



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11075.721839/2012-70</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1201-007.540 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	29 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	HCS COMERCIO DE BEBIDAS IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

ARBITRAMENTO DO LUCRO. AUSÊNCIA TOTAL DE ESCRITURAÇÃO. ART. 530, III, DO RIR/1999. CABIMENTO.

A ausência de apresentação de quaisquer livros contábeis, fiscais ou do Livro Caixa pelo contribuinte optante pelo lucro presumido, quando regularmente intimado, configura objetivamente a hipótese do art. 530, III, do RIR/1999, autorizando o arbitramento do lucro sem necessidade de comprovação adicional de imprestabilidade, pois a escrituração, por definição, inexistente para ser avaliada.

OPÇÃO VÁLIDA PELO LUCRO PRESUMIDO. IDENTIFICAÇÃO DA RECEITA BRUTA POR FONTES ALTERNATIVAS. INSUFICIÊNCIA PARA AFASTAR O ARBITRAMENTO.

A possibilidade de identificar a receita bruta operacional por meio de declarações estaduais não equivale à possibilidade de apurar o lucro presumido à luz das regras de excepcionalidade do arbitramento. A ausência total de escrituração priva o fisco da capacidade de verificar a totalidade da atividade econômica do contribuinte, inclusive receitas não operacionais, ganhos de capital e rendimentos financeiros não refletidos nas declarações estaduais. Admitir o contrário tornaria letra morta o art. 530, III, do RIR/1999 para todo contribuinte do lucro presumido cuja receita bruta operacional fosse identificável por fontes externas.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Isabelle Resende Alves Rocha** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Nilton Costa Simões** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes e Nilton Costa Simoes (Presidente).

## RELATÓRIO

Na origem, trata-se de auto de infração lavrado para lançar IRPJ e CSLL nos anos-calendário de 2008 a 2010, com a constituição de crédito tributário total de R\$ 3.137.137,65.

Conforme Relatório do Procedimento Fiscal de Fiscalização (fls. 72/84), a autoridade fiscal registrou que a empresa, embora **optante pelo lucro presumido nas DIPJ/2008-2010, não apresentou livros e documentos da escrituração comercial e fiscal (ou Livro Caixa)** quando intimada, situação que, segundo o RIR/1999, enseja arbitramento do lucro (art. 530, III).

Para justificar essa situação, a Contribuinte informou que era franqueada da AMBEV e deixou de ser, no início de 2008, o que provocou desorganização operacional e perda de acesso ao sistema de gerenciamento contábil e fiscal, que era fornecido pela franqueadora. Diante disso, buscou regularizar sua situação fiscal em 2012, enviado as DIPJs do período fiscalizado com base nas informações prestadas ao fisco estadual. Em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 97/98), a empresa assim se manifestou:

Sendo assim, estamos tecnicamente impossibilitados de apresentar os livros fiscais requeridos durante esse período, por não termos subsídios ou como refazer as operações realizadas nesses anos.

(...)

Tendo em vista, que oferecemos tributação de nossas receitas auferidas nos anos calendários em questão, via DIPJ, mesmo que em atraso, pelos motivos detalhados acima, e **estando cientes de não ter havido recolhimento desses tributos**, aproveitamos esta para pedir esclarecimentos de como sanar as dívidas junto à Receita Federal, e se é possível alguma forma de parcelamento. (destaques meus)

Diante da ausência de entrega dos livros, a autoridade fiscal arbitrou o lucro com base na receita bruta extraída das GIA/ICMS, incluindo receitas e ganhos não operacionais, identificados nos registros de venda de ativo imobilizado (CFOP 5551) e em diligências junto a terceiros. Foram apuradas as seguintes infrações:

**a) IRPJ — Receita Bruta na Revenda de Mercadorias:**

**Falta de recolhimento do IRPJ sobre a receita bruta declarada em DIPJ referente à revenda de mercadorias (art. 536 e 537 do RIR/1999).** A fiscalizada apresentou Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) zerada para o primeiro e o segundo semestre de 2008, para o primeiro semestre de 2009 e para os meses de janeiro, fevereiro e março de 2010, enquanto que para os demais períodos não entregou tal declaração.

**b) IRPJ — Omissão de Receita da Atividade — Receita Bruta Mensal na Revenda de Mercadorias:**

**Omissão de receita verificada quando comparada a receita bruta declarada em DIPJ referente à revenda de mercadorias com a receita apresentada em GIA sob os CFOP 5102, 5105, 5405 e 6404 (art. 537 do RIR/1999).**

**c) IRPJ— Omissão de Receita Não-Operacional — Ganhos de Capital:**

**A receita de venda de ativo imobilizado** declarada em DIPJ e em GIA sob o CFOP 5551 refere-se à venda dos ativos da fiscalizada para a Companhia de Bebidas das Américas — AMBEV — Filial Águas Claras, conforme previsto no Instrumento Particular de Distrato de Contrato de Revenda e Distribuição com data de 17/04/2008.

**d) IRPJ— Omissão de Receitas — Receita Não Operacional Omitida:**

Em análise à Escrituração Contábil Digital dos anos-calendário de 2009 e 2010 da pessoa jurídica Cargnelutti & Cia Ltda (...), observou-se a existência da conta do Passivo denominada HCS Comércio de Bebidas Ltda.

(...) a diligenciada afirmou que a origem da obrigação deu-se em função da venda do fundo de comércio e da cessão de direitos de parte de território de distribuição dos produtos AMBEV.

(...)

A pessoa jurídica Steffen Bebidas Ltda (CNPJ ...) também foi diligenciada acerca da aquisição do fundo de comércio e cessão de direitos de distribuição dos produtos da AMBEV.

**e) IRPJ — Demais Receitas e Resultados — Rendimentos e Ganhos Líquidos de Aplicações Financeiras:**

Em consulta aos dados das Declarações do Imposto de Retido na Fonte (DIPE) para os anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, observou-se que **a fiscalizada teve rendimentos tributáveis** informados por BANRISUL MASTER FUNDO DE INVESTIMENTO REFERENCIADO-DI DE LONGO PRAZO (CNPJ 01.822.655/0001-08)

nos meses de maio e junho de 2008. O imposto retido sob o código de receita 6800 - IRRF APLICACOES FINANC F INVEST RENDA FIXA foi compensando para fins de cálculo do total do IRPJ devido.

**f) IRPJ - Demais Receitas e Resultados - Juros sobre Capital Próprio:**

Em consulta aos dados das Declarações do Imposto de Retido na Fonte (DIPF) para os anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, observou-se que a fiscalizada teve rendimentos tributáveis informados por COOP CRED LIVRE ADM ASSOC SUDOESTE DO RS (CNPJ ...) em dezembro dos anos de 2008 e de 2009. O imposto retido sob o código de receita 5706— IRRF JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO foi compensando para fins de cálculo do total do IRPJ devido.

**g) CSLL:**

Apuração reflexão das infrações relativas ao IRPJ (destaques meus)

Em impugnação (fls. 621/719), a Contribuinte combateu o arbitramento (art. 530, III, RIR/1999), defendendo que optou validamente pelo lucro presumido (DIPJ tempestivamente entregue para 2008-2010) e que o arbitramento seria medida excepcional, cabível apenas quando impossível a apuração pelos demais regimes.

A Impugnante também alegou existência de duplicidade no lançamento, visto que a mesma receita teria sido considerada na base para o arbitramento e nas diferenças entre o que fora declarado em DIPJ e nas GIAS estaduais. Por fim, alegou que o cálculo dos ganhos de capital deveria abater os custos de aquisição dos bens alienados e que a multa de 75% deveria ter sido calculada apenas com base na diferença entre o que os valores declarados em DIPJ e o valor levantado pelo Fisco. Nenhuma documentação foi apresentada.

No acórdão que julgou a impugnação (fls. 726 a 740), o colegiado reforçou a convicção fiscal, no sentido de que a falta de apresentação de livros e documentos exigidos pelas leis comercial e fiscal autoriza o arbitramento (art. 530, III, RIR/1999).

Afastou a alegação de duplicidade, visto que “As planilhas de apuração do lucro arbitrado de fls. 88 a 93, anexas ao auto de infração, deixam claro que as linhas referentes à GIA apenas contemplam as diferenças a maior em relação à DIPJ e não a totalidade da GIA como diz a defesa.”

Quanto ao cálculo da multa, a DRJ também rejeitou o pedido da Impugnante, haja vista que a DIPJ apenas constou a declaração de valores apurados pela Contribuinte, porém não houve e confissão de dívida com a DCTF, tampouco o recolhimento dos tributos, de modo que a penalidade incide sobre todos os tributos lançados.

Em relação ao ganho de capital, o acórdão manteve a autuação, visto que as alegações trazidas foram genéricas e desacompanhadas de comprovação.

No recurso voluntário (fls. 763/770), a Contribuinte reitera *ipsis litteris* sua impugnação.

É o relatório.

## VOTO

### 1 ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 08/08/2019 (fl. 749) e apresentou o seu recurso voluntário em protocolo 09/08/2019 (fl. 752), no último dia do prazo. Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

### 2 MÉRITO

#### 2.1 ALEGAÇÃO DE INAPLICABILIDADE DO ARBITRAMENTO DO LUCRO

A controvérsia central gira em torno da legalidade do lançamento de ofício, realizado por arbitramento, em razão da ausência de entrega de livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa (RIR/99, art. 560, III). A Recorrente sustenta, em suma, que teria feito opção válida pelo regime do lucro presumido e que o arbitramento constituiria medida de exceção, somente aplicável quando fosse absolutamente impossível a apuração do tributo pelos regimes ordinários.

O tema do arbitramento gera inúmeras discussões, dada a vagueza presente nas normas de regência e, o meu ver, sempre precisa ser revisitado à luz de cada caso concreto e da melhor interpretação possível, concatenando doutrina e jurisprudência sobre o tema, especialmente deste Conselho. Especialmente quando o regime original do Contribuinte era o lucro presumido, tal debate se torna mais delicado, dado que as bases de apuração são idênticas, de modo que se afigura mais nebulosa a configuração das hipóteses de arbitramento.

Assim, a tese deve ser examinada com cautela e atenção, pois ela exige a fixação de premissas interpretativas sobre a estrutura normativa do arbitramento que são decisivas para a sorte do recurso.

De saída, registro que não há controvérsia quanto à validade da opção da Contribuinte pelo regime do lucro presumido para os anos-calendário de 2008 a 2010. A própria fiscalização reconheceu expressamente, no Relatório do Procedimento Fiscal (fl. 75), que as DIPJs foram tempestivamente entregues e que a opção pelo lucro presumido era formalmente regular. Essa constatação é também consonante com a jurisprudência desta Seção, que admite o reconhecimento da opção válida pelo lucro presumido por meio da entrega tempestiva da DIPJ — posição firmada, entre outros, nos Acórdãos 1004-000.299 e 1101-001.686.

A validade formal da opção, porém, não é suficiente para afastar o arbitramento neste caso. Ela é apenas a premissa a partir da qual se deve perguntar: dado que o contribuinte optou validamente pelo lucro presumido, em que condições o art. 530, III, do RIR/1999 autoriza que a autoridade fiscal abandone esse regime e arbitre o lucro? É para essa pergunta que se deve dirigir o esforço hermenêutico.

O art. 530 do RIR/1999, que reproduz o art. 47 da Lei nº 8.981/1995, arrola as situações que autorizam o arbitramento do lucro e, dentre elas, há três que se aplicam aos optantes pelo lucro presumido.

O **inciso II** autoriza o arbitramento quando a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária. Trata-se, aqui, de hipótese em que a escrituração existe, mas é qualitativa e materialmente comprometida — e o fisco tem o ônus de demonstrar esse comprometimento para constatar sua imprestabilidade e afastar a opção original feita pelo contribuinte.

O **inciso III** autoriza 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 do parágrafo único do art. 527. Aqui, o fato gerador do arbitramento não é a má qualidade da escrituração, mas a sua ausência — seja porque nunca existiu, seja porque não foi apresentada à fiscalização.

O **inciso IV**, por sua vez, cuida da hipótese em que o contribuinte optou indevidamente pelo lucro presumido. Esta hipótese, diversamente das anteriores, não pressupõe qualquer deficiência na escrituração; antes, opera com uma presunção relativa de que o contribuinte, por ter optado pelo regime simplificado (presumido) quando a lei não o permitia, provavelmente não mantém os livros necessários à apuração pelo lucro real, que seria o regime devido.

O **inciso III do art. 530 do RIR/1999** (que foi a hipótese legal apontada pela autoridade fiscal no caso concreto) comporta duas situações distintas, a meu ver, que merecem ser tratadas separadamente, porque têm consequências práticas diversas quanto ao ônus do fisco e à possibilidade de arbitramento.

A **primeira modalidade é a não apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal ou o Livro Caixa**. Aqui, o contribuinte simplesmente não possui (ou não apresentou) a escrituração contábil e fiscal a que estava obrigado na apuração do lucro presumido. É a hipótese mais direta do inciso III: a ausência objetiva dos instrumentos primários de controle da atividade econômica priva o fisco de qualquer parâmetro interno de verificação. Constatada essa ausência, a autoridade fiscal está autorizada a arbitrar o lucro, sem necessidade de demonstrar, adicionalmente, que a escrituração inexistente seria imprestável — pois ela, por definição, não existe para ser avaliada.

A **segunda modalidade é a apresentação incompleta do Livro Caixa**, que é a escrituração simplificada admitida, em substituição à escrituração contábil completa, para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido, nos termos do parágrafo único do art. 527 do RIR/1999<sup>1</sup>. Nessa situação, é comum haver autuações por arbitramento enquadradas no inciso III, pelo fato de o Livro Caixa apresentado não conter toda a movimentação financeira. É dizer, a apresentação do Livro Caixa sem a movimentação financeira, toda ou em parte, em tese, se equipararia à sua não apresentação.

A necessidade de distinguir as duas situações decorre do fato de que, embora aparentemente similares, comportam interpretações e tratamento jurídico diverso.

Uma coisa é escrituração comercial e fiscal, ou Livro Caixa simplesmente não existirem ou não serem apresentados. Nesse caso, entendo que o arbitramento está autorizado pela constatação objetiva da ausência de entrega dos livros. Outra coisa, porém, é o Livro Caixa existir e ter sido apresentado, mas estar incompleto, por não conter parte da movimentação financeira.

Nessa situação, o livro existe e foi apresentado; ele apenas não reflete a totalidade das operações do contribuinte. Embora essa situação se enquadre, em tese, no inciso III — pois o livro apresentado não cumpre sua função de documentar integralmente as operações —, ela se aproxima estruturalmente da hipótese do inciso II, na medida em que o fisco se defronta com uma escrituração existente, porém deficiente.

Nesses casos, a possibilidade de apuração pelo lucro presumido não deve ser automaticamente descartada pelo fisco. É dizer, ainda cabe verificar se a escrituração existente, mesmo incompleta, é ou não suficiente para apurar os tributos pelo regime que o contribuinte validamente elegeu. Se a autoridade fiscal concluir pelo arbitramento do lucro nesses casos, deverá comprovar que o Livro Caixa, no estado em que se encontra, é imprestável para a apuração do lucro presumido.

Essa distinção reflete a lógica subjacente ao arbitramento como medida excepcional, tal como defende a Recorrente. O lucro arbitrado é o último recurso quando os instrumentos ordinários de apuração são insuficientes ou inexistentes. Quando o instrumento existe, mesmo que imperfeito, o fisco tem o ônus de demonstrar a sua insuficiência, imprestabilidade ou os indícios de fraude que impeçam a apuração dos tributos pelo regime originalmente adotado pelo contribuinte. Quando ele não existe, esse ônus é dispensado pela constatação objetiva da ausência.

A questão sobre as hipóteses de arbitramento frente ao lucro presumido foi objeto de reflexão aprofundada no Acórdão 9101-007.447 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, proferido em setembro de 2025. Embora aquele julgamento tenha tido por objeto principal o

---

<sup>1</sup> Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver **Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

arbitramento na hipótese de opção indevida pelo lucro presumido (inciso IV), os fundamentos ali desenvolvidos contêm desenvolvimento doutrinário que auxilia na interpretação mais justa e coerente do inciso III.

O que se extrai desse precedente é que o lucro arbitrado, em qualquer de suas hipóteses legais, guarda relação com a impossibilidade de verificação fidedigna da atividade econômica do contribuinte em seu regime de tributação original e validamente eleito. No caso da opção indevida pelo lucro presumido, a CSRF concluiu não ser cabível uma interpretação literal no sentido de que essa constatação automaticamente conduziria ao arbitramento. Antes, o fisco deve verificar se a escrituração contábil, fiscal e comercial do contribuinte permite a apuração dos tributos pelo lucro real, regime aplicável diante da opção indevida.

Observem-se trechos relevantes da fundamentação do acórdão em questão:

**Voto Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado:**

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.

(...)

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.

(...)

*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 atuante 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”.*

(...)

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.

(...)

*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.***

(...)

*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 jurídica 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. 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.*

(...)

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. (destaques meus)

#### **Declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa:**

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)*

(...)

A manifestação doutrinária 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):

(...)

*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 dispositivo.*

(...)

*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.*

(...)

*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.*

(...)

*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.*

(...)

*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. (destaques meus)*

A leitura desse precedente também permite concluir, pela sua *ratio decidendi*, que o arbitramento é, sim, medida de caráter excepcional, mas a excepcionalidade que a norma consagra deve ser compreendida em função de cada hipótese legal, e não como uma cláusula geral que autoriza o contribuinte a afastar o arbitramento sempre que a opção pelo lucro presumido tenha sido válida e que receita bruta possa ser identificada por meios alternativos, como quer a Contribuinte.

Relembrando o caso concreto, a Recorrente alega que “a fiscalização desclassificou essa sistemática (Lucro Presumido) e apurou os impostos com base no Lucro Arbitrado, considerando a Receita Bruta, também obtida das informações prestadas ao Fisco Estadual, como base de cálculo, destoando do entendimento Jurisprudencial desta Corte.”. Alegou ainda o seguinte:

A legislação tributária determina basicamente duas fórmulas para se calcular o lucro líquido da empresa pelo método do arbitramento, sendo utilizado preferencialmente o cálculo pela receita bruta e na sua ausência pelos indicativos e referências do artigo 535, do decreto n.º 3.000/99 — RIR.

Ou seja, a base de cálculo do lucro arbitrado quando for conhecida a receita bruta — total dos ingressos em dinheiro/numerário, será determinada mediante a aplicação dos mesmos percentuais de lucro presumido — 1,6%, 8%, 16% e 32%.

Face ao exposto, a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica apurado pela empresa, pelo Lucro Presumido, não estava errada, devendo ser aceita pelo fisco e assim calculada apenas as diferenças de receita omitida.

Essa premissa, contudo, embora plausível, não se aplica.

Naquele mesmo precedente da CSRF (Acórdão 9101-007.447), reconhece-se que deixar de apresentar os livros contábeis ou fiscais, ou o Livro Caixa corresponde a não cumprir as obrigações acessórias necessárias para a determinação do lucro presumido, o que torna inviável a verificação pelo fisco da exatidão do resultado declarado pelo contribuinte. Quando o fisco não tem como verificar tal exatidão a partir da escrituração própria do contribuinte, o arbitramento não é apenas permitido: é obrigatório.

Ainda segundo a Câmara Superior, tanto os contribuintes do lucro real quanto os do lucro presumido se submetem ao arbitramento quando a sua escrituração contábil (ou a sua ausência) não fornece informações fidedignas ou confiáveis a respeito de suas atividades econômicas, inviabilizando a apuração do IRPJ pelo regime ordinário. No lucro presumido, isso ocorre de forma mais objetiva quando o contribuinte não apresenta os livros e documentos que lhe são exigidos, sejam os livros da escrituração comercial e fiscal, seja o Livro Caixa.

Assim, admitir a tese da recorrente implicaria tornar letra morta o art. 530, III, do RIR/1999 sempre que o contribuinte optante pelo lucro presumido não apresentasse nenhum livro ou documento fiscal, pois, nessas situações, a receita bruta operacional frequentemente pode ser aferida por fontes externas, como declarações estaduais, notas fiscais de terceiros ou informações de instituições financeiras. O inciso III perderia qualquer função normativa autônoma em relação ao contribuinte do lucro presumido, resultado interpretativo que não pode ser aceito.

A possibilidade de identificar a receita bruta operacional por fontes alternativas não é o mesmo que a possibilidade de apurar o lucro presumido à luz das regras do arbitramento como medida excepcional. Essa impossibilidade de apuração, no contexto do inciso III, se dá a partir dos livros e documentos contábeis e fiscais obrigatórios. Na inexistência desses, o fato de ser possível identificar a receita bruta pelas declarações estaduais não restitui ao fisco a capacidade de verificação que a escrituração própria do contribuinte lhe proporcionaria, inclusive quanto a receitas não operacionais, ganhos de capital, rendimentos financeiros e outras rubricas que acrescem à base de cálculo do lucro presumido e que, evidentemente, não constam de uma GIA de ICMS.

Essa distinção é crucial no presente caso: a fiscalização não encontrou apenas receitas operacionais de revenda de mercadorias. Identificou também receitas provenientes da venda do fundo de comércio e da cessão de direitos de distribuição dos produtos AMBEV, apuradas por meio de diligências junto a terceiros, rendimentos de aplicações financeiras e juros sobre capital próprio, revelados pelas DIRFs, e ganhos de capital na alienação de ativo imobilizado, registrados em GIA sob CFOP 5551.

Nenhum desses elementos seria acessível ao fisco sem as diligências extraordinárias que somente se tornaram imprescindíveis pela ausência total de escrituração da Contribuinte. Não é possível afirmar que o lucro presumido poderia ter sido regularmente apurado diante de um quadro de omissões tão abrangente, revelado apenas por cruzamentos de informações com terceiros.

Aprofundo, ainda, a distinção necessária entre o presente caso e aquelas situações em que a autoridade fiscal pretende arbitrar o lucro de contribuinte que possui livros fiscais e contábeis, mas os considera insuficientes para apurar os tributos devidos. Nessas hipóteses, que se enquadrariam, quando muito, no inciso II do art. 530, o fisco tem o ônus de demonstrar que a escrituração existente contém vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável, ou indícios de fraude. Não basta a alegação genérica de irregularidade, ou não basta interpretar a incompletude de um livro como sua não entrega e enquadrar a situação no inciso III. É necessário comprovar a imprestabilidade da escrituração para a apuração pelo regime que o contribuinte validamente elegeu.

A jurisprudência do CARF tem sido rigorosa nesse ponto. O Acórdão 1201-007.281, de minha relatoria, é ilustrativo: em caso de contribuinte com escrituração existente, Livro Caixa entregue e extratos bancários apresentados pelo contribuinte, que havia optado validamente pelo

lucro presumido, o Colegiado afastou o arbitramento, reconhecendo que as faltas apontadas pela fiscalização não impediam a apuração pelo regime presumido e que não tinha havido qualquer verificação de vícios ou indícios de fraude que justificassem o arbitramento.

O presente caso, contudo, não guarda qualquer semelhança com essa situação. A Contribuinte não apresentou nenhum livro contábil, nenhum livro fiscal e nenhum Livro Caixa. Não se trata, aqui, de escrituração existente e imprestável, nem de Livro Caixa incompleto que contenha ao menos parte da movimentação financeira, situação em que, como antes se fundamentou, o fisco teria o ônus de demonstrar a imprestabilidade do que existe. Trata-se da ausência total de qualquer instrumento de escrituração, realidade que se enquadra na primeira modalidade do inciso III do art. 530 que mencionei antes, para a qual a constatação objetiva da ausência é condição suficiente para o arbitramento.

A própria Contribuinte admitiu essa circunstância, atribuindo-a à desorganização decorrente do encerramento da franquía com a AMBEV em 2008 e à perda de acesso ao sistema de gerenciamento contábil e fiscal fornecido pela franqueadora. Essa justificativa, embora compreensível do ponto de vista fático, é juridicamente ineficaz para afastar a incidência do art. 530, III, do RIR/1999, cuja aplicação não está condicionada à culpabilidade do contribuinte pela ausência dos livros, mas apenas à constatação objetiva de que eles não foram apresentados.

Reconhecida a obrigatoriedade do arbitramento, cumpre verificar se o procedimento adotado pela fiscalização observou as balizas legais aplicáveis, embora isso não tenha sido objeto de questionamento pela Recorrente.

A receita bruta foi obtida a partir das GIAs de ICMS (CFOPs 5102, 5105, 5405 e 6404), que constituem fonte idônea e objetiva de aferição das operações mercantis da Contribuinte. As receitas não operacionais e os ganhos de capital foram apurados por diligências junto a terceiros e por consulta aos registros do CFOP 5551, na GIA estadual. Os rendimentos de aplicações financeiras e os juros sobre capital próprio foram identificados pelas informações prestadas em DIRF.

Todo esse conjunto de diligências, longe de configurar arbitrariedade, é exatamente o que o ordenamento exige da autoridade fiscal quando, constatada a ausência total de escrituração, ela busca apurar a receita bruta por outros meios disponíveis, procedimento que é não apenas permitido, mas obrigatório, nos termos do art. 532 do RIR/1999, quando a receita bruta pode ser conhecida. Além disso, identificadas outras receitas, a fiscalização corretamente às adicionou à base arbitrada, conforme determina o art. 536 do RIR/1999

Diante do exposto, é possível fixar as seguintes premissas e conclusões:

- (i) A Contribuinte fez opção válida e tempestiva pelo lucro presumido, ponto incontroverso e reconhecido pela própria fiscalização;
- (ii) Não obstante a validade da opção, a Contribuinte não apresentou nenhum livro contábil, nenhum livro fiscal e nenhum Livro Caixa quando regularmente

intimada, configurando-se, de forma objetiva, a hipótese da primeira modalidade do art. 530, III, do RIR/1999;

- (iii) O inciso III comporta duas modalidades distintas: a ausência dos livros da escrituração comercial e fiscal e do Livro Caixa, e a incompletude do Livro Caixa em relação à movimentação financeira. Na primeira, a constatação objetiva da ausência é condição suficiente para o arbitramento, sem que o fisco precise demonstrar imprestabilidade adicional. Na segunda, a distinção entre a inexistência do Livro Caixa e sua mera incompletude é relevante: o Livro Caixa incompleto, embora em tese enquadrado no inciso III, pode ainda ser suficiente para a apuração do lucro presumido, cabendo ao fisco demonstrar a sua imprestabilidade para esse fim antes de arbitrar;
- (iv) O presente caso se enquadra na primeira modalidade do inciso III: não há nenhum livro, nenhum documento de escrituração, nenhum Livro Caixa. Não é caso de escrituração existente e imprestável, como nas hipóteses do inciso II, nem de Livro Caixa incompleto. É caso de ausência total;
- (v) A possibilidade de identificar a receita bruta operacional por meio das GIAs estaduais não equivale à possibilidade de apurar o lucro presumido à luz das regras do arbitramento como último recurso. Essa identificação parcial não supre a ausência da escrituração obrigatória, especialmente porque as infrações apuradas envolvem também receitas não operacionais, ganhos de capital e rendimentos financeiros identificados exclusivamente por diligências junto a terceiros e ao sistema de DIRF;
- (vi) Admitir a tese da Recorrente tornaria letra morta o art. 530, III, do RIR/1999 para todo contribuinte do lucro presumido cuja receita bruta operacional fosse identificável por fontes alternativas, resultado interpretativo incompatível com a estrutura normativa do arbitramento;
- (vii) A autoridade fiscal, corretamente, buscou apurar a receita bruta por todos os meios disponíveis — GIAs estaduais, diligências junto a terceiros e consulta às DIRFs —, procedimento que é não apenas permitido, mas exigido pela sistemática do lucro arbitrado quando a receita bruta é conhecida, nos termos dos arts. 532 e 536 do RIR/1999.

O arbitramento está, portanto, plenamente amparado em lei, e a tese da Recorrente deve ser rejeitada.

## 2.2 ALEGAÇÃO DE DUPLICIDADE NO LANÇAMENTO, EXCESSO NO GANHO DE CAPITAL POR NÃO DESCONTAR O CUSTO DE AQUISIÇÃO E DESPROPORCIONALIDADE DA MULTA

A Recorrente sustenta que a mesma receita teria sido considerada duplamente: uma vez na base de cálculo do lucro arbitrado e outra vez como diferença entre os valores declarados em DIPJ e os valores apurados nas GIAs estaduais.

A alegação não prospera. A DRJ afastou essa tese com precisão, apontando que as planilhas de apuração do lucro arbitrado (fls. 88 a 93), acostadas ao auto de infração, demonstram que as linhas referentes às GIAs contemplam apenas as diferenças a maior em relação ao declarado em DIPJ e não a totalidade das receitas apuradas nas GIAs estaduais, como quer fazer crer a Recorrente. Não houve, portanto, duplicidade: o fisco lançou a receita declarada em DIPJ e não recolhida como base do arbitramento e, separadamente, a omissão de receita verificada no confronto entre a DIPJ e as GIAs, itens autônomos e distintos da autuação.

Durante o procedimento fiscal, a autoridade chegou a intimar a Contribuinte a respeito dessas diferenças, ao que a Recorrente respondeu da seguinte forma (fl. 291):

Como já declaramos anteriormente, devido a perda de nossos registros contábeis e fiscais em virtude do rompimento de contrato com a AMBEV, e conseqüente falta de software homologado pela empresa fornecedora, encontramos dificuldades em recuperar dados antigos de nossas operações.

Apresentamos as DIPJs em questão baseados em dados que tínhamos do SINTEGRA da Receita Estadual, **possivelmente, haja alguma divergência**; estamos providenciando informações mais precisas, para verificar as divergências encontradas.

O recurso voluntário não traz nenhum elemento novo capaz de infirmar essa conclusão, limitando-se a reiterar, *ipsis litteris*, o que já foi dito na impugnação e já foi afastado pela DRJ com fundamentação adequada.

Mantenho, portanto, a decisão recorrida neste ponto.

Quanto ao ganho de capital apurado como outras receitas no lançamento, a Recorrente alega que deveriam ter sido abatidos os respectivos custos de aquisição dos bens alienados.

A alegação é, em tese, juridicamente pertinente: a apuração do ganho de capital pressupõe, de fato, o confronto entre o valor de alienação e o custo de aquisição. O problema é que a Recorrente, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, limitou-se a enunciar essa premissa genérica em uma frase curta, sem apresentar nenhum documento, planilha ou demonstrativo que indicasse quais seriam esses custos e em que montante deveriam ser deduzidos. A mera afirmação de que custos existiram não é suficiente para alterar o lançamento e o ônus da prova, neste ponto, é do contribuinte, que deve demonstrar concretamente os valores que pretende ver abatidos.

Por fim, a Recorrente pretende que a multa de 75% seja calculada apenas sobre a diferença entre os valores por ela declarados em DIPJ e os valores apurados pelo fisco, excluindo da base de incidência os montantes que, segundo alega, já teriam sido por ela confessados, ainda que não recolhidos.

A tese não tem sustentação. Para que tivesse havido confissão de dívida com o efeito de limitar a incidência da multa, seria necessário que o tributo correspondente tivesse sido objeto de reconhecimento formal por meio de DCTF, ainda que não recolhido. Se fosse essa a hipótese dos autos, próprio lançamento só abarcaria a diferença não reconhecida em DCTF, já que o restante estaria em cobrança pelo autolancamento da Contribuinte.

Nenhuma dessas condições foi satisfeita. A Contribuinte entregou DCTFs zeradas para o primeiro e segundo semestres de 2008, para o primeiro semestre de 2009 e para os meses de janeiro, fevereiro e março de 2010. Para os demais períodos, sequer entregou a declaração. A DIPJ, por si só, não constitui instrumento de confissão de dívida para fins de limitação da penalidade, e o tributo declarado nela, mas não confessado em DCTF e tampouco recolhido, integra igualmente o crédito tributário lançado de ofício, sobre o qual incide integralmente a multa.

---

### 3 DISPOSITIVO

---

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Isabelle Resende Alves Rocha**