



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

Processo nº 10980.724819/2012-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.854 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2017
Matéria IRPJ/CSLL - AUTOARBITRAMENTO
Recorrente ATRIA S/A - CREDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

LUCRO ARBITRADO. IMPOSSIBILIDADE DE OPÇÃO PELO CONTRIBUINTE.

O arbitramento é medida excepcional. Nesse sentido, não existe permissivo legal a autorizar o arbitramento dos lucros por opção do contribuinte, a não ser quando configurada a absoluta impossibilidade de se determinar o resultado ajustado ou, se for o caso, o resultado presumido.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Livia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

(assinado digitalmente)
Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente

Processo nº 10980.724819/2012-75
Acórdão n.º **1401-001.854**

S1-C4T1
Fl. 532

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Lívia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro-RJ.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

Em 25/06/2012 foram lavrados os dois autos de infração objeto deste processo, nos quais se formaliza, em relação à interessada, a exigência do crédito tributário no valor total de R\$ 15.791.428,90, conforme a seguir indicado:

Contribuição	Imposto /	Principal	Juros de Mora	Multa Proporcional	Total
Jurídica (IRPJ)	Imposto de Renda da Pessoa	3.970.826,12	1.365.860,02	2.978.119,59	8.314.805,73
Lucro Líquido (CSLL)	Contribuição Social sobre o	3.591.994,60	1.190.632,61	2.693.995,96	7.476.623,17
	So	7.562.820,72	2.556.492,63	5.672.115,55	15.791.428,90

Entre os dados contidos nos autos de infração, destacam-se os seguintes:

Auto de infração de IRPJ - lucro real (fls. 234/270)

Infração: Autoarbitramento não autorizado. O contribuinte, obrigado a apurar o imposto de renda pelo regime do lucro real, determinou os resultados fiscais pelo regime do lucro arbitrado, implicando a mensuração do imposto e seus reflexos por método não autorizado, conforme relatado no termo de verificação fiscal mais adiante sintetizado.

Período de apuração: 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 2007; e todos os quatro trimestres dos anos-calendários de 2008 e 2009.

Enquadramento legal: art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; art. 14, II, da Lei nº 9.718, de 1998; e arts. 247, 248, 249, 275 e 841, III, do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR, de 1999)

Multa: 75%.

Auto de infração de CSLL - lucro real (fls. 271/308)

Infração: Autoarbitramento não autorizado. O contribuinte, obrigado a apurar o imposto de renda pelo regime do lucro real, determinou os resultados fiscais pelo regime do lucro arbitrado, implicando a mensuração do imposto e seus reflexos por método não autorizado, conforme relatado no termo de verificação fiscal mais adiante sintetizado.

Período de apuração: 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 2007; e todos os quatro trimestres dos anos-calendários de 2008 e 2009.

Enquadramento legal: a) fatos geradores ocorridos entre 01/04/2007 e 31/03/2008: art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, alterado pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990;

art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, alterado pelo art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995; art. 2º da

Lei nº 9.249, de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002; b) fatos geradores ocorridos entre 01/04/2008 e 31/12/2009: art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, alterado pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990; art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, alterado pelo art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995; art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988, alterado pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008.

Multa: 75%.

Termo de verificação fiscal

Do termo de verificação fiscal a fls. 359/370 e 371/382, lavrado pelas autoridades lançadoras em 25/06/2012, extraem-se as seguintes informações:

- As infrações à legislação tributária apuradas caracterizam-se por resultados apurados e não declarados pelo regime de apuração do lucro real, em decorrência da adoção indevida do lucro arbitrado.
- A fiscalizada é uma sociedade anônima de capital fechado. Tem por objeto a prática de todas as operações permitidas nas disposições legais e regulamentares próprias das sociedades de crédito, financiamento e investimento, conforme artigo 2º do seu estatuto a fls. 33.
- Consta da página da fiscalizada na Internet: "Atria S/A - Crédito, Financiamento e Investimento, surgiu em 2004 para atender as necessidades de crédito de clientes do Grupo Greca Asfaltos, tradicional fabricante, distribuidor e transportador de produtos asfálticos e seus derivados em todo o território nacional. " Consta ainda: "Priorizamos o cumprimento das diretrizes que regem o Sistema Financeiro Nacional e a agilidade no atendimento e aprovação dos créditos solicitados, garantindo dessa forma agilidade na execução de projetos de infra-estrutura privados e governamentais. "
- Como visto, a fiscalizada é pessoa jurídica componente do sistema financeiro nacional, tanto é que as Atas da Terceira Assembleia Geral Extraordinária e da Sexta Assembleia Geral Ordinária (fls. 29/62), que foram apresentadas em cumprimento de intimação contida no Termo de Constatação e Intimação Fiscal (fls. 05/20), foram levadas ao conhecimento do Banco Central do Brasil , conforme documentos a fls. 51 e 61.
- Juntaram-se a fls. 63/84 vários documentos elaborados pela fiscalizada em cumprimento das normas do Conselho Monetário Nacional - CMN, tendo em vista a sua submissão a elas.
- A existência de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais foi comprovada com a entrega dos arquivos magnéticos relativos à contabilidade, conforme documento de entrega a fls. 26.
- A fiscalizada realiza atividades próprias das sociedades de créditos, financiamentos e investimentos. Está obrigada à apuração do imposto sobre a renda pelo regime do lucro real, conforme determina o art. 246, II, do RIR, de 1999.
- Nos anos-calendário de 2007 a 2009, ela se enquadrava no regime do lucro arbitrado. Mas não se vislumbra os requisitos necessários para o enquadramento nesse regime, especialmente porque mantém escrita comercial regular.
- Essa constatação foi levada ao conhecimento do sujeito passivo fiscalizado, por intermédio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal a fls. 05/20.

- A fiscalizada foi intimada a apresentar os livros de apuração do lucro real (Lalur) e das bases de cálculos da CSLL relativos aos períodos fiscalizados (fls. 23/24)
- Por meio do documento a fls. 202, ela cingiu-se a responder que "não foram elaboradas as escriturações nos anos-calendários de 2007, 2008 e 2009".
- Configurou-se que a fiscalizada adotou indevidamente o método do lucro arbitrado por ser menos oneroso, não obstante as normas que determinam o enquadramento obrigatório no regime do lucro real, notadamente em face do ramo de atividade efetivamente explorado.
- Trazem-se a lume os dispositivos da legislação tributária que versam sobre a figura do arbitramento, precisamente no que concerne às hipóteses que ensejam a utilização do método escolhido pela fiscalizada, bem como se tecem algumas considerações teóricas sobre ele (lucro arbitrado).
- Cita-se decisão dos Conselhos de Contribuintes.
- O lucro real de cada período de apuração foi apurado, de ofício, com base na contabilidade da fiscalizada, conforme detalhado a fls. 367/369.
- Dos valores do imposto e da contribuição social apurados com base no lucro real foram deduzidos os valores apurados e recolhidos pela fiscalizada com base no lucro arbitrado.

Ciência

Em 27/06/2012, a interessada foi cientificada, por via postal, dos autos de infração e do termo de verificação fiscal, conforme aviso de recebimento a fls. 309 e informações prestadas pela autoridade lançadora a fls. 310.

Posteriormente, em 29/06/2012, ela também foi pessoalmente cientificada desses mesmos documentos (fls. 235, 272 e 382).

Impugnação

Em 26/07/2012, a interessada apresentou impugnação aos lançamentos, cujo teor se sintetiza a seguir (fls. 312/342):

Dos fatos

- As exigências tiveram origem no procedimento fiscal iniciado em 15/02/2012, tendo por escopo a análise da escrituração contábil digital dos anos-calendários de 2007 a 2009.
- O contribuinte informou, durante o curso da ação fiscal, ter optado pelo autoarbitramento dos lucros por entender ser esta uma faculdade que lhe confere o parágrafo primeiro do artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995.
- Também informou que não foram elaboradas as escriturações dos anos-calendários de 2007, 2008 e 2009, em resposta a intimação para apresentação dos livros de apuração do lucro real (Lalur) e das bases de cálculo da CSLL.
- A administração tributária não vislumbrou os requisitos necessários para o enquadramento em tal método, asseverando que o sujeito passivo, pelas atividades desenvolvidas, integra o rol de contribuintes cuja apuração dos resultados fiscais subsume-se às

normas do lucro real, além de considerar que seria possível a apuração do lucro real, a despeito de não possuir a documentação mencionada no parágrafo anterior.

Do direito

Do vício formal no auto de infração de IRPJ

- Há erro na indicação da capitulação legal. Verifica-se que na "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", por duas vezes, é feita menção ao art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995. Pode ser uma mera duplicação da informação ou, o pior, a não indicação de dispositivo preciso, o que não permite o pleno exercício do direito de defesa.
- A regra infringida é a disposta no artigo 10, inciso IV, do Decreto 70.235, de 1972, sendo indispensável a indicação da disposição legal infringida e a penalidade aplicável, sob pena de nulidade, na forma do artigo 59.
- Sendo assim, devidamente fundamentada a decisão, seja notificado o contribuinte para que complemente sua defesa ou sejam indicadas as razões para tal desnecessidade.

Dos tributos incidentes sobre o lucro

- São apresentadas noções introdutórias sobre os tributos incidentes sobre o lucro: IRPJ e seus regimes de tributação (lucro real, presumido e arbitrado) e CSLL.

Do lucro arbitrado como opção do contribuinte

- A partir do ano-calendário de 1992, foi revogada a possibilidade do autoarbitramento anteriormente prevista; a iniciativa do arbitramento passou a ser exclusivamente da autoridade fiscal (Lei nº 8.383, de 1991, art. 41).
- Relativamente aos anos-calendários de 1993 e 1994, permaneceu como regra geral a exclusividade da iniciativa da autoridade fiscal, sendo dada, por exceção, a possibilidade de o contribuinte poder arbitrar seu lucro nos casos fortuitos ou de força maior, como definido na lei civil (Lei nº 8.383, de 1991, art. 41, c/c Lei n. 8.541, de 1992, art. 21).
- A partir de 01/01/1995, com a entrada em vigor da Lei nº 8.981, de 1995, foi revogado o artigo 21 da Lei nº 8.541, de 1992, de modo que, segundo a nova legislação vigente, ocorrida qualquer das hipóteses que ensejam o arbitramento de lucro, previstas na legislação fiscal, poderia o regime: 1) ser aplicado pela autoridade fiscal em qualquer dos casos previstos na legislação do imposto de renda (RIR/1999, art. 530); 2) ser adotado pelo próprio contribuinte, quando conhecida a sua receita bruta (RIR/1999, art. 531).
- Durante a vigência da Lei nº 8.541, de 1992, era certo o caráter excepcionalíssimo do autoarbitramento, cabível em situações de comprovado caso fortuito ou força maior. Com a entrada em vigor da Lei nº 8.981, de 1995, surgiram dúvidas sobre as novas condições para o autoarbitramento.
- Embora, em princípio, o arbitramento seja procedimento privativo do fisco, há casos em que a pessoa jurídica pode utilizar-se do arbitramento.

- O próprio fisco, aliás, por meio do Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2010, define lucro arbitrado como "uma forma de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte".
- Assim, nos estritos termos do art. 531 do RIR, de 1999, conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto correspondente com base no lucro arbitrado.
- O tema veio ao ordenamento jurídico por meio do art. 47, §§ 1º e 2º, da Lei 8.981, de 1995.
- Conhecida a sua receita bruta, a contribuinte passou a apurar seus impostos, voluntariamente, com base no lucro arbitrado. A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) admitiu essa possibilidade, conforme acórdão de nº 01-05.899.
- A própria autoridade fiscalizadora reconhece a existência de controvérsia sobre o tema em seu termo de verificação fiscal (fls. 376).
- O regulamento extrapolou o comando contido na Lei nº 8.981, de 1995, ao prever que, ao lado da receita bruta, ...e desde que ocorridas as hipóteses do artigo anterior, o contribuinte poderá arbitrar seu lucro. Ora, a Lei nº 8.981, de 1995, não prevê a cumulação das hipóteses e, como visto, basta a presença de apenas uma delas - no caso a falta do Lalur - para que o contribuinte exerça uma faculdade conferida em lei - e não em regulamento.
- Citam-se decisões administrativas que reconhecem bastar apenas a presença de uma das situações para que se permita o autoarbitramento: Solução de Consulta nº 166, de 16 de abril de 2006, e Solução de Consulta nº 53, de 12 de abril de 2005.
- A contribuinte apresentou suas DIPJs, recolhendo todos os tributos apurados. Logo, caracterizado o lançamento por homologação, poderia a autoridade fiscal ter contestado o lançamento por meio do artigo 149 do Código Tributário Nacional, mas não ter recusado o regime tributário adotado (fls. 94/201).
- Ao contrário do entendimento fiscal, não há exigência expressa de que as hipóteses do art. 530 do RIR, de 1999, para fins de autoarbitramento, decorram de caso fortuito ou força maior.
- No caso em tela, a contribuinte não possui a escrituração do Lalur. Tanto é verdade que sequer pode apresentá-lo à fiscalização.
- Citam-se as seguintes decisões administrativas: Solução de Consulta SRRF08 nº 166, de 16 de abril de 2010; Solução de Consulta SRRF10 nº 53, de 12 de abril de 2005; Solução de Consulta SRRF10 nº 207, de 31 de outubro de 2005.
- Se a contribuinte mantivesse escrituração comercial regular para a apuração do lucro real, conforme alegado pela autoridade fiscal, não teria o ente tributante promovido o lançamento por amostragem para a apuração dos tributos devidos.
- Em face da vedação prevista na Lei nº 9.532, de 1996, quanto à alteração do regime tributário, a opção praticada não poderia ser modificada pelo fisco.
- Invoca-se a opinião de Gilberto de Castro Moreira Júnior (fls. 335/336).
- Fica devidamente justificada a possibilidade da contribuinte pagar voluntariamente seus tributos com base na sistemática do lucro arbitrado. Contudo na hipótese de realmente se considerar dúbia a legislação, vale trazer à discussão o disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional, no sentido de que será acolhido o entendimento mais favorável ao acusado.

Do afastamento da taxa selic sobre a multa de ofício

- Considerando a incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício, após o término do trintídio legal contado da data da ciência do ato fiscal, a autuada pugna pelo seu afastamento, por contrariar o ordenamento jurídico brasileiro.
- Penalidades como multa de ofício e taxa de juros Selic, embora previstas em lei, não estão autorizadas para incidir uma sobre a outra.
- Cabe à Administração Pública observar os preceitos legais, previstos em legislação competente, não podendo valer-se de brechas ou possíveis omissões do texto legal a fim de beneficiar-se. É o que dispõe o art. 2º, parágrafo único, inciso I, da Lei nº 9.784, de 1999.
- Há previsão legal apenas para a incidência dos juros de mora sobre tributos e contribuições, mas não sobre outra espécie que não possua esta mesma natureza jurídica.
- A própria Receita Federal, em seu site, esclarece aos contribuintes que os juros e multas incidirão apenas sobre os tributos e contribuições devidos.
- Da leitura do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, é fácil concluir que não há previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada de ofício.
- Citam-se decisões do CARF e do STJ.

Do pedido

- Requer-se o recebimento e acolhimento da impugnação, no sentido de reconhecer que o lucro arbitrado consiste em opção legalmente atribuída ao contribuinte, desconstituindo a exigência fiscal e, por consequência, cancelando o auto de infração pertinente ao IRPJ e CSLL.

É o relatório.

A DRJ MANTEVE os lançamentos, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 NULIDADE.

É incabível a declaração de nulidade de auto de infração quando não estiver demonstrado o alegado cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

AUTOARBITRAMENTO.

Quando conhecida a receita bruta e desde que ocorridas as hipóteses do artigo 530 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR), o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto correspondente com base no lucro arbitrado. Trata-se, porém, medida excepcional, cabível somente quando configurada a absoluta impossibilidade de se determinar o lucro real ou, se for o caso, o lucro presumido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

AUTOARBITRAMENTO.

Quando conhecida a receita bruta e desde que ocorridas as hipóteses do artigo 530 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR), o contribuinte poderá efetuar o pagamento da CSLL correspondente com base no resultado arbitrado. Trata-se, porém, medida excepcional, cabível somente quando configurada a absoluta impossibilidade de se determinar o resultado ajustado ou, se for o caso, o resultado presumido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2007, 2008, 2009

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, ambos da Lei nº 9.430, de 1996.

Acordaram ainda os membros da 5ª Turma de Julgamento, em um outro julgamento (Ac. nº 12-70.247, em 13 de novembro de 2014), por unanimidade de votos, RERRATIFICAR o Acórdão nº 12-69.535, de 23 de outubro de 2014, para retificar o relatório e o voto quanto a análise de arguição de decadência de Róbson Marcelo Tolardo, e ratificando os demais aspectos do relatório e o voto daquele acórdão, nos termos da ementa abaixo:

Irresignada com a decisão de primeira instância, interpôs recurso voluntário a este CARF, repetindo literalmente os mesmos argumentos aduzidos anteriormente na respectiva impugnação, com exceção da preliminar de nulidade que não mais suscita. bem assim a sua reclamação impugnatória de que o lançamento foi feito por amostragem.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator.

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Autoarbitramento

Em resumo, a lide se põe da seguinte forma:

- O fisco entende que a Recorrente aplicou a regra do parágrafo primeiro do artigo 47 da Lei 8.981/95, de forma autônoma em relação ao caput. Também alega não ter ocorrido correta interpretação do artigo 531 do RIR/99, que regulamentou o autoarbitramento, uma vez que o autoarbitramento somente é aplicável se presente, concomitantemente (I) o conhecimento da Receita Bruta e (ii) alguma das hipóteses previstas no artigo 530 do RIR/99.

- O contribuinte, por sua vez, alega que "cumpriu as determinações legais previstas para o caso, consubstanciada no que estabelece o § 1º do artigo 47 da Lei 8.981/95, não prevê a cumulação das hipóteses. Segundo ela, o que deveria ser examinado é o fato de que o regulamento teria extrapolado o comando contido na Lei 8.981/95, ao prever que, ao lado da receita bruta, outros requisitos devem ser necessários para o autoarbitramento, exigências estas não contidas na Lei. Conclui ela, então, que "considerando que a norma que permitiu o autoarbitramento impôs como único limite o conhecimento da Receita Bruta, inquestionável é o fato de que este é o requisito a ser cumprido - nada mais. "

Passemos em revista os dispositivos que abarcam a questão:

Os arts. 530 e 531 do RIR, de 1999, assim dispõem sobre o regime de tributação com base no lucro arbitrado:

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.

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

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

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

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

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

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

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

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.

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.

Como se vê, o decreto que regulamentou a Lei é claríssimo no sentido de apontar duas hipóteses cumulativas para o chamado "autoarbitramento": a receita bruta ser de alguma forma conhecida e incorrer em alguma das hipóteses elencadas no art. 530 do RIR/99.

Porém, como é sabido, o arbitramento é medida excepcional. O arbitramento do lucro é uma medida extrema e em geral uma prerrogativa do fiscal, mas que pode ser utilizado pelo contribuinte quando diante de um evento contingente e eventual, por exemplo um caso fortuito ou força maior. E nesse caso deve 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 para, ao seu bel prazer, fazer opções fiscais que lhe sejam mais favoráveis a qualquer momento.

É por isso que uma leitura literal e restrita da lei 8.981/95 não pode ser feita da forma como foi pela contribuinte. Toda boa interpretação tem que abarcar o seu contexto e buscar a sua teleologia. E nesse sentido o Regulamento do Imposto de Renda foi muito feliz ao cumular as condições. Não faz o menor sentido apenas deixar ao talento do contribuinte fazer o autoarbitramento a qualquer momento apenas tendo como condição única a receita ser conhecida. Fere de morte, em primeiro lugar, o princípio da indisponibilidade do crédito tributário. E lançaria espaço para que o contribuinte se valesse da sua própria torpeza para a fim de pagar menos tributos. Bastaria, simplesmente, deixar de escriturar um livro, como o LALUR, para alcançar esse intento.

Inclusive é esse o argumento subsidiário trazido pela Recorrente. Aduz que mesmo que se interprete a norma da forma como o fisco o fez, ele estaria sujeito ao autoarbitramento na medida em que não escriturou um livro obrigatório, que seria o LALUR.

Porém, a jurisprudência atual do CARF rechaça essa hipótese.

Novamente, repita-se, se partirmos da premissa colocada de que o arbitramento se tratar de "medida excepcional", que somente deve ser aplicada quando esgotadas todas as possibilidades de apuração do lucro real da pessoa jurídica, chega-se à conclusão da irrelevância da apresentação do Lalur ou não para efeito de caracterizar o arbitramento.

Assim, a contabilidade de uma empresa, por exemplo, que teve a imunidade desconsiderada não apresentaria grandes discrepâncias se estes mesmos fatos contábeis fossem registrados como uma empresa comum a ponto de justificar um arbitramento. Nesse sentido, este colegiado tem decidido nesses casos que de posse da contabilidade em papel e em meio magnético, a simples falta de escrituração do LALUR não é hábil suficiente para se arbitrar o

lucro. Trata-se, pois, do Acórdão nº 1401-001.681, de 09 de agosto de 2016, que, por unanimidade de votos restabeleceu os lançamentos, em sede de recurso de ofício, por ter anuído com a premissa aqui também colocada de que a simples falta de escrituração ou apresentação do LALUR não é motivo bastante suficiente para incorrer-se na hipótese de arbitrar o lucro de uma instituição sem fins lucrativos que teve sua imunidade descaracterizada. Apesar de não ser instituição financeira a situação em comento de certa forma é até mais diferenciada do que a situação da Recorrente, uma vez que no presente caso estamos diante de uma empresa com fins lucrativos.

Em síntese, o arbitramento, pela própria natureza das hipóteses que o autorizam, é medida excepcional, cabível somente quando configurada a absoluta impossibilidade de se determinar o lucro real ou, se for o caso, o lucro presumido.

Tal entendimento se aplica tanto ao arbitramento de ofício como ao autoarbitramento, haja vista que as hipóteses autorizadoras de um e outro são exatamente as mesmas, quais sejam, os incisos I a VI do art. 530 do RIR, de 1999.

Dessa forma, como bem colocou a decisão de piso:

Segue-se daí que o arbitramento não pode ser objeto de opção, seja para o fisco, seja para o contribuinte. É certo que, nos termos do art. 531 do RIR, de 1999, "o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto correspondente com base no lucro arbitrado". Mas disso não se pode extrair outro sentido senão o de que o contribuinte, impossibilitado de apurar o lucro real, não necessitará permanecer na expectativa do procedimento de ofício para se regularizar, já que poderá antecipar-se à fiscalização e pagar o imposto apurado mediante o autoarbitramento. (...)

Ainda que assim não fosse, caberia ponderar que a interessada, sendo sociedade de créditos, financiamentos e investimentos, estava explicitamente obrigada à apuração do lucro real, por força do disposto no art. 246 do RIR, de 1999.

Consequentemente, ela jamais poderia, por mera opção, simplesmente deixar de escriturar um livro obrigatório como o Lalur. Mais absurdo ainda seria admitir que do descumprimento dessa obrigação, mesmo não se tratando de caso fortuito ou de força maior, pudesse ela se beneficiar com uma tributação reduzida.

De mais a mais, não há que se falar em impossibilidade de os autuantes alterarem a forma de apuração dos tributos, haja vista que, conforme já exposto, tem-se por ilegítima a adotada pela interessada, o que lhe retira o atributo de irretratável ou imutável.

Outrossim, cabe salientar que a o Acórdão da CSRF trazido à baila pela Recorrente não enfrentou a matéria ora em debate de frente. como a própria ementa deixa claro e corroborado por todo o voto, tratou apenas de defender a tese de que o autoarbitramento só é válido se a contribuinte possuir meios de provar sua receita bruta:

AUTO-ARBITRAMENTO

O auto-arbitramento só é válido se a contribuinte possuir meios de provar sua receita bruta. (Processo nº 11543.003442/2002-67, Recurso nº 101-138.481, Acórdão CSRF/01-05.899, formalizado em 25/02/2009, Relator Mário Sérgio Fernandes Barroso).

Não se pode aqui simplesmente aplicar o argumento quase lógico denominado a contrário senso aqui. Deve-se ler o inteiro teor o Acórdão primeiro. Por outras palavras, dessa ementa não se pode deduzir que o autoarbitramento só seria inválido se o contribuinte não demonstrasse que possuía a prova da receita bruta. Nada mais equivocado. Não foi isso que se decidiu nesse caso concreto apontado.

Nesse contexto, vale transcrever o seguinte excerto do voto do relator do Acórdão nº 105-14.867 do então Primeiro Conselho de Contribuintes (sessão de 02/12/2004), citado pela DRJ, que com muito propriedade foi no âmago da questão:

Do meu ponto de vista, as condições necessárias para que o sujeito passivo apure a base imponible do IRPJ utilizando o arbitramento dos lucros são, exatamente, as mesmas que o legislador adotou para autorizar o Fisco a fazê-lo de ofício, quais sejam, as listadas nos incisos I a VII, do artigo 47, da Lei nº 8.981, de 1995, desde que, no caso do auto-arbitramento, seja conhecida a receita bruta do período, conforme dispõe o parágrafo primeiro do citado dispositivo.

Assim, aquela forma de apuração, não se trata de uma conveniência do contribuinte, como quer fazer crer a defesa, mas configura a única alternativa de a pessoa jurídica quantificar o imposto, na situação em que, não podendo determinar o lucro real, pela ocorrência das situações relacionadas nos aludidos incisos, estiver impedida legalmente de optar pelo lucro presumido.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso.

Por fim, durante os debates um dos argumentos trazidos à baila e que gerou a divergência seria uma suposta incoerência da Lei, pois caso o contribuinte agisse de má-fé e realizasse, por exemplo, algum ato que conduzisse de forma forçada ao atendimento dos requisitos da Lei, seria este beneficiado pela aplicação do autoarbitramento, enquanto que outro contribuinte, agindo de boa-fé para realizar o autoarbitramento, seria penalizado.

Ora, em primeiro lugar uma suposta incoerência da Lei ou possível brecha que ela deixe não é motivo bastante suficiente para em função disso mudar-se a interpretação da lei. Seria o caso de o legislador aperfeiçoá-la. E tenho para mim que a premissa que devemos partir sempre é o da boa-fé do contribuinte. Outrossim, em ambos os casos o contribuinte está infringindo a lei e deve ser punido. O que agiu de má fé o sistema prevê que seu comportamento possa se enquadrar em uma punição maior, por exemplo, multa qualificada e representação fiscal para fins penais.

TRIBUTO DECORRENTE - CSLL

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto