



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

Processo nº 11516.722401/2011-91
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1401-001.895 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2017
Matéria IRPJ - Autoarbitramento
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SANTINVEST S/A CREDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTOS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

LUCRO ARBITRADO. IMPOSSIBILIDADE DE OPÇÃO PELO CONTRIBUINTE.

Não existe permissivo legal a autorizar o arbitramento dos lucros por opção do contribuinte. Arbitramento dos lucros, quer pela fiscalização, quer pelo contribuinte, deve ser precedido da ocorrência de qualquer das hipóteses do art. 47, da Lei nº 8.981/95. Mantém-se as autuações de IRPJ e CSLL pela sistemática do Lucro Real quando não caracterizada a existência das hipóteses legais.

MULTA AGRAVADA. INOCORRÊNCIA DOS REQUISITOS.

Constatado o atendimento à intimação por parte do contribuinte, justificando a não apresentação da documentação solicitada, mesmo que desacompanhada da documentação, demonstra o atendimento e impede a aplicação do agravamento da multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado dar provimento parcial ao recurso de ofício, nos seguintes termos: I) Por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício para restabelecer os lançamentos em relação ao auto arbitramento. Vencidas as Conselheiras Livia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin; II) Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício em relação ao agravamento da multa, reduzindo-a ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento).

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto- Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antônio Bezerra Neto (Presidente), Livia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto (Relator), José Roberto Adelino da Silva. Ausente justificadamente o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Relatório

Iniciemos com o relatório da decisão de Piso sobre o caso.

Versa o presente processo sobre o(s) Auto(s) de Infração de fls. 108-131, relativo(s) ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido-CSLL, ano(s)-calendário 2009, com crédito total apurado no valor de R\$ 8.214.870,88, incluindo o principal, a multa de ofício e os juros de mora, atualizados até 11/2011.

Também integra os Autos de Infração o *Termo de Verificação Fiscal* de folhas 132-144.

De acordo com os fatos narrados pela autoridade lançadora, o sujeito passivo incorreu na(s) seguinte(s) infração(ões): Apuração indevida do IRPJ e da CSLL pelo lucro arbitrado.

Sobre a exigência principal foi aplicada a multa de ofício agravada (112,5 %).

Para justificar, a exação a autoridade lançadora assevera que:

[...] o contribuinte enquadrou-se no regime de tributação do Lucro Arbitrado.

[...] não se vislumbrou os requisitos necessários para o enquadramento no método indiciário utilizado (Lucro Arbitrado), notadamente porque mantém escrita comercial regular. [...] em face da atividade econômica efetivamente explorada, o sujeito passivo integra o rol de contribuintes cuja apuração dos resultados fiscais subsume-se às normas do lucro real.

[...] instou-se o sujeito passivo a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, assento fiscal próprio para a determinação do resultado fiscal consoante regras do regime em que efetivamente se enquadra, na condição de pessoa jurídica obrigada à apuração do lucro real. [...] Em atendimento a exigência [...] o contribuinte cinge-se a responder: “A intimada no ano calendário de 2009, tributou seus lucros com base no Lucro Arbitrado. Desta forma, não possui o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, não podendo assim, atender o solicitado.”

[...] o arbitramento pelo contribuinte somente pode ser efetuado quando conhecida a receita bruta e desde que ocorrida hipótese especificada, de forma exaustiva, na legislação de regência.

[...] existe controvérsia sobre o tema em face de combatida tese teórica que sustenta, com amparo no parágrafo 1º do artigo 47 da Lei nº 8.981/1995, que a utilização da figura do arbitramento pelo contribuinte está condicionada tão-somente ao conhecimento da receita bruta, cenário em que, de fato, representaria uma opção do contribuinte.

Porém, não é esta a interpretação mais condizente com a função desempenhada pelo lucro arbitrado no sistema. O emprego do verbo “poderá” no aludido dispositivo legal deve ser interpretado no sentido de que é facultado ao contribuinte, antecipando-se ao lançamento de ofício que compete à Administração efetuar, apurar, quando conhecida a receita bruta, o lucro arbitrado, limitando-se esta faculdade aos casos em que a situação se conforma com uma das hipóteses especificadas na legislação [...]

[...] o lucro arbitrado é figura de aplicação excepcional e subsidiária, autorizado apenas quando se torna impossível à aplicação das outras bases de cálculo previstas em lei cabíveis no caso concreto.[...]

[...] resta demonstrado que o contribuinte em questão efetivamente não se enquadrou no regime de apuração adequado. A sua situação fiscal requer a determinação dos resultados fiscais pelas normas do regime de tributação do lucro real, na condição de contribuinte com enquadramento obrigatório [...]

[...] Os assentos juntados às fls. 41 a 85, constituídos de balancetes do 1º e 3º trimestres/2009 e demonstrações financeiras dos semestres findos em 30 de junho de 2009 e 31 de dezembro de 2009, evidenciam os resultados apurados. Na forma dos mesmos auferiu lucros contábeis nos montantes a seguir indicados, pelos respectivos períodos de apuração:

Descrição	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Lucro Contábil Apurado	3.278.865,73	3.650.442,57	3.084.991,65	4.321.964,66

[...] Os resultados contábeis efetivamente apurados pelo sujeito passivo, nos montantes indicados no quadro supra, inicialmente demandam ajustamento no sentido de se identificar o lucro líquido antes Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, base para os ajustes determinados pela legislação fiscal de regência do lucro real. Os encargos apropriados sob as aludidas exações constam nas rubricas “8941010000005 - Provisão para Imposto de Renda” e “8942010000005 - Provisão para Contribuição Social”, e encontram-se evidenciados nos assentos suso referidos (balanços e balancetes) e nos demonstrativos das fls. 88 a 89 produzidos a partir dos arquivos contábeis digitais apresentados.[...]

Devidamente mensurado o lucro líquido antes da CSLL e do IRPJ, resultado base para os ajustes de ordem fiscal, resta proceder aos ajustes determinados pela legislação fiscal de regência. Na seara destes observa-se redução no resultado econômico registrada sob a rubrica “8971010000001 - PLR – Administradores” (fls. 90), dispêndios que não são dedutíveis na apuração do resultado fiscal

[...] em consonância com as normas do regime de tributação do lucro real, restam mensurados os resultados fiscais dos períodos de apuração sob fiscalização, na forma a seguir demonstrada:

Descrição	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Lucro Contábil	3.278.865,73	3.650.442,57	3.084.991,65	4.321.964,66
+ Provisão IRPJ	846.254,16	841.631,01	791.103,81	841.368,91
+ Provisão CSLL	136.360,65	135.620,97	127.536,60	135.579,03
= Lucro Líq. Antes da CSLL e do IRPJ	4.261.480,54	4.627.694,55	4.003.632,06	5.298.912,60
+ PLR Administradores	56.250,00	82.230,00	69.240,00	64.276,00
= Lucro Real	4.317.730,54	4.709.924,55	4.072.872,06	5.363.188,60

[...]

[...] em violação ao seu dever de colaboração com o fisco([...], o contribuinte permaneceu inerte no que tange ao cerne da exigência, deixando de elaborar e apresentar livro de escrituração obrigatória (LALUR), sem justificativa fundamentada para essa conduta, notadamente porque mantém escrituração comercial regular com todas as informações necessárias para a elaboração do referido assento fiscal.

As dificuldades e/ou prejuízos que o comportamento omissivo impôs à fiscalização são claro-evidentes, justificando o agravamento da penalidade de 75% para 112,5%.

[...]

O sujeito passivo tomou ciência do lançamento em 28/11/2011 (fls. 145) e apresentou sua impugnação em 23/12/2011 (fls. 148-175), na qual alegou em síntese que:

Do arbitramento do lucro

1. A partir de 01/01/1995, com a entrada em vigor da Lei nº 8.981/95, permitiu-se a opção do contribuinte realizar o auto-arbitramento;
2. Desta feita, conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto com base no lucro arbitrado;
3. Considerando que a Impugnante apresentou sua DIPJ, ano-calendário 2009, recolhendo todos os tributos apurados, caracterizando, dessa forma, o lançamento por homologação, poderia a Autoridade Fiscal ter contestado o lançamento apenas por meio do artigo 149 do CTN, mas não recusar o regime tributário adotado;
4. Ainda que se entenda pela ocorrência de uma das irregularidades previstas na legislação, válido observar que a Impugnante não possui a escrituração de alguns livros, tal qual o LALUR e o Livro Razão. Sendo assim, associado o conhecimento da receita bruta, a não apresentação ou escrituração de livro fiscal obrigatório, é certo que o contribuinte preenche os requisitos para adoção do auto-arbitramento;
5. Se caso a Impugnante mantivesse escrituração comercial regular para a apuração do Lucro Real, a autoridade lançadora não teria efetivado por amostragem a apuração do imposto devido;
6. Considerando que opção pelo regime de tributação é irretratável, nos termos da Lei nº 9.532/96, não poderia o Fisco alterar a opção manifestada pelo sujeito passivo.
7. Na hipótese de realmente se considerar dúbia a interpretação da legislação, válido trazer a discussão o disposto no artigo 112 do CTN, no sentido de que será acolhido o entendimento de maneira mais favorável ao contribuinte;

Da multa agravada

8. Não estava obrigado a escriturar o LALUR, vez que pôs em prática a tributação com base no lucro arbitrado;
9. Se não contava com o livro, é certo que não poderia tê-lo apresentado à fiscalização. Destacada situação jamais caracterizaria omissão, nem mesmo embaraço à fiscalização, suficiente para caracterizar o agravamento da penalidade imposta;
10. Ao adotar os resultados apurados pelo contribuinte, a partir dos balancetes e das demonstrações financeiras dos semestres, não há como se falar em omissão do sujeito passivo e/ou violação ao dever de colaboração com o fisco;

Da taxa selic sobre a multa de ofício

11. 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;
12. Ao teor do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96, é fácil concluir que não há previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada de ofício;
13. O próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem acolhido este entendimento (Acórdão 101-96607 de 06/03/2008);
14. O Superior Tribunal de Justiça também se manifestou nesse sentido (Recurso Especial nº 525402, DJ 07/12/2006).

É o relatório.

Da análise do caso resultou a Decisão abaixo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

Ementa:

INSTRUÇÃO NORMATIVA. OBSERVÂNCIA. As Instruções Normativas gozam de presunção de legalidade e são de observância obrigatória pelos servidores subordinados à autoridade que expediu o ato normativo.

AUTO-ARBITRAMENTO. REQUISITO. ESCRITURAÇÃO IRREGULAR. O auto-arbitramento do lucro tem como requisito necessário, além do conhecimento da receita bruta, a irregular escrituração comercial e fiscal do contribuinte. Conhecida a receita bruta e configurada a ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas nos incisos de I a VII do artigo 47, da Lei nº 8.981, de 1995, o sujeito passivo se acha autorizado a adotar o auto-arbitramento do lucro no correspondente período.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL. Aplica-se à CSLL o que foi decidido para o IRPJ, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Da referida decisão a Delegacia de Julgamento recorreu de ofício em razão do valor exonerado.

A PGFN apresentou razões para apoiar o recurso às fls. 232/241.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

A discussão do presente caso decorre da existência de possibilidade ou não de o contribuinte realizar opção pelo autoarbitramento para apuração do IRPJ e da CSLL devida no ano de 2009;

As correntes que interpretam a favor da possibilidade, assim como a decisão de Piso, consideram o Lucro Arbitrado como uma das hipóteses que os contribuintes podem se utilizar para a apuração do lucro devido. Assim, conforme este entendimento, as empresas teriam três opções de apuração do IRPJ e CSLL devidos que seriam o Lucro Real, Lucro Presumido e o Lucro Arbitrado.

Em sentido contrário existem correntes que defendem a impossibilidade de exercício de opção, ao entenderem que a única opção possível é pelo lucro presumido, sendo o lucro arbitrado uma imposição legal condicionada a determinados casos.

Tendo em vista a complexa discussão acerca de o autoarbitramento ser uma opção ou não a cargo do contribuinte, decidimos por elaborar a tabela abaixo na qual tentamos distinguir as diversas formas possíveis de tributação pelo IRPJ e CSLL, Vejamos a tabela.

AÇÃO REALIZADA	LUCRO REAL	PRESUMIDO	ARBITRADO	AUTO ARBITRAMENTO
Opção ou Obrigação?	Obrigação: Lei 9.718/98, art.14	Opção para quem não é obrigado ao Lucro Real: Lei nº 9.718/98, art. 13	Não há estabelecimento de opção. Apenas a determinação de que será arbitrado nas hipóteses estabelecidas na legislação: Lei n 8.981/95, art. 47	Não há opção. Existe a abertura de hipótese, quando ocorridas as situações descritas na seção da norma, art. 47, de o contribuinte que, impedido de apurar o lucro real e conhecedor da sua receita bruta, pode EFETUAR O PAGAMENTO do imposto com base nas regras da seção. Lei 8.981/94, art. 47, par. 1º e 2º.
Momento da OPÇÃO	Não existe opção para quem é obrigado..	Opção para quem não é obrigado LR. Opção pode ser feita no pagamento da primeira cota ou cota única do exercício. Lei 9.430, art. 26, 1º.	Não há opção. Procedimento realizado quando aplicáveis as hipóteses. Lei 8.981/95, caput	Não há opção. Se houvesse haveria semelhante à do L.Presumido. Os requisitos para o contribuinte poder pagar desta forma são os mesmo aplicáveis à fiscalização. Lei 8.981/95, art. 47, par. 1º.

Forma de Proceder	Contribuinte com contabilidade regular apura o lucro real e paga desta forma	Contribuinte que pode optar, faz a opção e recolhe sobre o presumido.	Fiscalização constata a ocorrência de alguma das hipóteses do art 47, da Lei 8.981/95 e descrevendo o caso, aplica o arbitramento	Contribuinte que durante o ano ou parte dele verifica a ocorrência de uma das hipóteses e, constatado o impedimento de apurar pelo lucro real e, sendo conhecida a receita bruta, efetua o pagamento com base nas mesmas regras. Lei 8.981/95, art. 47, par. 1º.
Responsável pela apuração	Contribuinte	Contribuinte	Fisco	Contribuinte
Justificativa da Aplicação da Norma	Obrigação legal	Permissão legal (poder de opção da norma)	Atribuição Legal (Dever de aplicação da norma no caso excepcional)	Atribuição Legal Condicionada (Possibilidade excepcional de aplicação da norma)
Dicção do Dispositivo	"Estão obrigadas"	"Poderá optar"	"Será arbitrado"	"Quando conhecida a RB" "com base nas regras desta seção"
Quando inexistir hipótese de conhecimento da RB	-----	-----	Lançamento feito, de ofício, com base na norma do art. 51, da Lei 8.981/95	Não é possível ao contribuinte recolher desta forma quando não conhecida a RB. Terá de aguardar procedimento de ofício.
Requisitos para realização do procedimento	-----	-----	- Ocorrência das hipóteses do art. 47, da Lei 8.981/95 - Procedimento de ofício - Conhecida ou não a RB	- Ocorrência das hipóteses do art. 47, da Lei 8.981/95 - Antes do início procedimento de ofício - Se conhecida a RB
Repercussão da Irregular utilização do método	Arbitramento do lucro quando ocorridas hipóteses do art. 47, da Lei 8.981/95	Arbitramento do lucro quando realizada opção irregular	Anulação do lançamento fiscal e determinação para apurar pelo Lucro Real	Desconsideração do lançamento e lançamento pelo Lucro Real

Consoante o quadro acima, e na tentativa de realizar uma interpretação sistêmica acerca das possibilidades de tributação do IRPJ e da CSLL sobre os ganhos auferidos pelas empresas temos a seguinte entendimento:

REGRA GERAL

Em primeiro lugar devemos definir qual é a regra geral de imposição do IRPJ e CSLL? Esta resposta parece-nos simples. A questão é respondida pela norma do art. 14, da Lei nº 9.718/98, onde está expresso as pessoas jurídicas que são obrigadas à tributação pelo lucro real.

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; [\(Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013\)](#) [\(Vigência\)](#)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas

de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do [art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996](#);

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#)

REGRA ALTERNATIVA FACULTATIVA

Passando da regra geral, chegamos à regra alternativa, na qual, esta sim, existe a opção que pode ser exercida pelo contribuinte para sair da obrigação ao lucro real e ser tributado pelo lucro presumido. Esta norma representa uma faculdade atribuída ao contribuinte pelo art. 13, da Lei nº 9.718/98. Neste dispositivo resta bem claro que o contribuinte pode *de per se* realizar a opção pela tributação na sistemática do Lucro Presumido

*Art. 13. A **pessoa jurídica** cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, **poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido**. [\(Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013\)](#) [\(Vigência\)](#)*

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

REGRA DE EXCEÇÃO IMPOSITIVA CONDICIONADA

Chegamos, então, à última possibilidade de realização da apuração do lucro a ser submetido à aplicação das alíquotas de IRPJ e CSLL. Por meio da Seção V - Do Regime de Tributação com Base no Lucro Arbitrado, artigos 47 a 55, a Lei nº 8.981/95, estabelece, logo em seu art. 47, caput e incisos, as hipóteses que obrigam à realização da apuração do lucro tributável sob a sistemática do Lucro Arbitrado.

SEÇÃO V

Do Regime de Tributação com Base no Lucro Arbitrado

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](#);

~~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 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.

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.

Chegando neste ponto, devemos ressaltar que a regra acima transcrita, em momento algum, estabelece que o lucro arbitrado será tributado por opção do contribuinte ou

por opção do fiscal responsável. Veja-se que a regra do arbitramento é a mesma e parte de uma premissa única: o estabelecimento das hipóteses que determinam **QUANDO** o lucro será arbitrado..

O parágrafo 1º, do art. 47, estabelece apenas que o contribuinte poderá efetuar o pagamento do IRPJ, **com base nas regras da Seção V**, se este tiver o conhecimento de sua receita bruta, ou seja, mesmo ocorridas as hipóteses do art. 47, quando se obriga à aplicação do lucro arbitrado pela impossibilidade de apuração do lucro real, o contribuinte pode efetuar nestes casos, já tendo conhecimento de que terá seu lucro arbitrado, o pagamento do IRPJ por esta sistemática.

Não há no texto da seção, ressaltado DA SEÇÃO INTEIRA, nenhuma norma autorizadora da opção do contribuinte pela sistemática de apuração do lucro pelo lucro arbitrado. Para bem confirmar este entendimento basta verificarmos que, no caso do Lucro Presumido, foi definido um momento de opção, qual seja o do primeiro recolhimento do período de apuração. Na seção que trata do Lucro Arbitrado não há nenhum momento em que seja autorizado ao contribuinte fazer tal opção.

Não podemos interpretar a norma que autoriza o contribuinte a realizar o pagamento do IRPJ **pelas normas da Seção**, ou seja, quando ocorridas as hipóteses que obrigam ao lucro arbitrado, como norma que permite a opção pelo arbitramento a qualquer modo e sem obediência a qualquer requisito pelo contribuinte.

Em sentido contrário, quantos autos de infração já foram anulados quando verificada a não ocorrência das hipóteses do art. 47, da Lei nº 8.981/95. Ora, se para a realização da imposição da tributação do IRPJ pelo lucro arbitrado, quando realizada pelo fisco, faz-se necessária a verificação da efetiva caracterização de uma das hipóteses da norma, porque poderia esta mesma seção, sem nenhum texto normativo adicional, permitir ao contribuinte autoarbitrar-se sem a verificação da mesma exigência de se demonstrar a caracterização de uma das hipóteses determinantes para o arbitramento.

Em matéria de interpretação normativa tal permissão não tem qualquer fundamento. Se a norma que obriga a imposição da apuração do lucro pela sistemática arbitrada é a mesma aplicável à ação da fazenda e à ação do contribuinte, os requisitos nela estabelecidos tem, necessariamente, de ser atendidos por qualquer destas partes, seja o fiscal em procedimento de ofício, seja o contribuinte em procedimento espontâneo na forma do parágrafo 1º, do art. 47.

Mais ainda, é salutar demonstrar que a oração descrita no caput do art. 47 é classificada como oração subordinada adverbial condicional, posto que a efetivação da determinação descrita no caput *O lucro da pessoa jurídica será arbitrado*, está condicionada à ocorrência das hipóteses estabelecidas nos seus incisos de I a VIII. Assim, sendo a ação de arbitramento condicionada às hipóteses estabelecidas, subsume-se que o arbitramento somente pode existir com a constatação destas e não como um direito de opção da empresa.

Por isso é que, em nosso entender a possibilidade de apuração do lucro tributável pela sistemática do lucro arbitrado pelo contribuinte somente é possível QUANDO, ou seja, hipótese condicionada, ocorrer quaisquer das hipóteses do art. 47, da Lei nº 8.981/95, que impeçam a apuração do lucro real pela empresa obrigada ao mesmo.

Assim, a tributação pelo lucro arbitrado não pode ser realizada como opção pelo contribuinte. Não existe permissivo para tal opção. Não existe fixação forma de opção. A única possibilidade atribuída pela norma do art. 47 da Lei nº 8.981/95 é a de o contribuinte, QUANDO OCORRIDA uma das hipóteses que impedem à apuração do lucro real, realizar o pagamento pelo lucro arbitrado em procedimento espontâneo simplesmente para evitar a realização de procedimento de ofício e imposição de multa respectiva, que oneraria indevidamente a empresa que conhecesse a sua receita bruta.

Para embasar juridicamente nossos entendimento nos socorremos das normas da Lei Complementar nº 95/2008, que dispõe sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

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:

a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;

b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;

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

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Ora, foi atendendo estes princípios normativos que o parágrafo primeiro do art. 47, estabeleceu os aspectos complementares à regra do caput. A complementação é simples, ela autoriza o contribuinte que se vê em situação de não ter condições de apurar seu lucro real a não esperar pelo lançamento do arbitramento pela autoridade fiscal. Permite, nos casos discriminados nos incisos que o contribuinte possa se adiantar à fiscalização de ofício e realizar o recolhimento do IRPJ apurado pelo lucro arbitrado com base na sua receita bruta.

Nesta mesma câmara, recentemente, foi discutido processo que tratava da mesma matéria. Naquela sessão um dos argumentos adotados pelos que entendiam pela possibilidade do arbitramento era o fato de que, caso o contribuinte agisse de má-fé e realizasse a destruição deliberada de seus livros e não apresentasse nada quando intimado pelo fisco, seria este beneficiado pela aplicação do arbitramento, enquanto que outro contribuinte, agindo de boa-fé para realizar o autoarbitramento, seria penalizado com o lançamento pelo lucro real.

Para responder esta aparente distorção de interpretação devemos ter em mente que, em ambos os casos, o contribuinte está agindo à margem da lei para buscar se eximir da aplicação da norma que determina a obrigação de apuração de seus lucros pela sistemática do lucro real. Se existe uma norma determinando um determinado comportamento, qual seja, o de realizar a apuração pelo lucro real, qualquer ato que praticado com o objetivo de fugir à aplicação da norma é ato ilegal, passível de punição.

Não interessa, em matéria penal, tecer indagações acerca da realização de ato com maior ou menor grau de delinquência. Exemplifiquemos: um indivíduo que mata outrem comete homicídio doloso. Só que um o faz após uma discussão com a vítima e o outro planeja uma emboscada, captura a vítima e a mata ateando fogo à mesma. O que varia nos dois casos? **A aplicação da pena.** O crime é o mesmo, nos dois casos o resultado foi o mesmo: a morte da vítima, mas considerando os aspectos objetivos e subjetivos do cometimento do mesmo é que a autoridade penal fixará pena em maior ou menor grau.

Da mesma forma devemos agir nos diferentes casos em que o contribuinte força a aplicação do arbitramento para fugir do lucro real. Nestes casos a dosimetria da pena será feita a partir dos diferentes tipos de ação desenvolvidos pelo mesmo em cada caso. Tal tarefa sai da esfera de interpretação do direito e recai na figura do aplicador da norma penal ao realizar a dosimetria penal no caso concreto.

Além disso, para os casos em que o contribuinte, de forma deliberada, provoca a ocorrência dos fatos típicos o caso, desborda da simples esfera tributária.

A destruição deliberada de livros e arquivos com vistas à aplicação do lucro arbitrado é crime tipificado no Código Penal, conforme abaixo:

Falsidade ideológica

*Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir **ou fazer inserir declaração falsa** ou diversa da que devia ser escrita, **com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante:***

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

Ora, se acaso o contribuinte, deliberadamente tenta se autoimputar o arbitramento ao indicar ter ocorrido uma das hipóteses do art. 47, da Lei 8.981/95, sem que isto tenha efetivamente ocorrido, estará cometendo crime de falsidade ideológica ao informar, em sua DIPJ, que restou obrigado a realizar sua apuração de lucros pela sistemática do Lucro Arbitrado.

Mais ainda, caso o contribuinte proceda à destruição deliberada de sua escrituração e, com isso, faça a informação de boletim de ocorrência falso, fica passível de imputação criminal também por este motivo, além de outras repercussões em outras esferas administrativas, como Banco Central, SUSEP, CMV, etc.

Para concluir a análise faz-se necessário, ainda, destacar outro ponto. As repercussões no mundo empresarial, da possibilidade em sede de julgamentos do CARF, de se autorizar o autoarbitramento pelo contribuinte. Estaremos contribuindo com uma distorção do mercado ao passo em que teremos contribuintes que ciosos da existência da norma que obriga ao lucro real,

realizam seu integral cumprimento e, assim, ficam passíveis de sofrer tributação maior, enquanto que outros contribuintes, seus concorrentes, ao utilizar esta indevida forma de tributação de exceção sem causa justa, são tributados de maneira menor e assim, aumentam seus lucros e capacidade de concorrência.

No presente caso, verificando que a recorrente, sendo sociedade anônima, está obrigada, na forma do art. 176 e seguintes, da Lei nº 6.404/76, e por isso tem de obrigatoriamente possuir contabilidade, publicar suas demonstrações financeiras e prestar contas ao Banco Central. Tanto que apresentou seus livros contábeis com exceção do LALUR. Desta forma, demonstra-se que a empresa, em verdade não quis escriturar ou não apresentou o LALUR para justificar o autoarbitramento, Por isso entendo não ter ocorrido uma das hipóteses do art. 47, caput da Lei nº 8.981/95.

Por todo o exposto e novamente pedindo a devida *venia* daqueles que entendem em sentido diverso, entendo por não ser possível ao contribuinte realizar o autoarbitramento sem a caracterização da ocorrência das hipóteses do art. 47, da Lei nº 8.981/95.

Portanto, em nossa opinião, devem ser mantidos os lançamentos do IRPJ e da CSLL decorrentes da desconsideração do autoarbitramento realizado pelo contribuinte e da correta apuração dos lucros pela norma do Lucro Real, devendo ser dado provimento ao recurso de ofício neste ponto.

Do Agravamento da Multa

Com relação ao agravamento da multa de ofício o fiscal responsável entendeu que houve desatendimento à intimação realizada em função da não apresentação do LALUR e concluiu da seguinte forma:

Os acréscimos legais incidentes sobre o imposto não adimplido encontram-se capitulados e determinados no “DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA –Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica”, peça juntada às fls. 119. No que concerne à penalidade aplicada releva registrar que, diante do comportamento omissivo do sujeito passivo, acarretando prejuízos/dificuldades ao desenvolvimento da atividade administrativo-tributária de fiscalização, é de se aplicar o agravamento da multa, em conformidade com a norma positivada no artigo 44, inciso I e parágrafo 2º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007.

A despeito da exigência regularmente formalizada para a apresentação do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), especificadamente por intermédio da Intimação Fiscal nº 01 (fls. 12 a 13), o contribuinte não se dignou a apresentar o aludido assento de escrituração obrigatória, consoante determina o artigo 275 do RIR/99. A singela informação apresentada em resposta à aludida Intimação (fls. 14 a 15), no sentido de que não poderia atender o solicitado porque tributou os resultados pelo Lucro Arbitrado, não cumpre a exigência formalizada e nem esclarece aspectos que poderiam eventualmente afastar a manutenção do assento requisitado. Que o contribuinte havia apurado os resultados pelo lucro arbitrado já era de conhecimento do fisco, fato inclusive ressaltado na aludida Intimação, de sorte que a resposta apresentada em nada cumpriu à exigência regularmente formalizada.

Apesar de entendermos que, para o fiscal, a não apresentação do LALUR configura efetivamente uma dificuldade no procedimento, esta câmara tem adotado o entendimento que a resposta à intimação, apresentando justificativas quanto à não entrega da documentação

Processo nº 11516.722401/2011-91
Acórdão n.º **1401-001.895**

S1-C4T1
Fl. 252

solicitada, mesmo desacompanhada da documentação, configura atendimento à intimação e, para tanto, não caracteriza infração passível de agravamento.

Assim, em consonância com o entendimento majoritário desta câmara e considerando que o contribuinte efetivamente atendeu à intimação, entendo por ser necessário o cancelamento do agravamento da multa, posto ter havido a comprovação de atendimento à intimação, mesmo que não satisfatório na opinião do fiscal.

Concluindo a análise deste recurso, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso de ofício da Delegacia de Julgamento a fim de que sejam mantidos integralmente os autos de infração de IRPJ e CSLL e seja retirado o agravamento da multa de ofício aplicada, reduzindo-a para 75%.

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator