



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.720481/2019-16
ACÓRDÃO	9101-007.447 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO PELO LUCRO REAL. CABIMENTO. HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO APENAS SE NÃO FOR POSSÍVEL APURAR O LUCRO REAL.

O lançamento de ofício pela autoridade fiscal, via de regra, deve ter como ponto de partida a opção validamente feita pelo contribuinte, seja pelo lucro real ou presumido e só partir para o arbitramento em caso de impossibilidade de sua apuração pelo regime escolhido, uma vez configurada uma das hipóteses previstas na lei.

Verificado que o contribuinte optou indevidamente pelo lucro presumido, mesmo estando obrigado ao lucro real, deve a autoridade fiscal, havendo elementos suficientes, apurar os tributos com base no lucro real e, apenas na sua impossibilidade, efetuar o arbitramento do lucro.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso com retorno dos autos ao colegiado *a quo* para a apreciação das demais alegações trazidas no Recurso Voluntário, vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca que votou por negar provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto(Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL – PFN (fls. 2609 a 2634), contra o Acórdão nº 1201-006.248, de 20/02/2024, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF (fls. 2557 a 2587), que por unanimidade de votos, acordou em dar provimento ao recurso voluntário.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2014

OPÇÃO INDEVIDA DO LUCRO PRESUMIDO. EQUÍVOCO DO LANÇAMENTO PELO LUCRO REAL. OBRIGATORIEDADE DE APURAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL MEDIANTE ARBITRAMENTO.

A opção indevida do contribuinte ao regime tributário do lucro presumido impõe que o lançamento de tributos decorrente deva ser obrigatoriamente realizado com base em arbitramento, salvo se o sujeito passivo expressamente optar pela apuração com base no lucro real, inexistindo a faculdade da administração tributária escolher o regime de apuração.

NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. ERRO DE METODOLOGIA DO LEVANTAMENTO FISCAL QUE CONSTITUI CRÉDITO TRIBUTÁRIO MEDIANTE APURAÇÃO BASEADA NO LUCRO REAL EM SUBSTITUIÇÃO À REGRA COMPULSÓRIA DO ARBITRAMENTO. CONFIGURAÇÃO DE INADEQUAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO QUE REPRESENTA REQUISITO MATERIAL À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

É materialmente nulo o lançamento baseado em levantamento fiscal que constitui crédito tributário mediante cômputo equivocado da base cálculo, ante apuração que se baseie no regime jurídico tributário do lucro real quando a lei exigir o

arbitramento do lucro tributável, evidenciando-se erro de metodologia na composição da base de cálculo, que é requisito material à constituição do crédito tributário.

A validade do lançamento está condicionada à realização de atos administrativos pautados no cumprimento de regras jurídicas, não se admitindo que a administração tributária pretenda convalidar erros que colidam com o regular atendimento aos princípios da legalidade e estrita tipicidade.

Não é dado ao julgador corrigir lançamento tributário mal feito, inadmitindo-se validar auto de infração claramente maculado pela pecha de vício material que decorra de inadequada composição da base de cálculo.

O erro de metodologia do levantamento fiscal macula integralmente o lançamento do crédito tributário em seu aspecto elementar, verdadeiramente substancial, tratando-se de vício insanável do qual resulta nulidade material do auto de infração. Se, por um lado, é verdade que não há nulidade sem prejuízo (“pas de nullité sans grief”), por outro, só não há prejuízo quando se pretende convalidar erros instrumentais simples, desde que seja dado ao contribuinte exercitar sua defesa plenamente e condicionado ao fato de que o equívoco procedimental não gere embaraço ao devido processo legal.

Intimada, a PFN opôs embargos de declaração tempestivos ao acórdão (fls. 2589 e 2594), arguindo que o julgado teria incorrido em omissão quanto ao argumento trazido nas contrarrazões ao recurso voluntário sobre a *“necessidade de utilização do arbitramento quando pessoa jurídica possua registros contábeis e fiscais que permitiriam a utilização da sistemática do lucro real”*, o que seria o caso da contribuinte autuada, segundo informado pela própria empresa.

Por meio de despacho datado de 22/05/2024 (fls. 2603 a 2607) o presidente do colegiado *a quo* rejeitou em definitivo os embargos por considerar inexistente no acórdão qualquer omissão ou dificuldade de compreensão quanto aos fundamentos do acórdão, que decidiu que a necessidade de arbitramento do lucro, na hipótese de opção indevida pelo lucro presumido é compulsória à luz do que dispõe a legislação, não comportando exceção (inclusive a suscitada pela embargante), salvo a opção do próprio contribuinte pelo lucro real. O despacho ainda fez reparo ao entendimento trazido pela embargante, ressaltando que *“os lançamentos foram anulados por vício material (e não por vício formal)”*.

Os autos foram novamente remetidos à PFN em 05/06/2024 (fl. 2608), para fins de ciência acerca da rejeição de seus embargos.

Em 20/06/2024, a PGFN interpôs recurso especial contra o acórdão (fl. 2635).

Em seu recurso especial a Fazenda Nacional questiona o entendimento adotado pelo Acórdão nº 1201-006.248 e defende a existência de divergência jurisprudencial, no âmbito do CARF, a respeito da ***obrigatoriedade de arbitramento do lucro nos casos de desqualificação da opção indevida do contribuinte pelo lucro presumido, quando existe escrituração que permita a apuração dos tributos pelo regime do lucro real.***

O recurso especial foi admitido pelo presidente da Câmara *a quo*, nos seguintes termos:

[...]

A PGFN narra que a contribuinte fora autuada sob a acusação de realizar planejamento tributário abusivo mediante opção indevida pela tributação pelo lucro presumido, quando estaria obrigada à apuração pelo lucro real. Em razão disso, a Fiscalização realizou a autuação utilizando a sistemática do lucro real.

Prossegue a recorrente relatando que a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Acórdão nº 1201-006.248, considerou que a Fiscalização deveria ter obrigatoriamente adotado o arbitramento no lançamento realizado, por força do art. 47 da Lei nº 8.981/1995, que impõe essa modalidade nos casos de opção indevida dos contribuintes pelo lucro presumido.

Assim, o Colegiado decidiu anular os autos de infração lavrados sob o regime do lucro real, pontuando que *“a única possibilidade de não arbitramento do lucro decorreria de opção do contribuinte – que possui tal faculdade –, sendo certo que, na visão dos julgadores, não há margem de discricionariedade para a administração tributária”*.

Conta a PGFN que opôs embargos declaratórios à decisão, solicitando que a Turma se manifestasse sobre a necessidade ou não de utilização do arbitramento na hipótese de a pessoa jurídica possuir registros contábeis e fiscais que permitam a utilização da sistemática do lucro real. Os referidos embargos foram, entretanto, rejeitados sob o argumento de inexistência de omissão ou obscuridade no acórdão embargado.

Defende a recorrente que, dessa forma, teria prevalecido em segunda instância decisão divergente do entendimento adotado por outras decisões administrativas, entre elas os Acórdãos nº 1401-001.453 e nº 1401-000.884, ambos proferidos pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Os acórdãos paradigmas teriam se debruçado sobre contexto fático semelhante ao encontrado no presente processo: i) a Fiscalização entendeu que os contribuintes autuados optaram indevidamente pelo lucro presumido; ii) a apuração dos tributos pelo lucro real era possível a partir da escrituração fiscal dos contribuintes; iii) os contribuintes alegaram, no contencioso administrativo, erro no critério de apuração dos tributos devidos utilizado pela Fiscalização e protestaram pela obrigatoriedade de apuração dos tributos pelo lucro arbitrado.

Apesar da semelhança entre os casos analisados, os acórdãos paradigmas teriam chegado a conclusão contrária à da decisão recorrida.

Afirma a recorrente que os paradigmas, interpretando sistematicamente o art. 47 da Lei nº 8.981/1995, decidiram que a adoção do arbitramento não é obrigatória nas hipóteses de desqualificação da opção incorreta dos contribuintes pelo lucro

presumido quando houver escrituração regular que permita a apuração dos tributos pelo regime do lucro real.

Para as decisões, o arbitramento seria uma “medida extrema”, que somente deve ser adotada nos casos em que a escrituração do contribuinte é imprestável ou não contém elementos indispensáveis à apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro real.

Exposto o teor do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, passa-se à análise de sua admissibilidade.

Inicialmente, destaca-se que o inteiro teor dos Acórdãos paradigmas nº 1401-001.453 e nº 1401-000.884 encontra-se devidamente publicado no sítio do CARF na internet (www.carf.economia.gov.br). No mesmo sítio, é possível constatar que as decisões não foram reformadas, restando atendido o pressuposto de admissibilidade previsto no art. 118, § 12, II, do RICARF/2023. Além disso, a recorrente reproduziu integralmente as ementas dos acórdãos, observando também os requisitos fixados nos §§ 9º a 11 do mesmo art. 118.

Passando à análise da divergência jurisprudencial arguida, verifica-se que esta restou devidamente demonstrada pela Fazenda Nacional.

No caso dos presentes autos, a contribuinte autuada adquiriu e incorporou outra empresa (LACHAISE), então submetida ao REFIS, em operação que a Fiscalização considerou artificial, dissimulada e sem propósito negocial, tendo como único objetivo permitir que a contribuinte pudesse utilizar o regime de tributação com base no lucro presumido (segundo pretensa autorização do art. 4º da Lei nº 9.964/2000). A Fiscalização considerou que, como a contribuinte tinha receita bruta superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 e usufruía de benefícios fiscais, estaria obrigada a apurar tributos pelo regime do lucro real (por força dos incisos I e IV do art. 14 da Lei nº 9.718/1998) e realizou os devidos lançamentos segundo essa sistemática, desconsiderando a opção da contribuinte pelo lucro presumido.

Analisando o caso, o acórdão recorrido considerou que a Fiscalização não poderia ter apurado o IRPJ e CSLL devidos com base no lucro real, uma vez que o art. 47, IV, da Lei nº 8.981/1995 determina expressamente a necessidade de arbitramento do lucro nos casos em que os contribuintes tenham optado indevidamente pelo lucro presumido. Segundo a decisão, verificada a presença de algum dos requisitos previstos no referido art. 47, a apuração pelo arbitramento seria obrigatória, *“inexistindo a faculdade da administração tributária escolher o regime de apuração”*.

O acórdão concluiu que foi equivocada *“a apuração do quantum debeat com base no lucro real, uma vez que a autoridade administrativa estava vinculada a computar a exigência tributária com base no arbitramento do lucro, salvo se a contribuinte optasse pelo lucro real, ante sua exclusão do lucro presumido”*. Tal obrigatoriedade valeria inclusive para os casos em que a pessoa jurídica dispuser da escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal, nos termos do voto de

outro processo, acatado pelo acórdão recorrido como razão de decidir. Por conta disso, a decisão considerou que o lançamento estaria maculado de vício material, devendo ser anulado.

O Acórdão nº 1401-001.453, primeiro paradigma trazido pela recorrente, cuida de caso em que a Fiscalização considerou que o contribuinte não poderia ter optado pelo lucro presumido no ano-calendário 2007 em razão de ter auferido, no ano anterior, receita bruta superior ao limite de R\$ 48.000.000,00. Dessa forma, a autoridade tributária apurou os tributos devidos com base no regime do lucro real, a partir da escrituração comercial da empresa.

O contribuinte defendeu, durante o contencioso administrativo, que sua opção indevida pela tributação com base no lucro presumido necessariamente ensejaria a utilização, pela Fiscalização, do lucro arbitrado, à luz do disposto no art. 530, IV, do RIR/1999 (cuja base legal era o art. 47, IV, da Lei nº 8.981/1995). O acórdão paradigma rejeitou tal alegação, concluindo que, “[a]o desqualificar a incorreta opção pelo lucro presumido para aferir a base de cálculo pelo lucro real, ao revés do lucro arbitrado, o agente fiscal atuou dentro da legalidade”.

Já o Acórdão nº 1401-000.884, segundo paradigma indicado pela Fazenda Nacional, examina caso em que o contribuinte optou pela sistemática do lucro presumido no ano-calendário 2008 mesmo tendo extrapolado o limite de receitas de R\$ 48.000.000,00 no ano de 2007. A Fiscalização desconsiderou a opção indevida pelo lucro presumido e realizou os lançamentos de IRPJ e CSLL apurados segundo o lucro real, o que foi contestado pelo contribuinte, sob a alegação de que “o Fisco deveria ter arbitrado o lucro da pessoa jurídica no ano-calendário de 2008 e não tributá-lo com base no lucro real trimestral”.

A decisão paradigma refutou a tese da defesa, mantendo o acórdão de primeira instância que decidira pelo afastamento da interpretação literal do art. 530 do RIR/1999 (art. 47 da Lei nº 8.981/1995) e pela necessidade da tributação pelo lucro real da pessoa jurídica que tenha optado indevidamente pelo lucro presumido, com exceção dos casos em que a autoridade autuante conclua pela absoluta impossibilidade de fazê-lo. Conclui, assim, o acórdão que “[s]e a pessoa jurídica optou indevidamente pelo lucro presumido, mas possui escrituração regular, o IRPJ deve ser apurado com base no lucro real”.

Assim, constata-se que os acórdãos recorrido e paradigmas efetivamente têm entendimentos divergentes a respeito da obrigatoriedade de arbitramento do lucro nos casos de desqualificação da opção indevida do contribuinte pelo lucro presumido, quando existe escrituração que permita a apuração dos tributos pelo regime do lucro real.

Diante do exposto, devidamente cumpridos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 118 do RICARF/2023, inclusive a comprovação da existência de divergência jurisprudencial em face da decisão recorrida, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a matéria “**necessidade de tributação pelo lucro arbitrado**”.

quando o contribuinte, cuja opção pelo lucro presumido foi considerada indevida pela Fiscalização, possuir escrituração que permita a tributação pelo lucro real”.

Concluída a análise, com fundamento no art. 7º da Portaria MF nº 1.634/2023, que aprovou o RICARF/2023, e na Portaria Conjunta RFB/CARF nº 812/2015, submeto este exame de admissibilidade ao Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF (art. 119, §1º, do Anexo do RICARF/2023).

[...]

De acordo.

No exercício da competência estabelecida no inciso III do art. 59 do RICARF/2023, **DOU SEGUIMENTO** ao recurso especial da Fazenda Nacional, pois foi comprovada a alegada divergência de interpretação da legislação tributária e restaram atendidos os demais requisitos regimentais estabelecidos no art. 118 do RICARF/2023.

[...]

A recorrente requer ao final, verbis:

Por todo o exposto, entendemos inexistir a nulidade apontada pelo acórdão recorrido, devendo ser restabelecido o lançamento. Julgado procedente o presente recuso, necessário se faz o retorno dos autos para o colegiado a quo para análise do mérito da autuação.

IV – PEDIDO

Diante do exposto, a **União (Fazenda Nacional)** requer seja conhecido e provido o presente recurso especial, para que seja reformado o acórdão

Cientificada do recurso especial e de sua admissão em 11/12/2024(fl. 2654), a contribuinte apresentou suas contrarrazões (fls. 3658/2684) ao recurso, em 27/12/2024 (fl. 2656), alegando preliminarmente que a divergência suscitada pela recorrente envolveria a necessidade de revolvimento dos fatos por este colegiado para aferir a possibilidade, ou não, de apuração do Lucro Real na forma aplicada pelos acórdãos trazidos como paradigmas da divergência, pois a situação que não foi examinada no acórdão recorrido.

Aduz, ainda, que as situações que ensejaram a autuação em face da opção indevida pelo lucro presumido são distintas no acórdão recorrido e no acórdão paradigma: *“enquanto o caso dos autos trata de suposta opção indevida pelo lucro presumido em função da pretensa necessidade de desconsiderar operações societárias efetivamente realizadas pela Recorrida, nos v. acórdãos paradigmas a situação discutida era de simples excesso do limite previsto no art. 14, I da Lei 9.718/98.”*

Assim, pugna pelo não conhecimento do recurso.

No mérito defende, em síntese, que “o v. acórdão recorrido não deve ser reformado, uma vez que o art. 47, IV da Lei 8.981/95 determina peremptoriamente a aplicação do Lucro Arbitrado – e não do Lucro Real, em caso de lançamento fundamentado na acusação de opção supostamente indevida pelo lucro presumido.”

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luiz Tadeu Matosinho Machado**, Relator

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A contribuinte questiona a admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional.

Inicialmente, alega que a solução da divergência suscitada dependeria do revolvimento fático-probatório por este colegiado com vistas a aferir a possibilidade, ou não, de apuração do Lucro Real nos moldes dos acórdãos paradigmas, na medida em que a situação que não foi examinada no acórdão recorrido.

De fato, o colegiado recorrido considerou prescindível examinar o argumento fazendário trazido em suas contrarrazões ao recurso voluntário na medida em que considerou que *o arbitramento do lucro, na hipótese, não comporta exceção, (inclusive a suscitada pela Embargante), salvo a opção do próprio contribuinte pelo lucro real*, conforme destacado pelo presidente do colegiado *a quo* ao rejeitar os embargos opostos pela Fazenda Nacional. Confira-se:

Na sequência de seu racional, aduz a Embargante que o acórdão teria deixado de se pronunciar (ou de esclarecer adequadamente) acerca do fato de que a empresa tinha condições de apurar o lucro real e que tal situação poderia alterar o entendimento relativo à obrigatoriedade de apurar os tributos devidos mediante arbitramento.

Ocorre que ao longo de todo o voto condutor o relator deixou claro que a necessidade de arbitramento, na hipótese, é **compulsória, à luz do que dispõe a legislação**. Comprovam esse entendimento os seguintes trechos, com destaques:

EMENTA:

OPÇÃO INDEVIDA DO LUCRO PRESUMIDO. EQUÍVOCO DO LANÇAMENTO PELO LUCRO REAL. **OBRIGATORIEDADE DE APURAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL MEDIANTE ARBITRAMENTO.**

A opção indevida do contribuinte ao regime tributário do lucro presumido **impõe que o lançamento de tributos decorrente deva ser obrigatoriamente realizado com base em arbitramento**, salvo se o sujeito passivo expressamente optar pela apuração com base no lucro real, inexistindo a faculdade da administração tributária escolher o regime de apuração.

VOTO:

O **ponto nevrálgico** consiste em saber qual o regime tributário que deveria ter sido aplicado pela fiscalização para apurar o montante da exação, uma vez que a lei determina que empresas que optem indevidamente pela tributação com base no lucro presumido – e esse era o regime da contribuinte – **devem se submeter ao arbitramento do lucro**.

36. Essa é a **regra expressa** do art. 47, IV, da Lei nº 9.718/98:

(...)

No caso em apreço, a **administração tributária desconsiderou a opção do lucro presumido da contribuinte**, por entender que não estaria autorizada a optar por tal regime. Assim, ao lançar o tributo, **deixou de seguir a regra do arbitramento do lucro acima transcrita**, tendo apurado os tributos com base no lucro real.

38. Note-se que o desacerto do método de apuração do tributo implica em erro no cômputo do critério quantitativo de constituição do crédito, preterindo a defesa do interessado em seu aspecto material, naquilo que diz respeito ao conhecimento dos elementos necessários do lançamento previstos no art. 142 do CTN. Viola, portanto, o art. 59 do Decreto 70.235/72, que contempla os casos de nulidade, como se vê do caso em análise.

(...)

Note-se que a regra será de arbitramento do lucro nos casos de exclusão da contribuinte do regime do lucro presumido por eventual opção indevida, por todo o ano calendário. Não obstante, a legislação assegura à contribuinte (não ao Fisco), caso se conheça sua receita bruta, a escolha pela apuração do lucro com base no lucro real.

44. O caso dos autos traz a particularidade de que **a própria contribuinte demonstrou ao Fisco, ainda durante o procedimento de fiscalização, que sua eventual exclusão do lucro presumido deveria importar na apuração pelo arbitramento**, conforme dito acima.

(...)

A administração tributária desconsiderou o arbitramento do lucro, **afastando a regra expressa da lei**, sem que a contribuinte tenha, a

qualquer tempo, optado – como de fato jamais optou – pela apuração do lucro real.

(...)

Considero ter sido equivocada a apuração do *quantum debeat* com base no lucro real, **uma vez que a autoridade administrativa estava vinculada a computar a exigência tributária com base no arbitramento do lucro**, salvo se a contribuinte optasse pelo lucro real, ante sua exclusão do lucro presumido.

Com a devida vênia, não há qualquer dúvida ou dificuldade de compreensão quanto aos fundamentos adotados pelo Colegiado, no sentido de que o arbitramento do lucro, na hipótese, **não comporta exceção**, (inclusive a suscitada pela Embargante), **salvo a opção** do próprio contribuinte pelo lucro real.

Ademais, é cediço que o acórdão não desconhecia a tese formulada pela Embargante, posto que seus argumentos foram **expressamente reproduzidos** na decisão.

Contudo, verifica-se que o entendimento do Colegiado acerca da questão se mostra consistente ao longo de todo o voto condutor, que, em diversas passagens (como as acima transcritas) reiterou que a **única possibilidade de não arbitramento** do lucro decorreria de opção do contribuinte – que possui tal faculdade –, sendo certo que, na visão dos julgadores, não há margem de discricionariedade para a administração tributária.

Conclui-se, portanto, que **inexiste** qualquer omissão quanto a este ponto, pois o acórdão **expressamente** refutou qualquer possibilidade de exceção, por parte da fiscalização, acerca da aplicação do citado artigo 47 da Lei n. Lei nº 9.718/98.

Nesse sentido, nunca é demais lembrar que os colegiados do CARF não podem negar (ou modular) eficácia a lei válida e em vigor e, no caso dos autos, o disposto no artigo 47, que a Embargante pretendia ver excepcionado, foi **justamente o fundamento** para a nulidade material dos lançamentos.

Assim, é forçoso concluir que **inexiste** qualquer omissão na decisão, dado que a interpretação almejada pela Embargante foi **rechaçada**, de acordo com o entendimento adotado – por unanimidade de votos, diga-se de passagem – pelos julgadores.

[...]

Assim, não há dúvida de que a matéria foi efetivamente prequestionada, porém, de fato, o *colegiado a quo* não examinou se, na situação concreta, seria possível a apuração do resultado pelo lucro real com base na escrituração contábil da contribuinte.

Ocorre que, em sentido oposto, os colegiados que proferiram os paradigmas entenderam que **“ao desqualificar a incorreta opção pelo lucro presumido para aferir os tributos**

devidos, pode a autoridade autuante se valer da escrituração contábil do contribuinte, não sendo obrigatório o arbitramento", conforme defende a recorrente.

Desta feita, entendo que é possível estabelecer a divergência, em tese, entre as decisões comparadas e solucionar o litígio sem que esta turma tenha que adentrar aos fatos do processo.

No caso, como o colegiado recorrido não se pronunciou sobre a alegação da Fazenda Nacional, caso acolhida a pretensão da recorrente por esta turma, o processo teria que ser devolvido àquele colegiado para o exame dos fatos que dariam suporte à manutenção do lançamento sob tal perspectiva.

Assim, entendo que não há óbice ao conhecimento do recurso nestes termos.

Com relação à segunda alegação, entendo que melhor sorte não tem a contribuinte.

Neste ponto, contrapõe-se ao recurso a recorrida sob a alegação de que as situações que ensejaram a autuação em face da opção indevida pelo lucro presumido são distintas no acórdão recorrido e no acórdão paradigma.

Sustenta que *"enquanto o caso dos autos trata de suposta opção indevida pelo lucro presumido em função da pretensa necessidade de desconsiderar operações societárias efetivamente realizadas pela Recorrida, nos v. acórdãos paradigmas a situação discutida era de simples excesso do limite previsto no art. 14, I da Lei 9.718/98."*

Ocorre que a situação motivadora da opção indevida pelo lucro presumido, nos termos do art. 47, inc. IV da Lei nº 8981/1995, não teve qualquer relevo para a decisão do colegiado *a quo*, que houve por bem reconhecer a nulidade do lançamento em face do não arbitramento do lucro pela autoridade fiscal.

Note-se que a própria contribuinte, em suas contrarrazões, alega subsidiariamente que, caso acolhido o recurso especial os autos deverão retornar ao colegiado *a quo* para o exame das questões de mérito não apreciadas em face do acolhimento da nulidade, *verbis*:

[...]

67. Na remota hipótese de que esta C. Turma decida pelo provimento do recurso especial da Fazenda Nacional, que novamente se admite apenas para argumentar, a Recorrida destaca que há outras questões e pedidos em seu recurso voluntário que restaram prejudicadas pela declaração da nulidade material dos lançamentos combatidos nestes autos e que, deverão ser analisados pela C. Turma *a quo* em caso de reforma do v. acórdão recorrido para restabelecer os lançamentos anulados.

68 Com efeito, além da contrariedade dos lançamentos ao art. 47, IV da Lei 8.981/95, a Recorrida também demonstrou no seu recurso voluntário a improcedência de mérito dos lançamentos, em particular pela insubsistência dos fundamentos para desconsideração da aquisição da Lachaise, e, a título

subsidiário, a necessidade de desqualificação das multas e a necessidade de compensação/devolução de valores pagos em função das operações desconsideradas no lançamento.

69. Portanto, na remota hipótese de reforma do v. acórdão recorrido quanto ao art. 47, IV da Lei 8.981/95, os autos deverão retornar para a C. Turma *a quo* para análise e julgamento destas outras questões/pedidos de mérito e subsidiários ao mérito.

[...]

É bem verdade que nos acórdãos paradigmas arrolados (1401-001.453 e 1401-000.884) os colegiados examinaram as alegações de mérito que poderiam afastar a motivação de opção indevida pelo lucro presumido e, suplantando-as, analisaram as alegações de que teria havido erro no critério de tributação (lucro real) adotado pelo Fisco, rejeitando-as.

Assim, as situações concretas que levaram ao afastamento da opção pelo lucro presumido em cada caso revelam-se irrelevantes para o deslinde da divergência suscitada.

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial fazendário.

Mérito

No mérito, a recorrente defende que não se pode interpretar literalmente a disposição do art. 47, inc. IV da Lei nº 8.981/1995, mas sim fazer uma interpretação sistemática com as demais disposições legais atinentes às hipóteses de arbitramento do lucro.

Nesse sentido faz uma reconstrução histórica da legislação sobre a matéria que, segundo alega, conduziu ao entendimento consolidado na jurisprudência administrativa de que o arbitramento é uma medida extrema que só deve ser adotado em caso de absoluta impossibilidade de apuração do lucro real.

A tese por ela defendida é que quando o inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, fala em “opção indevida do lucro presumido”, deve-se entender que a pessoa jurídica deveria ter apurado o IRPJ e a CSLL pela sistemática do lucro real, mas erroneamente utilizou o regime do lucro presumido, haja vista que estas são as únicas modalidades de apuração do lucro à disposição do contribuinte previstas na legislação.

Desta feita, constatado que houve opção indevida pelo lucro presumido, seria imperativa a aplicação da legislação tributária atinente à sistemática do lucro real, salvo se constatada a sua impossibilidade por ausência ou vícios na escrituração contábil ou fiscal que impeçam a sua apuração.

Vale transcrever os principais excertos das razões apresentadas para a reforma do julgado, *verbis*:

[...]

Sobre o alegado erro na apuração dos tributos devidos, pedimos licença para reproduzir aqui os argumentos trazidos sobre o tema nas Contrarrazões ao recurso voluntário do contribuinte:

“VII – INAPLICABILIDADE DO LUCRO ARBITRADO

A recorrente ainda argumenta que teria havido um suposto erro na apuração da base de cálculo, pois entende que o IRPJ e a CSLL deveriam ter sido calculados, pela Fiscalização, aplicando-se a sistemática do lucro arbitrado, e não do lucro real. O fundamento da contribuinte consiste no disposto no inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, o qual apresenta a seguinte redação:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

(...)

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

Portanto, para a recorrente, como a opção pelo lucro presumido foi considerada indevida, pela autoridade fiscal, a solução seria utilizar o lucro arbitrado, para apurar o IRPJ e a CSLL.

A DRJ enfrentou esse tema como uma “prejudicial de mérito” e decidiu que não houve vício de nulidade no lançamento pelo fato de a autoridade fiscal ter adotado a sistemática do lucro real. Sob a perspectiva processual, a DRJ agiu corretamente apreciar a alegação da contribuinte como uma “prejudicial de mérito”. Não obstante, a Fazenda Nacional propõe que esse tema seja analisado após ter sido exposta e compreendida toda a discussão de fato e jurídica atinente ao presente processo. Isso porque a Fazenda Nacional considera que é fundamental que fique suficientemente clara, aos Conselheiros, a simulação perpetrada pela contribuinte e que o motivo para a simulação foi justamente o aproveitamento indevido do regime do lucro presumido. E uma vez firmada a premissa de que a contribuinte adotou o lucro presumido como resultado de operações simuladas, tem-se um importante reforço argumentativo para que seja afastada a interpretação literal do inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995 – que é a interpretação defendida pela contribuinte.

Essa questão também foi suscitada no processo administrativo nº 10283.720008/2016-96, como uma questão “prejudicial de mérito”, e acabou sendo o fundamento central na decisão proferida pela 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF. Com efeito, no Acórdão 1302-003.338, a turma do CARF acolheu a tese da contribuinte no sentido de que a “opção indevida pelo presumido” conduzirá à “obrigatoriedade” do arbitramento do lucro para fins do IRPJ e da CSLL. Agora, a contribuinte pretende que esse entendimento seja reproduzido no presente processo administrativo, razão pela qual convém expor os fundamentos que permitem afastar essa

interpretação do inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, defendida pela contribuinte e acolhida no Acórdão 1302-003.338.

Em primeiro lugar, vejamos os fundamentos utilizados pela DRJ para afastar a “prejudicial de mérito” suscitada pela contribuinte:

Constata-se que, **à exceção do inciso IV do art. 47, as demais hipóteses definidas em lei para o arbitramento** do tributo dizem respeito, explicitamente, **a deficiências relativas à escrituração comercial e fiscal exigidas por lei**, as quais acarretam, em princípio, **a ausência de elementos indispensáveis à determinação do montante tributável ou a imprestabilidade da escrituração para esse fim**.

A regra do **inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, quando lida de forma conjunta com os demais dispositivos do artigo**, nos leva a uma conclusão oposta a da impugnante. O arbitramento do lucro pela fiscalização, em qualquer das hipóteses legais, constitui **medida excepcional, que só deve ser adotada diante da absoluta falta de possibilidade de determinação da base tributável com utilização das outras formas (lucro real ou presumido, este quando admitido)**.

No caso de contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real, no que se refere à hipótese do inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, só estará autorizada a substituição da aplicação da base de cálculo principal (lucro real, calculado a partir dos livros e documentos comerciais e fiscais do contribuinte) quando **demonstrada a impossibilidade de sua apuração, prevendo a lei, em consequência, a troca da base de cálculo principal pela subsidiária (lucro arbitrado)**.

Desse modo, para fins de apuração do lucro com base no arbitramento, deve-se, **antes, envidar todos os esforços para restaurar a sistemática de tributação com base no lucro real**. Em outras palavras, para se utilizar a via do arbitramento deve a fiscalização demonstrar, de forma incontestada, que esse é o único meio de se determinar a base de cálculo do imposto e da contribuição social devidos pelo sujeito passivo obrigado ao lucro real. [destaques não constam do original]

Não merece reparos o entendimento firmado pela turma julgadora de primeira instância. Com efeito, o arbitramento do lucro é medida excepcional, o que demanda a aplicação do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, de forma parcimoniosa. A proposição feita no acórdão recorrido, de utilizar o lucro arbitrado apenas quando não haja meios de apurar o IRPJ e a CSLL pelo lucro real não só é sensata, como se harmoniza com a ideia de que a regra geral é a apuração de acordo com o regime do lucro real. Ainda mais quando se verificar que o lançamento se pautou pela escrituração contábil apresentada pela própria Recorrente.

Nesse ponto, cumpre ressaltar que a linha de raciocínio da DRJ pode ser corroborada pela análise histórica da legislação tributária, que sempre indicou o arbitramento como um método a ser utilizado nos casos em que há problemas na escrituração contábil e fiscal dos contribuintes. Primeiramente, vejamos o § 2º do art. 34 do Decreto-Lei nº 4.178, de 1942, que foi o primeiro dispositivo legal brasileiro que abordou expressamente o arbitramento como metodologia de apuração da base de cálculo do imposto de renda:

[...]

A redação do dispositivo acima transcrito explicita, de forma inequívoca, que o arbitramento seria uma consequência para a ausência de escrituração das atividades das pessoas jurídicas (caput). E apesar de o § 3º atribuir certo grau de discricionariedade aos agentes fiscais – ao utilizar as palavras “faculdade” e “a juízo” –, não há dúvidas de que o arbitramento do lucro somente seria possível caso os contribuintes não mantivessem escrituração contábil regular e confiável acerca de suas atividades. Portanto, em sua origem, o arbitramento mostrava-se como uma medida excepcional e vinculada à inexistência ou à imprestabilidade da escrituração contábil.

Agora, vejamos o § 3º do art. 34 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, que reproduziu quase o mesmo texto do art. 34 do Decreto-Lei nº 4.178, de 1942:

[...]

A inovação do art. 34 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, encontra-se em seu § 2º, quando exige que a contabilidade demonstre, “com exatidão e clareza”, as operações e resultados de suas filiais, sucursais ou agências. A introdução desse dispositivo é digno de nota porque atrela o arbitramento às situações em que a escrituração contábil não seja feita “com exatidão e clareza”, o que não permitiria apurar o resultado do exercício com confiabilidade. Implica dizer que o fundamento para a adoção do arbitramento do lucro continua sendo a inexistência da escrituração contábil ou a sua imprestabilidade.

O art. 2º da Lei nº 2.354, de 1954, também tratou do arbitramento, confira-se:

[...]

Novamente, percebe-se a preocupação do legislador com a demonstração dos resultados das pessoas jurídicas a partir da escrituração contábil e fiscal. No que se refere ao arbitramento, o § 4º acima transcrito basicamente reproduziu o disposto no § 3º do art. 34 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, de modo que valem os mesmos comentários: o arbitramento somente seria viável caso inexistisse escrituração contábil ou

esta se mostrasse imprestável para fins de demonstrar o resultado da pessoa jurídica no exercício.

Passando ao próximo dispositivo legal sobre o arbitramento, temos o art. 7º do Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, o qual regulamentou de forma mais detalhada essa metodologia de apuração do lucro:

[...]

A diferença que se encontra no caput do art. 7º, em relação aos dispositivos anteriores, é que desaparece a ideia de discricionariedade do arbitramento, visto que não há mais menção a “faculdade” da autoridade tributária. Entretanto, isso não quer dizer que o legislador tenha autorizado a utilização indiscriminada do arbitramento do lucro, tornando-o instrumento que possa ser usado corriqueiramente pelos agentes fiscais. Com efeito, seguindo a tradição da legislação tributária anterior, o art. 7º do Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, manteve a ênfase na regularidade da escrituração contábil e fiscal como elemento decisivo para a aplicação do arbitramento. Corrobora-se essa percepção o fato de os incisos I a VI do art. 7º, acima transcritos, vincularem o arbitramento do lucro a problemas na escrituração contábil do contribuinte. Nesse ponto, convém esclarecer que, apesar de não mencionar expressamente a escrituração contábil, o inciso V faz remissão ao § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 1958,¹⁰ o qual exige a correta escrituração e demonstração dos resultados auferidos por comitentes domiciliados no exterior. Portanto, o arbitramento do lucro permanece sendo uma medida excepcional prevista na legislação, que se justifica apenas quando não é possível apurar o resultado da pessoa jurídica a partir de seus livros contábeis e fiscais.

Outro aspecto que merece destaque é que o inciso II do citado art. 7º se refere às pessoas jurídicas optantes do regime do lucro presumido e prevê que, para estas, o arbitramento seria cabível quando deixem de ser cumpridas as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro presumido. Ora, as obrigações acessórias relativas ao lucro presumido são bastante óbvias: trata-se da correta elaboração da escrita contábil e fiscal, que permita identificar e quantificar a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte. Desse modo, tanto as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real quanto pelo lucro presumido submeter-se-iam ao arbitramento apenas quando a sua escrituração contábil não fornecesse informações fidedignas ou confiáveis a respeito de suas atividades econômicas, o que inviabilizaria a apuração do IRPJ pela sistemática do lucro real ou do presumido.

[...]

[...]

Vejam, agora, se a regulamentação trazida pelo art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, que está sendo discutida no presente processo administrativo, trouxe modificações substanciais em relação à legislação anterior. Confira-se a redação do dispositivo:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, **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 fraude ou conter 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 de que trata o **art. 45, parágrafo único;**

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

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira **deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;**

(...)

VII - 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.**

VIII - 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 nº 1.598, de 1977. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

VIII – 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 no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

O primeiro aspecto a ser ressaltado é que manteve-se a lógica fundamental do arbitramento, qual seja: aplica-se o lucro arbitrado apenas quando a documentação contábil e fiscal do contribuinte não permite que se apure o resultado da pessoa jurídica de maneira confiável. Isso se percebe pelo conteúdo dos incisos I a VIII, os quais, direta ou indiretamente, apontam para a ausência de escrituração contábil e fiscal ou indicam que esta documentação contém problemas. Apesar de ter havido alteração da redação de alguns incisos e a inclusão de novas hipóteses que exigem o arbitramento, não se pode negar que todas as situações descritas nos incisos remetem para a ausência de documentação contábil e fiscal ou a sua imprestabilidade para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Nessa perspectiva, forçoso concluir que as situações previstas no art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, apresentam rigorosamente a mesma estrutura ou fundamento lógico encontrado na legislação tributária anterior sobre o arbitramento do lucro – conforme visto na análise histórica trazida acima.

No que diz respeito às modificações verificadas no art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, cabem alguns comentários. Inicialmente, convém mencionar que o inciso III do citado art. 47 consiste na mesma situação descrita no inciso II do art. 7º do Decreto-Lei nº 1.648, de 1978. Com efeito, o inciso III do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, disciplina a hipótese de a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido não ter cumprido a obrigação de manter a escrituração contábil que é exigida das pessoas jurídicas submetidas a esse regime de apuração do lucro. Nessa situação, a autoridade fazendária não terá como verificar a exatidão do resultado da pessoa jurídica optante pelo lucro presumido. Trata-se da mesma lógica do inciso II do art. 7º do Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, apesar da redação deste dispositivo ser diferente da que consta do inciso III do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995. Ora, deixar de apresentar os livros contábeis ou fiscais, ou o Livro Caixa – que é a redação do inciso III do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995 –, corresponde a “não cumprir as obrigações acessórias” necessárias para a determinação do lucro presumido – que é a hipótese descrita no inciso II do art. 7º do Decreto-Lei nº 1.648, de 1978. Portanto, o conteúdo dos dois dispositivos aqui analisados é o mesmo, visto que comungam na mesma lógica que autorizaria o arbitramento do lucro.

A inovação legislativa aparece no inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, o qual refere-se à “opção indevida pelo lucro presumido” como hipótese que autoriza o arbitramento do lucro. Contudo, esse dispositivo apenas aparenta trazer uma inovação, pois a lógica fundamental do arbitramento permanece sendo a mesma verificada no histórico da legislação sobre o tema. Explica-se. (grifo nosso)

Quando o inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, fala em “opção indevida do lucro presumido”, deve-se entender que a pessoa jurídica deveria ter apurado o IRPJ e a CSLL pela sistemática do lucro real, mas

erroneamente utilizou o regime do lucro presumido. Trata-se de uma constatação bastante óbvia. Afinal, o contribuinte somente pode apurar o IRPJ e a CSLL pelo regime do lucro real – regra geral – ou pelo regime do lucro presumido, haja vista que estas são as únicas modalidades de apuração do lucro à disposição do contribuinte previstas na legislação. Assim, se a conclusão é de que houve opção indevida pelo lucro presumido, isso só pode significar que a realidade da pessoa jurídica impunha a aplicação da legislação tributária atinente à sistemática do lucro real. Essa é a primeira premissa que deve ser associada ao inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995. (grifo nosso)

Partindo dessa premissa, fica mais fácil entender o porquê de a “opção indevida pelo lucro presumido” ser hipótese de arbitramento. Ora, o pressuposto do inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, é que pessoa jurídica estava obrigada ao regime do lucro real e, por conseguinte, deveria ter realizado toda a escrituração contábil e fiscal exigida para esse regime de apuração do IRPJ e da CSLL. Contudo, ao seguir indevidamente o regime do lucro presumido, o mais provável é que a pessoa jurídica tenha cumprido apenas as “obrigações acessórias” necessárias para a apuração do lucro presumido. Mais precisamente, é provável que a pessoa jurídica que “optou indevidamente pelo lucro presumido” tenha elaborado apenas o Livro Caixa, que é o único livro contábil obrigatório para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido – conforme disposto no parágrafo único do art. 45 da Lei nº 8.981, de 1995. Nessa situação, como a autoridade fazendária teria apenas o Livro Caixa à sua disposição, não haveria os elementos necessários para apurar o resultado da pessoa jurídica pelo regime do lucro real – que é o regime que a pessoa jurídica deveria ter observado. Portanto, o conteúdo que deve ser extraído do inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, é uma presunção relativa de que a pessoa jurídica que optou indevidamente pelo lucro presumido não detém os livros contábeis e fiscais necessários para se apurar o lucro real, o que justificaria o arbitramento do lucro. (grifo nosso)

Isso quer dizer que o inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, não trouxe uma inovação propriamente dita ao regramento do lucro arbitrado. Com efeito, a hipótese descrita no referido dispositivo orienta-se pela mesma lógica que permeou toda a legislação tributária que disciplinou o arbitramento do lucro, qual seja: uma vez constatada a ausência de livros contábeis e fiscais ou a sua imprestabilidade, que impeçam a apuração do lucro real, a autoridade fazendária tem à sua disposição o arbitramento do lucro para calcular o IRPJ e a CSLL. (grifo nosso)

Assentadas essas premissas, cabe indagar se o arbitramento previsto no inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, deve ser aplicado mesmo que a

pessoa jurídica possua registros contábeis e fiscais que permitam a utilização da sistemática do lucro real?

A resposta deve partir das seguintes premissas: (a) o arbitramento é medida excepcional, que se aplica apenas quando não há livros contábeis e fiscais ou estes sejam imprestáveis; (b) o inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, refere-se a uma pessoa jurídica que estava obrigada a apurar o lucro real; e (c) o inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, contém uma presunção relativa de que a pessoa jurídica não detém os livros contábeis e fiscais necessárias para apurar o lucro real. (grifo nosso)

A primeira premissa é relevante para que se tenha em mente que o arbitramento deve ser aplicado somente quando a autoridade fiscal não possua meios de chegar ao lucro real ou presumido. Implica dizer que o Fisco deve demonstrar que não havia elementos suficientes para atestar, com segurança e confiabilidade, o resultado da pessoa jurídica – o que evidencia a excepcionalidade do arbitramento. A segunda premissa enfatiza que a legislação tributária impunha à pessoa jurídica o regime do lucro real, de modo que o arbitramento somente será aplicável caso não seja efetivamente possível aplicar o lucro real. Por seu turno, a terceira premissa consiste em uma presunção relativa justamente porque o contribuinte ou a autoridade fazendária podem demonstrar que há elementos suficientes para apurar o lucro real, que configura o regime de apuração do IRPJ e da CSLL que a legislação tributária impunha à contribuinte. (grifo nosso)

O entendimento acima é corroborado por Emerson Catureli, que analisa o inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, da seguinte maneira:

[...]

O entendimento de Emerson Catureli, acima exposto, aplica-se perfeitamente ao caso do presente processo administrativo, tendo em vista que a contribuinte optou indevidamente pelo lucro presumido, mas mantinha escrituração contábil que forneceu dados suficientes para que a autoridade fiscal pudesse apurar o lucro real. Ademais, em situações como a da contribuinte, a aplicação do regime do lucro arbitrado gera distorções que não podem ser ignoradas, quais sejam: (a) não aplicação do lucro real, mesmo havendo condições para apurar o IRPJ e a CSLL por essa sistemática; (b) contrariedade à característica elementar do lucro arbitrado de ser medida excepcional e subsidiária; e (c) desconsideração da capacidade contributiva da contribuinte.

Em relação à aplicabilidade do lucro real, é preciso tem em mente que a realidade econômica e jurídica da contribuinte (AROSUCO) demanda a aplicação do lucro real. Nesse ponto, vale a pena lembrar que a contribuinte somente optou pelo regime do lucro presumido por causa da implementação de operações simuladas, que visavam justamente o aproveitamento indevido das vantagens do lucro presumido. Ora, se a

realidade econômica e jurídica da contribuinte impõe a aplicação do lucro real, e sabendo-se que existem informações contábeis suficientes para a apuração do IRPJ e da CSLL pelo regime do lucro real, não faz o menor sentido determinar que seja utilizado o arbitramento do lucro. (grifo nosso)

Por seu turno, caso o lucro arbitrado seja empregado em situações como a que estamos analisando no presente processo administrativo, o arbitramento deixa de ter caráter excepcional e subsidiário e passa a ser encarado como “regra”. Isso porque os contribuintes obrigados à apuração pelo lucro real poderiam, simplesmente, fazer a apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido – mesmo sabendo que não tem direito ao regime do lucro presumido. A partir daí, caso o Fisco instaure procedimento de fiscalização, bastaria alegar a “opção indevida pelo lucro presumido” e demandar a aplicação do lucro arbitrado, com base em uma interpretação literal do inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995. Nesse cenário, o arbitramento deixa de ser um instrumento que deve ser utilizado somente diante da ausência ou imprestabilidade de livros contábeis e fiscais, e passa a ser uma escolha dos contribuintes que queriam fugir do lucro real.

Por fim, ressalta-se que a AROSUCO, indiscutivelmente, possui capacidade contributiva para apurar o IRPJ e a CSLL pelo regime do lucro real. A despeito disso, optou indevidamente pelo lucro presumido, o que configura uma grave distorção na aplicação da legislação tributária. Não bastasse isso, agora, a AROSUCO pretende que sejam ignoradas as informações contábeis que ela mesma elaborou, ou seja, a contribuinte requer que os seus livros contábeis não sejam utilizados na apuração do lucro real. Percebam, Srs. Conselheiros, que a contribuinte não questiona os valores que a autoridade fiscal extraiu do SPED para calcular o IRPJ e a CSLL na sistemática do lucro real.

Nesse ponto, vale lembrar o alerta feito por Emerson Catureli de que a aplicação do arbitramento, quando há meios para se apurar o lucro real, poderia resultar em “enfraquecimento desnecessário na aferição da manifestação de capacidade contributiva do contribuinte”. É provável que o referido autor não tenha vislumbrado, quando escreveu o trecho acima, uma situação como a que analisamos no presente processo administrativo, isto é, de práticas simuladas para enquadramento indevido no lucro presumido. Não obstante, a ressalva do citado autor continua sendo pertinente e totalmente aplicável ao caso do presente processo administrativo. Com efeito, caso seja afastada a apuração pelo lucro real, mesmo havendo escrituração contábil e fiscal suficiente para a aplicação deste método de cálculo do IRPJ e da CSLL, será desconsiderada a capacidade contributiva efetiva da AROSUCO, que tem totais condições de se submeter ao regime do lucro real. Percebam, Srs. Conselheiros, que o poder de decidir não se submeter ao lucro real ficaria inteiramente com a

contribuinte, contrariando totalmente a lógica que orienta o regime jurídico do IRPJ e da CSLL. (grifo nosso)

Em reforço ao entendimento exposto acima, cumpre mencionar que a jurisprudência do CARF também reconhece a validade da aplicação do lucro real quando caracterizada a opção indevida pelo lucro presumido. Nesse ponto, vale ressaltar que tanto o TVF quanto a DRJ indicaram diversos precedentes do CARF no sentido de que o lucro real deve ser a sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL quando existam elementos confiáveis para sua determinação, ainda que se trate de hipótese de opção indevida pelo lucro presumido. Em reforço à jurisprudência já citada pelo TVF e pela DRJ – **Acórdãos 1302-002.305, 1401-001.453, 1401-001.854, 1402-002.387, 3201-003.251** –, pede-se licença para apontar outros precedentes no mesmo sentido:

[...]

As considerações desenvolvidas acima são fundamentais para o caso dos autos, pois afastam a ideia defendida no Acórdão 1302-003.338, no sentido de que a “opção indevida pelo lucro presumido” implica, necessariamente, o arbitramento do lucro. A interpretação do inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, não pode ser meramente literal, desconsiderando-se o histórico da legislação sobre arbitramento, a sua finalidade e, principalmente, a avaliação da situação fática e econômica da contribuinte. Com efeito, a principal causa que justifica e fundamenta o arbitramento é a constatação de que inexistem documentos contábeis ou fiscais do contribuinte ou estes se mostrem imprestáveis, o que significa que o Fisco não conseguirá avaliar a verdadeira situação econômica, empresarial e fiscal do contribuinte. Assim, mesmo na situação descrita no inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, se a Fiscalização encontrar meios de apurar o lucro real, de modo seguro, esta deverá ser a sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL – e não o arbitramento, que consiste em medida excepcional.

Nesse ponto, cumpre ressaltar que, no presente processo administrativo, a autoridade fazendária se utilizou de elementos confiáveis para a apuração do lucro real – vale dizer, a própria escrituração contábil fornecida pela contribuinte no SPED. Tanto é assim que a contribuinte não questiona os valores apontados pelas Fiscalização como IRPJ e CSLL devidos, se limitando a alegar a nulidade do lançamento porque não fora aplicado o arbitramento do lucro.

Diante de todo o exposto, mostra-se correto o entendimento da DRJ, que afastou a pretensão da contribuinte de ver reconhecido um suposto vício na apuração da base de cálculo.”

No presente caso, não restam dúvidas que a escrituração contábil da contribuinte possibilitava a apuração dos tributos devidos pelo lucro real, sem a necessidade de arbitramento. Aliás como registrou a autoridade fiscal no TVF, a própria

fiscalizada solicitou prazo para apresentação do cálculo do imposto devido na forma do Lucro Real, demonstrando, assim ter condições de apresentar tais informações, *verbis* (fls 10 do TVF, e-fls 138):

“...

Considerando-se que a contribuinte, regularmente intimada em 01/03/2019, em sua resposta datada de 12/03/2019 àquele Termo de Intimação nº 01, manifestou-se no seguintes termos:

(...) a Intimada serve-se da presente para apresentar a esta D. Fiscalização a anexa apuração do IRPJ e da CSLL dos trimestres do ano-calendário de 2014 com base no Lucro Arbitrado, ressaltando seu entendimento sobre a correta opção e apuração pelo Lucro Presumido no período.

Contudo, não obstante a apresentação da apuração do IRPJ e da CSLL considerando o Lucro Arbitrado, caso essa D. Fiscalização entenda ser necessária a apresentação do cálculo em questão considerando o Lucro Real, a Intimada solicita desde já prazo adicional de 10 (dez) dias.

Posteriormente, a contribuinte mudou sua linha de defesa e passou a defender que o arbitramento seria obrigatório em face do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995,

Por todo o exposto, entendemos inexistir a nulidade apontada pelo acórdão recorrido, devendo ser restabelecido o lançamento. Julgado procedente o presente recurso, necessário se faz o retorno dos autos para o colegiado *a quo* para análise do mérito da autuação.

[...]

A contribuinte, por sua vez, defende em suas contrarrazões que “o v. acórdão recorrido não deve ser reformado, uma vez que o art. 47, IV da Lei 8.981/95 determina peremptoriamente a aplicação do Lucro Arbitrado – e não do Lucro Real, em caso de lançamento fundamentado na acusação de opção supostamente indevida pelo lucro presumido”.

Sustenta que o art. 34, § 2º do Decreto-lei 4.718/1942, o art. 34, §3º do Decreto 5.844/1943 e o art. 2º da Lei 2.354/1954, mencionados pela recorrente ao recuperar o percurso histórico da matéria em seu recurso, não tratam da hipótese discutida nestes autos (*opção indevida pelo Lucro Presumido*). Também não seria o caso das hipóteses previstas no art. 7º do Decreto-lei nº 1.648/1978 (inc. II e VI).

Aponta que a própria Fazenda Nacional reconhece nas razões recursais, “a regulamentação trazida pelo art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, que está sendo discutida no presente processo, trouxe modificações substanciais em relação à legislação anterior”.

Destaca que todas as hipóteses de arbitramento do art. 47 da Lei 8.981/95, com exceção do inciso IV, tratam de algum vício na escrituração contábil e fiscal do contribuinte e com base nisso defende, *verbis*:

[...]

48 De fato, vários dos incisos do art. 47 da Lei 8.981/95 reproduzem partes da regulamentação do art. 7º do Decreto-lei 1.648/78, citado pela Fazenda Nacional nas razões recursais – em alguns casos de forma *ipsis literis*. Vejamos um comparativo:

[...]

49 Nada obstante a manutenção do regime anterior para as demais hipóteses de arbitramento do lucro, para a hipótese tratada nos autos o Legislador adotou uma disciplina substancialmente distinta (palavras da própria D. PGFN): a opção indevida pelo regime do Lucro Presumido por si só, independentemente da escrituração fiscal ou contábil do contribuinte, impõe a apuração pelo Lucro Arbitrado.

50 Para a Fazenda Nacional, tanto a redação do art. 7º do Decreto-lei 1.648/78 quanto a redação dos demais incisos do art. 47 da Lei 8.981/95 seriam evidência de que também a hipótese de o inciso IV ora em questão no processo exigiria a imprestabilidade da escrituração contábil ou fiscal do contribuinte.

51 Isso a despeito de:

(I) a regulamentação da hipótese em questão ter sido substancialmente alterada (de novo, palavras da própria Recorrente) entre o art. 7º do Decreto-lei nº 1.648/78, que exigia a imprestabilidade da escrituração para configuração da hipótese de arbitramento, e o art. 47, IV da Lei 8.981/95, cuja redação omitiu tal requisito; e

(II) todos os demais incisos do art. 47 da Lei 8.981/95 mencionarem expressamente vícios na escrituração fiscal ou contábil do contribuinte, **sendo o inciso IV uma destacada exceção**.

52 Com a devida vênia, o histórico legislativo citado pela própria Fazenda Nacional desmente a interpretação “sistemática” pretendida no recurso especial: se deveria haver de forma implícita no inciso IV do art. 47 da Lei 8.981/95 também a exigência de vícios de escrituração (como há menção expressa nos demais incisos), porque então o Legislador da Lei 8.981/95 teria adotado tal substancial mudança na regulamentação para deixar implícito algo que supostamente antes estava expresso no Decreto-lei 1.648/78?

53 Sempre com a máxima vênia, o nome que se dá a este movimento legislativo em que o Legislador regulamenta uma hipótese antes tratada de forma (substancialmente) diferente é **revogação**¹.

54 E, nesse contexto, não se pode usar a norma revogada como referência para imprimir palavras supostamente implícitas na lei posterior, que as revogou.

¹ 5 LINDB: “(...) Art. 2º. (...) § 1º. A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior. (...)”

55 Para além disto, a interpretação “sistemática” pretendida no recurso especial esvazia completamente o sentido do inciso IV do art. 47 da Lei 8.981/95. Com efeito, se o contribuinte é acusado de optar indevidamente pelo lucro presumido, a premissa básica desta acusação é que estaria configurada hipótese de obrigatoriedade de opção pelo lucro real.

56 Se estivesse implícito no inciso IV que a hipótese de arbitramento só se verificaria quando (i) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido e (ii) o contribuinte não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, então o inciso IV estaria repetindo a previsão do inciso I do art. 47, ou até mesmo de outros incisos (e.g. III – escrituração imprestável ou IV – não apresentação de livros à autoridade fiscal).

57 Assim, se a acusação de opção indevida pelo lucro presumido já pressupõe a obrigatoriedade de apuração pelo lucro real no período, a existência do inciso IV do art. 47 da Lei 8.981/95 não teria sentido algum se nesse caso o lucro arbitrado somente devesse ser aplicado nos casos de imprestabilidade da escrituração contábil/fiscal.

58 Como é sabido, ainda que sistemática, a interpretação não pode levar ao esvaziamento completo do sentido da norma interpretada.

59 Parece, inclusive, um esvaziamento com o qual este E. CARF não poderia, regimentalmente, concordar. Com efeito, o art. 98 do RICARF vigente determina que “fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto”.

60 Para além da Lei 8.981/95, diga-se que os Decretos que aprovaram o RIR/99 e o RIR/2018 contêm as mesmas previsões – a Recorrida cita o art. 530 do RIR/99, vigente no período autuado (sendo certo que o art. 603, V do RIR/2018 igualmente reproduz o dispositivo em debate):

[...]

61 Não há como adotar a interpretação pretendida pela Fazenda Nacional sem, ao mesmo tempo, negar qualquer resquício de vigência ao inciso IV do art. 47 da Lei 8.981/95 e ao inciso IV do art. 530 do RIR/99.

62 De tudo o que se expôs, resta óbvio que a disposição do inciso IV do art. 47 da Lei 8.981/95 se aplica independentemente de a contabilidade do contribuinte permitir a apuração do Lucro Real: (i) seja porque trata-se de nova regulamentação com substancial mudança em relação à regulamentação supostamente arguida do Decreto-lei 1.648/78; (ii) seja porque trata-se de exceção expressa em meio aos demais incisos do art. 47 da Lei 8.981/95, os quais de fato exigem algum tipo de vício na escrituração do contribuinte; e (iii) seja porque a interpretação adotada pela Fazenda Nacional esvazia completamente o conteúdo normativo do inciso IV, negando-lhe qualquer vigência.

[...]

Pois bem.

A discussão se dá em torno da aplicação do inc. IV do art. 47 da Lei nº 8.981/1995.

A recorrente defende que sua aplicação não deve ser literal, mas conjugada com as demais hipóteses de arbitramento previstas nos demais incisos do art. 47 da Lei nº 8.981/1995, sempre tendo em vista que o arbitramento é medida extrema que só se aplicaria em caso de absoluta impossibilidade de apuração do lucro na modalidade escolhida pela contribuinte (quando cabível) ou pelo lucro real.

A contribuinte, ao revés, alega que a disposição é taxativa quanto à necessidade de arbitramento nos casos em que a opção pelo lucro presumido é indevida, não comportando outras considerações relacionadas aos vícios ou ausência de escrituração previstas nos demais incisos.

Em primeiro lugar observo que a jurisprudência em torno do arbitramento do lucro se formou a partir dos casos majoritários em que se discutia a imprestabilidade da escrituração da contribuinte ou sua ausência, notadamente quando houve apuração pelo lucro real, tendo a legislação pertinente sido erigida para estabelecer limites e condições para a atuação do Fisco em cada uma das situações.

Porém, não são incomuns os casos em que os próprios contribuinte defendem que o lançamento deveria ter sido feito mediante o arbitramento do lucro em determinadas situações em que o Fisco, a despeito de apontar alguns vícios na escrituração, faz o lançamento dos tributos por meio de apuração pelo lucro real.

São perspectivas distintas.

De fato, como defende a Fazenda Nacional, a regra geral de apuração é a realizada pelo lucro real, sendo a apuração pelo lucro presumido, uma opção do contribuinte, observados os limites e condições para tanto.

O lançamento de ofício pela autoridade fiscal deve sempre ter como ponto de partir das opções feitas pelo contribuinte, seja pelo lucro real ou presumido e só partir para o arbitramento em caso de impossibilidade de sua apuração pelo regime escolhido, nas hipóteses previstas na lei.

Uma vez constatada a impossibilidade de apuração pelo regime de apuração escolhido a aplicação do arbitramento é mandatória, não havendo discricionariedade por parte da autoridade fiscal para escolher outro regime por qualquer razão que não a prevista em lei. A lei estabelece os limites para que o arbitramento ocorra e ao mesmo tempo impõe sua aplicação quando constatada a situação nela definida para que seja aplicado.

Ocorre que, em situações como a do presente caso, era vedado à contribuinte optar pela modalidade escolhida, tendo em vista o montante de sua receita bruta, segundo a autoridade fiscal. Ou seja, a opção seria inválida.

Neste caso, a aplicação literal do disposto no art. 47, inc. IV, conforme defende a recorrida, conduziria ao arbitramento do lucro, independente da opção inválida feita pela contribuinte, posto que não seria possível a convalidação da escolha feita em contrariedade à disposição legal.

Ou, considerando que seria inválida a opção adotada pela contribuinte, o ponto de partida correto para o lançamento seria a modalidade a qual a mesma estava legalmente obrigada (Lucro Real), havendo condições para tanto, como defende a recorrente?

Vejamos.

O acórdão recorrido adotou entre suas razões de decidir os fundamentos do voto vencedor do Acórdão nº 1302-003.338, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, em 23 de janeiro de 2019, que tratou da mesma matéria e da mesma contribuinte, relativo a outro período de apuração, nos seguintes termos:

[...]

Em que pese o robusto e bem fundamentado voto do Relator, Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, o entendimento que prevaleceu no colegiado, quando do julgamento do Recurso Voluntário do contribuinte, foi no sentido de que a apuração do lucro pela modalidade real, feita pelo agente fiscal, estaria equivocada, já que o lucro deveria ser apurado na modalidade arbitrada.

O douto relator, como se depreende do voto acima, ao afirmar que a apuração pelo lucro real estaria correta, assim se pronunciou:

Todavia, ainda que este raciocínio indicie se tratar de uma interpretação mais justa do preceptivo em análise, ele não só é insuficiente (como já alertado anteriormente), como era, de todo, desnecessário. Tivesse, a turma julgadora a quo, se atentado para o conteúdo do § 2º deste mesmo art. 47, veria que a própria Lei já dera, ao caso como o dos autos, a "justa" e correta solução. Vejam:

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

*a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, **assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;***

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

*A lógica do inciso IV do art. 47 é muito clara: quando opta pelo lucro presumido, o contribuinte, **em tese**, não escritura os dados necessários à apuração do lucro real; daí a previsão do arbitramento... o problema é que*

semelhante medida, como destacado pela DRJ, é extremada e, via de regra, absurdamente prejudicial aos contribuintes.

O parágrafo 2º, acima reproduzido, introduz regra que traz justiça ao arcabouço legal/normativo que trata do arbitramento, empregando-se, aqui, o termo "justiça" em seu sentido moral/político, mas também num sentido técnico-jurídico, já que semelhante comando privilegia o princípio da capacidade contributiva ao garantir o cálculo do imposto com base no lucro real, se, e quando, o contribuinte dispuser de escrita contábil-fiscal suficiente para tanto, seja em relação a um, alguns meses ou, como é o caso dos autos, a todo o ano-calendário.

Com toda venia, é justamente neste ponto que não se pode concordar com o que restou decidido pelo relator. Explica-se:

O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, como sabido, admite três formas distintas de apuração: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado, nos termos do artigo 44, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66):

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Na apuração pelo lucro real, em alguns casos, há imposição de sua adoção na legislação em vigor, como preceitua o artigo 14, da Lei nº 9.718/98, mas também a adoção da apuração pelo lucro real pode resultar da opção do próprio contribuinte.

E, quando a adoção pelo lucro real for uma imposição legal, o contribuinte está impedido de optar pela modalidade de apuração presumida, sob pena de ter arbitrado o seu lucro pela autoridade fiscalizadora. É o que determina o artigo 47, da 8.981/95. Confira-se:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o [Decreto-Lei nº 2.397, de 1987](#), 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 fraude 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 de que trata o art. 45, parágrafo único;

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

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

~~VI - o contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas na forma e prazo previstos nos arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)~~

VII - 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.

VIII - 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 nº 1.598, de 1977. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

VIII – 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 nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

Como não poderia deixar de ser, esta também é a orientação do artigo 530 do RIR/99. Confira-se:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 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 manter, 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.

Desta forma, pode-se afirmar que o arbitramento é medida excepcional e só deve ser utilizado pelo fisco quando ocorrer umas das hipóteses elencadas nos dispositivos legais acima transcritos, sendo uma dessas hipóteses, inclusive, a opção equivocada pela apuração do presumida do lucro da entidade.

Entretanto, em que pese ser uma medida excepcional, a apuração pelo arbitramento é obrigatória, caso a fiscalização constate a presença de um dos requisitos elencados nos dispositivos legais acima transcritos.

E, diga-se: o arbitramento do lucro é uma modalidade de tributação que deve ser utilizada exatamente quando da impossibilidade de se realizar a apuração do lucro pela modalidade real ou presumida, a depender da opção do contribuinte.

O CARF há muito tem se posicionado neste norte, como se observa das ementas dos julgados abaixo transcritas:

[...]

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 pela contribuinte tinham como único objetivo a possibilidade de opção pelo lucro presumido. Veja-se:

"Diante das constatações acima, é fácil concluir que na compra das quotas e incorporação da Lachaise Participações e Aromas Ltda o objetivo era a Arosuco Aromas e Sucos Ltda ser considerada optante do REFIS e assim poder fazer a 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.

Deve-se mencionar, ainda, que a aplicação do que preceitua o § 2º do artigo 47, da 8.981/95 ao presente caso, com toda venia, não é a melhor interpretação deste dispositivo, na medida em que ele deve ser interpretado em conjunto com o § 1º do mesmo dispositivo legal.

A autorização legal exposta naquele § 2º, para que os contribuintes possam fazer a apuração com base no lucro real *"relativa aos meses não submetidos ao arbitramento"*, se aplica tão somente nos casos em que o próprio contribuinte faça opção pela modalidade arbitrada (autoarbitramento) e disponha *"de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação"*.

No caso de lançamento de ofício do crédito tributário realizado pela autoridade fiscal, como o que se ora analisa, não opção ou exceção à regra: uma vez identificados a opção equivocada pela apuração pelo lucro presumido, o arbitramento deve ser realizado de forma obrigatória.

Assim, neste ponto, DÁ-SE PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, declarando-se a nulidade da autuação, uma vez que a apuração do lucro pela modalidade real se mostrou equivocada.

[...]

No julgamento do Acórdão nº 1302-003.338, que foi utilizado como fundamento de decidir do acórdão recorrido, participando como membro do colegiado da 2ª Turma da 3ª Câmara, me alinhei à maioria vencedora que acolheu o voto vencedor proferido pelo d. ex-conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, acima transcrito.

Não obstante, reanalisando a questão e tendo em vista a densa argumentação trazida pela recorrente sobre a necessidade de interpretação histórico-sistemática do dispositivo,

achei oportuno revisitar o voto vencido do relator do Acórdão nº 1302-003.338, ex-conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, lavrado nesses termos:

[...]

II - Prejudicial de mérito - regime de apuração das exações e as regras insertas no art. 47, IV, da Lei 8.981/95

Não obstante o recorrente ter suscitado o questionamento em análise apenas de forma subsidiária (sucessiva), e, portanto, somente acaso superado o mérito da autuação, o fato é que adoção do regime de apuração para a definição do *quantum debeatur* é matéria prejudicial e cuja análise, técnica e processualmente, deve preceder ao exame de qualquer outra discussão.

Com efeito, a correção quanto ao regime de apuração afeta, diretamente, a liquidez do crédito tributário, pressuposto necessário à sua própria exigência; seria, pois, "condição da ação" por assim dizer, essencial à própria validade do auto de infração e a constatação de eventual vício poderá importar no cancelamento da exigência, a par de qualquer juízo de valor sobre a existência, ou não, de simulação nas operações em exame.

Assim, tomo a liberdade de antecipar a análise desta "prejudicial de mérito", pelas razões já expostas.

E, *venia concessa*, a questão me parece muito mais simples que a própria DRJ fez transparecer no acórdão recorrido.

Isto porque, não se discorda, o lucro real é, como vem sendo reconhecido pela Jurisprudência deste Conselho, a regra geral de cálculo do IRPJ e da CSLL. Mas, tomando-se a leitura apenas - isolada - do inciso IV do art. 47 da Lei 8.981/95, não poderia, ali, se pretender o uso de qualquer outra interpretação que não a gramatical.

O predito inciso é substancialmente claro: o lucro será arbitrado na hipótese da efetivação de opção indevida, pelo contribuinte, pelo lucro presumido - sem haver, neste inciso, ressalvas similares àquelas contidas no demais itens.

Para ultrapassar essa limitação, repita-se, a DRJ pretendeu o uso de uma alegada "interpretação sistêmica", embasando-a justamente na premissa de que o lucro real é que efetivamente demonstra, de forma acurada, a real capacidade econômica dos contribuintes.

Todavia, ainda que este raciocínio indicie se tratar de uma interpretação mais justa do preceptivo em análise, ele não só é insuficiente (como já alertado anteriormente), como era, de todo, desnecessário. Tivesse, a turma julgadora a quo, se atentado para o conteúdo do § 2º deste mesmo art. 47, veria que a própria Lei já dera, ao caso como o dos autos, a "justa" e correta solução. Vejam:

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

A lógica do inciso IV do art. 47 é muito clara: quando opta pelo lucro presumido, o contribuinte, **em tese**, não escritura os dados necessários à apuração do lucro real; daí a previsão do arbitramento... o problema é que semelhante medida, como destacado pela DRJ, é extremada e, via de regra, absurdamente prejudicial aos contribuintes.

O parágrafo 2º, acima reproduzido, não obstante versar sobre o alcinhado auto-arbitramento, deve ser aplicado também às demais hipóteses do art. 47; de fato, o preceito em análise introduz regra que traz justiça ao arcabouço legal/normativo que trata do arbitramento, empregando-se, aqui, o termo "justiça" em seu sentido moral/político, mas também num sentido técnico-jurídico, já que semelhante comando privilegia o princípio da capacidade contributiva ao garantir o cálculo do imposto com base no lucro real, se, e quando, o contribuinte dispuser de escrita contábil-fiscal suficiente para tanto, seja em relação a um, alguns meses ou, como é o caso dos autos, a todo o ano-calendário. E, se semelhante disposição se aplica ao caso em que se *franqueia* ao contribuinte o arbitramento, muito mais deve sê-lo no caso do arbitramento imposto por lançamento de ofício.

Consentaneamente, os fundamentos ora propostos também não representariam inovação mas, apenas, complementação argumentativa.

Não há como prover, pois, esta prejudicial.

[...]

Como se extrai, o ex-conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca propôs a solução do litígio à partir da interpretação do comando previsto no § 2º do art. 47 da Lei nº 8.981/1995 que autoriza ao contribuinte que vier a se utilizar do auto arbitramento em determinado período possa tributar seus resultados pelo lucro real em meses não submetidos ao arbitramento, desde que disponha da escrituração comercial e fiscal que demonstre o lucro real desses períodos.

Segundo a fundamentação do d. ex-conselheiro se era franqueado ao contribuinte fazê-lo quando possível para os períodos em que não houve auto arbitramento, com mais razão o Fisco fazê-lo em caso de lançamento de ofício, tendo em vista ser o método que melhor propicia aferir a capacidade contributiva do contribuinte.

Nas discussões do colegiado, naquele julgamento, prevaleceu o entendimento de que tal dispositivo somente seria aplicável à hipótese de auto arbitramento prevista no § 1º do art. 47 da Lei nº 8.981/1995, não se confundindo com as demais hipóteses previstas no caput, que trata do lançamento de ofício.

Contudo, reexaminando a questão, ante uma leitura mais atenta do dispositivo restou claro a este relator que este não pode ser interpretado de forma dissociada do caput do art. 47.

Ao contrário.

O § 1º refere expressamente que o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

Nesse sentido o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999) ao regulamentar a matéria, dispôs em seu art. 531², *verbis*:

Art. 531. Quando conhecida a receita bruta (art. 279 e parágrafo único) e desde que ocorridas as hipóteses do artigo anterior, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto correspondente com base no lucro arbitrado, observadas as seguintes regras (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, §§ 1º e 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - a apuração com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada, ainda, a tributação com base no lucro real relativa aos trimestres não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangidos por aquela modalidade de tributação;

II - o imposto apurado na forma do inciso anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento de cada período de apuração.

Ou seja, a possibilidade de auto arbitramento não é uma faculdade isolada posta à disposição do contribuinte para realizar a tributação de sua renda, quando esteja obrigado à apuração do lucro real e possua a escrituração comercial e fiscal exigida.

Trata-se de regra excepcional, portanto, a ser utilizada quando for impossível a apuração do lucro real ou presumido, nas hipóteses previstas no caput do art. 47.

² O RIR/2018 (Decreto nº 9.580/2018) reproduz a mesma norma, nesses termos:

Arbitramento pelo contribuinte

Art. 604. Quando conhecida a receita bruta, de que trata o art. 208, e desde que ocorridas as hipóteses previstas no art. 603, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto sobre a renda correspondente com base no lucro arbitrado, observadas as seguintes regras (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, § 1º e § 2º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - a apuração com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada, ainda, a tributação com base no lucro real relativa aos trimestres não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangidos por aquela modalidade de tributação; e

II - o imposto sobre a renda apurado na forma prevista no inciso I terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento de cada período de apuração.

Afastada a premissa de que os §§ 1º e 2º do art. 47 que preveem o auto arbitramento não se prenderiam às hipóteses de arbitramento de ofício pela autoridade fiscal, previstas no caput, do dispositivo, na qual este conselheiro e os demais pares do colegiado da 2ª Turma da 3ª Câmara desta 1ª Seção se assentaram naquele julgamento, revela-se coerente a interpretação proposta pelo d. ex-conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, a quem rendo minhas homenagens e registro minhas escusas pela não compreensão de seu posicionamento naquela oportunidade.

Com efeito, se o contribuinte obrigado à apuração com base no lucro real preenche as condições para a apuração do seu resultado tributável por esta forma, o simples fato de optar indevidamente pelo lucro presumido não pode ensejar, de forma automática, o arbitramento do lucro quando presentes as condições para a tributação do resultado pelo lucro real, sob pena de admitir que a própria lei trouxe mecanismos para a sua própria burla quando mais vantajoso para os contribuintes.

Sobre o argumento da contribuinte de que esta interpretação conduziria ao esvaziamento completo do inc. IV do art. 47 da Lei nº 8.981/1995, contrapõe-se que, sendo a opção pelo lucro presumido uma hipótese legal que flexibiliza a exigência de escrituração contábil e fiscal completa para apuração dos resultados nessa modalidade, via de regra, o contribuintes se limitam à escrituração do Livro Caixa, de sorte que afastada tal opção por qualquer motivo, caberia o arbitramento do lucro, ressalvada sempre a possibilidade de apuração pelo lucro real, quando presentes as condições.

Portanto, a conjugação do inciso I do art. 47 com o inciso IV é perfeitamente possível, na medida em que tanto o contribuinte que é obrigado à apuração pelo lucro real e desta forma apura seus resultados, quanto aquele que sendo obrigado àquela modalidade opta indevidamente pelo lucro presumido, terão seu lucro arbitrado, *se não mantiverem escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixarem de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.*

Da mesma forma quanto ao inciso II do art. 47 que prevê o arbitramento do lucro quando *a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte **(qualquer que seja a modalidade de apuração escolhida)** revelar evidentes indícios de fraude 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.*

No mesmo sentido, não se esvazia o disposto no inciso III, que impõe o arbitramento quando *o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único.*

Assim, é perfeitamente possível conjugar as hipóteses dos demais incisos do art. 47, sem que perca sentido o disposto no inc. IV.

Esse entendimento quanto ao alcance dos parágrafos e incisos que regem o auto arbitramento e sua interseção quanto às normas aplicáveis ao lançamento de ofício, inclusive no caso de opção indevida pelo lucro presumido, foi minuciosamente examinado pela d. conselheira desta turma, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, no artigo **Arbitramento de Lucros: Consequência e Limites aos Contribuintes e às Autoridades Fiscais**³, do qual transcrevo:

[...]

2. Limites ao arbitramento pelos contribuintes

Nos termos o § 1º do art. 47 da Lei nº 8.981/1995, quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do IRPJ “com base nas regras previstas nesta seção”, isto é, com base nas regras atinentes ao lucro arbitrado. A análise isolada do referido dispositivo pode levar à conclusão de que o contribuinte pode, livremente, optar pela apuração do IRPJ de acordo com as regras do lucro arbitrado, desde que conhecida a receita bruta, isto é, sem que se verifiquem as hipóteses do *caput* do art. 47 da Lei nº 8.981/1995⁴. Essa, entretanto, não nos parece ser a melhor interpretação do art. 47 da Lei nº 8.981/1995.

Primeiro, porque o parágrafo deve ser interpretado em conjunto com a norma contida no *caput*. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 95/1995, que versa sobre as regras de elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, estabelece em seu art. 11, III, “c”, que os parágrafos se prestam a complementar a norma enunciada no *caput* do artigo ou a excepcionar a regra nele estabelecida⁵.

Eurico Marcos Diniz de Santi complementa esse racional invocando o Manual de Redação da Presidência da República, segundo o qual “os incisos são utilizados como elementos discriminativos de artigo ou parágrafo se o assunto nele tratado não puder ser condensado no próprio artigo ou não se mostrar adequado a constituir parágrafo” e os parágrafos, por sua vez, consistem na disposição secundária do artigo, que explica ou modifica a

³ KRALJEVIC, Maria Carolina Maldonado Mendonça. Arbitramento de lucros: consequências e limites aos contribuintes e às autoridades fiscais. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Lucro Arbitrado*. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 45 (Série APET nº 01). São Paulo: MP Editora, 2022, p. 329-351.

⁴ Acerca dos principais argumentos utilizados pelos defensores dessa tese: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imposto sobre a renda: análise da possibilidade da opção do lucro arbitrado por iniciativa do contribuinte e reflexos penais. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n.137, 2007, p. 27-28.

⁵ “Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: (...)

III - para a obtenção de ordem lógica: (...)

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida”.

disposição principal, contida no caput⁶. Diante disso, conclui o autor que “se (..) o artigo, seguido de incisos, é encerrado por dois pontos, não se pode pretender que os incisos se divorciem do caput e pretender, ou ainda, afastar a referência direta do parágrafo contextualizado aos incisos”⁷.

Aplicando tais lições à interpretação do §1º do art. 47 da Lei nº 8.981/1995, podemos concluir que: (i) os incisos I a VIII discriminam a norma contida no caput; (ii) o §1º complementa o caput, tendo em vista que não há qualquer locução indicando que o referido parágrafo modifica a disposição principal do artigo; e, por consequência, (iii) a aplicação do §1º é restrita às hipóteses previstas na norma contida no caput e discriminada pelos incisos I a VIII do art. 47 da Lei nº 8.981/1995.

Segundo, porque não faria sentido o legislador fixar, expressamente, as situações nas quais os contribuintes podem optar pelo lucro presumido e, ao mesmo tempo, permitir que aqueles sujeitos ao lucro real obrigatório possam optar por apurar o IRPJ sobre uma “base de cálculo presumida majorada em 20%”, isto é, pelo lucro arbitrado, quando tal sistemática lhe for mais favorável.

Terceiro, porque, como explica Ricardo Mariz de Oliveira, a Lei nº 8.981/1995 foi inserida no ordenamento para substituir o regramento anterior, no qual o contribuinte somente podia apurar o IRPJ com base no lucro arbitrado nos casos fortuitos e de força maior devidamente comprovados, nos termos do §2º do art. 21 da Lei nº 8.541/1992. Tal sistemática impedia o contribuinte de cumprir sua obrigação fiscal, mesmo sabendo que se enquadrava dentro das hipóteses de arbitramento, o que prejudicava, inclusive, o Fisco, vez que afetava o fluxo da arrecadação. O novo regramento foi uma medida justa e razoável para corrigir o anterior, de forma a permitir ao contribuinte o auto arbitramento, não apenas nos casos fortuitos e de força maior, mas sempre que verificadas as hipóteses do art. 47 da Lei nº 8.981/1995 e desde que conhecida a receita bruta⁸.

Reforça esse entendimento o fato de o RIR/2018, exercendo a função reguladora, nos termos dos artigos 84, IV da Constituição Federal e 99 do CTN, consagrar em seu artigo 604 que “quando conhecida a receita bruta, de que trata o [art. 208](#), e desde que ocorridas as hipóteses previstas no [art. 603](#)”, isto é, aquelas contidas nos incisos I a VIII do art. 47 da Lei nº 8.981/1995, “o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto sobre a renda correspondente com base no lucro arbitrado”.

⁶ P. 125 e 126, disponível em <http://www4.planalto.gov.br/centrodeestudos/assuntos/manual-de-redacao-da-presidencia-da-republica/manual-de-redacao.pdf>, acesso em 15.07.2022.

⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imposto sobre a renda: análise da possibilidade da opção do lucro arbitrado por iniciativa do contribuinte e reflexos penais. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n.137, 2007, p. 33.

⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). v. 1. São Paulo: IBDT, 2020, p. 557.

Além do conhecimento da receita bruta e da ocorrência de uma das hipóteses previstas nos incisos I a VIII do art. 47 da Lei nº 8.981/1995, cumpre analisar a obrigatoriedade de o contribuinte buscar, sempre que possível, a apuração do imposto de renda pelo lucro real antes de adotar a sistemática do arbitramento.

É fato que o inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981/1995 estabelece que a opção indevida pela tributação com base no lucro presumido é uma das hipóteses que autoriza o arbitramento, tanto para a Autoridade Fiscal, como para os contribuintes. No entanto, tal dispositivo deve ser interpretado em conjunto com as demais normas que regem a apuração do imposto de renda da pessoa jurídica – e não de forma isolada, a determinar que a simples opção indevida pelo lucro presumido tenha por consequência a apuração do imposto pelo lucro arbitrado.

A legislação determina que, quando o contribuinte está impedido de apurar o IRPJ pelo lucro presumido, seja em razão da natureza da sua atividade, seja em razão do volume de receita auferida no ano anterior ou do auferimento de lucros no exterior, o lucro real é a sistemática que deve ser adotada⁹. Portanto, verificado que o contribuinte optou indevidamente pelo lucro presumido, deve-se, primeiro, empreender todos os esforços para apurar o imposto com base no lucro real e, apenas na sua impossibilidade, é que o contribuinte – e a Autoridade Fiscal – poderá se valer do arbitramento de lucro¹⁰.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) já se manifestou, em diversas oportunidades, no sentido de que “se a pessoa jurídica optou indevidamente pelo lucro presumido, mas possui escrituração regular, o IRPJ deve ser apurado com base no lucro real”¹¹. Por outro lado, entende o órgão que “tendo o contribuinte, indevidamente, optado pela tributação com base no lucro presumido e não possuindo escrita regular, impõe-se o arbitramento de seus lucros”¹².

Tal entendimento, além de ser o que melhor se conforma com as demais regras de apuração do IRPJ, contribui para evitar que os contribuintes obrigados ao lucro real optem indevidamente pelo lucro presumido, para, valendo-se da possibilidade de auto arbitramento, recolher o imposto com base em tal sistemática, quando esta lhe for mais vantajosa.

⁹ Art. 14 da Lei nº 9.718/1998.

¹⁰ Sobre o tema: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). v. 1. São Paulo: IBDT, 2020, p. 560.

¹¹ Acórdão nº 1401-000.884, j. em 07.11.2012. No mesmo sentido: Acórdão nº 108-09.825, j. em 05.02.2009; e Acórdão nº 1401-001.746, j. em 05.10.2016; Acórdão nº 1401-002.386, j. em 12.04.2018.

¹² Acórdão nº 107-05129, j. em 14.06.1998. No mesmo sentido: Acórdão nº 105-13443, j. em 22.02.2001; Acórdão nº 107-08.356, j. em 10.11.2005; Acórdão nº 107-08.577, j. 25.05.2006; e Acórdão nº 105-16.546, j. em 13.06.2007.

[...]

Tais considerações corroboram as alegações trazidas pela PFN em seu recurso e vem ao encontro do quanto sustentado neste voto.

Desta feita, entendo que o recurso deve ser provido para reformar o entendimento do acórdão recorrido quanto à possibilidade de realização do lançamento com base no lucro real, desde que confirmada a acusação fiscal de que a opção pelo lucro presumido seria inválida e que estejam presentes as condições para a apuração do lucro real, situações que não foram examinadas pelo colegiado *a quo*.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso com determinação o retorno dos autos ao colegiado *a quo* para a apreciação das demais alegações de mérito trazidas no recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Edeli Pereira Bessa

Trata-se de exigência de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário 2014, com acréscimo de multa qualificada, decorrente de indevida opção pelo lucro presumido, afirmada em razão de simulação na incorporação de pessoa jurídica submetida ao Refis. Houve anterior lançamento, pertinente ao ano-calendário 2012, nos autos do processo administrativo nº 10283.720008/2016-96.

O Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso voluntário no Acórdão nº 1201-006.248. No voto condutor do julgado, o relator Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque afastou a conexão pretendida com o processo administrativo nº 10283.720008/2016-96, mas adotou os fundamentos expressos no Acórdão nº 1302-003.338 para reconhecer a nulidade material dos lançamentos porque o lucro tributável deveria ter sido determinado mediante arbitramento, e não na sistemática do lucro real. Antes, também afastou a nulidade da decisão de 1ª instância, bem como a *nulidade do lançamento por insuficiência de informações e preterição de defesa*. Ao final, observou que *a legislação assegura à contribuinte (não ao Fisco), caso se conheça sua receita bruta, a escolha pela apuração do lucro com base no lucro real*, e que no presente caso *a própria contribuinte demonstrou ao Fisco, ainda durante o procedimento de fiscalização, que sua eventual exclusão do lucro presumido deveria importar na apuração pelo arbitramento*, sem jamais ter optado pela apuração com base no lucro real. No mais, citou outros julgados para corroborar a conclusão de que se trata de nulidade material e para afirmar a impossibilidade de convalidação do vício, ressaltando, também, *inexistir prejuízo à parte, pois o reconhecimento da*

nulidade material tem os mesmos efeitos jurídicos da improcedência da autuação, ou seja, o ato administrativo do lançamento não poderá ser feito pela administração tributária. Encerrou declarando prejudicada a análise de todos os demais elementos de mérito.

A PGFN opôs embargos de declaração apontando omissão *acerca do fato de que a empresa tinha condições de apurar o lucro real e que tal situação poderia alterar o entendimento relativo à obrigatoriedade de apurar os tributos devidos mediante arbitramento*. Mas tais embargos foram rejeitados em exame de admissibilidade, na medida em que o voto condutor do acórdão embargado *deixou claro que a necessidade de arbitramento, na hipótese, é compulsória, à luz do que dispõe a legislação*.

O recurso especial da PGFN teve seguimento na matéria *“necessidade de tributação pelo lucro arbitrado quando o contribuinte, cuja opção pelo lucro presumido foi considerada indevida pela Fiscalização, possuir escrituração que permita a tributação pelo lucro real”* com base nos dois paradigmas indicados: 1401-001.453 e 1401-000.884.

Na demonstração da divergência jurisprudencial, porém, a PGFN reporta que o outro Colegiado do CARF, no primeiro paradigma, decidiu que *ao desqualificar a incorreta opção pelo lucro presumido para aferir os tributos devidos, pode a autoridade autuante se valer da escrituração contábil do contribuinte, não sendo obrigatório o arbitramento*. Já no segundo paradigma, destacou que o ponto no qual *se analisa a necessidade do arbitramento quando o contribuinte possua escrituração regular*. E assim concluiu tal demonstração:

No que importa para fixarmos a divergência no presente caso temos que nos acórdãos confrontados observa-se a situação em que a fiscalização entendeu que os contribuintes autuados optaram indevidamente pelo lucro presumido; em todos os casos se constatou que a partir da escrituração fiscal dos contribuintes seria possível apuração dos tributos devidos pelo lucro real. Nos três casos os contribuintes alegaram erro no critério de apuração dos tributos devidos utilizado pela fiscalização e protestaram pela obrigatoriedade de apuração dos tributos devidos pelo arbitramento.

Enquanto para o acórdão recorrido *“a única possibilidade de não arbitramento do lucro decorreria de opção do contribuinte – que possui tal faculdade –, sendo certo que, na visão dos julgadores, não há margem de discricionariedade para a administração tributária”*, os acórdãos apresentados como paradigmas entenderam que o arbitramento é *“medida extrema”* que só seria aplicável nos casos em que a escrituração do contribuinte fosse imprestável e houvesse a impossibilidade de apuração pelo lucro real.

Enquanto o acórdão recorrido entendeu que o arbitramento seria, no caso, uma imposição legal na apuração dos tributos, e com este fundamento anulou ao auto de infração lavrado, os acórdãos apresentados como paradigmas, não só superaram tal alegação (de que arbitramentos seria obrigatório), como firmaram o entendimento de que o arbitramento só seria necessário se impossível a apuração dos tributos com base na escrituração do contribuinte.

Para o acórdão recorrido o arbitramento previsto no art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, é uma imposição legal no caso de opção indevida pelo lucro presumido. Para os paradigmas, numa interpretação sistemática daquele art. 47, o arbitramento só seria necessário quando constatas deficiências relativas à escrituração comercial e fiscal exigidas por lei, as quais acarretassem a ausência de elementos indispensáveis à determinação do montante tributável ou a imprestabilidade da escrituração para esse fim. Evidenciada está, pois, a divergência jurisprudencial sobre a interpretação do inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, no tocante às situações em que se faz necessário o arbitramento.

Neste contexto, não tem razão a Contribuinte quando defende a inadmissibilidade do recurso especial por *necessidade de revisão de aspectos de fato do caso concreto*. Por entender que o pedido da Fazenda Nacional requer verificar *se haveria condições para a devida apuração do Lucro Real a partir da escrituração contábil da Recorrida*, e por ser esta possibilidade condição fática das decisões proferidas nos paradigmas, a Contribuinte conclui que a divergência jurisprudencial posta determinaria que se adentrasse à *constatação sobre a suficiência da escrituração contábil da Recorrida para possibilitar a apuração do Lucro Real*.

Apesar de as razões de mérito deduzidas pela PGFN, de fato, indicarem que a escrituração da Contribuinte possibilitaria a apuração dos tributos devidos pelo lucro real, resta fora de dúvida, especialmente depois da rejeição dos embargos opostos pela PGFN, que aquela circunstância fática não foi apreciada pelo Colegiado *a quo*, e a divergência jurisprudencial reside, justamente, nos fundamentos para este proceder: a compulsoriedade do arbitramento dos lucros na hipótese de opção indevida pelo lucro presumido.

Note-se, porém, que o pedido do recurso especial não reside na declaração de validade da tributação na sistemática do lucro real:

No presente caso, não restam dúvidas que a escrituração contábil da contribuinte possibilitava a apuração dos tributos devidos pelo lucro real, sem a necessidade de arbitramento. Aliás como registrou a autoridade fiscal no TVF, a própria fiscalizada solicitou prazo para apresentação do cálculo do imposto devido na forma do Lucro Real, demonstrando, assim ter condições de apresentar tais informações, verbis (fls 10 do TVF, e-fls 138):

[...]

Posteriormente, a contribuinte mudou sua linha de defesa e passou a defender que o arbitramento seria obrigatório em face do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995.

Por todo o exposto, entendemos inexistir a nulidade apontada pelo acórdão recorrido, devendo ser restabelecido o lançamento. Julgado procedente o presente recuso, necessário se faz o retorno dos autos para o colegiado a quo para análise do mérito da autuação.

IV – PEDIDO

Diante do exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja conhecido e provido o presente recurso especial, para que seja reformado o acórdão

A pretensão fazendária, portanto, é de reversão da nulidade material declarada sob a premissa de que o lançamento deveria ter sido formalizado, necessariamente, na sistemática do lucro arbitrado, sem apreciação dos requisitos para validação da tributação na sistemática do lucro real. Sob esta ótica, é possível solucionar a divergência jurisprudencial sem se adentrar aos aspectos fáticos não apreciados pelo Colegiado *a quo*.

A Contribuinte também aponta que os cenários fáticos dos casos comparados seriam substancialmente distintos, quanto às motivações para se concluir pela impossibilidade de as pessoas jurídicas optarem pelo lucro presumido. Diz que, *enquanto o caso dos autos trata de suposta opção indevida pelo lucro presumido em função da pretensa necessidade de desconsiderar operações societárias efetivamente realizadas pela Recorrida, nos v. acórdãos paradigmas a situação discutida era de simples excesso do limite previsto no art. 14, I da Lei 9.718/98*.

Todavia, a divergência jurisprudencial suscitada pela PGFN não se situa na definição da possibilidade, ou não, de a Contribuinte optar pelo lucro presumido. Este aspecto da acusação fiscal não foi apreciado pelo Colegiado *a quo*, que solucionou o litígio em preliminar, declarando a nulidade do lançamento apenas porque não adotada a sistemática do arbitramento para determinação do lucro tributário. E esta nulidade é passível de reversão com o acolhimento do entendimento fazendário de que os tributos lançados poderiam ser determinados na sistemática do lucro real se atendidos os requisitos legais para esta forma de apuração.

Irrelevante, portanto, se os paradigmas partiram de situações fáticas distintas. Basta que eles se alinhem ao recorrido na apreciação de conclusão fiscal acerca da consequência a ser dada diante de opção indevida pelo lucro presumido.

À semelhança da possibilidade de ser apurado o lucro real, as circunstâncias específicas que resultaram na conclusão fiscal de opção indevida pelo lucro presumido foram consideradas prejudicadas pelo Colegiado *a quo* em face da declaração preliminar de nulidade do lançamento, porque não promovido o arbitramento dos lucros. Assim, não cabe a esta instância especial adentrar a tais aspectos, e não é necessário fazê-lo para solucionar o dissídio jurisprudencial posto.

Para maior clareza, note-se que no voto condutor do paradigma nº 1401-001.453, o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes refere os seguintes argumentos de defesa apreciados:

O recorrente aduz que a autoridade estaria obrigada a promover o lançamento com base no lucro arbitrado, em razão de ter optado equivocadamente pelo lucro presumido e pelo fato de não terem sido deduzidas compensações e exclusões para fins de apuração do lucro real. *(destacou-se)*

E, na sequência, embora com o lapso de mencionar “agravamento”, e não “arbitramento”, o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes claramente admite a

possibilidade de tributação na sistemática do lucro real em face da opção indevida pelo lucro presumido:

A autoridade fiscal, ao intimar o fiscalizado para elaborar o LALUR, franqueou a oportunidade para exercer a opção. Foi o contribuinte, que não teve condições para tal.

Ora, como o diferimento é uma opção fiscal, o seu não exercício, independentemente do motivo alegado, não inviabiliza a aferição do lucro real. Ademais, conforme reiterada jurisprudência administrativa, o agravamento é medida extrema, que só deve ser adotada no caso de absoluta impossibilidade de aferição da base real. Abaixo, transcrevo, apenas a título ilustrativo, decisão nesse sentido:

ARBITRAMENTO. MEDIDA EXTREMA. Ficam sujeitos ao arbitramento do lucro, medida extrema e excepcional de auditoria, os contribuintes cuja escrituração contiver deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real. (AC 1402-001.743, de 30/07/2014)

Aqui, portanto, não é o caso de arbitramento de lucro, mas sim de comprovação do valor do lucro a ser diferido, prova esta que cabe ao contribuinte fazer. Se o fizesse, mesmo que considerássemos a necessidade de seu reconhecimento nesta fase processual, seria o caso de redução da base de cálculo do valor lançado na sistemática do lucro real e não de arbitramento.

Já no paradigma nº 1401-000.884, a interpretação divergente está posta mediante adoção dos termos da decisão de 1ª instância pelo relator, ex-Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos, que restou vencido apenas na desqualificação da multa de ofício:

130. Por isso, acima da mera interpretação literal da lei – que implicaria o imediato arbitramento do lucro sempre que a pessoa jurídica optasse indevidamente pelo lucro presumido, duas outras regras de interpretação sistêmica se impõem.

131 A primeira é a de que o contribuinte que optou indevidamente pelo lucro presumido só pode ter o seu lucro arbitrado se demonstrada a impossibilidade de apuração do lucro real, porque esta última é a mais condizente com a forma legal de mensuração da base tributável (art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional).

132 A segunda, mais simples, porém, de maior evidência, é que se a opção pelo lucro presumido foi indevida é porque a pessoa jurídica estava obrigada ao lucro real (e não ao lucro arbitrado).

133 Por isso, a literalidade do dito dispositivo deve ser afastada, de forma a se entender que, na forma do inciso IV do art. 530 do RIR/1999, a pessoa jurídica que optou indevidamente pelo lucro presumido deve ser tributada pelo lucro real (a menos que o autuante concluísse pela absoluta impossibilidade de fazê-lo).

Por tais razões, o recurso especial fazendário deve ser CONHECIDO.

No mérito, a PGFN replica as contrarrazões ao recurso voluntário, deduzindo interessante evolução histórica dos dispositivos que antecedem o art. 47 da Lei nº 8.981/95 e arrematando com a citação da obra do Julgador Emerson Catureli¹³, na qual a determinação de arbitramento em face da indevida opção pelo lucro presumido é interpretada a partir do disposto no art. 45 da mesma lei, que faculta aos optantes escrituração simplificada, incompatível com a tributação na sistemática do lucro real:

O art. 45 da Lei 8.981/1995, ao regular os deveres instrumentais dos contribuintes habilitados à opção pelo lucro presumido, determina que estes deverão manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial (inciso I), Livro Registro de Inventário (inciso II), bem como os livros obrigatórios por legislação fiscal específica e os documentos que sirvam de base para a escrituração comercial e fiscal (inciso III). Facultativamente, o parágrafo único autoriza que o contribuinte, em lugar da escrituração contábil nos termos da legislação comercial, mantenha apenas Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Estas regras de escrituração simplificadas respondem à função que desempenha o lucro presumido no contexto do imposto sobre a renda. Com efeito, o objetivo desta modalidade de base de cálculo é precisamente o de tornar mais ágil o cumprimento da obrigação tributária, simplificando a forma de apuração do lucro e os controles contábeis e fiscais. Portanto, é natural que os contribuintes que exercem a faculdade de apurar o imposto sobre a renda com base no lucro presumido não tenham os controles contábeis e fiscais exigidos para a apuração do lucro real. Neste caso, a regra ora em estudo tem pertinência, pois diante da ausência dos elementos mencionados a autoridade administrativa estaria impossibilitada de, com o emprego de recursos razoáveis, apurar o lucro real.

Por outro lado, em hipóteses nas quais o contribuinte, a despeito de optar indevidamente pelo lucro presumido, mantém em ordem e consoantes as normas contábeis e fiscais pertinentes, todos os elementos que permitem a apuração do lucro real, a apuração do lucro arbitrado fere a subsidiariedade excepcionalidade características da figura. Em outras palavras, o recurso ao arbitramento do lucro não se justifica nestas situações, pois haveria um enfraquecimento desnecessário na aferição da manifestação de capacidade contributiva do contribuinte.

Este inciso, portanto, deve ser interpretado com restrições, no sentido de admitir o arbitramento tão-somente quando da opção indevida pelo lucro presumido resultar a impossibilidade de, com o emprego de recursos razoáveis, apurar o lucro real. Há que ressaltar, porém, que não basta a manutenção de registros contábeis das operações, pois, conforme já mencionado, num contexto de aplicação em massa da lei tributária, a ausência de demonstrações financeiras exigiria o emprego de esforços desmedidos pela Administração para a apuração do lucro real.

¹³ CATURELI, Emerson. Arbitramento do lucro no lançamento do imposto sobre a renda. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 133-134.

Vale o destaque, também, da seguinte ponderação da PGFN, que bem recorda ser o lucro real a regra geral de apuração do IRPJ e o favorecimento que pode ser conferido aos que optam indevidamente pelo lucro presumido, para fugir a uma incidência maior no âmbito do lucro real, e em face dos quais a majoração dos coeficientes de presunção em 20% pode, ainda, representar uma vantagem:

Por seu turno, caso o lucro arbitrado seja empregado em situações como a que estamos analisando no presente processo administrativo, o arbitramento deixa de ter caráter excepcional e subsidiário e passa a ser encarado como “regra”. Isso porque os contribuintes obrigados à apuração pelo lucro real poderiam, simplesmente, fazer a apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido – mesmo sabendo que não tem direito ao regime do lucro presumido. A partir daí, caso o Fisco instaure procedimento de fiscalização, bastaria alegar a “opção indevida pelo lucro presumido” e demandar a aplicação do lucro arbitrado, com base em uma interpretação literal do inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995. Nesse cenário, o arbitramento deixa de ser um instrumento que deve ser utilizado somente diante da ausência ou imprestabilidade de livros contábeis e fiscais, e passa a ser uma escolha dos contribuintes que queriam fugir do lucro real.

A PGFN também refere, além dos paradigmas, decisões favoráveis à tributação na sistemática do lucro real em face de sujeitos passivos que optaram indevidamente pelo lucro presumido: Acórdãos nº 1302-002.305, 1402-002.387 e 3201-003.251.

No precedente nº 1302-002.305 foi afirmada a validade das exigências formuladas na sistemática do lucro real, bem como incidência não cumulativa de Contribuição ao PIS e de Cofins, mas com litígio em torno, apenas, da impossibilidade de adoção do lucro presumido, sem questionamento acerca das consequências desta opção indevida.

Por sua vez, o Acórdão nº 3201-003.251 adota fundamentos expressos no Acórdão nº 1801-002.350, e este conjunto de decisões traz uma outra circunstância a ser considerada no debate: a determinação de Contribuição ao PIS e Cofins na sistemática não-cumulativa, caso se considere possível a tributação na sistemática do lucro real. Isto porque o sujeito passivo, naquele caso, havia apresentado DIPJ na sistemática do lucro real, mas buscou retificá-la para a sistemática do lucro presumido, com vistas a se submeter à sistemática cumulativa da Contribuição ao PIS e da Cofins. Diante da acusação fiscal de indevida opção pelo lucro presumido, a defesa buscou a prevalência do arbitramento dos lucros para manutenção da sistemática cumulativa da Contribuição ao PIS e da Cofins, o que lhe foi negado naquelas decisões.

Assim, a opção indevida pelo lucro presumido, ou mesmo o autoarbitramento, pode decorrer não só da intenção de fugir a uma incidência majorada no âmbito do lucro real, como também escapar à apuração não-cumulativa da Contribuição ao PIS e Cofins.

Já no Acórdão nº 1402-002.387, o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto enfrentou arguição de nulidade do lançamento *porque a exigência não poderia ter sido realizada considerando-se o lucro real como forma de tributação do IRPJ, uma vez que se a autoridade fiscal*

entendeu que o contribuinte optou indevidamente pelo lucro presumido, o art. 530, inciso IV, do RIR/99 determina o arbitramento de lucros, rejeitando-a na apreciação do mérito da exigência, e assim também adentrando a aspectos da possibilidade de apuração do lucro real naquele caso concreto:

Discordo de tal entendimento.

A tributação com base no lucro arbitrado sempre foi considerada uma medida extrema, somente aplicável quando não for possível a apuração do IRPJ com base no lucro real.

Sendo possível a apuração do lucro real, a jurisprudência administrativa jamais acolheu a tese de arbitramento de lucro. Exemplos não faltam. Mas talvez o mais elucidativo seja a falta de escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real.

Segundo o inciso I do art. 530 do RIR/99, dá causa ao arbitramento o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, que não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

Já o inciso III do art. 530 do RIR/99 elenca outra hipótese de arbitramento: o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

O Livro de Apuração do Lucro Real, também conhecido pela sigla Lalur, é um livro de escrituração de natureza eminentemente fiscal, criado pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, conforme previsão do § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e alterações posteriores.

A respeito da obrigatoriedade de se escriturar o Lalur, assim dispõe o art. 260, inciso III, do RIR/99, inserto no subtítulo do Regulamento do Imposto de Renda que dispõe sobre o lucro real:

Art. 260. A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir os seguintes livros (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 48, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 8º e 27):

[...]

III - de Apuração do Lucro Real LALUR;

[...]

Conforme se observa, sendo o Lalur um livro fiscal obrigatório para os que apuram o IRPJ com base no lucro real, sua ausência implicaria o arbitramento de lucros (art.

530, incisos I e III, do RIR/99).

Contudo, a jurisprudência caminhou em sentido diverso, cancelando inúmeras autuações em que o arbitramento se dava por mera falta escrituração do Lalur. Veja-se:

IRPJ ARBITRAMENTO DE LUCRO FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LALUR 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 101-96.469)

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. Insustentável o lançamento tributário quando, abandonados os registros contábeis e documentos que os lastrearam, a Fiscalização se utilizar do arbitramento para penalizar o contribuinte (Ac. 101-88.675, de 22/08/95, da 1ª Câm. do 1º CC DO de 26/02/96)

Com o passar do tempo, em situações em que a Fiscalização não procedia ao arbitramento, tornou-se corriqueiro que os contribuintes utilizassem como argumento de defesa a obrigatoriedade de arbitramento, por vezes, em total descompasso com a tese há muito firmada de que o arbitramento é uma medida extrema. Em sessão realizada no mês de setembro de 2016, a 1ª Turma Ordinária desta Câmara assim decidiu no Acórdão 1401-001.712, de lavra do i. Conselheiro Antônio Bezerra Neto:

[...]

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.

[...]

Destaco excerto do voto condutor de tal aresto:

A Recorrente alega como argumento de defesa que a única possibilidade seria a tributação pelo regime do lucro arbitrado.

Não é verdade, a apuração foi feita corretamente pelo fiscal o regime do lucro real. Afinal, o arbitramento do lucro é uma medida extrema e uma prerrogativa do fiscal a ser utilizado nos estritos casos indicados em lei, sendo assim uma salvaguarda do

crédito tributário posta a serviço da Fazenda Pública e não pode ser utilizado pelo contribuinte como mero instrumento de defesa. Nesse contexto, mesmo a Recorrente não tendo apresentado o LALUR, não se pode falar em motivo suficiente para o arbitramento dado que não ocorreu prejuízo para o Fisco conhecer todas as suas receitas, custos, despesas, podendo, assim, apurar com segurança todos os seus resultados. Qualquer interpretação que se afaste desse norte podemos reputar como sendo uma mera interpretação literal da lei.

Entendo estarmos diante de situação similar. A autoridade fiscal identificou que o contribuinte possuía escrituração contábil regular que permitia identificar o lucro líquido, intimou o contribuinte a informar quais adições e exclusões deveriam ser feitas para apuração do lucro real, e procedeu ao ajuste de acordo com as informações prestadas pela próprio Recorrente. Vejase excerto do Termo de Verificação Fiscal:

Deste modo, a NILCATEX foi intimada a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, referente ao ano-calendário 2012, e também uma planilha com a relação de todos os créditos possíveis de aproveitamento na apuração das contribuições PIS e COFINS, na modalidade não-cumulativa.

Conforme visto anteriormente, a fiscalizada informou que apesar de não concordar com a inclusão dos valores das subvenções no cômputo das receitas para fins de enquadramento do limite do lucro presumido, por cautela, a empresa buscava as informações solicitadas.

Assim sendo, a empresa efetuou a escrituração do LALUR do período, bem como apresentou a planilha com a relação dos créditos.

Considerando que os livros contábeis e fiscais escriturados em 2012, que serviram de base para a apuração do lucro presumido, estão de acordo com as normas previstas no Regulamento do Imposto de Renda, e considerando também que o Livro de Apuração do Lucro Real apresentado está de acordo com as normas previstas, o valor escriturado neste livro servirá de base para apuração de ofício do lucro real em 2012: [...]

Destaco também trecho do acórdão recorrido a respeito da doutrina sobre a matéria:

*Conforme bem elucidado por Maria Rita Ferragut in Presunções no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2001, p. 137/152, 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 regra-matriz 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.*

Decorre daí que, se caracterizada a imprestabilidade da escrituração, determina a Lei que a base de cálculo originalmente prevista na legislação (lucro real) seja

substituída por uma outra legalmente prevista (lucro arbitrado) e, nas palavras da autora (p. 138/139):

“Parece-nos inequívoca a existência de vinculação na função administrativa de constatar de forma direta ou indireta a ocorrência do fato jurídico tributário. Vinculado, também, é o dever de arbitrar, ao passo que discricionário é o procedimento administrativo que, com base em juízo próprio, elege como base de cálculo uma das grandezas possíveis previstas na Lei.

.....

*A questão da discricionariedade torna-se relevante quando nos deparamos com a ocorrência de fato jurídico descritor de evento típico provado de forma direta ou indireta, mas que **não permite a identificação da grandeza daquilo que a Lei dispõe como sendo a base de cálculo**, ensejando assim a aplicação do ato-norma de arbitramento” (destaques incluídos).*

*Nestes termos, a impossibilidade de comprovação direta da base de cálculo originária **é condição** necessária para a aplicação do arbitramento. Se presente tal condição, o arbitramento da base de cálculo do tributo, nestes casos, é dever/poder da Administração Tributária, previsto no anteriormente transcrito art. 148 do CTN.*

*Ocorre que, **este não é o caso dos autos** em que, repita-se, intimada, a contribuinte apresentou escrituração relativa ao ano-calendário de 2012 a qual foi validada pela Fiscalização. E, na Impugnação, nada apresenta a contribuinte, no sentido de demonstrar que conteria ela vícios que impediriam a apuração do resultado.*

E no mesmo sentido do raciocínio até aqui desenvolvido, assim consta no Acórdão 1401-000.884:

*130. Por isso, acima da mera interpretação literal da lei – **que implicaria o imediato arbitramento do lucro sempre que a pessoa jurídica optasse indevidamente pelo lucro presumido**, duas outras regras de interpretação sistêmica se impõem.*

*131. A primeira é a de que **o contribuinte que optou indevidamente pelo lucro presumido só pode ter o seu lucro arbitrado se demonstrada a impossibilidade de apuração do lucro real**, porque esta última é a mais condizente com a forma legal de mensuração da base tributável (art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional).*

132 . A segunda, mais simples, porém, de maior evidência, é que se a opção pelo lucro presumido foi indevida é porque a pessoa jurídica estava obrigada ao lucro real (e não ao lucro arbitrado).

*133. Por isso, a literalidade do dito dispositivo deve ser afastada, de forma a se entender que, na forma do inciso IV do art. 530 do RIR/1999, a pessoa jurídica que optou indevidamente pelo lucro presumido deve ser tributada pelo lucro real (**a menos que o autuante concluisse pela absoluta impossibilidade de fazê-lo**).*

134. E mais. Neste caso, como a escrituração apresentada bastou para a apuração do lucro real, o arbitramento seria contrário à lei.

135. Não é demais observar que, diferentemente do que parece crer o interessado, a forma de tributação não é eleita pelo autuante, que não goza de tal discricionariedade, tampouco tem por objetivo aumentar ou diminuir o valor do crédito tributário devido, cujo lançamento só se pode dar na forma da lei, que determina a forma de apuração da base de cálculo do IRPJ.

136. Assim, não assiste direito ao interessado de ter o seu lucro calculado por arbitramento.

137. O interessado não contesta nenhum dos elementos que forneceu ao autuante para a determinação do lucro real.

138. Dessa forma, o lançamento deve ser mantido.

No mesmo sentido, assim se decidiu no Acórdão 1102-00.407:

[...]

DIFERENÇAS ENTRE A RECEITA DECLARADA E A RECEITA ESCRITURADA. LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. É cabível o lançamento de ofício com base no lucro real **quando verificado que o contribuinte declarou receitas menores** do que as auferidas e registradas em sua escrituração contábil e fiscal, e optou indevidamente pela tributação com base no lucro presumido. [grifos nossos]

[...]

Desse modo, entendo correto o procedimento adotado no lançamento de realizar o lançamento com base no lucro real, e voto por negar provimento ao recurso também em relação a esse ponto. (destaques do original)

Por oportuno registre-se que tal decisão foi confrontada por recurso especial do sujeito passivo, e esta Conselheira, inclusive, acompanhou a maioria que conheceu da divergência jurisprudencial demonstrada nesta matéria em face do paradigma nº 107-07.027, mas, ao final, o tema restou prejudicado porque desconstituída a acusação que resultaria na opção indevida pelo lucro presumido, conforme votos consignados no Acórdão nº 9101-006.113.

Pertinente também adicionar que antes de referir a doutrina de Maria Rita Ferragut, a decisão de 1ª instância proferida no caso apreciado no Acórdão nº 1402-002.387 invoca a matriz do arbitramento da base de cálculo do tributo definida no art. 148 do CTN:

“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, **sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado**, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial” (destacou-se)

Esta é a referência primeira para se vislumbrar, como diz Emerson Caturelli, a *subsidiariedade/excepcionalidade características da figura* do arbitramento, assim como “base de cálculo substitutiva, ou seja, de substituição da base de cálculo originalmente prevista na legislação”, nos termos referidos a partir da doutrina de Maria Rita Ferragut.

Também sob influência do disposto no art. 148 do CTN, em seu voto vencido no Acórdão nº 1201-004.787, o Conselheiro Efigênio de Freitas Junior acrescenta:

Vê-se que mesmo na hipótese de o contribuinte efetuar pagamento com base no arbitramento é indispensável a ocorrência de força maior como imprestabilidade da escrituração ou mantê-la em desacordo com a lei, conforme assenta Higuchi¹⁴:

O lucro arbitrado, ainda que conhecida a receita bruta, não é uma opção pura e simples do contribuinte como ocorre com a opção pelo lucro presumido. Além de ter receita bruta conhecida, **é indispensável a ocorrência de força maior como não manter escrituração contábil na forma da lei ou esta ser imprestável.**

O parágrafo de uma lei não pode ser interpretado isoladamente porque está vinculado ao caput do artigo. Assim, os §§ 1º e 2º do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, terão que ser interpretados em conjunto com o caput. Com isso, **se a pessoa jurídica possui escrituração contábil regular e apresenta a DIPJ com base no lucro arbitrado**, o fisco não é obrigado a aceitá-la. (Grifo nosso)

22. Nesse contexto, a meu ver, o referido inciso “IV” ao assentar que o lucro deve ser arbitrado quando *“o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido”* deve ser interpretado em consonância com a imprestabilidade ou inexistência da escrituração. Afinal, o arbitramento, embora não configure penalidade, mas forma de tributação, é medida extrema, e somente em último caso deve ser aplicada.

23. Segundo Ricardo Mariz¹⁵, nessa mesma trilha, o lucro arbitrado é alternativa para casos extremos, em que haja total impossibilidade de determinação ou comprovação do lucro líquido, básico para o lucro real, casos em que a contabilidade é desclassificada e o lucro tributável é arbitrado por critérios previstos na lei.

Vale dizer, no caso do imposto de renda, quando os fatores positivos e negativos de mutação patrimonial estiverem comprovados e registrados pela forma que a lei prescrever para o contribuinte, inclusive na contabilidade quando se tratar de pessoa jurídica, seus valores é que prevalecem, por sua totalização algébrica, como denunciador da existência de aumento patrimonial e como base de cálculo da respectiva obrigação tributária.

Ao mesmo tempo, segundo a norma do art. 148, esses valores reais afastam a avaliação (e o arbitramento) do aumento patrimonial, que fica reservada apenas para o caso de alguma omissão por parte do contribuinte quanto à prova daqueles valores, ou quando não mereçam fé os documentos a eles relativos, os esclarecimentos prestados ou as declarações apresentadas pelo contribuinte.

É assim mesmo que vem ocorrendo nas leis ordinárias que cuidam do IRPJ nas quais prevalece o lucro real sempre que devidamente contabilizado e lastreado em documentos válidos, **passando-se ao lucro arbitrado apenas como alternativa para os casos em que, in extremis, haja total impossibilidade de determinação ou**

¹⁴ HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. Imposto de renda das empresas. Interpretação e prática. 35ª ed. São Paulo: IR publicações, 2010, p. 98.

¹⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, 2020, vol. 1, p. 531-53

comprovação do lucro líquido, básico para o lucro real, casos em que a contabilidade é desclassificada e o lucro tributável é arbitrado por critérios previstos na lei. (Grifo nosso)

A manifestação doutrinária¹⁶ da Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic acerca do tema também reporta os ensinamentos de Ricardo Mariz de Oliveira, dentre outros, para afirmar que apenas *excepcionalmente e em caráter subsidiário, o lucro pode ser arbitrado*, e concluir que *o arbitramento somente será cabível quando não for possível a apuração do imposto de renda com base no lucro real ou no lucro presumido (quando essa for a opção validamente adotada pelo contribuinte)*:

1 Introdução

O imposto de renda, previsto no art. 153, III, da Constituição Federal, é tributo de competência da União, que tem por hipótese de incidência a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza, isto é, do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, bem como dos demais acréscimos patrimoniais¹⁷. O contribuinte do imposto de renda é a pessoa física ou jurídica titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza e a base de cálculo, nos termos do art. 44 do CTN, é "o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis"¹⁸.

O lucro real é aquele que mais se aproxima da materialidade prevista na Constituição Federal para a incidência do imposto de renda e o que reflete o princípio da capacidade contributiva¹⁹. Isso porque a apuração do lucro real, para as pessoas jurídicas, parte do lucro líquido do exercício, evidenciado pelas demonstrações contábeis do período, mediante o confronto entre receitas e custos e despesas²⁰. A partir de adições e exclusões ao lucro líquido, chega-se ao lucro real, sobre o qual incidem as alíquotas do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ). O IRPJ, na sistemática do lucro real, pode ser apurado anualmente, com pagamentos mensais a título de estimativa, ou trimestralmente.

Não obstante o lucro real seja a regra, gozando de prioridade para o imposto de renda e prevalecendo sobre os demais sistemas de apuração, exceto nas

¹⁶ KRALJEVIC, Maria Carolina Maldonado Mendonça, Arbitramento de lucros: consequências e limites aos contribuintes e às autoridades fiscais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Lucro Arbitrado. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo: MP Editora, nº 45, Série APET n. 1, p. 329-349, 2022.

¹⁷ Art. 43 do CTN.

¹⁸ Apesar de as mesmas normas de apuração e pagamento, estabelecidas para o IRPJ, se aplicarem à contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), nos termos do art. 57 da Lei n. 8.981/1995, o foco do presente trabalho é a análise do arbitramento com relação ao IRPJ.

¹⁹ Não obstante, como bem ressalta Luís Eduardo Schoueri, o lucro real também se sustenta em uma série de presunções e aproximações, em nome da praticabilidade, como ocorre com o lucro presumido e o lucro arbitrado (SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga [Coord.]. *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 241-265).

²⁰ Art. 18 da Lei n. 7.450/1985; art. 7º, § 4º, e art. 67, *caput* e XI, do Decreto-lei n. 1.598/1977.

hipóteses em que a lei dispuser em sentido contrário²¹, as pessoas jurídicas podem optar por apurar o imposto de renda com base no lucro presumido, desde que (i) sua receita bruta, no ano-calendário anterior, tenha sido inferior a R\$ 78.000.000,00; e (ii) não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real em razão da atividade desenvolvida ou de outras circunstâncias previstas na legislação²². No lucro presumido, a base de cálculo do imposto de renda é determinada por meio da aplicação de um percentual de presunção, variável de acordo com o tipo de atividade, sobre a receita bruta do período²³. O período de apuração é trimestral e, uma vez feita a opção pelo lucro presumido, o contribuinte, salvo exceções²⁴, somente poderá alterá-la no exercício seguinte²⁵.

Por fim, **excepcionalmente e em caráter subsidiário, o lucro pode ser arbitrado**, mediante a aplicação dos percentuais de presunção previstos para o lucro presumido, acrescidos de 20%, sobre a receita bruta ou, quando a receita bruta não for conhecida, por meio de outras formas de cálculo previstas na legislação. A periodicidade de apuração do imposto de renda pelo lucro arbitrado é trimestral, no entanto, não há óbice para que a sistemática seja adotada em apenas um ou mais trimestres do ano-calendário, como se verá adiante.

Apesar de a apuração do imposto de renda pelo lucro arbitrado, nos moldes atuais, datar de 1995, o tema ainda se reveste de diversas polêmicas, que dividem doutrinadores e geram grande insegurança aos contribuintes, razão pela qual o tema foi o tema escolhido para a 45ª edição do “Caderno de Pesquisas Tributárias”, com o qual tenho a honra de contribuir.

Assim, pretende-se no presente trabalho, analisar as hipóteses de arbitramento e as formas de apuração da base de cálculo do IRPJ em tal sistemática, para, em seguida, abordar os limites ao arbitramento de lucros pelos contribuintes e pelas autoridades fiscais, bem como as consequências do arbitramento de lucros. Ao final, serão apresentadas as conclusões, na forma de respostas às perguntas que nos foram propostas pelos organizadores do presente livro.

2 Hipóteses e formas de arbitramento do imposto de renda da pessoa jurídica

Inicialmente, cumpre destacar que o arbitramento não é uma exclusividade do imposto de renda, podendo ser aplicado também no lançamento de outros tributos, conforme autoriza o art. 148 do CTN, sempre que as declarações ou os esclarecimentos prestados ou os documentos emitidos pelo contribuinte ou por terceiro legalmente obrigado sejam omissos ou não mereçam fé.

²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 499-500.

²² Art. 587 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n. 9.580/2018 (RIR/2018).

²³ Art. 591 do RIR/2018.

²⁴ O auferimento de lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior é hipótese de alteração da sistemática de apuração no curso do ano-calendário, conforme dispõe o art. 2º do Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 05/2001.

²⁵ Art. 584, §1º do RIR/2018.

Especificamente no que se refere ao IRPJ, a regra geral com relação às hipóteses de arbitramento consta do art. 47 da Lei n. 8.981/1995, que foi reproduzido, com algumas alterações, pelo art. 603 do RIR/2018. Confira-se:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei n. 2.397, de 1987, 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 fraude 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 de que trata o art. 45, parágrafo único;

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

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei n. 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VII - 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.

VIII – 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 n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

§ 1º Quando *conhecida a receita bruta*, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, *assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação*, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período. (grifos nossos)

Portanto, em suma, o IRPJ será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando (i) o contribuinte não dispuser ou deixar de apresentar à autoridade fiscal a escrituração contábil ou fiscal a qual está obrigado; (ii) a

escrituração contábil ou fiscal do contribuinte revelar indícios de fraudes ou conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável; (iii) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido; ou (iv) o comissário ou o 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.

A forma de apuração a base de cálculo do IRPJ na sistemática do lucro arbitrado, por sua vez, depende de a receita bruta ser ou não conhecida. Quando conhecida a receita bruta, o lucro arbitrado será determinado mediante a aplicação dos percentuais de presunção estabelecidos para o lucro presumido, previstos no art. 15 da Lei n. 9.249/1995, acrescidos de 20%, sobre a receita bruta²⁶. Na prática, isso significa, por exemplo, a aplicação dos percentuais de 9,6%, para as atividades comerciais em geral e de 38,4%, para as prestações de serviços.

Exceção à regra é o arbitramento de lucros das instituições financeiras e das empresas imobiliárias, isto é, daquelas cujas atividades compreendem a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, o loteamento de terrenos e a incorporação de prédios em condomínio. Nas instituições financeiras o percentual aplicável à receita bruta será de 45%²⁷. Nas empresas imobiliárias por sua vez, o contribuinte poderá deduzir da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado, para, em seguida, aplicar o percentual de presunção correspondente, qual seja, 9,6% e, então, apurar a base de cálculo do imposto de renda²⁸.

Por outro lado, quando não conhecida a receita bruta, o lucro arbitrado será apurado pela autoridade fiscal, por meio de procedimento de ofício e com base em uma das seguintes formas de cálculo, previstas no art. 51 da Lei n. 8.981/1995: (i) 1,5 do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, proporcional ao número de meses do período de apuração em que o lucro será arbitrado; (ii) 0,04 da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo, investimento, imobilizado e intangível, existentes no último balanço patrimonial conhecido, para cada período de apuração no qual o lucro será arbitrado; (iii) 0,07 do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade para cada período de apuração no qual o lucro será arbitrado; (iv) 0,05 do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, para cada período de apuração no qual o lucro será arbitrado; (v) 0,4 do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês; (vi) 0,4 da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos

²⁶ Art. 16 da Lei n. 9.249/95 e art. 27, *caput* e inciso I, da Lei n. 9.430/1996.

²⁷ Art. 16, parágrafo único, da Lei n. 9.249/1995.

²⁸ Art. 49 da Lei n. 8.981/1995.

intermediários e materiais de embalagem; (vii) 0,8 da soma dos valores devidos no mês a empregados; ou (viii) 0,9 do valor mensal do alugue devido²⁹.

Ao montante apurado mediante a aplicação dos percentuais de presunção sobre a receita bruta ou por uma das formas de cálculo descritas acima, quando não conhecida a receita bruta, serão acrescidos os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras e as demais receitas previstas na legislação³⁰. Sobre o total incidirá o IRPJ à alíquota de 15% bem como o adicional de 10% sobre o que ultrapassar R\$ 60.000,00 por trimestre³¹.

Da análise do art. 47 da Lei n. 8.981/1995, anteriormente transcrito, que trata das hipóteses de arbitramento, bem como das normas que versam sobre a apuração da base de cálculo do IRPJ em tal sistemática, se extraem muitos dos pontos polêmicos que envolvem a matéria: o que se considera escrituração contábil ou fiscal imprestável para fins de arbitramento? A opção indevida pelo lucro presumido tem por consequência, necessariamente, o arbitramento de lucros? Desde que conhecida a receita bruta, os contribuintes podem apurar o IRPJ pelo lucro arbitrado sempre que essa opção for mais econômica do ponto de vista tributário? O que se considera "receita bruta conhecida" para fins de adoção de uma ou outra forma de apuração do imposto no lucro arbitrado? A autoridade fiscal é livre para escolher a forma de cálculo do imposto no lucro arbitrado? Ao responder tais questões é possível traçar limites ao arbitramento, seja ele efetuado pelo contribuinte, seja pela autoridade fiscal, como se verá a seguir.

3 Limites ao arbitramento pelos contribuintes

Nos termos do § 1º do art. 47 da Lei n. 8.981/1995, quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do IRPJ "com base nas regras previstas nesta seção", isto é, com base nas regras atinentes ao lucro arbitrado. A análise isolada do referido dispositivo pode levar à conclusão de o contribuinte pode, livremente, optar pela apuração do IRPJ de acordo com as regras do lucro arbitrado, desde que conhecida a receita bruta, isto é, se que se verifiquem as hipóteses do *caput* do art. 47 da Lei n. 8.981/1995³². Essa, entretanto, não nos parece ser a melhor interpretação do art. 47 da Lei n. 8.981/1995.

Primeiro, porque o parágrafo deve ser interpretado em conjunto com a norma contida no *caput*. Nesse sentido, a Lei Complementar n. 95/1998, que versa sobre as regras de elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, estabelece em

²⁹ Art. 51 da Lei n. 8.981/1995.

³⁰ Art. 27, II, da Lei n. 9.430/1996.

³¹ Art. 2º da Lei n. 9.430/1996.

³² Acerca dos principais argumentos utilizados pelos defensores dessa tese: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imposto sobre a renda: análise da possibilidade da opção do lucro arbitrado por iniciativa do contribuinte e reflexos penais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n. 137, p. 27-28, 2007.

seu art. 11, III, “c”, que os parágrafos se prestam a complementar a norma enunciada no *caput* do artigo ou a excepcionar a regra nele estabelecida³³.

Eurico Marcos Diniz de Santi complementa esse racional invocando o *Manual de redação da Presidência da República*, segundo o qual “os incisos são utilizados como elementos discriminativos de artigo ou parágrafo se o assunto nele tratado não puder ser condensado no próprio artigo ou não se mostrar adequado a constituir parágrafo” e os parágrafos, por sua vez, consistem na disposição secundária do artigo, que explica ou modifica a disposição principal, contida no *caput*³⁴. Diante disso, conclui o autor que “se [...] o artigo, seguido de incisos, é encerrado por dois pontos, não se pode pretender que os incisos se divorciem do *caput* [...], ou ainda, afastar a referência direta do parágrafo contextualizado aos incisos”³⁵.

Aplicando tais lições à interpretação do § 1º do art 47 da Lei n. 8.981/1995, podemos concluir que: (i) os incisos I a VIII discriminam a norma contida no *caput*; (ii) o § 1º complementa o *caput*, tendo em vista que não há qualquer locução indicando que o referido parágrafo modifica a disposição principal do artigo, e, por consequência, (iii) a aplicação do § 1º é restrita às hipóteses previstas na norma contida no *caput* e discriminada pelos incisos I a VIII do art. 47 da Lei n. 8.981/1995.

Segundo, porque **não faria sentido o legislador fixar, expressamente as situações nas quais os contribuintes podem optar pelo lucro presumido e, ao mesmo tempo, permitir que aqueles sujeitos ao lucro real obrigatório possam optar por apurar o IRPJ sobre “base de cálculo presumida majorada em 20%”, isto é, pelo lucro arbitrado, quando tal sistemática lhe for mais favorável.**

Terceiro, porque, como explica Ricardo Mariz de Oliveira, a Lei n. 8.981/1995 foi inserida no ordenamento para substituir o regramento anterior, no qual o contribuinte somente podia apurar o IRPJ com base no lucro arbitrado nos casos fortuitos e de força maior devidamente comprovados, nos termos do § 2º do art. 21 da Lei n. 8.541/1992. Tal sistemática impedia o contribuinte de cumprir sua obrigação fiscal, mesmo sabendo que se enquadrava dentro das hipóteses de arbitramento, o que prejudicava, inclusive, o fisco, vez que afetava o fluxo da arrecadação. O novo regramento foi uma medida justa e razoável para corrigir o anterior, de forma a permitir ao contribuinte o autoarbitramento, não apenas nos

³³ Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: [...]

III - para a obtenção de ordem lógica: [...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida”.

³⁴ Disponível em <http://www4.planalto.gov.br/centrodeestudos/assuntos/manual-de-redação-da-presidencia-da-republica/manual-de-redação.pdf>. Acesso em: 15 jul 2022.

³⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imposto sobre a renda: análise da possibilidade da opção do lucro arbitrado por iniciativa do contribuinte e reflexos penais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n. 137, p. 33, 2007

casos fortuitos e de força maior, mas sempre que verificadas as hipóteses do art. 47 da Lei n. 8.981/1995 e desde que conhecida a receita bruta³⁶.

Reforça esse entendimento o fato de o RIR/2018, exercendo a função reguladora, nos termos dos arts. 84, IV, da Constituição Federal, e 99 do CTN, consagrar em seu art. 604 que "quando conhecida a receita bruta, de que trata o art. 208, e desde que ocorridas as hipóteses previstas no art. 603", isto é, aquelas contidas nos incisos I a VIII do art. 47 da Lei n. 8.981/1995, "o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto sobre a renda correspondente com base no lucro arbitrado".

Além do conhecimento da receita bruta e da ocorrência de uma das hipóteses previstas nos incisos I a VIII do art. 47 da Lei n. 8.981/1995, cumpre analisar a obrigatoriedade de o contribuinte buscar, sempre que possível, a apuração do imposto de renda pelo lucro real antes de adotar a sistemática do arbitramento.

É fato que o inciso IV do art. 47 da Lei n. 8.981/1995 estabelece que a opção indevida pela tributação com base no lucro presumido é uma das hipóteses que autorizam o arbitramento, tanto para a autoridade fiscal, como para os contribuintes. No entanto, tal dispositivo deve ser interpretado em conjunto com as demais normas que regem a apuração do imposto de renda da pessoa jurídica – e não de forma isolada, a determinar que a simples opção indevida pelo lucro presumido tenha por consequência a apuração do lucro arbitrado.

A legislação determina que quando o contribuinte está impedido de apurar o IRPJ pelo lucro presumido, seja em razão da natureza da sua atividade, seja em razão do volume de receita auferida no ano anterior ou do auferimento de lucros no exterior, o lucro real é a sistemática que deve ser adotada³⁷. Portanto, verificado que o contribuinte optou indevidamente pelo lucro presumido deve-se, primeiro, empreender todos os esforços para apurar o imposto com base no lucro real e, apenas na sua impossibilidade, é que o contribuinte - ou a autoridade fiscal - poderá se valer do arbitramento de lucro³⁸.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já se manifestou, em diversas oportunidades, no sentido de que "se a pessoa jurídica optou indevidamente pelo lucro presumido, mas possui escrituração regular, o IRPJ deve ser apurado com base no lucro real"³⁹. Por outro lado, entende o órgão que "tendo o contribuinte, indevidamente, optado pela tributação com base no lucro presumido e não possuindo escrita regular, impõe-se o arbitramento de seus lucros"⁴⁰.

³⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020, v. 1, p. 557.

³⁷ Art. 14 da Lei n. 9.718/1998.

³⁸ Sobre o tema: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020, v. 1, p. 560.

³⁹ Acórdão n. 1401-000.884, j. 07.11.2012. No mesmo sentido: Acórdão n. 108-09.825, j. 05.02.2009; e Acórdão n. 1401-001.746, j. 05.10.2016; Acórdão n. 1401-002.386, j. 12.04.2018.

⁴⁰ Acórdão n. 107-05129, j. 14.06.1998. No mesmo sentido: Acórdão n. 105-3443, j. 22.02.2001; Acórdão n. 107-08.356, j. 10.11.2005; Acórdão n. 107-08.577, j. 25.05.2006; e Acórdão n. 105-16.546, j. 13.06.2007.

Tal entendimento, além de ser o que melhor se conforma com as demais regras de apuração do IRPJ, contribui para evitar que os contribuintes obrigados ao lucro real optem indevidamente pelo lucro presumido, para, valendo-se da possibilidade de autoarbitramento, recolher o imposto com base em tal sistemática, quando esta lhe for mais vantajosa.

Por fim, cumpre ressaltar que a apuração do imposto de renda com base no lucro arbitrado, quando adotada pelo próprio contribuinte, pode abranger todo o ano-calendário ou apenas alguns meses, na hipótese de o contribuinte dispor da escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal para a apuração com base no lucro real nos demais períodos, como autoriza o art. 47, §2º, "a" da Lei n. 8.981/1995.

Diante disso, não restam dúvidas de que **o contribuinte somente pode optar pelo lucro arbitrado quando** verificados os seguintes requisitos (i) a receita bruta for conhecida; (ii) ocorrer uma das hipóteses previstas na legislação para a determinação do imposto com base no lucro arbitrado, ou seja, aquelas listadas no art. 47 da Lei n. 8.981/1995; e (iii) **não for possível apurar o IRPJ com base no lucro real.**

4 Limites ao arbitramento pelas autoridades fiscais

Com relação às autoridades fiscais, cumpre relembrar que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN. Portanto, da mesma forma como ocorre com os contribuintes, o arbitramento não é uma opção dada à autoridade fiscal, mas uma obrigação quando verificadas as hipóteses do art. 47 da Lei n. 8.981/1995⁴¹. Tanto é assim que o próprio *caput* do referido dispositivo adota tom imperativo ao determinar que o lucro da pessoa jurídica "será" arbitrado e, em seguida, listar as hipóteses em que isso deve ocorrer.

Conforme adiantado, **em caso de opção indevida pela tributação com base no lucro presumido, a autoridade fiscal somente deverá efetuar o lançamento na sistemática do lucro arbitrado quando a apuração do lucro real não for possível, em razão da ausência da escrituração fiscal necessária à sua apuração, por exemplo.** Corrobora esse entendimento Eurico Marcos Diniz de Santi, para quem o "lucro arbitrado é alternativa outorgada ao aplicador da lei para atender situações em que o lucro real não possa ser determinado, nada impede que a

⁴¹ Sobre o tema: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MURGEL, Maria Inês. Base de cálculo do lucro arbitrado para apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro - a forma jurídica para calculá-la. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 193, p. 180, 2011; TEIXEIRA, Alexandre Alkmin. Capacidade contributiva na tributação da renda: entre o lucro real e o arbitramento nas omissões de receitas e glosas de despesa. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário e a Constituição: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coelho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p 74

autoridade tribute o lucro real maior que o arbitrado, desde que exista contabilidade do contribuinte"⁴².

Por outro lado, caso o contribuinte tenha optado validamente pelo lucro presumido e a autoridade fiscal tenha condições de apurar o imposto por tal sistemática, deve respeitar a opção do contribuinte, o que confirma o caráter excepcional e subsidiário do arbitramento de lucros.

Diante disso, **é imprescindível que a autoridade fiscal empreenda todos os esforços para apurar o lucro real ou o lucro presumido (quando essa for a opção validamente adotada pelo contribuinte)**, sob pena de invalidade do lançamento, antes de arbitrar os lucros do contribuinte⁴³. No entanto, a legislação não contém parâmetros objetivos para se determinar o que se considera impossibilidade de apuração do lucro real ou presumido ou escrituração contábil ou fiscal imprestável, o que gera grande insegurança jurídica.

Apesar de, em muitos acórdãos, os conselheiros concordarem que o arbitramento do lucro é medida excepcional e de aplicação estrita, não há consenso acerca de quais documentos contábeis e fiscais que, quando ausentes, impedem a apuração do IRPJ, principalmente pelo lucro real, ensejando a adoção obrigatória da sistemática do lucro arbitrado. No Acórdão n. 1301-003.492⁴⁴, por exemplo, os conselheiros, por maioria, anularam o lançamento efetuado pela autoridade fiscal com base no lucro real, tendo em vista que o contribuinte, apesar de ter escriturado balanço patrimonial, Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE) e livro Diário, mensal e anual, não dispunha de FCONT⁴⁵, Lalur e livro Razão, o que, de acordo com o entendimento que prevaleceu no referido julgado, impossibilita a apuração do lucro real. Na mesma linha, a falta de apresentação de Lalur, bem como do livro para registro de inventário, foi considerada suficiente para justificar o arbitramento de lucros, no Acórdão n. 1201-002.468⁴⁶.

Não obstante existam acórdãos no CARF em que o Lalur foi tido como essencial à apuração do lucro real, de forma que a falta de escrituração pelo contribuinte teve por consequência o arbitramento de lucros, há outros nos quais se entendeu que a ausência de Lalur, por si só, não justifica o arbitramento quando a autoridade fiscal apura, por outros meios, o lucro real do período⁴⁷.

No Acórdão n. 1402-002.387⁴⁸, por exemplo, os conselheiros mantiveram o lançamento do imposto de renda pelo lucro real, tendo em vista que a autoridade

⁴² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imposto sobre a renda: análise da possibilidade da opção do lucro arbitrado por iniciativa do contribuinte e reflexos penais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 137, p. 37, 2007.

⁴³ Nesse sentido é o seguinte julgado do CARF. Acórdão n. 105-14.532, j. 17.06.2004.

⁴⁴ Julgado em 21.11.2018.

⁴⁵ O FCONT, ou Controle Fiscal Contábil de Transição, foi um registro auxiliar obrigatório para as empresas sujeitas à apuração do IRPJ pelo lucro real e que optaram pelo regime tributário de transição, durante o processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

⁴⁶ Julgado em 18.09.2018.

⁴⁷ Acórdão n. 101-96.469, j. 05.12.2007; Acórdão n. 1401-001.712, j. 13.09.2016.

⁴⁸ Julgado em 14.02.2017.

fiscal (i) verificou que o contribuinte possuía escrituração contábil regular, na qual era possível identificar o lucro líquido; (ii) o intimou para informar quais adições e exclusões deveriam ser efetuadas para apuração do lucro real; e, com base nas informações prestadas pelo próprio contribuinte, (iii) procedeu aos ajustes necessários e apurou o lucro real do período. No Acórdão n. 1201-004.787⁴⁹, por outro lado, a autoridade fiscal tomou o lucro contábil do contribuinte como base de cálculo do IRPJ no lucro real, não procedendo a qualquer ajuste previsto na legislação, justamente porque não havia Lalur, o que levou os julgadores a cancelar o lançamento.

Nesse contexto, e apesar das divergências sobre o tema, entendemos que a "impossibilidade de apuração do lucro real" não decorre da ausência de escrituração de um documento específico, como o Lalur, mas, sim, do conjunto de documentos e informações de que dispõe (ou não) a autoridade fiscal quando da lavratura do auto de infração. Isto é, ainda que o contribuinte não apresente o Lalur, mas disponha de escrituração contábil regular, por exemplo, a autoridade fiscal pode (e deve) intimá-lo a prestar as informações relativas aos ajustes necessários à apuração do lucro real a partir do lucro líquido do período. Portanto, a "impossibilidade de apuração do lucro real" deve ser verificada no caso concreto, a partir das informações e dos documentos obtidos pela autoridade fiscal no curso da fiscalização.

No que se refere à "escrituração contábil ou fiscal imprestável" - hipótese de arbitramento prevista no inciso II do art. 47 da Lei n. 8.981/1995 -, cumpre destacar que é comum que casos de presunção de omissão de receitas, em razão da não comprovação da origem dos recursos depositados em conta bancária, nos termos do art. 42 da Lei n. 9.430/1996, culminem com o lançamento de IRPJ pela sistemática do lucro arbitrado.

Como visto acima, a presunção de omissão de receitas não é hipótese de arbitramento de lucros prevista no art. 47 da Lei n. 8.981/1995, de forma que não pode a autoridade fiscal apurar o imposto de renda sobre o lucro arbitrado unicamente em razão da omissão de receitas. No entanto, muitas vezes, as receitas omitidas, isto é, os depósitos bancários de origem não comprovada, não constam da escrituração contábil ou fiscal ou dos livros cuja escrituração o contribuinte está obrigado, o que pode levar tais documentos a serem considerados imprestáveis, atraindo a tributação com base no lucro arbitrado, nos termos do inciso II do referido dispositivo⁵⁰.

Isto é, nos casos de presunção de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada, não é a omissão de receitas que tem por consequência direta o arbitramento, mas, sim o volume excessivo de receitas omitidas que leva à imprestabilidade da escrituração contábil e fiscal do contribuinte que, por sua

⁴⁹ Julgado em 14.04.2021.

⁵⁰ Nesse sentido: Acórdão n. 1401-002.007, j. 26.07.2017. Em sentido contrário: Acórdão n. 9101-003.652, j. 03.07.2018; e Acórdão n. 9101-006.018, j. 09.03.2022.

vez, é hipótese arbitramento de lucros. Em tais circunstâncias, a autoridade fiscal deve descartar a escrituração contábil e fiscal do contribuinte, eis que imprestável em razão do expressivo volume de receitas omitidas, e aplicar o percentual de presunção do lucro arbitrado sobre a receita bruta do contribuinte - inclusive a omitida - para se chegar à base de cálculo do imposto de renda.

Nos casos de omissão expressiva de receitas, quando os custos e despesas a ela atrelados também são mantidos à margem da contabilidade, a tributação pelo lucro arbitrado é a que melhor reflete a capacidade contributiva do contribuinte, pois presume o lucro a partir de um percentual aplicado sobre a receita omitida, isto é, sobre os depósitos bancários de origem não comprovada. Do contrário, caso a integralidade dos depósitos fosse considerada renda, estar-se-ia violando, não apenas o princípio da capacidade contributiva, mas o próprio conceito de renda⁵¹. Cumpre ressaltar que não se está, aqui, defendendo a tributação com base no lucro arbitrado quando for possível apurar o lucro real ou o lucro presumido (quando essa for a opção validamente adotada pelo contribuinte), mas, sim, a necessidade de a escrituração contábil e fiscal do contribuinte ser considerada imprestável para a apuração do lucro real ou presumido quando deixar de refletir parcela expressiva da receita auferida pelo contribuinte no período.

Da mesma forma como ocorre com relação à omissão expressiva de receitas, a glosa excessiva de custos ou despesas pela autoridade fiscal também torna a escrituração contábil e fiscal do contribuinte imprestável, atraindo, pois, a apuração do imposto de renda sobre o lucro arbitrado, nos termos do inciso II do art. 47 da Lei n. 8.981/1995⁵².

É fato que “omissão expressiva de receitas” e “glosa excessiva de custos ou despesas” exprimem demasiada vagueza. Diante disso, e para evitar o emprego de critérios subjetivos pela autoridade fiscal, Alexandre Alkimim Teixeira propõe a realização de um “teste de capacidade contributiva”, de acordo com o qual a renda tributável pela aplicação do lucro real, quando essa for a opção do contribuinte, deve ser cotejada com a renda tributável decorrente da aplicação do arbitramento. Em seguida, a autoridade fiscal deve efetuar o lançamento com base na sistemática que resultar na menor base tributável, tendo em vista que, supostamente, é essa que reflete melhor a capacidade contributiva do contribuinte⁵³. Embora seja nobre a tentativa do autor de conferir critérios objetivos para a apuração do imposto de renda pelo lucro real ou arbitrado

⁵¹ Sobre o tema: TEIXEIRA, Alexandre Alkimim. Capacidade contributiva na tributação da renda: entre o lucro real e o arbitramento nas omissões de receitas e glosas de despesa. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário e a Constituição*: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 68.

⁵² Nesse sentido: Acórdão n. 1201-003.670, j. 11.03.2020; Acórdão n. 1201-000.882, j. 08.10.2013.

⁵³ TEIXEIRA, Alexandre Alkimim. Capacidade contributiva na tributação da renda: entre o lucro real e o arbitramento nas omissões de receitas e glosas de despesa. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário e a Constituição*: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 81-84.

quando há expressiva omissão de receitas ou excessiva glosa de custos ou despesas, entendo que não há base legal para a adoção da sistemática mais benéfica ao contribuinte.

A regra, frise-se, é a apuração do imposto sobre o lucro real ou o presumido (quando essa for a opção validamente adotada pelo contribuinte). Se, no caso concreto, a escrituração contábil e fiscal do contribuinte for apta para a apuração do imposto em uma dessas sistemáticas, é ela que deverá, necessariamente, ser adotada - ainda que seja mais onerosa ao contribuinte. Por outro lado, se a omissão de receitas ou glosa de custos ou despesas for de tal monta que torne imprestável a escrituração do contribuinte, a lei determina que o imposto seja apurado pelo lucro arbitrado - independentemente de a sistemática ser mais ou menos vantajosa ao contribuinte.

Portanto, ainda que gere insegurança jurídica, é subjetivo o critério para se determinar quando a omissão expressiva de receitas ou a glosa excessiva de custos e despesas torna imprestável a escrituração do contribuinte, cabendo ao julgador manter ou reformar o lançamento de acordo com seu juízo de valor acerca da razoabilidade do critério adotado pela autoridade fiscal.

O último limite ao arbitramento pelo fisco refere-se à escolha dentre as formas de arbitramento. Como visto acima, quando conhecida a receita bruta, o lucro arbitrado será apurado mediante a aplicação de percentuais de presunção sobre a receita bruta e, quando não conhecida, a base de cálculo do imposto será determinada por meio de uma das formas previstas no art. 51 da Lei n. 8.981/1995.

Na prática, isso significa que **a autoridade fiscal deve, inicialmente, empreender seus melhores esforços para a apuração do imposto pelo lucro real (ou pelo lucro presumido, na eventualidade de essa ser a opção validamente adotada pelo contribuinte)** e, em não sendo possível, buscar identificar a receita bruta do contribuinte, para fins de apuração do imposto pelo lucro arbitrado. Cumpre destacar que a receita bruta não, necessariamente, é aquela refletida na escrituração contábil ou fiscal do contribuinte, podendo ser obtida, por exemplo, a partir das declarações prestadas ao contribuinte à Fazenda estadual ou municipal⁵⁴.

Somente na impossibilidade de apuração do imposto sobre a receita bruta é que o lançamento poderá ser efetuado com base nos demais critérios previstos na legislação. Nessa hipótese, não há hierarquia entre as formas de cálculo previstas no art. 51 da Lei n. 8.981/1995, podendo a autoridade fiscal adotar a que entender mais conveniente ao caso concreto⁵⁵. Entretanto, como bem explica

⁵⁴ Nesse sentido: Acórdão n. 107-08.310, j. 20.10.2005.

⁵⁵ Nesse sentido é a Súmula CARF n. 97, aprovada em 09.12.2013 e com efeitos vinculantes para toda a administração tributária federal: "O arbitramento do lucro em procedimento de ofício pode ser efetuado mediante a utilização de qualquer uma das alternativas de cálculo enumeradas no art. 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, quando não conhecida a receita bruta".

Emerson Catureli⁵⁶, a escolha entre as formas de cálculo pela autoridade fiscal não é discricionária, devendo o critério adotado ser fundamentado, com vistas a demonstrar tecnicamente a sua adequação ao caso concreto, especialmente no que se refere à aferição da capacidade contributiva do contribuinte.

Diante de todo o exposto no presente capítulo, pode-se concluir que, ao efetuar o lançamento com base no lucro arbitrado, a autoridade fiscal deve observar, principalmente, os seguintes limites: (i) **autuar o contribuinte com base no lucro arbitrado somente quando houver efetiva impossibilidade de apuração do lucro real ou do presumido (quando essa for a opção validamente adotada pelo contribuinte)**, constatada a partir da verificação de que empreendeu todos os esforços necessários para a apuração do lucro em tais sistemáticas, inclusive por meio da intimação do contribuinte para prestar informações e apresentar documentos no curso da fiscalização; (ii) descartar a escrituração contábil e fiscal do contribuinte, em razão da sua imprestabilidade para apurar o lucro real ou presumido, e arbitrar o lucro quando constatar a excessiva omissão de receitas ou glosar custos ou despesas em volume expressivo; e (iii) sempre que não for possível a apuração do imposto na sistemática do lucro real ou presumido, buscar identificar a receita bruta, inclusive a partir das declarações prestadas pelo contribuinte à Fazenda estadual ou municipal, e, somente quando não for possível identificar a receita bruta, adotar uma das formas de cálculo previstas no art. 51 da Lei n. 8.981/1995.

5 Consequências da apuração do IRPJ pelo lucro arbitrado

[...]

6 Conclusões

À guisa de síntese de tudo o que foi tratado no presente trabalho, passaremos a responder, uma a uma, as questões que nos foram propostas pelos organizadores desta 45ª edição do “Caderno de Pesquisas Tributárias”.

(i) *O lucro arbitrado é uma opção do contribuinte para planejamento tributário? Quando a receita for conhecida, o contribuinte pode se autoarbitrar?*

O lucro arbitrado é uma das bases de cálculo possíveis do IRPJ, que **pode ser adotada pelo contribuinte desde que verificados os seguintes requisitos**: (i) conhecimento da receita bruta; (ii) ocorrência de uma das hipóteses previstas na legislação para a determinação do imposto com base no lucro arbitrado, ou seja, aquelas listadas no art. 47 da Lei n. 8.981/1995; e (iii) **impossibilidade de apurar o imposto com base no lucro real**. Nessas hipóteses, portanto, o contribuinte pode se autoarbitrar, sob pena de lançamento de ofício para exigência do imposto, acrescido de juros de mora e multa de ofício.

⁵⁶ CATURELI, Emerson. *Arbitramento do lucro no lançamento do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 162-163.

- (ii) *A ausência de um dos livros contábeis obrigatórios já desqualifica a contabilidade, ensejando o arbitramento? Na ausência de Lalur, a Receita Federal deve intimar o contribuinte para apresentá-lo antes de autuar? O que as decisões do CARF indicam como sendo "contabilidade imprestável"?*

A ausência de um dos livros contábeis obrigatórios não é suficiente para ensejar o arbitramento quando a autoridade fiscal, no curso da fiscalização, obtém informações e documentos suficientes para a apuração do imposto de renda com base no lucro real ou no presumido (quando essa for a opção validamente adotada pelo contribuinte). Assim, a autoridade fiscal deve intimar o contribuinte a apresentar não apenas o Lalur, mas todos os documentos relativos à sua escrituração contábil e fiscal. Vale lembrar que **o arbitramento é medida excepcional e subsidiária, que deve ser adotada nas hipóteses previstas no art. 47 da Lei n. 8.981/1995 e desde que não seja possível apurar o lucro real ou, eventualmente, o presumido.**

Comumente, as decisões do CARF indicam como sendo "contabilidade imprestável" aquela que não contempla parcela vultuosa das receitas omitidas pelo contribuinte ou cujos custos ou despesas escriturados foram excessivamente glosados pela autoridade fiscal.

- (iii) *É possível conciliar lucro arbitrado com receita presumida? É possível utilizar o art. 42 da Lei n. 9.430/1996 para configurar arbitramento?*

A presunção de omissão de receitas, prevista no art. 42 da Lei n. 9.430/1996, não é hipótese de arbitramento de lucros, nos termos do art. 47 da Lei n. 8.981/1995. No entanto, muitas vezes, as receitas omitidas, isto é, os depósitos bancários de origem não comprovada, não constam da escrituração contábil ou fiscal do contribuinte, o que pode levar tais documentos a serem considerados imprestáveis, atraindo a tributação com base no lucro arbitrado, nos termos do inciso II do referido dispositivo.

- (iv) *Qual a natureza jurídica do arbitramento, sanção ou base de cálculo?*

Como tratado aqui, o lucro arbitrado é uma das bases de cálculo possíveis do IRPJ, que deve ser adotada, em caráter excepcional e subsidiário, nas hipóteses do art. 47 da Lei n. 8.981/1995 e desde que não seja possível a apuração do imposto com base no lucro real ou presumido (quando essa for a opção realizada validamente pelo contribuinte). O fato de o lucro arbitrado ser adotado, principalmente, quando o contribuinte não dispõe ou não apresenta à autoridade fiscal sua escrituração contábil ou fiscal ou ainda, quando a referida escrituração tem indícios de fraudes ou é imprestável não faz com que o lucro arbitrado seja uma sanção. Da mesma forma, circunstância de o percentual de presunção incidente sobre a receita bruta ser mais gravoso do que aquele previsto para o lucro presumido não torna o lucro arbitrado uma sanção

- (v) *Quando é cabível o arbitramento do lucro?*

O arbitramento do lucro é cabível nas hipóteses previstas no art. 47 da Lei n. 8.981/1995, isto é, em suma, quando (i) o contribuinte não dispuser ou deixar de apresentar à autoridade fiscal a escrituração contábil ou fiscal a qual está obrigado; (ii) a escrituração contábil ou fiscal do contribuinte revelar indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para apuração do lucro real; (iii) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido; ou (iv) o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da natividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior. Além disso, frise-se, **o arbitramento somente será cabível quando não for possível a apuração do imposto de renda com base no lucro real ou no lucro presumido (quando essa for a opção validamente adotada pelo contribuinte).**

(vi) *Quando a receita bruta é ou não conhecida?*

Receita bruta conhecida é aquela refletida na escrituração contábil ou fiscal do contribuinte ou aquela obtida pela autoridade fiscal por qualquer outro meio, inclusive a partir das declarações prestadas pelo contribuinte à Fazenda estadual ou municipal.

(vii) *O critério mais benéfico ao contribuinte deve ser adotado? É possível apresentação de escrita fiscal após a notificação do arbitramento do lucro?*

Não, não há base legal para que a autoridade fiscal apure o IRPJ sobre o lucro real lucro presumido ou lucro arbitrado de acordo com a sistemática mais benéfica ao contribuinte. A regra é a apuração do imposto sobre o lucro real, a menos que o contribuinte tenha validamente optado pelo lucro presumido. Se, no caso concreto, a escrituração contábil ou fiscal do contribuinte for apta para a apuração do imposto em uma dessas sistemáticas, é ela que deve, necessariamente, ser adotada - ainda que seja mais onerosa ao contribuinte.

Da mesma forma, na apuração do imposto pelo lucro arbitrado, quando a receita bruta for conhecida, a autoridade fiscal deve, obrigatoriamente, apurar o imposto por meio da aplicação do percentual de presunção sobre a receita bruta. Por outro lado, quando não for conhecida a receita bruta, a base de cálculo do imposto será determinada por um dos métodos previstos no art. 51 da Lei n. 8.981/1995, não havendo ordem de preferência entre eles, devendo a autoridade fiscal optar, de forma técnica e fundamentada, por aquele que entender mais conveniente ao caso concreto.

Com relação à apresentação de escrita fiscal após a notificação do arbitramento de lucros, cumpre destacar que o lançamento do imposto de renda pelo lucro arbitrado não é condicional, de forma que a apresentação posterior dos livros e documentos imprescindíveis para a apuração do imposto não invalida o lançamento na sistemática do lucro arbitrado. Nesse sentido é a Súmula CARF n. 59. Isso não significa, entretanto, que o auto de infração não possa ser revisto, seja pela própria autoridade administrativa, nas hipóteses do art. 149 do CTN, seja

pelo julgador administrativo ou judicial, no caso de contestação do contribuinte com relação aos critérios adotados pela autoridade fiscal, nos termos do art 148 do CTN, inclusive no que se refere aos pressupostos fáticos autorizadores do arbitramento de lucros. *(destacou-se)*

Além de citar o paradigma nº 1401-000.884 em linha com seu entendimento, a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic também refere o Acórdão nº 108-09.825, que refutou a pretensão de arbitramento dos lucros e validou a exigência na sistemática do lucro real *haja vista que a fiscalização nada mais fez do que utilizar os elementos constantes dos Livros Diário e Razão escriturados pela própria contribuinte, valores não questionados pela empresa no seu recurso*. Já o também citado Acórdão nº 1401-001.746, traz as seguintes ponderações do ex-Conselheiro Antonio Bezerra Neto:

Pela legislação de regência estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas cuja receita total, no ano-calendário anterior, for superior a R\$ 48.000.000,00, ou proporcional ao número de meses do período, se este último foi inferior a 12 meses (art.14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com a redação determinada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002).

Como no ano-calendário de 2007 a empresa faturou o montante de R\$ 117.236.990,61 (fl. 161), portanto superior ao limite legal máximo que é da ordem de R\$ 48.000.000,00, correta foi a autuação para ano-calendário 2008, pois regime obrigatório por lei a ser utilizado é o do lucro real e não do lucro presumido.

[...]

Por fim, quanto ao seu argumento de que o seu caso concreto fosse feito o arbitramento, além de tudo que já se colocou retro que por si só já rechaçaria sua alegação, cabe ainda algumas considerações importantes. É comezinho no Direito o princípio que ninguém pode alegar a sua própria torpeza para se beneficiar, mas parece-me que é isso que denota esse tipo de argumento.

Afinal, o arbitramento não é um direito do contribuinte, mas uma salvaguarda do crédito tributário em situações tais, por culpa do próprio contribuinte, (não apresentação dos livros contábeis e fiscais, apresentar contabilidade eivada de vícios, etc), em que não é possível se determinar com precisão a base de cálculo pelo regime de tributação que optou. O lucro arbitrado então é uma medida extrema a ser usada pelo fiscal na busca da verdade material, o que não é o caso.

Isso porque, conforme bem colocou a DRJ:

(...)o fiscal teria desconsiderado a escrita contábil e fiscal do contribuinte, é de se registrar que, conforme anteriormente exposto, o lançamento foi efetuado em estrita conformidade com as demonstrações de resultado apresentadas pelo próprio contribuinte, não tendo havido a alegada desconsideração de sua escrituração, o que, por si só, invalida o raciocínio apresentado pela interessada.

Ademais, há que se esclarecer que, se a opção pelo lucro presumido foi indevida é porque a pessoa jurídica estava obrigada ao lucro real (e não ao lucro arbitrado). Assim, deve-se proceder ao arbitramento do lucro apenas nas situações em que o contribuinte não mantém uma escrituração regular e conforme a legislação, hipótese em que resta impossível a apuração pelo lucro real. Nesse sentido está o excerto do voto transcrito pela própria requerente em sua peça de defesa e ora reproduzido: (...)

Por todo o exposto, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, nego provimento ao Recurso.

Por fim, no Acórdão nº 1401-002.386, o arbitramento foi validado em face de opção indevida pelo lucro presumido, mas porque também ausente, naquele caso, escrituração e demonstrações financeiras obrigatórias no ano-calendário 2011.

Por todo o exposto, deve ser acolhida a pretensão fazendária de reversão da nulidade material declarada sob a premissa de que o lançamento deveria ter sido formalizado, necessariamente, na sistemática do lucro arbitrado. Na hipótese de opção indevida pelo lucro presumido, *o arbitramento somente será cabível quando não for possível a apuração do imposto de renda com base no lucro real*, razão pela qual o lançamento não poderia ser anulado sem a apreciação dos requisitos para validação da tributação na sistemática do lucro real, caso confirmada a indevida opção pelo lucro presumido.

O recurso especial, assim, deve ser CONHECIDO e PROVIDO para afastar a nulidade material, com o consequente retorno ao Colegiado *a quo* para apreciação dos demais argumentos de defesa.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa