AUSÊNCIA EM GFIP DE TRABALHADORES COM OCUPAÇÕES TÉCNICAS; 4. AUSÊNCIA DE BENS NO ATIVO IMOBILIZADO; 5. AUSÊNCIA CONTRATO DE ALUGUEL QUANTO AO DOMICÍLIO FISCAL; 6. CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PREVISTAS NA LEI 10.931.

IX. TIBÉRIO INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES 34 LTDA – TIBÉRIO 34, CNPJ 13.293.677/0001-07

A pessoa jurídica foi constituída em 03/02/2011, com o capital social de R\$1.000,00 e objeto social de incorporação de empreendimentos imobiliários. A TIBÉRIO SA detinha 99,90% do capital social e o restante pertencia ao Sr. MÁRIO TIBÚRCIO. O montante do capital e a participação societária não sofreram alteração. O domicílio fiscal da pessoa jurídica é o mesmo de sua controladora e os senhores CARLOS EDUARDO, MÁRIO ARAÚJO e PAULO SÉRGIO aparecem como administradores desde a data de sua constituição.

A TIBÉRIO 34, formalmente, foi a responsável pela construção do CONDOMÍNIO HOME CLUB, na cidade de Guarulhos. O período da construção foi de 01/01/2013 a 31/08/2015.

A pessoa jurídica protocolou o termo de opção pelo RET em 19/04/2013 e o registro da incorporação ocorreu em 13/12/2012.

Em seguida o Relatório Fiscal aborda os seguintes itens analisados: 1. TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS ENTRE CONTAS-CORRENTES; 2. PAGAMENTOS DE MÃO OBRA DE EMPREGADOS PELA CONTROLADORA; 3. AUSÊNCIA EM GFIP DE TRABALHADORES COM OCUPAÇÕES TÉCNICAS; 4. AUSÊNCIA DE BENS NO ATIVO IMOBILIZADO; 5. AUSÊNCIA CONTRATO DE ALUGUEL QUANTO AO DOMICÍLIO FISCAL; 6. AUDITORIA-FISCAL REALIZADA JUNTO À TIBÉRIO 34; 7. DILIGÊNCIAS FISCAIS REALIZADAS JUNTO AOS INTEGRANTES DA PRETENZA COMISSÃO DE REPRESENTANTE; 8. CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PREVISTAS NA LEI 10.931.

Em um tópico próprio, a fiscalização resumiu os fatos apurados e os elementos relatados os quais supostamente demonstrariam que a segregação de receita dentre as pessoas jurídica acima mencionadas foi realizada de forma simulada na busca de redução de tributos, veja-se (fls. 4569/4573 do *e-processo*):

1. Capital social da controladora e controladas:

RAZÃO SOCIAL	CAPITAL SOCIAL
TIBÉRIO INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES S.A	110.000.000,00
TIBÉRIO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES VI LTDA	1.000,00
TIBÉRIO CONSTRUTORA LTDA	1.000,00
TIBÉRIO ENGENHARIA LTDA	1.000,00
TIBÉRIO INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES 24 LTDA	1.000,00
ANDRE RAMALHO PROJETO RESIDENCIAL LTDA	6.985.463,00
TIBÉRIO INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES 20 LTDA	1.000,00
TIBERIO INCORPORACOES E PARTICIPACOES 34 LTDA	1.000,00

Observação: o capital social da ANDRÉ RAMALHO foi aumentado em 29/10/2012 mediante a integralização de imóveis e não representou entrada de recursos monetários. O capital social original era, também, de R\$1.000,00.

O capital social da pessoa jurídica é representado pelos recursos financeiros provenientes dos sócios e é utilizada para que uma empresa possa iniciar as atividades a que se propõe. A tabela acima demonstra que nenhuma das pessoas jurídicas controladas pela TIBÉRIO SA possuía, originalmente, condição econômico-financeira para o desenvolvimento da atividade seja de construção de edifícios seja de incorporação de imóveis.

2. Composição societária das controladas e administração:

RAZÃO SOCIAL	Sócio 1	Percent (%)	Sócio 2	Percent (%)	Sócio 3	Percent (%)	Administradores
TIBÉRIOVI	TIBÉRIO SA	99,80	PAULO SÉRGIO	0,10	NILZA	0,10	NILZA, PAULO SÉRGIO e CARLOS EDUARDO
TIBÉRIO CONSTRUTORA	TIBÉRIO SA	99,90	MÁRIO TIBÚRCIO	0,10			PAULO SÉRGIO, CARLOS EDUARDO e MÁRIO ARAÚJO
TIBÉRIO ENGENHARIA	TIBÉRIO SA	99,90	MÁRIO TIBÚRCIO	0,10			PAULO SÉRGIO, CARLOS EDUARDO e MÁRIO ARAÚJO
TIBÉRIO 24	TIBÉRIO SA	99,90	MÁRIO TIBÚRCIO	0,10			PAULO SÉRGIO, CARLOS EDUARDO e MÁRIO ARAÚJO
ANDRE RAMALHO	TIBÉRIO SA	99,90	MÁRIO TIBÚRCIO	0,10			PAULO SÉRGIO, CARLOS EDUARDO e MÁRIO ARAÚJO
TIBÉRIO 20	TIBÉRIO SA	99,90	MÁRIO TIBÚRCIO	0,10			PAULO SÉRGIO, CARLOS EDUARDO e MÁRIO ARAÚJO
TIBERIO 34	TIBÉRIO SA	99,90	MÁRIO TIBÚRCIO	0,10			PAULO SÉRGIO, CARLOS EDUARDO e MÁRIO ARAÚJO

Observação: o Sr. Mário Tibúrcio é esposo da Sra. Nilza que são pais de Paulo Sérgio, Carlos Eduardo e Mário Araújo.

A composição societária das pessoas jurídicas controladas bem como a administração constituída são as mesmas. A administração da controladora por sua vez é,

formalmente, exercida pelos senhores Mário Tibúrcio e a esposa Nilza, pais dos administradores relacionados na tabela.

A composição societária e a administração vinculada ao grupo familiar, somado aos demais elementos descritos neste Relatório, demonstram que a administração é única, vinculada à controladora e permitiram a prática dos atos elencados com o objetivo de evasão tributária.

3. Inexistência de autonomia patrimonial

A autonomia patrimonial, contabilmente vinculada ao princípio da entidade, é um dos requisitos determinantes para caracterização de uma empresa e ela pressupõe a diferenciação de um patrimônio particular em relação a outros existentes, incluindo os sócios pessoas jurídicas e físicas.

A fiscalização relacionou uma série de elementos que demonstram a inexistência da autonomia patrimonial nas controladas. Restou devidamente comprovado que o princípio da entidade não existiu quando analisadas as relações pretensamente empresariais e contábeis das pessoas jurídicas controladas. Os fatos que corroboram a conclusão da fiscalização, além dos dois itens examinados anteriormente:

i) Transferências de recursos das controladas à controladora: somado ao fato de que o controle pelas contas de depósito bancário utilizados têm o(s) mesmo(s) responsáveis revelam a existência de um controle patrimonial único da controladora. Os vários lançamentos contábeis realizados procuram formalizar transações regulares entre as pessoas jurídica que não se sustentaram. O simples fato da abertura de conta-corrente em nome das pessoas jurídicas controladas não demonstra autonomia patrimonial mesmo porque a administração dessas contas é comum e está a cargo da mesma administração;

ii) A controladora até o ano de 2014 era responsável pelo pagamento das remunerações e demais encargos trabalhistas de trabalhadores que formalmente estavam vinculados às controladas. Por todas as circunstâncias relatadas, considerando novamente a administração comum somado ao fato de que a administração dos recursos humanos do grupo está vinculada à controladora permite que os segurados empregados sejam formalmente contratados ou transferidos a qualquer pessoa jurídica do grupo sem a mínima dificuldade. Lembra-se que todas as GFIPs encaminhadas pelas sete pessoas jurídicas controladas tiveram como responsável a mesma pessoa física que é empregada da controladora;

iii) Os contratos de prestação de serviços disponibilizados à fiscalização apresentaram uma série de irregularidades, inclusive com graves indícios de fraude.

Evoca-se, no caso da TIBÉRIO VI, a divergência entre o instrumento, que teve como contratante a INPAR 133, disponibilizado à fiscalização e aquele anexado ao processo de regularização da obra. O primeiro apresenta como contratada a TIBÉRIO VI, o segundo a TIBÉRIO SA. O Sr. Carlos Eduardo assinou como representante das duas partes em ambos os contratados examinados.

Ainda com relação aos contratos analisados, lembra-se o fato no qual uma pessoa jurídica foi escolhida pela administração do grupo para figurar como parte contratada, mas numa determinada data uma outra pessoa jurídica passa a formalizar a emissão dos documentos fiscais. Essa situação foi descrita e comprovada nas análises envolvendo a TIBÉRIO VI, TIBÉRIO CONSTRUTORA e TIBÉRIO ENGENHARIA e a própria controladora no ano de 2015, especificamente no terceiro trimestre que foi o único no qual ela apresentou lucro fiscal no 12 (doze) trimestres auditados. Nenhuma das três pessoas jurídicas controladas apresenta ou apresentou condição econômico-financeira e capacidade técnica e empresarial para desenvolvimento das atividades empresariais.

A fiscalização relatou, ainda com relação às notas fiscais e aos contratos assinados, a sonegação de receita por partes das três pessoas jurídicas controladas, mencionadas no parágrafo precedente, acobertados pelos contratos CMG e reembolsos simulados de dispêndios. O sistema de sonegação tributária, insista-se, era facilmente operacionalizado pois além da administração comum dentro do grupo, a controladora do grupo era sócia, também, das contratantes.

iv) Ausência de trabalhadores em ocupações administrativas e técnicas e ausência de ativo permanente nas controladas somado ao fato da inexistência de contabilização de custos e despesas vinculados a tais insumos e bens. Esse é mais um fato que corrobora que as pessoas jurídicas controladas não possuíram e não possuem estrutura produtiva para desenvolver as atividades vinculadas às receitas reconhecidas. A fiscalização demonstrou que a única empresa existente, de fato, é a TIBÉRIO SA que possui veículos, máquinas e equipamentos para o desenvolvimento das atividades seja de construção seja de incorporação de imóveis.

4. Domicílios Fiscais Idênticos

Os domicílios fiscais eleitos pelas pessoas jurídicas fiscalizadas são:

RAZÃO SOCIAL	DOMICÍLIO FISCAL
TIBÉRIO INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES S.A	AVENIDA BRASIL, 78, JARDIM AMÉRICA
TIBÉRIO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES VI LTDA	AVENIDA BRASIL, 78, JARDIM AMÉRICA
TIBÉRIO CONSTRUTORA LTDA	AVENIDA BRASIL, 78, SL 37, JARDIM AMÉRICA
TIBÉRIO ENGENHARIA LTDA	AVENIDA BRASIL, 78, SL 56, JARDIM AMÉRICA
TIBÉRIO INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES 24 LTDA	AVENIDA BRASIL, 78, SL 35, JARDIM AMÉRICA
ANDRÉ RAMALHO PROJETO RESIDENCIAL LTDA	AVENIDA BRASIL, 78, SL 04, JARDIM AMÉRICA
TIBÉRIO INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES 20 LTDA	AVENIDA BRASIL, 78, SL 26, JARDIM AMÉRICA
TIBÉRIO INCORPORACOES E PARTICIPACOES 34 LTDA	AVENIDA BRASIL, 78, SL 45, JARDIM AMÉRICA

A fiscalização solicitou, com vista a comprovar a existência dos endereços eleitos como domicílio fiscal pelas pessoas jurídicas, os contratos de alugueis e notas fiscais/conta de energia elétrica das salas indicadas nos contratos sociais arquivados na Junta Comercial do Estado de São Paulo. Como esperado, nenhum dos documentos foi disponibilizado à fiscalização.

O fato dos domicílios fiscais das pessoas jurídicas serem os mesmos é uma forte evidência da utilização dessas entidades com o objetivo da evasão fiscal, na forma descrita neste Relatório. Essa circunstância, embora individualmente relevante, potencializa-se quando examinados em conjunto com os demais eventos relacionados, demonstrando, mais uma vez, a administração única das sociedades, a falta do respeito ao princípio da entidade e o controle patrimonial e empresarial pela TIBÉRIO SA.

5. Falta de cumprimento das obrigações condicionantes ao gozo do benefício previsto na Lei 10.931 (RET)

As pessoas jurídicas formalmente responsáveis pela incorporação de imóveis - TIBÉRIO 24, ANDRÉ RAMALHO, TIBÉRIO 20 e TIBÉRIO 34 - apresentaram os mesmos vícios vinculados às pessoas jurídicas com as atividades de construção de edifícios, exceção feita a estratégia de emissão de notas fiscais por uma pessoa jurídica, independente dela estar vinculada à contratante a ao serviço excetuado.

Por outro lado, de acordo com o exposto neste Relatório, seja as pessoas jurídicas listadas no parágrafo anterior seja a TIBÉRIO SA deixaram de cumprir as obrigações para o gozo da sensível redução tributária direcionada às empresas optantes pelo RET.

A ciência da TIBÉRIO SA quanto a necessidade do cumprimento das obrigações elencadas pela fiscalização se mostra manifesta na fraude realizada quando da auditoria

da pessoa jurídica TIBÉRIO 34, com a apresentação de documentos falsos objetivando demonstrar que ela fazia jus a redução tributária prevista na legislação.

Em razão do aduzido, a fiscalização considerou que o contribuinte foi o real responsável por todas as atividades desenvolvidas, razão pela qual desconsiderou o regime do lucro presumido e apurou o IRPJ e a CSLL pelo lucro real, a partir do resultado das oito pessoas jurídicas em conjunto, quer dizer, do contribuinte e das sete pessoas jurídicas fiscalizadas. Apurou-se um total de receita para a DIPJ de 2014 de R\$ 162.206.623,89.

Foi aplicada multa de ofício qualificada no percentual de 150%, em conformidade com o artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/1996, que remete aos casos de sonegação, fraude e conluio, dos artigos 71, 72 e 73, respectivamente, da Lei nº 4.502/1964.

Segundo consta do relatório fiscal (fls. 4580/4582 do *e-processo*):

A fraude se mostrou caracterizada pela utilização das sete pessoas jurídicas com objetivo de segregar as receitas que, efetivamente, eram da TIBÉRIO SA com o objetivo de reduzir o IRPJ e a CSLL devidos se apurados corretamente, ou seja, pelo regime do lucro real. A fiscalização descreveu uma sucessão de fatos que demonstra que as sete pessoas jurídicas controladas existem apenas formalmente, sem estrutura operacional ou econômico-financeira para desenvolver as atividades e aferir as receitas respectivas reconhecidas junto à Receita Federal. Ademais foram descritas situações que demonstram que a autuada segregou as receitas com a emissão de documentos fiscais por pessoas jurídicas sem qualquer relação, mesmo formal, com a prestação do serviço.

Ratifica-se que os elementos que comprovam a prática de atos fraudulentos foram exaustivamente descritos neste Relatório demonstrando a ação dolosa da autuada e seus administradores - incluindo os diretores das pessoas jurídicas controladas que são também sócios da controladora - com o objetivo de iludir o fisco, impedindo a ocorrência do fato gerador, com redução do montante dos tributos apurados e devidos sobre o lucro real da companhia.

Concluindo, os atos foram praticados, considerando as menções dos dois parágrafos precedentes, com a clara intenção de criação de uma aparente realidade legal, de uma fachada, uma simulação com o propósito de ocultar os fatos efetivamente ocorridos. Nessa simulação, a autuada e seus agentes, pretenderam - com a fragmentação das receitas entre as pessoas jurídicas auditadas, entrega de declarações, envio de escriturações - colorir com traços de aparente regularidade a situação real e manifesta, devidamente relatada, de que apenas a companhia autuada, de fato, realizou os serviços faturados. A fiscalização relembra, que, embora as controladas possuam movimentação bancária, escrituração contábil e segurados a elas vinculados, elas são, integralmente, controladas pela TIBÉRIO SA, não existindo em nenhum dos casos autonomia patrimonial. Os elementos mencionados dão cores de legalidade a situação de sete pessoas jurídicas de modo a apresentar ao Fisco a existência de diversos contribuintes com regime de tributação favorecido (lucro presumido), quando, efetivamente, havia uma única empresa sujeita, obrigatoriamente, à tributação pelo lucro real.

O dolo presente nos atos praticados, com o objetivo de impedir a ocorrência do fato gerador ou modificar o sujeito passivo da obrigação caracterizam a fraude tipificada no Art. 72 da Lei 4.502.

Ademais, o conluio, que é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, é determinado pela participação das pessoas jurídicas auditadas e pessoas físicas que administram a controladora e as controladas no esquema de “economia” tributária ilegal arquitetado pela empresa autuada. No caso concreto examinado, as pessoas se ajustaram buscando os efeitos das ações sonegadora e fraudadora.

O conluio entre as pessoas referidas se mostra também caracterizado seja na formalização de contratos nos quais apenas uma pessoa, o Sr. Carlos Eduardo Araújo Tibério, consta como representante de duas, em alguns casos de três pessoas jurídicas, que constam dos instrumentos e, ainda, no caso de desmembramento no faturamento entre pessoas jurídicas de um mesmo serviço prestado contra uma mesma pessoa jurídica, conforme ocorreu, por exemplo, com a contratante BLUE YOU EMPRENDIMENTO IMOBILIÁRIO. Relembra-se: embora apenas a TIBÉRIO SA estivesse em condições de realizar a obra, o contrato foi formalizado em nome da TIBÉRIO CONSTRUTORA e as notas fiscais relacionadas à obra foram emitidas por essa última pessoa jurídica e pela TIBÉRIO ENGENHARIA, TIBÉRIO VI e TIBÉRIO SA, de acordo com a designação dos administradores da companhia autuada com o objetivo de burlar a legislação tributária, com a consequente redução da apuração e recolhimento da CSLL e IRPJ devidos.

Por fim, o fato da empresa deixar de cumprir as obrigações que ela tinha conhecimento que eram condicionantes ao gozo do benefício de diminuição de encargos tributários vinculado ao RET determina a qualificação da multa. Ratifica-se que o mesmo artigo 2º da Lei 10.931 que disciplina a opção pelo RET condiciona a sua efetivação a afetação na forma disposta nos Art. 31-A a 31-E que foram analisados neste Relatório. Esses artigos, exclusivamente, compõem o Capítulo I-A – DO PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO da Lei de Incorporação. Assim a afetação do terreno, com a consequente redução tributária, se mostra efetivada apenas com a realização de todas as condições previstas nos dispositivos legais do capítulo.

O envio de declarações (DCTF) e escriturações com informações desconexas com a realidade dos fatos, mesmo que em nome de pessoas jurídicas controladas desprovidas das condições para realizar a atividade de incorporação e construção de imóveis, caracteriza a atitude sonegadora da empresa quanto à sua obrigação principal, em conformidade com o Art. 71, II da Lei 4.502, pois a falta de cumprimento das obrigações previstas na Lei 4.591 e das declarações prestadas à RFB não podem ser imputadas a sucessivos e reiterados erros cometidos pela fiscalizada, restando caracterizado a ação, ou conjunto de ações, dolosas com objetivo de impedir ou retardar o conhecimento por parte da Receita Federal do Brasil da sua condição de contribuinte suscetível de afetar a sua obrigação principal tributária.

Devidamente cientificado do presente lançamento, tanto o contribuinte como as pessoas físicas responsáveis apresentaram impugnação ao lançamento. Tendo em vista que os argumentos de defesa convergem entre si, pedimos licença para transcrever no trecho o relatório produzido pela DRJ/REC que muito bem resumiu as impugnações (fls. 6714/6790 do *e-processo*):

O modelo de negócio do Grupo Tibério

Para os fins da presente Impugnação, dentre as várias atividades econômicas que compõem o chamado mercado imobiliário, segundo a defesa, importa apenas a análise das atividades de incorporação imobiliária e de construção civil, ambas praticadas por empresas do Grupo Tibério.

Nesse contexto, de um lado, parte das empresas do Grupo Tibério atua de forma especializada na seara da incorporação imobiliária. Trata-se, no caso, das dezenas de

SPEs que compõem o Grupo, dentre as quais destacam-se aquelas que foram autuadas: Tibério 24, A Ramalho, Tibério 20 e Tibério 34.

De outro lado, outra parte das empresas do Grupo Tibério atua na condição de construtora civil. No caso, as construtoras do Grupo são a Tibério VI, a Tibério Construtora, a Tibério Engenharia (empresas controladas pela Impugnante) e, também, a Impugnante – todas autuadas por meio do presente lançamento.

No que se refere às suas atividades de incorporação imobiliária, o Grupo Tibério possui dois modelos de atuação: i) ou atua de forma independente e autônoma, viabilizando seus projetos próprios, que serão construídos intragrupo (como ocorre no caso das 4 SPEs autuadas); ii) ou busca a consolidação de parcerias com outras incorporadoras, para desenvolver projetos conjuntos – os quais são realizados também por meio de SPEs nas quais a Impugnante participa, minoritariamente, no capital social. Projetos conjuntos estes que acabam tendo as construtoras do próprio Grupo Tibério como contratadas para a realização de suas obras.

Nota-se, dessa forma, que, a despeito de o Grupo Tibério segregar suas atividades em empresas especializadas em construção civil e empresas especializadas em incorporação imobiliária, o fato é que todas elas se retroalimentam negocialmente. Com base neste modelo negocial, cada uma das mencionadas empresas do Grupo Tibério é responsável, autonomamente, por seus próprios empreendimentos.

De todo modo, a despeito da manutenção da mão-de-obra especializada na construção civil por cada uma das mencionadas construtoras, no que se refere aos serviços administrativos internos, os funcionários são compartilhados por todas as empresas do Grupo, estando vinculados, formalmente, à Impugnante.

Nesse contexto, o fato é que o Grupo Tibério segrega os empreendimentos sob sua responsabilidade (próprios ou em parcerias) em SPEs, constituindo um patrimônio de afetação próprio para cada uma dessas pessoas jurídicas com finalidade específica, por exemplo, de conseguir os financiamentos bancários necessários a suas atividades imobiliárias (doc. 05).

Demais disso, outra prática corrente é a contratação da construção da obra segundo o modelo negocial de Construção por Administração com Custo Máximo Garantido (“CMG”), caso em que se estipula com os clientes parte da remuneração a ser recebida pela consecução do empreendimento, além de outra parte da remuneração composta por um preço fixo estabelecido como contraprestação pela utilização da mão-de-obra própria das empresas do Grupo.

A acusação fiscal

Nesse tópico, a Impugnante apresenta síntese das infrações apontadas pela fiscalização.

Em seguida, apresenta um breve resumo da presente defesa:

- 1) A Autoridade Fiscal não se conforma com a estrutura adotada pela Impugnante e o Grupo Tibério e intenta criar um cenário de adoção de planejamento tributário abusivo, de fraude, quando, na verdade, a segregação do Grupo em diversas pessoas jurídicas é uma praxe do mercado;
- 2) A existência de diversas SPEs se justifica por questões de proteção aos adquirentes e por imposição do mercado financeiro para concessão de crédito às incorporadoras imobiliárias;

3) A existência, por sua vez, de mais de uma pessoa jurídica dedicada ao mercado imobiliário se explica também por questões negociais: o Grupo Tibério, além de desempenhar a atividade de incorporação imobiliária, por meio de suas SPEs, presta o serviço de construção civil – duas atividades diversas e que não se confundem.

4) O seu diferencial é que costuma atuar em “parceria” com seus clientes e torna-se sócia deles. Isso expõe o Grupo a maior risco, mas também garante a participação do Grupo nos lucros decorrentes do empreendimento do cliente. Assim, cada pessoa jurídica construtora constituída dedica-se a projetos específicos (como os empreendimentos da linha “You”) e com clientes determinados;

5) O Grupo, por uma questão de otimização de recursos, adota administração centralizada e método de *cash pooling* para gestão de tesouraria e caixa – o que, longe de qualquer irregularidade, é prática absolutamente normal dentro de Grupos Econômicos;

6) Diante desse contexto (que é próprio do ramo imobiliário), restou comprovado que inexistente confusão patrimonial entre a Impugnante e suas sociedades controladas;

7) Não bastasse, enfim, o Auto de Infração ser improcedente em razão da incorreta apreensão dos fatos pela Autoridade Fiscal, outros erros da autuação devem levar ao seu cancelamento, a saber: a. a Autoridade Fiscal lançou mão de acusações fiscais subsidiárias, o que é absolutamente inadmissível pois gera incerteza quanto ao lançamento tributário, o que é incompatível com sua natureza de ato administrativo vinculado; b. a Autoridade Fiscal adotou o *princípio contábil da entidade* para fundamentar a desconsideração da personalidade jurídica das sociedades controladas – o que, além de não ter base legal no ordenamento jurídico brasileiro, consiste em consideração econômica incompatível com o princípio da legalidade tributária; c. o expediente de desconsideração da personalidade jurídica teria – quando muito – esteio no artigo 116, parágrafo único do CTN e este só poderia ser aplicado mediante regulamentação por lei ordinária – como o próprio CARF já vem reconhecendo; d. Autoridade Fiscal, equivocadamente, computou receitas de equivalência patrimonial para determinar a adequação ou não da Impugnante ao lucro presumido, o que é contrário ao conceito de “receita bruta” definido no artigo 12 do Decreto nº 1.598/77 e à regra expressa do artigo 32, §1º da Lei 8.981/96; e. ante a desqualificação do lucro presumido adotado pela Impugnante, não podia a Autoridade Fiscal ter aplicado, de ofício, o lucro real. Para esses casos, o artigo 47, V da Lei 8.981/96 impõe a adoção do lucro arbitrado; f. de todo modo, a Autoridade Fiscal equivocou-se na apuração do lucro real, uma vez que considerou resultados contábeis (i.e. sem adições e exclusões definidos em Lei) das sociedades controladas na base de cálculo apurada; g. ainda que fosse possível realizar a desconsideração da personalidade jurídica das sociedades controladas, a Autoridade Fiscal deveria fazê-lo para todas do grupo e não só para aquelas sete selecionadas arbitrariamente; h. para suscitar o desenquadramento das SPEs do RET, a Autoridade Fiscal alega que não foram constituídas Comissões de Representação de Adquirentes, o que, no entanto, é um requisito cível para a incorporação imobiliária, mas não tributário para a adesão ao RET e permanência nesse regime. Assim, ainda que se entenda no sentido de ter havido confusão patrimonial entre as empresas do Grupo Tibério, as receitas decorrentes de empreendimentos sujeitos ao RET, devem seguir submetidos a esse regime especial.

8) Com base, enfim, na demonstração de que a estrutura da Impugnante é perfeitamente compatível com o que exige o mercado imobiliário e de que a d. Autoridade Fiscal incorreu em diversos erros ao lavrar o presente Auto de Infração, restou afastada qualquer ilação de fraude por parte da Impugnante, o que leva ao necessário cancelamento da multa qualificada.

Em seguida, é o que passou a demonstrar.

DIREITO

Argumentos Preliminares

1. Improcedência do Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa – o uso de argumentos subsidiários e a desorganização do Relatório Fiscal

Segundo a defesa, evidencia-se que o presente Auto de Infração merece ser preliminarmente cancelado, tendo em vista a existência de vícios em sua motivação que cerceiam o exercício do direito de defesa da Impugnante. São esses os vícios alegados:

1.1. A impossibilidade de adoção de argumentos subsidiários pela Autoridade Fiscal.

Segundo a defesa, estando ausente a devida demonstração do fato jurídico tributável e/ou a sua devida e exata subsunção à norma tributária supostamente infringida, o lançamento será maculado de vício de motivação insanável, por infringência ao artigo 142 do CTN, bem como ao artigo 50 da Lei n.º. 9.784/1999. No presente caso, a Autoridade Fiscal viola as máximas de liquidez e certeza do lançamento ao utilizar-se de acusações subsidiárias em relação à sua tese principal.

Em seguida afirma que a Autoridade Fiscal, por reconhecer a fragilidade de sua tese principal – incapaz de comprovar planejamento tributário abusivo do Grupo Tibério, já traçou acusações subsidiárias que poderiam vir à tona no caso de ser afastada a sua acusação central, no caso, o modelo de contratação Custo Máximo Garantido, que, de acordo com a fiscalização, referidos contratos seriam mecanismos utilizados com a finalidade de omissão de receitas.

Pela impugnação, essas acusações subsidiárias apenas fariam sentido no caso de manutenção das empresas autuadas no regime do lucro presumido. Daí o evidente vício insanável de motivação do auto de infração, porque o crédito tributário foi lançado desprovido de qualquer certeza quanto à hipótese legal aplicável aos fatos autuados, o que prejudica o seu exercício do direito de defesa, devendo ser cancelado o Auto de Infração (artigo 59, inciso II, do Decreto n.º 70.235/1972).

1.2. A desorganização do Relatório Fiscal: ausência de indicação e referência de documentos e elementos de organização de texto que prejudicam a compreensão da Impugnante e ensejam cerceamento de defesa

Segundo a defesa, além de ser o Relatório Fiscal de 199 páginas desnecessariamente longo, carece de elementos fundamentais de organização de texto, como um sumário, número de páginas e referência a documentos anexos, prejudicando a compreensão da Impugnante acerca das acusações fiscais realizadas e impedindo que se identifiquem corretamente os documentos a que a Autoridade Fiscal faz referência. Concluiu que resta evidenciado o prejuízo concreto ao direito de defesa da Impugnante e isso deve levar ao cancelamento integral do Auto de Infração, conforme artigo 59, II do Decreto 70.235/72, em razão do cerceamento de defesa acarretado.

2. Improcedência do Auto de Infração por vício de motivação – utilização de informações que fogem do objeto do presente lançamento

A Impugnante alegou outro vício de motivação insanável do presente Auto de Infração referindo-se ao fato de que o Relatório Fiscal lança mão de informações que fogem ao objeto da presente autuação e que, portanto, não poderiam embasar as acusações fiscais em questão, tais como fatos de períodos já atingidos pela decadência ou lançamentos submetidos a parcelamento já quitado.

Tendo em vista a decorrência do prazo decadencial, a Autoridade Fiscal está impedida de fiscalizar dados apresentados em períodos anteriores a dezembro de 2014. Assim, seria incabível fundamentar a presente autuação com base no questionamento de informações apresentadas antes de tal data.

Dessa forma, sendo certo que o lançamento implica evidente preterição do direito de defesa da Impugnante, por estar pautado em diversas informações decaídas, tais como: i) a Autoridade Fiscal lastreou sua acusação de planejamento tributário abusivo; e ii) que a Impugnante foi desenquadrada do regime do lucro presumido em relação ao ano de 2014.

Segundo a defesa, também o fato de o Relatório Fiscal lançar mão de informações que foram objeto da autuação formalizada nos autos do processo nº. 19515.720921/2018-58, de interesse da Tibério 34, é motivo suficiente para macular o presente auto de infração de vício insanável de motivação. Isso, porque as acusações fiscais daquela autuação sequer chegaram a ser submetidas a qualquer forma contraditória, pois referido crédito tributário foi regularmente incluído em parcelamento ordinário e quitado por parte da Tibério 34.

3. Improcedência do Auto de Infração por ausência de liquidez – o lançamento representa cobrança em duplicidade promovida pela Autoridade Fiscal

A Impugnante alegou que merece ser cancelado o presente Auto de Infração, tendo em vista que ele representa vedada cobrança em duplicidade de um mesmo crédito tributário. A fiscalização buscou exigir da Impugnante, segundo a sistemática do lucro real, o IRPJ e a CSLL incidentes sobre a soma dos 8 resultados distintos (a Impugnante e as suas 7 controladas) alcançados pelas empresas do Grupo Tibério. Entretanto, a Autoridade Fiscal ignorou o fato de que, atualmente, a RFB já está promovendo a cobrança de IRPJ e de CSLL sobre várias das 8 empresas autuadas por meio da presente autuação, conforme processos discriminados abaixo:

Empresa	Processo Administrativo	Status	Objeto	Valor Exigido			
				Principal	Multa	Juros	Total
Tibério S.A.	15983.720079/2018-87	Aguardando julgamento de Impugnação	IRPJ - 2015	R\$ 3.149.965,86	R\$ 2.437.474,37	R\$ 1.005.640,74 (para 10/2018)	R\$ 6.693.080,97
Tibério S.A.	15983.720148/2018-52	Aguardando julgamento de Impugnação	IRPJ e CSL - 2016	R\$ 4.220.975,30	R\$ 2.986.659,79	R\$ 1.044.557,69 (para 12/2018)	R\$ 8.252.192,78
Tibério Construtora	15983.720027/2019-91	Aguardando julgamento de Impugnação	IRPJ - 2015	R\$ 4.371.782,59	R\$ 3.278.814,43	R\$ 1.554.856,59 (para 03/2019)	R\$ 9.205.422,61
Tibério Engenharia	15983.720028/2019-36	Aguardando julgamento de Impugnação	IRPJ - 2015	R\$ 4.055.302,88	R\$ 3.041.477,15	R\$ 1.408.702,84 (para 03/2019)	R\$ 8.505.482,87
Tibério IV	15983.720051/2019-21	Aguardando julgamento de Impugnação	IRPJ - 2015	R\$ 1.661.595,98	R\$ 1.246.196,97	R\$ 610.369,57 (para 04/2019)	R\$ 3.518.162,52
TOTAL				R\$ 17.459.622,61	R\$ 12.990.622,71	R\$ 5.624.126,43	R\$ 36.174.341,75

Afirmou, ainda, que a existência dessas cobranças, exigindo exatamente os mesmos débitos que compõem o lançamento aqui combatido, por si só, já é motivo suficiente para justificar o cancelamento integral do presente Auto de Infração, por violação do art. 142 do CTN.

4. Improcedência do Auto de Infração por ausência de liquidez – o lançamento desconsidera parcialmente os valores já recolhidos pelas empresas Tibério segundo o regime do lucro presumido.

Segundo a Impugnante, a Autoridade Fiscal desconsiderou parte dos tributos já recolhidos pelas empresas Tibério por meio do regime do lucro presumido, especialmente no que se refere à CSLL. Além disso, a Autoridade Fiscal desconsidera, indevidamente, o RET para as receitas auferidas pelas SPEs em decorrência de atividade de incorporação imobiliária.

Assim, seja tendo como base os dados constantes da ECF das empresas do Grupo Tibério, seja tendo como base as próprias planilhas de apuração anexas ao Relatório Fiscal (denominadas de “IRPJ_CSL_NOME DA EMPRESA”), o fato é que, para todos

os períodos autuados, os valores calculados como dedução pela Impugnante não correspondem aos valores apurados e, de fato, deduzidos pela Autoridade Fiscal. Segundo a defesa, é o que pode ser percebido das planilhas de apuração ora juntadas pela Impugnante (doc. 11).

A Impugnante afirmou que a Autoridade Fiscal foi incapaz de demonstrar os cálculos que a fizeram alcançar os valores autuados e concluiu, de novo, pela total ausência de liquidez do Auto de Infração, motivo pelo qual ele merece ser prontamente cancelado.

A Impugnante apresentou tabela com as incongruências encontradas no cálculo fiscal, onde haveria uma dedução a menor no significativo montante de R\$ 1.416.848,73 (fls. 4685).

Argumentos de Mérito

5. Decadência do crédito tributário lançado para o período de janeiro a setembro de 2014, nos termos do artigo 150, §4º do CTN

Segundo a defesa, quando da ciência do Auto de Infração pela Impugnante, em 04/12/2019, o direito da Autoridade Fiscal de constituir o crédito tributário já se encontrava extinto pelo transcurso do prazo decadencial em relação aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 03/12/2014, de acordo com o artigo 150, §4º do CTN, que é aplicável ao presente caso. As acusações fiscais de simulação, dolo e fraude não merecem prosperar, por isso não se aplica o artigo 173, I do CTN

6. Infringência ao artigo 149 do CTN: impossibilidade de refiscalização de períodos que já foram analisados pela d. Autoridade Fiscal

A Impugnante alegou que merece ser cancelado o presente Auto de Infração por representar evidente afronta ao artigo 149 do CTN. Isso, porque o lançamento levado a efeito pela Autoridade Fiscal decorreu de vedada refiscalização da Impugnante.

Em 28/03/2018, iniciou-se procedimento de fiscal levado a efeito nos autos do MPF nº. 0810600.2018.00065-2, que resultou a lavratura de dois autos de infração para exigir IRPJ da Impugnante, sendo um em relação ao ano-calendário de 2015 (processo nº. 15983.720079/2018-87 – doc 14) e outro em relação ao ano-calendário de 2016 (processo nº. 15983.720148/2018-52 – doc 15).

De acordo com a defesa, em ambas as autuações, a Autoridade Fiscal não vislumbrou qualquer ilegalidade quanto à sua opção pelo regime de apuração do IRPJ e da CSLL segundo o lucro presumido e esse procedimento de fiscalização foi encerrado definitivamente em 19.12.2018.

A Impugnante finalizou, então, afirmando que, tendo em vista i) a não caracterização de nenhuma das hipóteses previstas pelo artigo 149 que autorizariam a refiscalização dos períodos autuados (isto é, dos incisos VIII e IX); ii) que o inciso VII do mesmo artigo não veicula hipótese autorizadora de revisão de lançamento; iii) que a Autoridade Fiscal sequer apresentou os motivos pelos quais entendeu autorizada a refiscalização em questão; e que iv) não houve a configuração de dolo, fraude ou simulação no presente caso, conclui-se que a pretensão fiscal formalizada neste auto de infração padece de incorrigível vício material, motivo pelo qual merece ser preliminarmente cancelado.

7. Infringência ao artigo 146 do CTN: os critérios jurídicos introduzidos pelos Autos de Infração não podem retroagir

A Impugnante alegou que, conforme disposto no art. 146 do CTN, se o Fisco passa a adotar uma nova interpretação jurídica, diferente da anteriormente adotada, ou, ainda,

valora juridicamente de maneira inédita um fato já conhecido, então não cabe novo lançamento para os fatos passados, mas, tão somente, para os fatos futuros.

Em ambas as autuações anteriores, a Autoridade Fiscal reconheceu expressamente a possibilidade de a Impugnante apurar a CSLL e o IRPJ segundo a sistemática do lucro presumido, apenas ressalvando a alíquota de presunção referente ao IRPJ estaria, supostamente, incorreta. Também as empresas Tibério Construtora, Tibério Engenharia e Tibério VI vieram a sofrer autuações idênticas, em relação ao ano de 2015. Também a SPE Tibério 34 sofreu autuações em seu próprio nome em relação aos períodos objeto da presente autuação (processo n.º 19515-720921/2018- 58), sendo que referido crédito tributário foi regulamentemente parcelado e quitado pela mencionada SPE.

Nesse sentido, o fato é que, a partir de todas essas seis autuações, se pode concluir, que a Autoridade Fiscal reconheceu, expressamente, a substância econômica e a plena autonomia de todas essas empresas, reconhecendo desde 22/10/2018 a possibilidade de a Impugnante apurar o IRPJ e a CSLL segundo a sistemática do lucro presumido.

Segundo a defesa, fato é que o presente lançamento promove a alteração dos mencionados critérios jurídicos adotados e o novo critério jurídico introduzido não pode ser aplicado retroativamente, justificando-se, enfim, o cancelamento da nova autuação.

8. Ausência de planejamento fiscal abusivo no que se refere às SPEs do Grupo Tibério

A Impugnante alegou que não há qualquer fundamento que embase a acusação da Autoridade Fiscal de planejamento fiscal abusivo. Principalmente, ao se verificar que, (i) em grande medida, a estruturação societária do Grupo Tibério decorre de uma verdadeira exigência do mercado imobiliário como um todo, além de (ii) não implicar qualquer vantagem tributária ao Grupo.

Como prova, a Impugnante apresenta cópia do Instrumento Particular de Cessão Fiduciária de Quotas de Sociedade Limitada Anexo à Cédula de Crédito Bancário n.º 1016083780, firmado pelo Banco Itaú com a Impugnante, por meio do qual a instituição bancária condiciona a aprovação do financiamento do empreendimento ao recebimento, por meio de cessão fiduciária, de quotas da respectiva SPE constituída pela Impugnante para a consecução da obra financiada (no caso, quotas da SPE denominada Francisco Tapajós Projeto Residencial LTDA. – doc. 05).

Portanto, longe de significar um planejamento tributário abusivo engendrado pelo Grupo Tibério por não decorrer de um ato volitivo próprio e nem possuir o propósito de economia tributária; na realidade, a segregação de empreendimentos em SPEs é uma exigência imposta pelo mercado imobiliário e cujo descumprimento inviabiliza a atividade imobiliária.

A Impugnante resumiu seus argumentos da seguinte forma: a) a constituição de SPEs não decorre de um ato volitivo do Grupo, mas sim de uma exigência do mercado; b) essa estrutura é revestida de propósito comercial extrafiscal, uma vez que se presta a viabilizar a obtenção de financiamento de terceiros para os empreendimentos; e c) sequer implica qualquer benefício tributário às empresas Tibério – conclui-se que a acusação fiscal ora impugnada não possui qualquer fundamento válido, especialmente no que se refere às SPEs Tibério 24, A Ramalho, Tibério 20 e Tibério 34 – pessoas jurídicas criadas pelo Grupo Tibério por conta de uma imposição mercadológica.

Em seguida concluiu que se mostra imperioso o cancelamento do presente Auto de Infração, especialmente no que diz respeito ao lucro apurado em relação às atividades das SPEs Tibério 24, A Ramalho, Tibério 20 e Tibério 34, uma vez que é improcedente a acusação fiscal de planejamento fiscal abusivo.

9. Inexistência de fundamento legal para adoção do princípio contábil da entidade para desconsideração das personalidades jurídicas e a indevida consideração econômica no Direito Tributário

A Impugnante alegou que essa fundamentação apresenta dois graves problemas abordados nos subitens a seguir.

9.1. Não há base legal para adoção do princípio da entidade como regra de “desconsideração” de formas jurídicas

Segundo a defesa, inexistente qualquer regra no ordenamento jurídico brasileiro que preveja que o princípio da entidade tenha efeitos tributários. Aliás, como regra, as normas contábeis (especialmente as principiológicas, que orientam a Ciência da Contabilidade) não possuem efeitos tributários nos termos do artigo 58 da Lei 12.973/14.

Em seguida afirmou que o Direito Brasileiro não admite que grupos econômicos (mesmos os chamados grupos de sociedades de direito constituídos a partir de convenção específica prevista no artigo 265 da Lei 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas) sejam considerados sujeitos passivos de obrigação tributária e que, portanto, haja apuração de um possível “lucro consolidado” do grupo e que fosse passível de incidência de IRPJ e CSLL.

Concluiu afirmando que, ao valer-se do princípio da entidade (que – frise-se – é meramente contábil) como verdadeira regra de desconsideração da personalidade jurídica de sociedades controladas pela Impugnante para fins de imposição de IRPJ e CSL, a Autoridade Fiscal valeu-se de expediente que não encontra respaldo na Lei (nem Tributária tampouco na Contábil), o que deve levar ao cancelamento integral do Auto de Infração em epígrafe.

9.2. A adoção do princípio da entidade como regra para desconsideração da personalidade jurídica equivale à vedada consideração econômica no Direito Tributário

Segundo a defesa, como a Lei Tributária define que são sujeitos passivos de IRPJ, as pessoas jurídicas e outras entidades especificamente equiparadas a pessoas jurídicas, não pode a Autoridade Fiscal buscar uma outra espécie de “entidade” no sentido econômico. Afinal, formalmente, só são sujeitos de obrigação tributária aqueles estipulados como tal (e, portanto, juridicamente definidos).

As formas jurídicas só poderiam, então, ser desconsideradas em caso de simulação e mediante a aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Além disso, o Direito Tributário só admite que efeitos da obrigação tributária sejam estendidos a terceiros se estes, de todo modo forem definidos em Lei, como sujeitos passivos de obrigação tributária. Assim, determinado sujeito passivo não será obrigado a recolher tributo de outrem (tal como no presente caso), a menos que se esteja diante de uma das hipóteses específicas do CTN, que tratam da responsabilização solidária (art. 124), de sucessores (art. 129 a 133) e de terceiros (art. 134 e 135).

10. A falta de fundamentação legal para a desconsideração de atos e negócios jurídicos – a impossibilidade de aplicação do artigo 116, par. único do CTN

A Impugnante afirmou que a Autoridade Fiscal valeu-se do princípio contábil da entidade para desconsiderar a personalidade jurídica e não indicou qualquer dispositivo de Lei, o que por si só revela grave falha de motivação da autuação fiscal. Segundo a defesa, embora não haja menção expressa a este dispositivo, a Autoridade Fiscal lança mão de “desconsideração de atos e negócios jurídicos” em caso justamente de

“simulação”, o que nos leva à regra do artigo 116, § único do CTN, que ficou condicionado à edição de lei ordinária, sem produzir efeitos na sua ausência.

Nem se alegue que a desconsideração de negócios jurídicos praticados pelo contribuinte estaria autorizada, pelo artigo 149, VII do CTN, trata, tão somente, da hipótese de revisão de ofício do lançamento por homologação, nos casos em que se comprove a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Concluiu que se deve cancelar o presente Auto de Infração, uma vez que a Autoridade Fiscal não tinha autorização legal para desconsiderar atos e negócios jurídicos, ante a falta de regulamentação do artigo 116, § único do CTN.

11. A impossibilidade de cômputo de receitas de equivalência patrimonial para análise do limite de receita bruta para o lucro presumido

A Impugnante alegou que, conforme disposto no art. 12 do Decreto n.º 1.598/77, fica claro que o legislador tributário não quis incluir as receitas de equivalência patrimonial no conceito tributário de receita bruta. Ainda que possa haver dúvida se essa rubrica integra ou não o conceito contábil de receita bruta, fato é que, para o Direito Tributário, a questão está bastante clara: receita de equivalência patrimonial não integra o conceito tributário de “receita bruta”.

Ressaltou que o legislador tributário deixou claro que as receitas de equivalência patrimonial não devem ser consideradas especificamente para tributação pelo lucro presumido, conforme dicção expressa do artigo 32, §1º da Lei 8.981/94.

Concluiu que as receitas de equivalência patrimonial auferidas pela Impugnante em 2013 não devem ser consideradas como “receita bruta” para fins de adesão ao lucro presumido para o ano de 2014, de modo que o Auto de Infração deve ser cancelado ao menos quanto a este ano-calendário.

12. Entendendo-se que se ultrapassou o limite do lucro presumido, a Lei determina a apuração segundo o lucro arbitrado

Segundo a defesa, uma vez ultrapassado o momento de opção espontânea pelo lucro real, esse regime não pode ser adotado de ofício pelo Fisco quando identificado erro na opção pelo lucro presumido. Nesse caso, o artigo 47, inciso IV, da Lei n.º. 8.981/95 impõe a apuração do lucro por arbitramento e a inobservância de tal regra gera o cancelamento da autuação.

Citou a Instrução Normativa SRF 79/1993 e a Instrução Normativa RFB n.º 1.700/2017, segundo as quais o IRPJ “será exigido” com base no lucro arbitrado no caso de o contribuinte ter optado erroneamente pelo lucro presumido, ao trazerem texto similar ao artigo 47, inciso IV, da Lei n.º. 8.981/95.

A Impugnante alegou que não possuía Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) para esses períodos e este Livro sequer foi solicitado pela Autoridade Fiscal. A falta deste livro fiscal não só impossibilita, na prática, a adoção do lucro real, como é causa para adoção do lucro arbitrado, nos termos do artigo 47, II, “b” da Lei 8.981/96.

Transcreveu ementas de decisões do CARF.

13. O valor de base de cálculo apurado não corresponde ao que a legislação define como lucro real

A Impugnante alegou que a Autoridade Fiscal incorreu em inesperada atecnia e acabou por apurar base de cálculo de IRPJ e CSLL que não corresponde ao lucro real (nem ao

lucro presumido tampouco o lucro arbitrado). Isso porque a Autoridade Fiscal cometeu dois graves deslizes na apuração da base de cálculo atuada, quais sejam:

- (i) deixou de considerar algumas exclusões ao lucro líquido da Impugnante, tais como as receitas de equivalência patrimonial que acabaram compondo a base de cálculo atuada, conquanto deveriam ter sido excluídas nos termos do artigo 32, §1º da Lei 8.981/95 (Planilha “RAZÃO CONTAS COMUM_ANO” e narrativa fiscal a fl. 4578);
- (ii) somou, à base de cálculo atuada, os resultados positivos das sete outras empresas desconsideradas (i.e. sem realizar as inclusões e exclusões ao lucro líquido dessas pessoas jurídicas) por meio de equivalência patrimonial.

Pela defesa, a base de cálculo atuada muito mais se aproxima do lucro contábil, do que do lucro real. A legislação tributária brasileira, no entanto, só autoriza a cobrança de IRPJ e CSLL a partir da apuração de base de cálculo pelo lucro Real, lucro Presumido ou lucro Arbitrado, não se admitindo qualquer quarta hipótese.

Concluiu que se deve reconhecer a improcedência integral do presente Auto de Infração, em razão da adoção, pela Autoridade Fiscal, de base de cálculo que não corresponde ao Lucro Real e que, ademais, não encontra qualquer respaldo na legislação.

14. No máximo, a fiscalização deveria promover a apuração do lucro real/arbitrado para cada uma das pessoas jurídicas desconsideradas (ou, no limite, para 2 grupos – construtoras e SPEs – de acordo com suas atividades)

Segundo a defesa, ao invés de proceder ao ilegal procedimento de tributação dos “lucros consolidados” do grupo de oito sociedades ora atuadas, a Autoridade Fiscal, respeitando a personalidade jurídica de cada uma das pessoas jurídicas, poderia, no máximo, lavrar vários autos de infração, desenquadrando cada uma das pessoas jurídicas (se fosse o caso).

Subsidiariamente, poderia a Autoridade Fiscal ter apurado o lucro real/arbitrado para dois grandes grupos de pessoas jurídicas. Afinal, dentre as pessoas jurídicas desconsideradas, existiam as SPEs e as sociedades empresariais construtoras que se dedicavam – por óbvio à prestação de serviço de construção.

Concluiu que se deve reconhecer que o Auto de Infração é improcedente.

15. Ainda: se fosse possível realizar a desconsideração da personalidade jurídica das sociedades controladas pela Impugnante, todas as SPEs do grupo deveriam sê-lo (inclusive as que tiveram prejuízo)

A Impugnante alegou que o procedimento fiscal de (i) desconsiderar apenas algumas pessoas jurídicas do Grupo Tibério; e (ii) tributar resultados contábeis parciais – i.e. de algumas pessoas jurídicas do Grupo e não de outras – *consolidados* não só não encontra base legal, como, na verdade, mostrou-se o pior cenário possível à Impugnante, pois SPEs que apuraram prejuízo não foram abarcadas no universo atuado. É dizer: o procedimento fiscal não trouxe para a base de cálculo atuada os valores de prejuízo contabilizados por outras SPEs do Grupo Tibério. Isso reforça a ilegalidade do método adotado pela Autoridade Fiscal, afinal revela verdadeira “desconsideração seletiva” da personalidade jurídica de algumas pessoas jurídicas do Grupo Tibério.

Concluiu que essas falhas só corroboram a improcedência do Auto de Infração, que deve, então, ser integralmente cancelado.

16. A comissão de representantes dos adquirentes é exigência civil para incorporação imobiliário e não um requisito tributário para o RET

Segundo a Impugnante, a necessidade de constituição da Comissão de Representantes dos Adquirentes não é um requisito do RET, mas sim da incorporação imobiliária. Ou seja: não se trata de requisito tributário, mas sim de natureza cível, cujo eventual descumprimento não leva à exclusão do RET, mas a eventuais sanções cíveis no âmbito da própria incorporação imobiliária.

Em seguida, a Impugnante passou a analisar os três requisitos para a adoção do RET impostos pela Lei n.º 10.931/2004, conforme subitens abaixo:

- 1. Os requisitos (efetivamente de natureza tributária) para a adoção do RET (fls. 4741/4745);
- 2. Extinção do RET: inexistência de previsão legal para a exclusão do regime e irretratabilidade da adesão (fls. 4745/4749);
- 3. A desconsideração da personalidade jurídica das SPEs não leva à desconsideração do RET, que, por sua vez, não está sujeito ao limite do lucro presumido (fls. 4750/4751).

17. A substância econômica das empresas do Grupo Tibério e a ausência de confusão patrimonial

Segundo a Impugnante, o cerne da autuação fiscal encontra-se no suposto contexto de confusão patrimonial entre as mencionadas empresas do Grupo Tibério, que a Autoridade Fiscal justificou a partir de uma série de fatos que, na realidade, ou não são verdadeiros, ou não são suficientes para embasar a acusação fiscal.

Dessa forma, a Impugnante passa a infirmar cada um dos mencionados elementos apontados como indícios da ausência de substância econômica e da confusão patrimonial supostamente existentes entre as empresas do Grupo Tibério, com o objetivo de demonstrar a total improcedência da acusação fiscal, uma vez que as empresas controladas pela Impugnante possuem capacidade operacional e autonomia para a realização de suas respectivas atividades.

Os tópicos apresentados pela defesa são os seguintes:

17.1. O capital social das empresas controladas pela Impugnante (fls. 4753/4757);

17.2. A composição societária das empresas do Grupo Tibério (fls. 4758/4759);

17.3. O valor de ativo imobilizado escriturado pelas empresas controladas pela Impugnante (fls. 4759/4764);

17.4. A existência de transferências patrimoniais das empresas controladas pela Impugnante à Impugnante (fls. 4764/4768);

17.5. O pagamento de verbas trabalhistas das empresas controladas pela Impugnante no ano de 2014 (fls. 4769/4772);

17.6. As supostas irregularidades presentes nos contratos apresentados à fiscalização (fls. 4772/4777);

17.7. A suposta ausência de funcionários administrativos e técnicos nas GFIPs das empresas controladas pela Impugnante (fls. 4777/4796);

17.8. Os domicílios fiscais das empresas do Grupo Tibério (fls. 4796/4797);

17.9. As Notas Fiscais faturadas por empresa diferente daquela contratada para o empreendimento (fls. 4797/4800)

17.10. Conclusão parcial: a regularidade da segregação das atividades empresariais exercidas pelo Grupo Econômico (fls. 4801/4804).

Argumentos Subsidiários

18. Cancelamento parcial do Auto de Infração no que se refere às cobranças em duplicidades

A Impugnante aponta que a ausência de liquidez decorre de duas situações distintas, sendo que ambas implicam cobranças em duplicidade levadas a efeito pela Autoridade Fiscal. De um lado, a autuação exige créditos tributários concomitantes àqueles que já são objeto de outros processos administrativos que tramitam em face das empresas do Grupo Tibério (processos n.ºs. 15983.720079/2018-87, 15983.720148/2018-52, 15983.720027/2019-91, 15983.720028/2019-36, 15983.720051/2019-21 – tópico 3); e, de outro lado, a Autoridade Fiscal deixa de deduzir do montante cobrado a título de CSLL valores que, reconhecidamente, já foram recolhidos pelas empresas do Grupo Tibério (tópico 4).

A defesa apresentou demonstrativos nos tópicos abaixo:

- Quanto à exigência de valores que já estão sendo exigidos em outros processos administrativos;
- Quanto à ausência da dedução de valores reconhecidamente já recolhidos pelas empresas do Grupo Tibério.

19. Impossibilidade de responsabilização solidária dos sócios/administradores – inexistência de interesse comum por parte do solidário

A Autoridade Fiscal suscitou os artigos 124 e 135, III do CTN para justificar a responsabilização solidária do Sr. Mário Tibúrcio Tibério, Sra. Nilza Araújo Tibério, Paulo Sérgio Araújo Tibério e Sr. Carlos Eduardo.

Todavia, a Impugnante insurgiu-se contra a responsabilização solidária dos seus sócios/administradores, apresentando seus argumentos nos tópicos em seguida.

19.1. Considerações iniciais sobre o âmbito de aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN e os requisitos que configuram o “interesse comum”

Em síntese, a Impugnante concluiu, neste primeiro momento, que a aplicação do inciso I do artigo 124 do CTN exige que se atendam alguns pressupostos. Nessa hipótese, os sujeitos passivos devem:

revestir a condição de contribuintes da obrigação tributária, encontrando-se no mesmo polo da relação de direito privado que desencadeia o fato gerador da obrigação tributária; e

praticar, conjuntamente, esse fato gerador, a fim de que se constate o interesse comum na situação que o constitui. Delineados os limites normativos que condicionam a aplicação da referida regra, a defesa buscou demonstrar, a seguir, a sua inaplicabilidade ao caso concreto.

19.2. Ausência de “interesse comum” do Impugnante nas situações que constituíram os fatos geradores autuados

Segundo a defesa, a Autoridade Fiscal equivocou-se ao entender que o mero fato de os administradores serem da mesma família e terem interesse econômico no sucesso dos empreendimentos não é suficiente para aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN. Além disso, a fiscalização alegou que os administradores teriam “participado no fato gerador da obrigação principal”, mas não deixou claro como teriam, efetivamente, participado.

A Impugnante alegou que o CARF tem limitado a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN a casos de grupo econômico, confusão patrimonial, mas, em todos os casos, vem exigindo que a Fiscalização comprove a prática conjunta do fato jurídico tributário ou o aproveitamento mútuo dos resultados em razão de confusão patrimonial, não bastando a mera “participação” em eventos que não os da constituição do fato gerador.

Concluiu a defesa que se deve reconhecer a ilegitimidade passiva do Impugnante ante a sua falta de interesse comum na prática do fato gerador tanto do IRPJ e CSLL, quanto do IRRF lançados.

20. Não cumprimento dos requisitos do artigo 135, inciso III do CTN

A defesa alegou, também, ser ilegal a responsabilização pessoal dos Impugnantes com base no artigo 135, inciso III, do CTN, uma vez que ausentes os requisitos que autorizam a aplicação dessa norma.

Afirmou em seguida que, pela literalidade do transcrito dispositivo, sua aplicação é restrita aos casos em que: i) a pessoa física detiver poderes de gestão perante à empresa autuada; ii) nessa condição, tal pessoa física pratique, pessoalmente, atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto; e iii) destes supostos atos resulte a infração fiscal alvo da autuação em relação a qual pretenda-se atribuir a responsabilidade.

Segundo a Impugnante, no presente caso, nenhum dos requisitos necessários para a aplicação da norma é identificado. É o que se passou a demonstrar no tópico seguinte.

20.1. O Fisco não evidencia os atos supostamente praticados pelo Impugnante com excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou à estatuto, nem demonstra o nexo de sua conduta com os fatos tributados (fls. 4818/4823).

A defesa concluiu que, tendo em vista a insuficiência de fundamentação legal e a ausência de provas da prática de qualquer ato ilícito doloso que tenham caracterizado a infração à lei ou ao Estatuto Social da Impugnante, não pode subsistir a imputação da responsabilidade tributária aos Impugnantes, razão pela qual ele deve ser prontamente excluído do polo passivo da presente autuação.

Subsidiariamente, requereu, ao menos, a exclusão do polo passivo dos Sr. Mário Araújo Tibério, Sra. Nilza Araújo Tibério e Sr. Paulo Sérgio Araújo Tibério que nunca assinaram contratos em nome da Impugnante nem tampouco participação da gestão empresarial da Impugnante.

21. A improcedência da multa qualificada

A Impugnante insurgiu-se contra a aplicação da multa de ofício qualificada. Segundo a defesa, a Autoridade Fiscal retoma os principais fundamentos do Auto de Infração para justificar a suposta ocorrência de fraude por parte da Impugnante.

A defesa afirmou que rebateu cada uma das acusações fiscais nesta Impugnação e que apresentou elementos de prova que sustentam as suas alegações de defesa. Segundo ela, restou evidente que as sete pessoas jurídicas cuja personalidade jurídica foi desconsiderada desempenhavam efetiva atividade econômica, tinham papel claro dentro do Grupo Tibério, de modo que a utilização de “conta corrente”, administração conjunta, gestão de pessoal compartilhada foram devidamente justificados (especialmente em razões de eficiência de administração do Grupo).

Por fim, afirmou que a Autoridade Fiscal não apontou ou comprovou o dolo específico do Impugnante, isto é, o evidente intuito de fraude relativo ao IRPJ, o que enseja a aplicação da Súmula n.º. 14 do CARF.

Ante o exposto, requereu, subsidiariamente, a redução da multa qualificada, afastando-se, inclusive, as implicações penais decorrentes da acusação de fraude e imposição da multa de ofício de 150%.

Em sessão de 29/05/2020, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (“DRJ/REC”) julgou improcedente a impugnação do contribuinte, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

PRELIMINAR DE REFISCALIZAÇÃO SOBRE A MESMA MATÉRIA. DESCABIMENTO. Visando a autuação anterior, exclusivamente, à verificação da correta apuração do lucro real, suas adições, exclusões e compensações, e a atual, a examinar a correta realização do saldo acumulado do lucro inflacionário e de suas parcelas componentes, entre elas a diferença de correção monetária IPC/BTNF do saldo de lucro inflacionário a tributar em 31/12/1989, descabe a preliminar arguida de ter havido refiscalização sobre a mesma matéria.

MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. CIRCUNSTÂNCIA DE FRAUDE. A conduta fraudulenta atribuída ao responsável da empresa, à época dos fatos, devidamente evidenciada e arrimada em provas robustas constantes dos autos, afasta a aplicação da norma especial do art. 146, do CTN, o que restabelece a regra geral do art. 142, do mesmo Código.

O CTN, no seu art. 149, VII, autoriza que o Fisco efetue ou revise de ofício o lançamento, quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

PRINCÍPIO DA ENTIDADE. O patrimônio da entidade, objeto de contabilização, tem de estar completamente separado do patrimônio de seus sócios, acionistas, bem como de pessoas jurídicas distintas, ainda que possuam quadro societário idêntico ou semelhante.

É forçoso, para cada pessoa jurídica, reconhecer independentemente as suas variações patrimoniais pelo registro de receitas e despesas próprias.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento de CSLL, em decorrência da estreita relação de causa e efeito entre eles.

MULTA QUALIFICADA. A comprovação da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio pressupõe a aplicação da multa qualificada do art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996.

DECADÊNCIA. Demonstrada a ocorrência de fraude, o prazo de decadência é de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124 DO CTN. A comprovação da ocorrência de sonegação, fraude (strictu sensu) ou conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964 autoriza a imputação de responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I, do CTN.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ART. 135 DO CTN. Atribui-se responsabilidade pelo crédito tributário a terceiros quando se comprova a ação com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

No julgamento, a DRJ/REC praticamente acatou os mesmos argumentos constantes do relatório fiscal para afastar a pretensão de anulação do lançamento por parte do contribuinte.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual reitera, basicamente, todos os seus argumentos de defesa.

Em 23/05/2022, o contribuinte apresentou petição nos autos contendo uma série de precedentes do CARF, julgados após o protocolo de seu recurso voluntário, os quais corroborariam com os seus argumentos de defesa (fls. 10096/10113 do *e-processo*).

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 06/08/2020 (fls. 6816 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 25/08/2020 (fls. 6818 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Quanto aos reesposáveis solidários, destaque-se que todos eles tomaram ciência do acórdão em 17/08/2020 (fls. 10087/10091 do *e-processo*) e apresentaram um único recurso

voluntário na data de 25/09/2020 (fls. 9830 do *e-processo*). Destaque-se que, à época, encontrava-se vigente a Portaria RFB n.º 543/2020, que suspendeu os prazos em razão da pandemia da covid-19.

Assim, conforme despacho n.º 245/2020, constante dos próprios autos (fls. 10092 do *e-processo*), tanto o recurso do contribuinte como o recurso dos responsáveis são tempestivos.

Determinação do lucro real em detrimento do arbitramento: motivação insuficiente

Antes de adentrar ao mérito da presente discussão, nos parece importante pontuar uma nulidade suscitada pelo contribuinte, acatada pelo presente relator e que, caso também seja aceita pela turma de julgamento, acarretará na nulidade por vício material de todo o auto de infração.

Vejamos mais uma vez o que decidiu a DRJ/REC acerca dessa questão (fls. 6747/6749)

10 - Entendendo-se que se ultrapassou o limite do lucro presumido, a Lei determina a apuração segundo o lucro arbitrado.

Segundo a defesa, uma vez ultrapassado o momento de opção espontânea pelo lucro real, esse regime não pode ser adotado de ofício pelo Fisco quando identificado erro na opção pelo lucro presumido. Nesse caso, o artigo 47, inciso IV, da Lei n.º 8.981/95 impõe a apuração do lucro por arbitramento e a inobservância de tal regra gera o cancelamento da autuação.

[...]

A Impugnante alegou que não possuía Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) para esses períodos e este Livro sequer foi solicitado pela Autoridade Fiscal. **A falta deste livro fiscal não só impossibilita, na prática, a adoção do lucro real, como é causa para adoção do lucro arbitrado,** nos termos do artigo 47, II, “b” da Lei 8.981/96.

Nesse item, verifica-se que a defesa se equivocou.

A regra geral da apuração do IRPJ é pelo Lucro Real e as situações de obrigatoriedade encontram-se dispostas no artigo 14 da Lei n.º 9.718/98, in *verbis*:

[...]

A legislação permite opção pelo Lucro Presumido apenas quando não enquadrada a pessoa jurídica em nenhuma das situações de obrigatoriedade.

No presente caso, a Autoridade Fiscal demonstrou que a pessoa jurídica autuada enquadrava-se dentre as hipóteses previstas no art. 14 da Lei n.º 9.718/98.

As informações que constam da DIPJ/2014 da TIBÉRIO SA, conforme demonstrativo do Relatório Fiscal (fls. 4574), suplantam em muito o limite de receita de R\$ 78.000.000,00, obrigando a atuada à apuração do IRPJ pelo Lucro Real, conforme reproduzido abaixo:

[...]

A alegação de que, segundo a Instrução Normativa SRF 79/1993 e a Instrução Normativa RFB n.º 1.700/2017, o IRPJ “será exigido” com base no lucro arbitrado no caso de o contribuinte ter optado erroneamente pelo lucro presumido, também não se aplica ao presente caso.

[...]

A interpretação que prevalece é que, ao optar indevidamente pelo Lucro Presumido, somente será adotado o Lucro Arbitrado, caso não seja possível a apuração do IRPJ pelo Lucro Real. Frise-se que, apenas quando não for possível aplicar a regra geral é que se parte para as outras formas de apuração, seja pelo Lucro Presumido, seja pelo Lucro Arbitrado.

Não possuir o LALUR, por si só, não impossibilita a apuração do IRPJ pelo Lucro Real. O disposto no artigo 47, II, “b” da Lei 8.981/96, se aplica quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real.

No presente caso, a Autoridade Fiscal aplicou a regra geral de apuração do IRPJ pelo Lucro Real, matéria a ser apreciada no mérito.

[grifamos]

Nada obstante o advertido pela instância *a quo*, a redação do artigo 530, IV, do Decreto n.º 3.000/1999, vigente á época dos fatos, **nos parece bastante clara ao estipular como causa de arbitramento do lucro a opção indevida pela tributação com base no lucro presumido**, veja-se:

SUBTÍTULO V

LUCRO ARBITRADO

CAPÍTULO I

HIPÓTESES DE ARBITRAMENTO

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, **será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado**, quando (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 47, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Para a DRJ/REC, “A interpretação que prevalece [do inciso IV acima destacado – explicamos] é que, ao optar indevidamente pelo Lucro Presumido, somente será adotado o Lucro Arbitrado, caso não seja possível a apuração do IRPJ pela Lucro Real. Frise-se que, apenas quando não for possível aplicar a regra geral é que se parte para as outras formas de apuração, seja pelo Lucro Presumido, seja pelo Lucro Arbitrado.”

Desde já, ressalte-se que não concordamos com essa posição.

A nosso ver, **se essa fosse a interpretação do aludido dispositivo normativo, a sua existência no texto legal sequer seria necessária, já que existiriam outros incisos para abarcar tal situação.**

De fato, os incisos I, II, III, V e VI trazem hipóteses em que o arbitramento decorre da total e absoluta impossibilidade de apuração pelo lucro real, o que não acontece com o inciso IV, que em momento algum se refere aos registros contábeis do contribuinte.

Aliás, a razão de existência do inciso IV nos parece bastante óbvia, tendo em vista que **o regime do lucro real requer uma contabilidade muito mais completa do que aquela prevista para o lucro presumido.** Depreende-se, portanto, que o contribuinte que optou indevidamente pelo lucro presumido **não irá dispor de registros suficientes e necessários para a apuração do lucro real, razão pela qual procede-se ao arbitramento.**

Ainda segundo ressalta o próprio contribuinte em recurso voluntário, “o aludido artigo 47, inciso IV, da Lei n.º 8.981/95 utiliza locução imperativa ao prever que “será

arbitrado” o lucro da pessoa jurídica que optar indevidamente pelo presumido, o que significa dizer que realização de lançamento de ofício com arbitramento do lucro não se trata de faculdade conferida ao Fisco, mas de imposição à adoção de determinado procedimento.”

E veja, assim como não é possível reverter o lançamento pelo lucro arbitrado, quando o contribuinte que deixou de apresentar documentação necessária para a apuração do crédito, o faz em momento posterior, nos termos da Súmula CARF nº 59¹, também não nos parece possível reverter o lançamento pelo lucro real quando verificada a obrigatoriedade de arbitramento.

Destaque-se que este CARF possui precedentes cancelando lançamentos em que o arbitramento se dava pela simples falta de escrituração do LALUR. De fato, não nos parece que o simples fato de o contribuinte não escritura o LALUR seja suficiente para justificar o arbitramento. Em tais casos, o ponto central não é a entrega em si do referido livro, mas sim a completa imprestabilidade de seus registros contábeis.

Por exemplo, pode ocorrer de o contribuinte não possuir o LALUR, mas ter uma contabilidade tão completa que possibilite o conhecimento de suas receitas, custos e despesas, tornando superar a ausência do livro de apuração do lucro.

Observe nesse sentido alguns de precedentes deste CARF:

IRPJ. APURAÇÃO COM BASE NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DO LALUR. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE. Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. **A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o consequente arbitramento dos lucros.** (Acórdão nº 1401-001.712)

ARBITRAMENTO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL - LALUR - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - A escrituração do LALUR, pela pessoa jurídica, consiste numa obrigação acessória que, uma vez descumprida, pode ensejar aplicação de penalidade pecuniária. O arbitramento do lucro, como forma que é de se tributar o resultado alcançado pelo empreendimento, só pode ser utilizado quando inviável a apuração do lucro real. **Insubsistente o lançamento tributário quando, abandonados os registros contábeis e documentos que os lastream, a**

¹ Súmula CARF nº 59. A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.

Fiscalização se utilizar do arbitramento para penalizar o contribuinte. (Acórdão nº 101-88.675)

Portanto, não é a simples ausência de escrituração do LALUR que autoriza o arbitramento, de modo que – por via transversa – é possível que o fisco efetue o cálculo do imposto pelo lucro real de um contribuinte que simplesmente não escritura o LALUR.

No presente caso, todavia, não nos parece que o fisco detinha de elementos hábeis e suficientes para o cálculo do lucro real. O próprio contribuinte adverte em defesa que tal apuração seria impossível já que a sua contabilidade – por acreditar se tratar efetivamente de uma pessoa jurídica submetida ao lucro presumido – era muito mais simples e resumido.

Não houve nem mesmo intimação para que ele pudesse informar ou se manifestar sobre eventuais adições e exclusões, fatores imprescindíveis à apuração pelo lucro real.

Para além disso, a fiscalização questionou por diversas vezes a veracidade dos documentos que suportariam os registros contábeis das empresas do grupo, tais como contratos de prestação de serviço e notas fiscais emitidas. Logo, não nos parece que a fiscalização poderia confiar e se basear em uma contabilidade questionada por ela própria a todo instante.

In casu, “a fiscalização informa que o trabalho de auditoria foi desenvolvido em duas etapas. Na primeira foram **diligenciadas um grupo de 17 (dezesete) empresas controladas ou coligadas pela TIBERIO SA**” e “A partir da coleta e análise dos elementos disponibilizados e da constatação de indícios da ocorrência de ilícitos tributários **foram abertos procedimentos de fiscalização junto a seis empresas do grupo além da controladora**”. E como resultado de todas essas fiscalizações, “O trabalho de auditoria que culminou no Auto de Infração do qual este Relatório é parte integrante **alcançou, então, sete empresas além da autuada**”, sem se descuidar que “**As pessoas jurídicas que compõem o GRUPO TIBÉRIO, controladas ou coligadas a TIBÉRIO SA, ultrapassam o número de 100 (cem) e grande parte delas têm o mesmo domicílio e a mesma administração**” (fls. 4392/4393 do e-processo)

Tais trechos do relatório fiscal revelam a complexidade que era estrutura societária do denominado grupo Tibério.

Primeiro foram diligenciadas 17 empresas do grupo, depois foram abertos procedimentos de fiscalização junto a seis empresas. Como resultado desse trabalho, a

fiscalização identificou que o grupo supostamente segregava indevidamente receitas da atividade para permanência no lucro presumido, e, a partir disso, desconsiderou a contabilidade de sete empresas do grupo, além da pessoa jurídica autuada, chegando-se ao presente auto de infração para cobrança de IRPJ e CSLL a partir do regime do lucro real. Tudo isso mesmo tendo identificado que o grupo seria formado por mais de cem pessoas jurídicas, todas com as mesmas características, quer dizer, com a função única e precípua de segregar as receitas da atividade.

Conforme bem elucidado por Maria Rita Ferragut²:

a palavra arbitramento foi utilizada neste contexto na acepção de base de cálculo substitutiva, ou seja, de substituição da base de cálculo originalmente prevista na legislação – correspondente à perspectiva dimensível do critério material da regramatrix de incidência tributária construído a partir do texto constitucional – por uma outra, subsidiária, em virtude da inexistência de documentos fiscais, ou da **impossibilidade destes fornecerem critérios seguros para a mensuração do fato**. Nestes casos, a base de cálculo substitutiva visa possibilitar a prova indireta da riqueza manifestada no fato jurídico.

Nada obstante o aduzido, resultou da fiscalização que, “*A partir da demonstração que apenas a TIBÉRIO SA foi a real responsável pelas atividades desenvolvidas, pretensamente, pelas controladas, a fiscalização realizou o devido lançamento da IRPJ e CSLL pelo regime do lucro real. Os resultados das oito pessoas jurídicas fiscalizadas, a empresa controladora e as sete controladas, foram reunidos num único demonstrativo de lucro real.*” (fls. 4573 do e-processo)

Vejamos como foi realizado o cálculo para apuração do lucro real (fls. 4575/4580 do e-processo):

A fiscalização, devidamente superada qualquer possibilidade da utilização do regime do lucro presumido por parte da TIBÉRIO SA, descreverá a forma como apurou o lucro real da empresa nos anos auditados.

Inicialmente, necessário mencionar que o período de apuração utilizado foi o trimestral com base no Art. 1º da Lei 9.430/96, considerando, também, a falta da opção por parte da empresa pela apuração anual – com o pagamento de estimativa, prevista no Art. 2º do mesmo diploma legal.

Quanto aos resultados fiscais das controladas, a fiscalização utilizou-se da escrituração da TIBÉRIO SA que registra trimestralmente, de forma segregada, os montantes referentes aos resultados fiscal e societário nas contas de receita 314100101002 - EQUIV.PATRIM CONTROLADAS TOTAL e 314100101003 - EQUIV.PATRIM CONTROLADA CONJUNTO. Na primeira conta são lançados os montantes referentes às pessoas jurídicas que a companhia detém o controle societário total, como todas as controladas auditadas.

² FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2001, p. 137/152.

As contas utilizadas como contrapartidas dos registros de receitas mencionados no parágrafo antecedente são contas do ativo de participação societária segregadas por pessoa jurídica. Assim, a título de exemplo, no primeiro trimestre de 2014 a conta do ativo 123205001106 - TIBÉRIO CONSTRUTORA LTDA, recebeu dois lançamentos, ambos tendo como contrapartida a conta EQUIV. PATRIM CONTROLADAS TOTAL e o histórico "RESULTADO EQUIV. PATRIMONIAL": o primeiro com o resultado líquido fiscal (R\$8.206.019,88) e o segundo com o resultado líquido societário (R\$5.223.318,59).

A fiscalização - com base apenas na escrituração contábil da companhia, na busca da apuração do lucro real - realizou o trabalho em três fases nos três anos auditados:

Primeiramente, elaborou uma tabela com todos os lançamentos efetuados na conta de receita de equivalência das controladas integralmente, com as respectivas contrapartidas do ativo. Os registros encontram-se nas tabelas 2014, 2015 e 2016 do arquivo BASES DE CÁLCULO.

Posteriormente, numa segunda tabela, foram segregados os resultados trimestralmente por controlada e "tipo" de resultado - fiscal ou societário. A fiscalização registra que a soma dos resultados apurados trimestralmente, de cada pessoa jurídica, confere com aqueles constantes dos Demonstrativos anuais de Resultado do Exercício que constam das escriturações contábeis encaminhadas em nome das respectivas pessoas jurídicas. Os registros dos resultados trimestrais constam das tabelas DESCR 2014, DESCR 2015 e DESCR 2016.

Finalmente, elaborou-se a última tabela que contém, além do montante do resultado líquido trimestral de cada pessoa jurídica, os valores de IRPJ e CSLL registrados nas escriturações das controladas. Adicionando-se as duas quantias apurou-se o resultado de cada pessoa jurídica controlada antes das provisões dos mencionados tributos. A apuração realizada encontra-se nas tabelas BC14, BC15 e BC 16.

As tabelas referenciadas nos três parágrafos anteriores encontram-se no documento anexado ao Processo do Auto sob o nome RESULTADO TIBÉRIO SA.

Os montantes registrados da escrituração contábil da companhia seriam suficientes para comprovação dos resultados trimestrais de cada controlada. Ainda assim, a fiscalização solicitou e a autuada, no dia 07/08/2019, disponibilizou os balancetes trimestrais que ratificam os resultados das controladas.

Antes da descrição da forma como apurou-se os resultados trimestrais da controladora, a fiscalização descreve a forma como foram depurados os montantes de IRPJ e CSLL mencionados anteriormente.

Os arquivos IRPJ_CSLL_"NOME DA CONTROLADA" registram em duas planilhas (CSLL e IRPJ) os valores provisionados e contabilizados trimestralmente por cada pessoa jurídica. No caso das pessoas jurídicas formalmente vinculadas à incorporação foram considerados os tributos recolhidos no RET.

Na planilha referente ao IRPJ e CSLL da TIBÉRIO 34 foram incluídos os montantes referentes aos tributos constituídos pela fiscalização e parcelados em nome da pessoa jurídica.

No caso dos resultados trimestrais da TIBÉRIO SA a fiscalização a partir dos lançamentos de resultado registrado pela empresa no último dia dos exercícios auditados acessou as contas utilizadas pela empresa seja para apuração do lucro/prejuízo fiscal seja para depuração do lucro/prejuízo societário.

A partir da informação do parágrafo anterior e o levantamento de balancetes trimestrais por parte da fiscalização, foi possível se chegar ao lucro ou prejuízo real individual da companhia, entendendo-se por individual o resultado apurado a partir da sua contabilidade. Os resultados apurados pela fiscalização encontram-se segregados trimestralmente nos arquivos BALANCETES 2014, BALANCETES 2015 e

BALANCETES 2016.

Os arquivos mencionados no parágrafo antecedente estão anexados ao Processo do Auto juntamente aos arquivos de DRE_RESULTADOS que contém as planilhas com a Demonstração de Resultados da ECD e os resultados apurados na mesma escrituração contábil.

Em relação às apurações da controladora, destaca-se que registros efetuados em algumas contas contábeis foram levados ao resultado tanto fiscal quanto societário. Essas contas encontram-se destacadas nos balancetes em amarelo.

A partir do acesso aos registros dessas contas, quando foi possível a segregação dos valores vinculados a um ou outro resultado, esse trabalho foi realizado. Quanto essa verificação não foi exequível, a fiscalização aproveitou os registros – no resultado fiscal ou societário – de forma mais benéfica à empresa. Destaca-se que os valores dos registros contábeis vinculados essas contas são de pequena monta e tem ínfima, ou nenhuma, influência nos resultados.

Os lançamentos nas contas mencionados no parágrafo anterior constam dos documentos RAZÃO CONTAS COMUM_ANO. Após os registros da contabilidade constam as observações realizadas pela fiscalização que demonstram os esclarecimentos presentes também no parágrafo precedente.

Ainda quanto a apuração do resultado trimestral da companhia, a fiscalização destacou nas planilhas, em laranja, os montantes que devem ser adicionados ou excluídos do lucro líquido da empresa em conformidade com os parágrafos 2º e 3º do Art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. As adições realizadas, exceção feita ao IRPJ e CSLL, foram fundamentadas pelo fato de que elas não guardam relação com os custos ou despesas operacionais fiscais da companhia, os primeiros definidos no Art. 46 e as segundas no Art. 47 da Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964.

Na situação relatada no parágrafo anterior estão incluídos os registros efetuados nas contas:

i) 2014: “MULTAS INDEDUTÍVEIS”, “AJUSTE IMPOSTOS EX. ANTERIORES” e “PERDAS REF. PARTES RELACIONADAS”;

ii) 2015: “MULTAS INDEDUTÍVEIS”; e

iii) 2016: “RES. EQUIV. PATRIMONIAL SOCIETÁRIO”, “PROVISÃO PARA GARANTIA” e “PERDAS REF DIST. LUCRO DESPROPORC”.

A fiscalização relembra que, através do Termo de Intimação de 31/07/2019, solicitou as contas contábeis que receberam registros e não comporiam o lucro real, devendo ser adicionados ou excluídos do lucro fiscal apurado na escrituração contábil, com a fundamentação legal respectiva. Em 28/08/2019, a resposta da atuada foi “A empresa não possui registros contábeis a apurar eventuais resultados apurados com base no Lucro Real, justamente porque observou, na totalidade, as regras do Lucro Presumido.”

Realizada a apuração dos resultados fiscais da companhia, eles foram transferidos para as planilhas BC14, BC15 e BC 16, referenciadas anteriormente, que constam do arquivo RESULTADO TIBÉRIO SA. No caso da TIBÉRIO SA, os montantes do IRPJ e CSLL não foram adicionados ao resultado que constam das tabelas, pois a exclusão foi realizada quanto da apuração do lucro real da empresa.

A fiscalização destaca os resultados apurados pela companhia nos três anos auditados para ao final concluir que eles ratificam de forma cabal as conclusões realizadas nas auditorias e devidamente descritas neste Relatório:

PERÍODO DE APURAÇÃO	RESULTADO
1º TRIMESTRE DE 2014	-8.357.452,34
2º TRIMESTRE DE 2014	-2.842.047,22
3º TRIMESTRE DE 2014	-5.303.773,57
4º TRIMESTRE DE 2014	-4.070.246,51
1º TRIMESTRE DE 2015	-3.036.664,53
2º TRIMESTRE DE 2015	-10.785.196,82
3º TRIMESTRE DE 2015	6.823.419,86
4º TRIMESTRE DE 2015	-5.387.368,72
1º TRIMESTRE DE 2016	-1.005.970,09
2º TRIMESTRE DE 2016	-4.029.318,17
3º TRIMESTRE DE 2016	-7.359.324,85
4º TRIMESTRE DE 2016	-6.675.373,73

A companhia, como se observa na tabela, apurou prejuízo fiscal em todos os períodos exceto no 3º trimestre de 2015. Esses prejuízos se contrapõem aos lucros elevados apurados nas controladas e que constam das planilhas BC14, BC15 e BC 16, demonstrando que a TIBÉRIO, de fato, realizou as atividades das outras pessoas jurídicas auditadas reconhecendo custos e despesas vinculados às suas receitas reconhecidas.

Especificamente ao terceiro trimestre de 2015, o lucro real apurado está relacionado ao reconhecimento de receitas que, formalmente, foram contratadas por outra pessoa jurídica do grupo: a TIBÉRIO CONSTRUTORA. O lucro está relacionado, portanto, a receitas reconhecidas pela companhia e com parte dos custos e despesas reconhecidos em escrituração de uma terceira pessoa jurídica. Esse estratagema realizado dentro do grupo foi devidamente descrito neste Relatório, restando demonstrado o objetivo de fraude tributária por parte da TIBÉRIO SA.

Assim, não fosse o fato de a própria legislação determinar que “O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando [...] IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base

no lucro presumido”, há um outro fato gravíssimo a ensejar o arbitramento do lucro no presente caso concreto.

A leitura do trecho acima transcrito do relatório fiscal é bastante claro ao evidenciar que a fiscalização não detinha – no presente caso concreto – de elementos suficientes para se chegar a apuração correta e adequada do lucro real das empresas fiscalizadas, as quais, sequer representavam a totalidade de empresas integrantes do grupo, que segundo a própria fiscalização, superavam o número de cem.

Em caso semelhante analisado por este CARF, a conselheira Edeli Pereira Bessa, no acórdão n.º 9101-005.434, proferido em 19/04/2021, concluiu pela necessidade de se cancelar um lançamento realizado pelo lucro real quando “*nem mesmo havia elementos disponíveis que permitissem à autoridade fiscal apurar o lucro real*”. Veja-se a sua ementa:

FALTA DE APRESENTAÇÃO DO LALUR. NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO. DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL PELA AUTORIDADE FISCAL. MOTIVAÇÃO INSUFICIENTE. Carece de motivação a exigência, na sistemática do lucro real, de tributos incidentes sobre lucros calculados a partir da reunião de elementos da contabilidade das pessoas jurídicas que compõem o empreendimento fiscalizado, sem qualquer cogitação da necessidade de ajustes ao lucro líquido para apuração do lucro tributável.

Destaque-se ainda o seguinte trecho do voto da conselheira:

Como se vê, **a necessidade do LALUR não foi sequer cogitada pela autoridade fiscal**. Em seu entendimento, o resultado aferido a partir de receitas, despesas e custos já equivaleria ao lucro real, adicionando-se a esta apuração apenas a dedução dos débitos de Contribuição ao PIS e de Confins apurados no procedimento fiscal, acerca dos quais, aliás, não cogitou da indedutibilidade em razão da sua natureza de provisão decorrente da suspensão da exigibilidade pela possibilidade de impugnação ao lançamento tributário⁵. O exame da descrição detalhada dos termos lavrados e documentos apresentados pelas fiscalizadas às e-fls. 118/125 do Relatório Fiscal não deixa dúvidas que somente foram apresentados à Fiscalização os Livros Diário e Razão, e que referências genéricas a “livros fiscais” diziam respeito, possivelmente, a Livros de Registro de Saídas, dado as intimações mencionarem, apenas, arquivos magnéticos relacionados a emissão de notas fiscais.

Assim, **não houve intimação para apresentação do LALUR que, reiteradamente desatendida, justificasse o arbitramento dos lucros** na forma do Acórdão n.º 9101-002.597, nem mesmo havia elementos disponíveis que permitissem à autoridade fiscal apurar o lucro real, na forma do Acórdão n.º 1402-002.387 e das demais decisões nele referidas. **No presente caso o lucro contábil determinado pela reunião de elementos da escrituração das duas pessoas jurídicas prestou-se como lucro real sem a autoridade fiscal nem mesmo firmar presunção de que inexistiriam ajustes a serem feitos ao lucro líquido do exercício.**

Em tais circunstâncias, não é possível afirmar que a escrituração era imprestável para determinação do lucro real na forma do art. 530, II, “b” do RIR/99, como quer o

contribuinte, assim como **não é possível validar o procedimento fiscal, que nada diz acerca da desnecessidade de ajustes para equiparação do lucro contábil ao lucro real**. É por essa via transversa que **deve ser endossada a decisão de 1ª instância na parte em que afirma não ser possível a tributação na sistemática do lucro real quando não há evidência nos autos de que o LALUR tenha sido elaborado ou entregue ao Fisco**. Em consequência, deve ser reformado o acórdão recorrido na parte em que diz haver elementos para apuração do lucro real. **O procedimento fiscal foi insuficiente na motivação do crédito tributário** exigido, o que impõe o cancelamento dos valores correspondentes ao IRPJ e à CSLL do 1º trimestre de 2006 ao 2º trimestre de 2007, por inobservância do art. 142 do CTN.

[grifamos]

Também sobre a questão, ainda mais recente é o acórdão n.º 9101-006.308 da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), proferido em sessão de 15/09/2022, sob a relatoria do conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli:

ADOÇÃO DE LUCRO REAL. HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. A adoção do regime de tributação pelo Lucro Real, em hipótese na qual a lei determina o arbitramento do lucro, constitui vício material que impede “salvar” o lançamento, ainda que por meio de reajustamento da base de cálculo. Nenhum reparo, portanto, cabe à decisão recorrida, que corretamente cancelou o lançamento diante da caracterização de erro de direito quanto ao método de tributação adotado na origem.

O aludido acórdão confirmou à unanimidade o acórdão n.º 1302-002.283 da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, de relatoria do conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, veja-se a ementa:

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO PELO LUCRO REAL. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PARA SUA APURAÇÃO. ARBITRAMENTO. OBRIGATORIEDADE. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA. **Incabível o procedimento da autoridade fiscal de ignorar a falta de apresentação do Lalur pela fiscalizada, e partir para a apuração das diferenças de tributos pelo lucro real**, tomando este pelo saldo da conta representativa de Lucros ou Prejuízos do Exercício, olvidando-se que tanto a apuração do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL parte do resultado contábil, mas são sujeitas à adições e exclusões previstas em lei para a sua determinação. Inexistentes os elementos necessários para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, fosse ela trimestral ou anual, não restava outras alternativas à autoridade fiscal senão o arbitramento do lucro.

No caso, discutia-se um recurso de ofício, no qual a própria Delegacia de Julgamento *“cancelou o lançamento de IRPJ e CSLL porque a autoridade fiscal apurou o imposto com base no Lucro Real Anual, quando deveria ter apurado o imposto com base no Lucro Real Trimestral, que seria a regra geral.”*

Ao analisar a questão, o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho foi além para esclarecer que **o erro na verdade estaria na apuração do lucro pelo regime do lucro real em detrimento do arbitramento do lucro**, veja-se:

Entendo que o equívoco da autoridade fiscal foi além daquele apontado na decisão recorrida, concernente à eleição da base de cálculo do lucro real por período anual ao invés de trimestral.

A hipótese, diante da ausência dos livros fiscais necessários para a apuração do lucro real, por qualquer de suas formas, é sim de arbitramento de lucro.

Senão vejamos o que dispõe o art. 47 da Lei nº 8.981/1995, verbis:

[...]

Ora, **além da previsão expressa no inc. IV, o inc. VIII determina o arbitramento do lucro quando o "contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977" - (leia-se: LALUR).**

A autoridade fiscal simplesmente ignorou a falta de apresentação do Lalur e partiu para a apuração das diferenças de tributos pelo lucro real, tomando este pelo saldo da conta representativa de Lucros ou Prejuízos do Exercício, olvidando-se que tanto a apuração do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL parte do resultado contábil, mas são sujeitas à adições e exclusões previstas em lei para a sua determinação.

Ora, **inexistentes os elementos necessários para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, fosse ela trimestral ou anual, não restava outras alternativas à autoridade fiscal senão o arbitramento do lucro.**

Também no acórdão nº 1201-004.787, julgado em 14/04/2021, o conselheiro relator Efigênio de Freitas Junior asseverou expressamente que *“In casu, a fiscalização simplesmente tomou o lucro contábil da Recorrente como base de IRPJ, não procedendo a qualquer ajuste previsto na legislação de imposto de renda, justamente porque não escriturado pela Recorrente o LALUR, **conduta que materializa real vício material no lançamento.**”*

Para que não restem dúvidas sobre a questão, destaque-se por fim o acórdão nº 1302-003.338, no qual o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias foi bastante preciso em suas razões:

Ressalte-se, ainda, que, **o regime de tributação pelo lucro arbitrado, em que parcela de custos e despesas é implícita e computada mediante a aplicação dos coeficientes de arbitramento sobre a receita da pessoa jurídica (regra geral), é o mais apropriado e realista para a determinação da correta base de cálculo do IRPJ e, conseqüentemente, da CSLL, evitando-se, assim, a ilegal incidência direta desses tributos sobre a receita e não sobre a renda.**

E foi justamente este o erro da fiscalização, que, mesmo identificando a opção equivocada do contribuinte pela apuração do lucro na modalidade presumida (a acusação fiscal parte dessa premissa), ao invés de arbitrar o lucro da entidade, apurou o crédito tributário pelo lucro real, o que lhe era vedado, maculando, de morte, o lançamento.

Destaca-se, neste ponto, que **a acusação fiscal, como se depreende do TVF de fls. 226 a 257, foi no sentido de que as operações societárias feitas pelo contribuinte tinham como único objetivo a possibilidade de opção pelo lucro presumido.** [...]

[...]

Ora, se a conclusão a que chegou a fiscalização era de que a opção pelo lucro presumido estava equivocada, pelo inúmeros motivos descritos naquele TVF, **não havia opção ao agente, senão apurar o lucro na modalidade arbitrada. A apuração na modalidade do lucro real não lhe era facultativa.**

[grifamos]

No presente caso, nos parece claro que a fiscalização não detinha elementos suficientes para se chegar a uma apuração correta do lucro real.

Conforme reconhecido pela própria DRJ/REC, a fiscalização apenas adicionou o resultado fiscal das sete pessoas jurídicas eleitas, apuração esta feita com base no regime de lucro presumido, e somou-os ao do contribuinte, apurando aquilo que considerou ser o lucro real.

Ao apenas somar faturamentos, a autoridade fiscal não observou eventuais adições, exclusões e compensações, essenciais ao regime do lucro real por diferenciar o lucro contábil do lucro real.

Em casos como o presente, uma vez identificados a opção equivocada pela apuração pelo lucro presumido, o arbitramento deve ser realizado de forma obrigatória. E caso descumprida a regra, há de se declarar a nulidade do lançamento por vício material.

Conclusão

Por todo o exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte para que seja declarada a nulidade do lançamento por vício material, tendo em vista que a apuração do lucro pela modalidade real se mostrou equivocada.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo

