



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.722678/2021-33</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1401-007.391 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SÃO PAULO APOIO MARÍTIMO E PORTUÁRIO SOCIEDADE SIMPLES LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2017

LUCRO ARBITRADO. OPÇÃO INDEVIDA. CONTRIBUINTE.

Não é cabível a adoção do lucro arbitrado pelo próprio contribuinte quando não se configura nenhuma das hipóteses previstas em lei que determinam o arbitramento do lucro.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade dos autos de infração e da decisão recorrida e, quanto ao mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Cláudio de Andrade Camerano** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Augusto de Souza Gonçalves** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Andressa Paula Senna Lisias e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pela Interessada a este Colegiado, tendo em vista que a decisão de primeira instância julgou pela improcedência de sua Impugnação aos lançamentos de ofício de IRPJ e de CSLL, referente ao ano calendário de 2017:

Discriminação	Imposto/Contribuição (R\$)	Juros de Mora - até 11/2021 (R\$)	Multa Proporcional (R\$)	Crédito Tributário (R\$)
IRPJ	23.841.338,58	4.999.005,00	17.881.003,92	46.721.347,50
CSLL	9.965.050,96	2.089.671,59	7.473.788,21	19.528.510,76
			<b>TOTAL</b>	<b>66.249.858,26</b>

Da autuação, recorto alguns pontos conforme excertos extraídos do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL:

**Contribuinte**

*O sujeito passivo é uma sociedade de pessoas, formada por Práticos para a prestação de serviços de Praticagem no Porto de Santos. Tem a natureza jurídica de sociedade simples por cotas de responsabilidade limitada. Os Práticos são pessoas físicas habilitadas pelo Comando da Marinha, por meio de concurso público, para prestar serviços de Praticagem, que de maneira simplória, poderíamos descrever como sendo manobras de navios e grandes embarcações nos portos do território nacional.*

*A quantidade de sócios girou em torno de 70 nos últimos anos, com cerca de 5 pessoas entrando e outras tantas saindo por ano. Na cidade vizinha, Guarujá, há outra sociedade composta pelas mesmas pessoas, com o mesmo objeto social, com as mesmas características fiscais: receita acima do limite do Lucro Presumido, adoção do Lucro Arbitrado e distribuição de lucros sem IRRF acima do valor tributado pelo IRPJ. Além dessas, existem ainda outras duas sociedades formadas por parte dos sócios, ambas com sede no mesmo endereço, no município de São Sebastião / SP, com o mesmo objeto social, tributadas essas pelo Lucro Presumido.*

**Relevância - em milhões**

De acordo com a ECD e com a EFD, AC2017, o sujeito passivo apresentou os seguintes dados relevantes referentes ao período fiscalizado:

- Ativo dez16	R\$ 88
- Ativo dez17	R\$ 108
- Receita 2017	R\$ 238

- Lucro Líquido 2017	R\$ 158 (66% da receita)
- Lucros Acumulados/Reservas de Lucros dez16	R\$ 40
- Lucros Distribuídos 2017	R\$ 140
- Pró-Labore 2017	R\$ 7
- IRRF (pró-labore) 2017	R\$ 1

- que o contribuinte não poderia optar pelo lucro arbitrado, pois estava obrigado à tributação pelas regras do lucro real;

*O sujeito passivo possui contabilidade regular, apresentou ECD e EFC, escriturações na forma das leis comerciais e fiscais, com as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal e não incorre em nenhuma das hipóteses que determinam a adoção do Lucro Arbitrado, logo mostra-se incorreto a adoção deste regime, persistindo a obrigatoriedade de tributação pelo Lucro Real. Ao mesmo tempo, mostra-se correta a isenção do IR sobre os dividendos pagos aos sócios.*

*Ocorre que o Lucro Arbitrado não é uma opção, é uma determinação nas hipóteses previstas na legislação, em suma, na impossibilidade de apuração do lucro real pela falta ou por irregularidades na escrita fiscal, mesmas circunstâncias em que perderia o benefício da isenção do imposto de renda o dividendo não tributado.*

*Ou seja, não é ilícito a falta de contabilidade regular com fins de se enquadrar no Lucro Arbitrado, mas não é compatível sua concomitância com a isenção dos dividendos oriundos de lucros não tributados. Apresentada a contabilidade regular para comprovação da isenção referida, a entidade automaticamente se desenquadra das hipóteses de adoção do Lucro Arbitrado baseadas na falta de contabilidade regular. Assim, sendo possível a apuração do resultado fiscal, este deve prevalecer, em atendimento ao princípio constitucional da progressividade do imposto de renda e da isonomia entre contribuintes de mesma capacidade contributiva.*

*Considerar a escrita fiscal adequada para isenção do IR dos dividendos não tributados pelo IRPJ e ao mesmo tempo inadequada para apuração do Lucro Real, seria beneficiar-se de sua própria torpeza.*

#### **ECD - Legislação**

*As IN RFB que tratam da exigência de apresentação da ECD (1420 de dez13; 1774 de dez17 e 2003 de jan21) não exigem ECD das empresas tributadas pelo Lucro Arbitrado, evidente, pois o regime só se aplica àquelas que*

*apresentam ausência ou vícios de contabilidade. Veja que quanto às optantes pelo Lucro Presumido, a ECD só é exigida para as que distribuem lucros acima do tributado:*

*IN 2003/21*

*“Art. 3º Deverão apresentar a ECD as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas e as entidades imunes e isentas, obrigadas a manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial.*

*§ 1º A obrigação a que se refere o caput não se aplica:*

*I - às pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e V - às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido que cumprirem o disposto no parágrafo único do art. 45 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; e*

*§ 3º A exceção a que se refere o inciso V do § 1º não se aplica às pessoas jurídicas que distribuírem parcela de lucros ou dividendos sem incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) em montante superior ao valor da base de cálculo do imposto sobre a renda apurado, diminuída dos impostos e das contribuições a que estiverem sujeitas.”*

*Seria um paradoxo a exigência de ECD para as empresas tributadas pelo Lucro Arbitrado, pois sendo apresentada a escrituração regular, elas se desenquadrariam das hipóteses de adoção deste regime.*

### **Apuração de Ofício**

*O Plano de Conta das contas de resultado, as DRE trimestrais e os valores já tributados pelo regime do Lucro Arbitrado estão anexados ao processo como comprovantes.*

### **Demonstrativo do Lançamento**

Trimestre	Receitas	Custos	Despesas	Lucro Antes IRPJ e CSLL	IRPJ Tributado	CSLL Tributada	IRPJ Não Tributado	CSLL Não Tributada	IRPJ 15%	IRPJ Adicional 10%	CSLL 9%
1º trimestre de 2017	54.383.568,58	6.390.372,82	4.844.612,17	43.148.583,59	21.656.474,25	18.047.872,18	21.482.109,34	25.100.711,41	3.223.816,40	2.149.210,93	2.259.064,03
2º trimestre de 2017	56.001.840,10	6.173.852,15	4.333.012,10	45.494.975,85	22.498.244,02	18.806.812,37	22.996.731,83	26.688.163,48	3.449.509,77	2.299.673,18	2.401.934,71
3º trimestre de 2017	59.710.736,81	6.238.201,85	2.772.301,18	50.700.233,78	23.804.205,96	19.853.108,42	26.896.027,82	30.847.125,36	4.034.404,17	2.689.602,78	2.776.241,28
4º trimestre de 2017	62.228.596,09	6.707.462,47	6.575.215,74	48.945.917,88	24.965.432,45	20.859.129,48	23.980.485,43	28.086.786,40	3.597.072,81	2.308.048,54	2.527.810,96
	232.324.741,58	25.509.889,29	18.525.141,19	188.289.711,10	92.924.356,68	77.566.927,45	85.365.354,42	110.722.786,65	14.304.803,16	9.536.535,44	9.965.656,98

*[...]*

### **DA IMPUGNAÇÃO**

Reproduzo a impugnação que consta no relatório da decisão recorrida:

*4. Em 26/11/2021, o sujeito passivo foi cientificado do lançamento por via postal conforme o AR - Aviso de Recebimento de fl. 127. Em 23/12/2021,*

conforme o termo de fl. 128, ele apresentou sua impugnação (fls. 183/200), da qual se transcrevem os seguintes excertos que a resumem:

[...]

## **II – PRELIMINARMENTE**

### **II.1 – Nulidade por Incompetência do Fiscal para Refazer a Contabilidade do Contribuinte**

4. Na hipótese presente, não poderia o fiscal responsável pelo TDPF-F nº 081900.2021.00107 e, conseqüentemente, pelo processo administrativo nº 15746-722.678/2021-33, lançar o IRPJ e a CSLL com base no Lucro Real, vez que essa competência é privativa da impugnante.

5. Especialmente porque a Impugnante, conforme será demonstrado de forma mais detalhada no tópico III.1, não possui para a competência de 2017 apuração contábil compatível com a regras para apuração pelo Lucro Real, vez que a impugnante não fez no ano calendário de 2017 suas provisões (de férias, de décimo terceiro ou de outras), depreciações e amortizações mensais, bem como não fez a escrituração analítica da sua movimentação bancária e nem mesmo a escrituração do Razão Auxiliar que pudesse identificar de forma analítica sua movimentação financeira e patrimonial.

6. Nessas hipóteses, a legislação (artigo 259, §2º, artigo 530, inciso II, letra “a”, “b”, inciso VI, do RIR/99 c/c artigo 47 da Lei 8.981/95) é clara ao determinar que **o contribuinte deve arbitrar o seu lucro**, sendo nulo o lançamento com base no Lucro Real por incompetência do agente fiscal para tanto.

7. Quando do julgamento do Recurso Voluntário em 19/01/2016 que deu origem ao Acórdão n 1302-001.747, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF concluiu de forma idêntica ao argumento aqui defendido, na medida em que reconhece expressamente ser competência do contribuinte o auto-arbitramento nos casos que não se tem contabilidade compatível com a exigida para fins de apuração do Lucro Real (vide íntegra do julgado no anexo - doc. 02):

[...]

**“Assim, apesar de a autoridade fiscal ter se empenhado em apurar o lucro líquido trimestral, a legislação fiscal impõe esta obrigação ao sujeito passivo e traz uma consequência para sua inobservância: o arbitramento dos lucros com fundamento no art. 530, I do RIR/99. Portanto, se verificada uma das hipóteses cogitadas no art. 530 do RIR/99, e conhecida**

*a receita bruta, o RIR/99 autoriza que o sujeito passivo opte pelo arbitramento dos lucros.” (g.n.)*

*8. Assim, por ser incompetente o fiscal para a apuração do IRPJ e CSLL com base no Lucro Real em casos como o presente, tem-se como justo e de direito o reconhecimento da nulidade dos dois autos de infração atrelados ao processo administrativo n 15746-722.678/2021-33, por se tratar de questão de direito e justiça.*

***II.2 – Nulidade do Auto de Infração em relação ao Lançamento da CSLL por ausência de Ato Administrativo Indispensável***

*[...]*

***III – DO MÉRITO***

***III.1 – Da Suposta Existência de Contabilidade Regular para Apuração pelo Lucro Real***

*[...]*

***III.2 - Da Suposta Exigência de Contabilidade Regular para Distribuição de Lucros Isentos***

*[...]*

***III.3 – Da Suposta Incompatibilidade da Entrega de ECD com o Lucro Arbitrado***

*[...]*

***III.4 – Da Inaplicabilidade do Resp nº 1.089.482/DF ao Caso Presente***

*[...]*

***IV – DA PERÍCIA***

*[...]*

Os itens supra repetem-se, todos, no recurso voluntário e serão objeto de detalhes no presente voto.

**DA DECISÃO RECORRIDA**

Por meio do Acórdão de nº 106-028.249 proferido pela 3ª Turma/DRJ06 em sessão de 08 de novembro de 2022, foi mantido integralmente o crédito tributário:

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

*Ano-calendário: 2017*

***LUCRO ARBITRADO. AUTOARBITRAMENTO.***

*Não é cabível a adoção do lucro arbitrado pelo próprio contribuinte quando não se configura nenhuma das hipóteses previstas em lei que determinam o arbitramento do lucro.*

*DECORRÊNCIA. CSLL.*

*Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.*

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

*Ano-calendário: 2017*

*NULIDADE DO LANÇAMENTO.*

*É incabível a declaração de nulidade, no âmbito do processo administrativo fiscal, se não demonstrada a ocorrência de alguma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.*

*DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.*

*Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.*

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Cientificado da decisão recorrida em 16 de dezembro de 2022, a Interessada apresentou seu recurso Voluntário na mesma data, no qual, após um breve resumo da autuação descrita no Termo de Verificação Fiscal, da sua impugnação e das ementas da decisão da DRJ, apresentou alegações que já trouxera na sua defesa perante o órgão julgador de primeira instância, tais como, de forma resumida:

**- PRELIMINARMENTE**

**- II.1 – Nulidade por Incompetência do Fiscal para Refazer a Contabilidade do Contribuinte**

*13. Ocorre que, no presente caso, apontou-se vício no lançamento, decorrente de aplicação equivocada da norma jurídica tributária, hipótese de nulidade que realmente não está prevista no artigo 59 (já que não se refere a ato processual), mas certamente cabível de análise por infringir todo o arcabouço jurídico tributário.*

14. Especialmente porque a Recorrente, conforme será demonstrado de forma mais detalhada no tópico III.1, não possui para a competência de 2017 apuração contábil compatível com as regras para apuração pelo Lucro Real, vez que não fez no ano calendário de 2017 suas provisões (de férias, de décimo terceiro ou de outras), depreciações e amortizações mensais, bem como não fez a escrituração analítica da sua movimentação bancária e nem mesmo a escrituração do Razão Auxiliar que pudesse identificar de forma analítica sua movimentação financeira e patrimonial.

15. Nessas hipóteses, a legislação (artigo 259, §2º, artigo 530, inciso II, letra “a”, “b”, inciso VI, do RIR/99 c/c artigo 47 da Lei 8.981/95) é clara ao determinar que **o contribuinte deve arbitrar o seu lucro**, sendo nulo o lançamento com base no Lucro Real realizado pelo Agente Fiscal.

[...]

24. Assim, demonstrado que o Agente Fiscal não poderia se empenhar em apurar o lucro líquido da Recorrente, quando não tem subsídios para tanto, e desmitificado que o Lucro Arbitrado não é regime de apuração excepcional, tem-se como justo e de direito o reconhecimento da nulidade dos dois Autos de Infração atrelados ao processo administrativo nº 15746-722.678/2021-33.

#### **- II.2 – Nulidade dos Autos de Infração por erro material**

[...]

27. Como se observa dos Autos de Infração em epígrafe, o Agente Fiscal declarou como motivo do lançamento o não enquadramento da Recorrente nas hipóteses de arbitramento, fazendo a apuração dos créditos tributários pelo Lucro Real.

28. Ocorre que a Recorrente não poderia ter sido autuada, pois é evidente que sua contabilidade é imprestável e apresenta deformidades que distorcem a apuração do lucro tributável.

29. O erro na escolha do método de apuração do lucro é um tipo de vício material, pois é relacionado à norma tributária em si considerada, cujo equívoco em sua aplicação macula a autuação fiscal.

[...]

#### **II.3 – Nulidade do Auto de Infração em relação ao Lançamento da CSLL por Ausência de Ato Administrativo Indispensável**

[...]

36. No entanto, quando analisada a cópia integral do TDPF-F relacionado ao processo administrativo nº 15746.722678/2021-33, **não há qualquer formalização ou registro de ampliação da fiscalização para fins de lançamento da CSLL, seja por meio de ato específico, seja por meio de alteração do escopo registrada no primeiro termo de ofício emitido pelo Auditor-Fiscal da RF13 responsável pelo procedimento fiscal (fl. 1 e 233).**

37. Por essa razão, tem-se como nulo o lançamento fiscal em relação à CSLL por desrespeito à regra contida no artigo 5º, §2º, da Portaria RF13 nº 6.478/17, vez que referido dispositivo legal exige ato administrativo indispensável à validade de ampliação da fiscalização que poderia autorizar o lançamento fiscal.

[...]

#### II.4 – Nulidade do Acórdão

[...]

53. Nobres Conselheiros, a perícia aqui solicitada cabe para análise técnica dos fatos, especialmente quanto à escritura contábil e fiscal da Recorrente, pois a solução do litígio dela depende.

**54. Não é mera produção de provas, mas pelo contrário, é o exercício do direito de defesa da Recorrente em dirimir o questionamento quanto à imprestabilidade de sua contabilidade, quando não, em verificar o acerto no crédito tributário lançado, quando há fortes circunstâncias que indicam que não foram levados em consideração custos e despesas operacionais da Recorrente.**

[...]

57. Portanto, tendo em vista que o indeferimento da diligência causou prejuízos ao direito de defesa da Recorrente, **requer que seja declarado nulo o acórdão proferido pela 3ª Turma da DRJ06, nos termos do art. 59, inciso II, do PAF.**

#### III – DO MÉRITO

##### III.1 – Da Suposta Existência de Contabilidade Regular para Apuração pelo Lucro Real

59. De acordo com o Agente Fiscal responsável pelo lançamento fiscal, o autoarbitramento pela Recorrente seria ilegal, na medida em que não se enquadraria em nenhuma das hipóteses legais de arbitramento previstas no artigo 47 da Lei nº 8.981/1995, vez que apresentou ECD, ECF e outras

*demonstrações financeiras na forma das leis comerciais e fiscais e, portanto, possui contabilidade regular no ano calendário de 2017.*

*60. Ou seja, o Agente Fiscal entende que há hipóteses de autoarbitramento na legislação e, apesar disso, a situação fática da escrituração da Recorrente não se amolda a nenhuma delas.*

*61. Tal entendimento foi confirmado pelos julgadores de primeira instância administrativa, sob os argumentos de que:*

*a) a regra geral é a apuração do Lucro Real, ficando como opcionais as outras duas formas de determinação da base de cálculo do IRPJ;*

*b) “muito embora o sujeito passivo tenha dito que não possuía uma escrituração segundo os preceitos da legislação comercial ou fiscal, esse fato não impede que a fiscalização promova o lançamento do IRPJ pelo regime de tributação do Lucro Real, se, para tanto, ela dispuser de elementos suficientes”;*

*c) não cabe ao sujeito passivo exigir do Fisco que arbitre seu lucro e*

*d) não logrou êxito a Recorrente em comprovar que de fato deixou de contabilizar provisões, depreciações e amortizações, com a necessária observação dos reflexos patrimoniais e prejuízos acumulados, como também como foi possível apurar o lucro contábil para fins de distribuir aos sócios com isenção de lucros em valores acima do tributado.*

*[...]*

**III.1.1 – Da natureza não-subsidiária, autorizativa e sem discricionariedade do Lucro Arbitrado**

*[...]*

**III.1.2 – Da impossibilidade da apuração pelo Lucro Real – vícios na escrituração que distorcem a apuração do lucro tributável**

*[...]*

**88. No caso da Recorrente, no ano exercício de 2017 seus custos e despesas foram escriturados pelo regime de caixa e não pelo de competência.**

**89. Tornando mais detalhada a afirmação, não foram feitas pela Recorrente as provisões (de férias, de décimo terceiro ou de outras), depreciações e amortizações mensais das competências tributadas.**

90. *Ou seja, os custos e as despesas escrituradas pela Recorrente não foram registrados quando realizadas no respectivo período de competência, **mas quando efetivamente pagos.***

[...]

99. *Só seria possível apurar pelo Lucro Real **se toda a contabilidade da Recorrente fosse refeita** para considerar todos os custos e despesas pelo regime de competência, pois ao se admitir o contrário, **estar-se-á tributando a Recorrente sobre base de cálculo muito superior à real** em razão de lhe retirar a possibilidade de realizar as deduções, exclusões e compensações legalmente permitidas.*

100. *Aliás, para uma verdadeira apuração do Lucro Real da Recorrente, ainda teria que ser refeita a contabilidade da Recorrente não só de 2017, mas dos anos antecedentes, a fim de se realizar o ajuste dos exercícios anteriores e proceder às compensações, conforme lei.*

[...]

119. *Mais uma vez defende-se que a contabilidade da Recorrente é imprestável pois, conforme destacado anteriormente, a Recorrente não fez no ano calendário de 2017:*

*a) suas provisões (de férias, de décimo terceiro ou de outras), depreciações e amortizações mensais,*

*b) bem como não fez a escrituração analítica da sua movimentação bancária e*

*c) nem mesmo a escrituração do Razão Auxiliar que pudesse identificar de forma analítica sua movimentação financeira e patrimonial.*

[...]

127. *Assim, diante da nítida falha do Fiscal na análise dos documentos contábeis e fiscais da Recorrente, o que o levou a incorreta conclusão de ausência de enquadramento da Recorrente em uma das hipóteses legais de autoarbitramento, insubsistente o lançamento fiscal, pelo que se requer o cancelamento dos dois Autos de Infração lavrados e atrelados ao processo administrativo nº 15746-722.678/2021-33.*

**III.2 – Da Suposta Exigência de Contabilidade Regular para Distribuição de Lucros Isentos**

128. Outro argumento utilizado pelo Fiscal para considerar a contabilidade da Recorrente regular e, conseqüentemente, incompatível com as hipóteses legais de arbitramento previstas no art. 47 da Lei nº 8.981/95, foi o fato de a Recorrente ter distribuído lucros isentos de Imposto de Renda.

[...]

137. Percebe-se, portanto, o grande equívoco que o Agente Fiscal e o acórdão incorrem, pois **é cristalino o entendimento da Receita Federal do Brasil de aceitar que o contribuinte tenha uma escrituração contábil para distribuição de lucros isentos, ao mesmo tempo que seja imprestável para a apuração do lucro tributável.**

[...]

139. **Do exposto, não resta dúvida de que o fato de a Recorrente ter apresentado ECD para distribuir lucros isentos, não infirma sua apuração pelo Lucro Arbitrado, muito menos caracteriza escrituração regular para fins de apuração pelo Lucro Real.**

140. Assim, o argumento de estar correta a autuação deve ser afastado, reconhecendo-se, conseqüentemente, como insubsistentes os Autos de Infração aqui combatidos.

### **III.3 – Da Suposta Incompatibilidade da Entrega de ECD com o Lucro Arbitrado**

141. Outro argumento utilizado pelo Agente Fiscal para defender a ilegalidade da apuração pela Recorrente do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Arbitrado é a suposta incompatibilidade do Lucro Arbitrado com a entrega da ECD, que presume regularidade na escrituração contábil, citando o artigo 3º da IN RFB nº 2003/2021 como uma prova de que a ECD não é exigida do Lucro Arbitrado.

144. Portanto, a ECD isoladamente não é documento contábil capaz de apurar o Lucro Real, ainda mais quando, na presente hipótese, não houve apuração contábil compatível com as regras para apuração pelo Lucro Real, vez que a Recorrente não fez no ano calendário de 2017 suas provisões (de férias, de décimo terceiro ou de outras), depreciações e amortizações mensais, bem como não fez a escrituração analítica da sua movimentação bancária e nem mesmo a escrituração do Razão Auxiliar que pudesse identificar de forma analítica sua movimentação financeira e patrimonial.

145. *Saliente-se que as escriturações entregues na ECD são aqueles atinentes aos livros comerciais e societários comuns a toda pessoa jurídica, não dizendo respeito aos livros fiscais concernentes à apuração do Lucro Real, como o LALUR.*

146. *É importante essa diferenciação, pois persiste a concepção equivocada de que a partir da ECD pode-se fazer a apuração pelo Lucro Real, o que não é verdade.*

147. *Como defendido na Impugnação, a legislação não veda a entrega de ECD por empresas que apuram seus tributos pelo Lucro Arbitrado, bem como não há comando normativo no sentido de apenas contribuintes que possuem contabilidade regular é que podem entregar a ECD.*

[...]

**III.4 – Da Inaplicabilidade do REsp nº 1.089.482/DF ao Caso Presente**

[...]

## VOTO

Conselheiro **Cláudio de Andrade Camerano**, Relator

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele se conhece.

### **Das Preliminares**

Conforme relatoriado, a Recorrente repete em seu recurso alegações já trazidas e apreciadas pela decisão recorrida.

Como, por exemplo:

- item II.1 – Nulidade por Incompetência do Fiscal para Refazer a Contabilidade do Contribuinte.

Repito partes das alegações, idêntica à trazida na Impugnação, que reputo por demais relevante, mas contrárias à pretensão da Recorrente:

*14. Especialmente porque a Recorrente, conforme será demonstrado de forma mais detalhada no tópico III.1, não possui para a competência de 2017 apuração contábil compatível com as regras para apuração pelo Lucro Real, vez que não fez no ano calendário de 2017 suas provisões (de férias, de décimo terceiro ou de outras), depreciações e amortizações*

*mensais, bem como não fez a escrituração analítica da sua movimentação bancária e nem mesmo a escrituração do Razão Auxiliar que pudesse identificar de forma analítica sua movimentação financeira e patrimonial.*

*15. Nessas hipóteses, a legislação (artigo 259, §2º, artigo 530, inciso II, letra “a”, “b”, inciso VI, do RIR/99 c/c artigo 47 da Lei 8.981/95) é clara ao determinar que **o contribuinte deve arbitrar o seu lucro**, sendo nulo o lançamento com base no Lucro Real realizado pelo Agente Fiscal.*

De se ver na legislação tributária, em que circunstância(s) pode o contribuinte promover o auto arbitramento, ou seja, utilizando-se das regras do lucro arbitrado.

Primeiramente, o art.531 do RIR/99:

#### ***Subtítulo V***

#### ***LUCRO ARBITRADO***

*[...]*

#### ***CAPÍTULO II***

#### ***BASE DE CÁLCULO***

#### ***Arbitramento pelo Contribuinte***

***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, art.1º, de 1996).*

De se ver, então, as hipóteses do artigo anterior, no caso, o art.530.

#### ***CAPÍTULO I***

#### ***HIPÓTESES DE ARBITRAMENTO***

*[...]*

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

*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 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.*

Depreende-se dos dispositivos supra, que se verificada uma das hipóteses elencadas no art.530 do RIR/99, e sendo conhecida a receita bruta, a legislação autoriza o contribuinte a optar pelo arbitramento dos lucros, mas não é o caso dos autos.

Conforme relatoriado, a Recorrente declarou receitas na casa dos R\$ 238 milhões, daí que não poderia optar pela tributação com base nas regras do **lucro presumido**.

Resta, portanto, a tributação sob as regras do **lucro real**, uma vez que não se vislumbrou nos autos nenhuma evidência de que tenha havido qualquer uma das hipóteses de arbitramento elencadas no art.530 do RIR/99, de forma que não seria permitido ao contribuinte a opção pelo **lucro arbitrado**.

A Recorrente faz menção em seu recurso (14), supratranscrito, ao **item III.1**, que poderia, sim, utilizar-se da tributação pelas regras do lucro arbitrado.

De se ver.

No item III.1, depois de desfilarmos uma série de inócuas/genéricas alegações, reitera que poderia ser utilizado o arbitramento de lucros, uma vez que sua escrituração continha vícios “que distorcem a apuração do lucro tributável.”

No item III.2 – **Da Impossibilidade da Apuração pelo Lucro Real – vícios na escrituração que distorcem a apuração do lucro tributável**, após descrever a sistemática de apuração do lucro real e regime de competência, arremata que:

*88. No caso da Recorrente, no ano exercício de 2017 seus custos e despesas foram escriturados pelo regime de caixa e não pelo de competência.*

**89. Tornando mais detalhada a afirmação, não foram feitas pela Recorrente as provisões (de férias, de décimo terceiro ou de outras), depreciações e amortizações mensais das competências tributadas.**

90. Ou seja, os custos e as despesas escrituradas pela Recorrente não foram registrados quando realizadas no respectivo período de competência, mas quando efetivamente pagos.

90. Ou seja, os custos e as despesas escrituradas pela Recorrente não foram registrados quando realizadas no respectivo período de competência, **mas quando efetivamente pagos.**

91. Considerando isso, **como seria possível, por exemplo, à Recorrente chegar ao valor exato do seu lucro líquido se não lhe é possível saber com exatidão o seu lucro operacional (que compreende a soma do lucro bruto aos demais resultados operacionais menos despesas operacionais), vez que não foram feitas as provisões, depreciações e amortizações no ano calendário de 2017?**

92. Lembrando que as provisões, depreciações e amortizações nada mais são que **custos e despesas operacionais.**

93. Nesse contexto, deve-se atentar que a Recorrente foi autuada neste processo **com base em seu lucro contábil**, e não propriamente sobre a sua renda líquida – base de cálculo do IRPJ/CSLL do Lucro Real, **a qual somente poderia ter sido devidamente apurada se considerados os registros dos custos e despesas operacionais da Recorrente em regime de competência, com os ajustes determinados pela legislação fiscal.**

94. Além disso, **a escrituração analítica da sua movimentação bancária não foi feita (tão somente resumida), o que impede de apurar corretamente quais seriam as receitas e despesas financeiras para fins de composição correta do que viria a ser o resultado não operacional e que deve obrigatoriamente ser considerado para o cálculo do lucro líquido.**

[...]

106. Por conseguinte, desacertada a conclusão do acórdão recorrido de que a Recorrente deixou de comprovar suas alegações. Afinal, **as próprias obrigações acessórias enviadas pela Recorrente fazem prova da imprestabilidade da contabilidade**, além do que não teria como a Recorrente fazer prova de fato negativo.

107. Com efeito, um breve exame do demonstrativo do lançamento realizado pelo Agente Fiscal à fl. 93 é capaz de evidenciar que a contabilidade da Recorrente **não foi apta para identificar as despesas que foram necessárias para a obtenção de seus rendimentos** (pela circunstância de que foram registradas pelo **regime de caixa**).

[...]

115. Outrossim, ressalte-se que o Fisco tenta demonstrar a prestabilidade das contas da Recorrente a partir das informações coletadas pela ECD de 2017. No entanto, em nenhum momento refuta os erros então existentes que levaram a Recorrente fazer o autoarbitramento, os quais foram manifestados desde a TDPF-F e não apenas na Impugnação.

[...]

119. Mais uma vez defende-se que a contabilidade da Recorrente é imprestável pois, conforme destacado anteriormente, a Recorrente não fez no ano calendário de 2017:

- a) suas provisões (de férias, de décimo terceiro ou de outras), depreciações e amortizações mensais,
- b) bem como não fez a escrituração analítica da sua movimentação bancária e
- c) nem mesmo a escrituração do Razão Auxiliar que pudesse identificar de forma analítica sua movimentação financeira e patrimonial.

[...]

127. Assim, diante da nítida falha do Fiscal na análise dos documentos contábeis e fiscais da Recorrente, o que o levou a incorreta conclusão de ausência de enquadramento da Recorrente em uma das hipóteses legais de autoarbitramento, insubsistente o lançamento fiscal, pelo que se requer o cancelamento dos dois Autos de Infração lavrados e atrelados ao processo administrativo nº 15746-722.678/2021-33.

No **Termo de Verificação Fiscal**, temos que a autoridade atuante posiciona-se muito claramente sobre a situação em que se deparou frente ao procedimento da Recorrente, a qual adotou, de maneira indevida, como se mostrará, a alternativa (e não opção) pelo lucro arbitrado.

Diante das hipóteses de arbitramento elencadas no art.530 do RIR/99 (supratranscrito), a autoridade fiscal condena a tributação pelas regras do lucro arbitrado, por

força de sua convicção de que a Recorrente não se enquadra em nenhuma das hipóteses consideradas no art.530.

Veja-se que a Recorrente apresentou sua escrituração ECD e EFC relativa ao ano calendário de 2017 e, ainda, esclarece a autoridade fiscal que houve distribuição de dividendos - em montante que quase superou o lucro líquido contábil -, de forma que para que isso aconteça, a contribuinte dever ter uma escrituração regular e não uma escrituração que contenha vícios, como afirmado pela Recorrente o que a teria motivado a arbitrar seu lucro.

Correta a posição assumida e defendida pela autoridade autuante:

*Em suma, o regime do Lucro Arbitrado é utilizado quando o contribuinte não possui contabilidade regular capaz de apuração do Lucro Real. A mesma escrituração que permite a distribuição de lucros isentos do IR em valores superiores ao tributado pelo regime de tributação do IRPJ a que a pessoa jurídica estiver sujeita. Daí a incompatibilidade da concomitância da tributação pelo Lucro Arbitrado com a isenção do IR da parcela dos dividendos não tributados na pessoa jurídica. Pois, este requer contabilidade regular, enquanto aquele pressupõe vícios na contabilidade.*

[...]

*Ou seja, não é ilícito a falta de contabilidade regular com fins de se enquadrar no Lucro Arbitrado, mas não é compatível sua concomitância com a isenção dos dividendos oriundos de lucros não tributados. Apresentada a contabilidade regular para comprovação da isenção referida, a entidade automaticamente se desenquadra das hipóteses de adoção do Lucro Arbitrado baseadas na falta de contabilidade regular. Assim, sendo possível a apuração do resultado fiscal, este deve prevalecer, em atendimento ao princípio constitucional da progressividade do imposto de renda e da isonomia entre contribuintes de mesma capacidade contributiva.*

Ainda, reitere-se, a contribuinte apresentou **ECD e EFC, as quais não foram objeto de nenhuma restrição por parte da autoridade fiscal autuante**, e se não foi feito eventual ajuste para fins de apuração do lucro real, é porque não houve necessidade, por força até das características da atividade da Recorrente, de muita receita e pouco custo/despesa, situação que desperta a vontade de surfar nas ondas do lucro presumido ou do lucro arbitrado.

E aí entra uma outra posição bem apropriada aos fatos, apontada pela autoridade fiscal: o planejamento tributário abusivo.

Com a palavra, a autoridade fiscal:

***Planejamento Tributário Abusivo***

*O imposto sobre a renda da pessoa jurídica tem como base o lucro, parâmetro quantifica o aumento patrimonial e a capacidade contributiva da entidade, fato gerador primordial do tributo, adotado pela legislação pátria. Assim, o regime do Lucro Real é o padrão para sua tributação. Porém, em observância do princípio constitucional da progressividade, regimes alternativos, com alíquotas menores e obrigações acessórias simplificadas, são permitidos a empresas de menor porte, como o SIMPLES e o Lucro Presumido. Já o regime do Lucro Arbitrado surge como alternativa em casos de impossibilidade de apuração do resultado fiscal.*

*O Lucro Arbitrado, por ter coeficientes muito próximos dos coeficientes do Lucro Presumido, 38,4% para o IRPJ contra 32%, sendo mantido em 32% a CSLL, além da redução das alíquotas de PIS e COFINS com a vinculação ao regime cumulativo, costuma ser usado por empresas que têm faturamento superior ao limite do Lucro Presumido e que apresentam margens de lucro acima de 40%, comuns em sociedades de pessoas que prestam serviços profissionais, como já discutido neste relatório, pois como os serviços são prestados pelos próprios sócios, costumam ter poucas despesas e nenhum insumo. Como é o caso do sujeito passivo que apresenta margem de lucro de cerca de 66% com relação a receita bruta.*

*Ocorre que o Lucro Arbitrado não é uma opção, é uma determinação nas hipóteses previstas na legislação, em suma, na impossibilidade de apuração do lucro real pela falta ou por irregularidades na escrita fiscal, mesmas circunstâncias em que perderia o benefício da isenção do imposto de renda o dividendo não tributado.*

Tendo em vista que a opção da tributação pelas regras do lucro presumido estava vedada, por força de sua receita ultrapassar o limite legal de permanência no sistema, a Recorrente *encontrou* uma maneira de se entrincheirar no regime de apuração pelas regras do lucro arbitrado.

Ocorre que a adoção da tributação pelo lucro arbitrado não é uma opção, mas uma determinação legal e se a legislação oferece ao contribuinte a possibilidade de se fazer o denominado **auto arbitramento** é, pura e simplesmente, para evitar um lançamento de ofício com multa de ofício de 75%, afinal a contribuinte já estaria enquadrada em uma das hipóteses do art.530 do RIR/99.

Ainda, A Recorrente desfila uma série de infrações que, supostamente, teria cometido, o que a conduziria ao *auto arbitramento* de seu lucro, entretanto, este não foi o espírito do legislador, como já enfatizado anteriormente.

Neste sentido, trago comentários de Alexandre Naoki Nishioka e Juliana Ferretti Lomba em artigo intitulado **RIR/18 E O VELHO PROBLEMA DO AUTOARBITRAMENTO DO LUCRO**

**PARA FINS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**, da obra Novo RIR Aspectos Jurídicos Relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018, Coordenação de Jimir Doniak Jr.:

*[...], Eurico Diniz de Santi expõe que há equívoco na interpretação de que um direito ao autoarbitramento surge em decorrência de uma infração. Escorado na doutrina de Paulo de Barros Carvalho, defende que o dispositivo analisado consolida apenas uma situação de fato (a inexistência de dados confiáveis para a apuração do lucro real), e não uma infração que, conjugada ao conhecimento de uma outra situação (o conhecimento da receita bruta), outorgaria a faculdade ao contribuinte de optar pelo lucro arbitrado.*

*No que tange ao terceiro e último argumento a favor do “planejamento”, que se respalda em um suposto critério da razoabilidade, o autor critica o entendimento de que bastaria ao contribuinte não apresentar à autoridade tributária livros e documentos fiscais, com a espontânea antecipação do pagamento do tributo mediante a apuração do lucro arbitrado, pois ninguém pode se beneficiar da própria torpeza. Nesse caso, far-se-ia necessário impor as multas pelo descumprimento das obrigações acessórias. Ainda, há que se lembrar que a autoridade pode rever o lançamento por homologação e, caso possível a apuração do lucro real, realizar a cobrança da diferença apurada a maior.*

Exatamente o racional da autoridade fiscal autuante, uma vez que não identificou vícios e/ou irregularidades/deficiências graves que maculassem a escrituração apresentada pela contribuinte, de forma que era perfeitamente utilizável para apuração do lucro real.

Ante o exposto, andou bem a fiscalização e a decisão recorrida, da qual reproduzo alguns excertos do voto condutor:

*40. Muito embora o sujeito passivo tenha dito que não possuía uma escrituração segundo os preceitos da legislação comercial ou fiscal, esse fato não impede que a fiscalização promova o lançamento do IRPJ pelo regime de tributação do lucro real, se, para tanto, ela dispuser de elementos suficientes.*

*41. De outro lado, ao revés do que sustentou o impugnante, a fiscalização considerou que sua escrituração continha os elementos necessários, segundo as determinações da legislação comercial e fiscal, para apuração do lucro real:*

*“O sujeito passivo possui contabilidade regular, apresentou ECD e EFC, escriturações na forma das leis comerciais e fiscais, com as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal e não incorre em nenhuma das hipóteses que determinam a adoção do Lucra Arbitrado, logo mostra-se*

*incorreto a adoção deste regime, persistindo a obrigatoriedade de tributação pelo Lucro Real. Ao mesmo tempo, mostra-se correta a isenção do IR sobre os dividendos pagos aos sócios.”*

*42. Vale ressaltar que o arbitramento de lucros é uma salvaguarda do crédito tributário posta a serviço da Fazenda Pública e não pode ser usado como instrumento de defesa do sujeito passivo para elidir ou reduzir o imposto apurado com base na escrituração existente. Noutras palavras, cumpre ao fisco arbitrar o lucro do contribuinte quando não for possível apurar o lucro real, não cabendo ao sujeito passivo exigir do fisco que arbitre seu lucro.*

*43. Por derradeiro, na presente impugnação, em relação à escrituração, o sujeito passivo também alega que haveria omissões que justificaria a adoção do lucro arbitrado. Nesse ponto, cabe destacar que a suficiência da escrituração e dos documentos de suporte apresentados para a verificação do Lucro Real fica a cargo da Administração Tributária. Por sua vez, caberia ao interessado comprovar que referida documentação não era suficiente. Todavia, no caso em tela, o autuado não apresentou o detalhamento necessário com o devido apontamento das provas que corroborem suas alegações genéricas quanto às referidas omissões em sua escrituração. Portanto, o impugnante não logrou êxito em comprovar que de fato deixou de contabilizar “provisões, depreciações e amortizações, com a necessária observação dos reflexos patrimoniais e compensação com eventuais prejuízos acumulados”. Além disso, não demonstrou como foi possível apurar o lucro contábil para fins de distribuir aos sócios com isenção lucros em valores acima do tributado. Ou seja, não apresenta o necessário detalhamento, nem junta a devida documentação de suporte para comprovar o alegado.*

*44. Posto isso, foi correta a tributação do IRPJ e da CSLL, pelo regime do lucro real, uma vez que existiam elementos contábeis suficientes para tanto, restando indicada a ocorrência do fato gerador e determinada a matéria tributável. Ademais, o sujeito passivo em momento algum teve cerceada a sua ampla defesa, e deixou de apresentar na impugnação o detalhamento de possíveis ajustes a serem feitos, acompanhado da devida documentação.*

Continuando com as alegações de nulidades.

## II.2 – Nulidade dos Autos de Infração por erro material

Em resumo, basta ver que reitera argumentos já esposados e apreciados anteriormente:

28. Ocorre que a Recorrente não poderia ter sido autuada, pois é evidente que sua contabilidade é imprestável e apresenta deformidades que distorcem a apuração do lucro tributável.

29. O erro na escolha do método de apuração do lucro é um tipo de vício material, pois é relacionado à norma tributária em si considerada, cujo equívoco em sua aplicação macula a autuação fiscal.

**30. Tanto é assim que este tribunal administrativo tem sido rigoroso em anular lançamentos nas quais se verifica estarem presentes as hipóteses de arbitramento, e mesmo assim a fiscalização procede com o Lucro Real.**

Trata-se de questões já apreciadas neste voto.

Partindo para a próxima alegação de nulidade.

### II.3 – Nulidade do Auto de Infração em relação ao Lançamento da CSLL por Ausência de Ato Administrativo Indispensável

A Recorrente reitera os argumentos trazidos na impugnação, que na sua essência seria que no TDPF-F “...não há qualquer formalização ou registro de ampliação da fiscalização para fins de lançamento da CSLL...”, ou seja, apenas um inconformismo com a decisão recorrida, que já deu a devida apreciação e que adoto como razão de decidir, a saber:

16. Quanto ao TDPF, é pacífico o entendimento de que eventuais irregularidades, porventura ocorridas, quanto à observância das regras a ele pertinentes, não são suficientes para viciar os lançamentos tributários se eles estiverem de acordo com as disposições legais previstas no art. 142 do CTN e nos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

17. Isso porque o TDPF é um instrumento administrativo interno instituído pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) com o objetivo de planejar as atividades fiscais e estabelecer normas para a execução de procedimentos fiscais relativamente aos tributos por ela administrados.

18. O TDPF constitui-se, assim, em instrumento de controle da Administração Tributária, que possibilita o acompanhamento do desenvolvimento das atividades realizadas pelos Auditores-Fiscais. Para o contribuinte, por outro lado, o TDPF tem, unicamente, uma função de proteção contra a utilização indevida da função pública de fiscalização tributária ou de possíveis abusos de autoridade, na medida em que pode, utilizando-se de código de acesso específico no sítio eletrônico da RFB, certificar-se de todos os parâmetros relacionados com a auditoria em curso.

19. Dessa forma, por ser um instrumento de controle da Administração Tributária, eventuais falhas em relação ao cumprimento das regras

*atinentes à expedição do TDPF podem, quando muito, suscitar responsabilidade administrativa do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, não podendo, entretanto, retirar a competência para efetuar o lançamento ou acarretar a invalidação dos autos de infrações lavrados.*

#### II.4 – Nulidade do Acórdão

Neste item do recurso, manifesta seu inconformismo com o acórdão recorrido por ter indeferido seu pedido de perícia/diligências, o que "...impede o efetivo exercício das garantias constitucionais de defesa...".

A decisão recorrida, acertadamente, indeferiu a solicitação, pois não apresentado um único documento ou algo semelhante que provocasse uma certa dúvida quanto ao procedimento da fiscalização e/ou uma sinalização de que haveria certo sentido nas suas alegações.

Daí, adoto as razões de decidir da DRJ:

#### **Pedido de realização de diligência**

*26. O impugnante teve pleno conhecimento dos fatos e fundamentos que embasaram os Autos de Infração em questão, e pôde exercer sem qualquer restrição seu direito de defesa.*

*27. Em regra, eventual pedido de diligência se dá quando o julgador tiver dúvida quanto à documentação apresentada, o que não se mostrou necessário no presente caso.*

*28. Cumpre esclarecer também que, nos termos do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, "A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual". Portanto, cabe ao interessado apresentar, em sua peça de defesa, a documentação necessária para provar o direito alegado. Em regra, o pedido de diligência não se presta para requerer novos documentos ao impugnante.*

*29. Com efeito, tendo em vista o que consta dos autos e toda a análise feita neste voto, a diligência solicitada mostra-se prescindível para a solução do litígio, devendo ser indeferida com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235/72.*

*30. Assim sendo, estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência, nos termos supra.*

Assunto já sumulado neste Colegiado:

#### **Súmula CARF nº 163**

*Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021*

*O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).*

Quanto ao item III – **DO MÉRITO, subitens III.1 – Da Suposta Existência de Contabilidade Regular para Apuração pelo Lucro Real**, tal tema já foi devidamente apreciado quando do exame das alegações de nulidade dos lançamentos e, quanto aos demais, **III.1.1 – Da natureza não-subsidiária, autorizativa e sem discricionariedade do Lucro Arbitrado e III.2 – Da Impossibilidade da apuração pelo Lucro Real – vícios na escrituração que distorcem a apuração do lucro tributável**, não passam de alegações outras que, na sua essência, batem na mesma tecla:

*117. A prova da contabilidade não ser imprestável só pode ser ilidida por prova contundente da autoridade fiscal. Dessa forma, o ônus quanto à constituição fática do conceito jurídico “contabilidade prestável” pertence exclusivamente ao Fisco, que pelo que se observa dos autos, não se desincumbiu.*

*118. Não se verifica no processo administrativo a contraposição do Agente Fiscal aos vícios que foram aqui relatados desde o início da fiscalização, nem a justificativa de como foi possível apurar o Lucro Real com a escrituração imperfeita da Recorrente frente ao artigo 259, RIR/99, o que revela a sua confissão ficta e conseqüentemente, a improcedência da autuação fiscal.*

*119. Mais uma vez defende-se que a contabilidade da Recorrente é imprestável pois, conforme destacado anteriormente, a Recorrente não fez no ano calendário de 2017:*

- a) suas provisões (de férias, de décimo terceiro ou de outras), depreciações e amortizações mensais,*
- b) bem como não fez a escrituração analítica da sua movimentação bancária e*
- c) nem mesmo a escrituração do Razão Auxiliar que pudesse identificar de forma analítica sua movimentação financeira e patrimonial.*

A autoridade julgadora não necessita ficar travando debates com alegações repetitivas ou com outra roupagem, se já se posicionou com firme convicção e deu o devido tratamento à questão litigiosa.

Em seguida, no item **III.2 – Da Suposta Exigência de Contabilidade Regular para Distribuição de Lucros Isentos**, trata de rebater a posição fiscal de que a distribuição de dividendos necessita de escrituração regular.

Primeiramente, ressalte-se que a autoridade fiscal balizou seus fundamentos no afastamento do regime de apuração adotado pela Recorrente, no caso o Lucro Arbitrado, por força de seu convencimento de que a Recorrente estaria obrigada à tributação com base no regime do Lucro Real.

De se mostrar novamente o posicionamento fiscal:

#### **Relevância - em milhões**

*De acordo com a ECD e com a EFD, AC2017, o sujeito passivo apresentou os seguintes dados relevantes referentes ao período fiscalizado:*

- Ativo dez16	R\$ 88
- Ativo dez17	R\$ 108
- Receita 2017	R\$ 238
- Lucro Líquido 2017	R\$ 158 (66% da receita)
- Lucros Acumulados/Reservas de Lucros dez16	R\$ 40
- Lucros Distribuídos 2017	R\$ 140
- Pró-Labore 2017	R\$ 7
- IRRF (pró-labore) 2017	R\$ 1

#### **Infração IRPJ**

*Da perspectiva da obrigação tributária principal do imposto de renda na fonte, entendemos que o sujeito passivo está obrigado a tributação com base no regime do Lucro Real, não lhe sendo permitida a opção pelo Lucro Arbitrado, ou Auto Arbitramento. Levando a conclusão, do nosso ponto de vista, de ocorrência de infração relativa ao IRPJ. Hipótese apontada como alternativa, nos RAC e na diligência. Pelos seguintes motivos.*

*- Não enquadramento nas hipóteses de arbitramento.*

*- Proibição de utilização do Auto Arbitramento como planejamento tributário.*

A autoridade fiscal fez apenas uma digressão, sem qualquer finalidade de amparar a sua conclusão acerca do afastamento da tributação considerada pela Recorrente, sendo que a discussão iniciada no recurso nada mais representa do que mais uma tentativa de provar sua apuração do imposto pelas regras do lucro arbitrado, cujo desfecho, entretanto, não macula a conclusão fiscal.

De se mostrar novamente a conclusão fiscal, sem questionamento nenhum acerca do pagamento dos dividendos:

O sujeito passivo possui contabilidade regular, apresentou ECD e EFC, escriturações na forma das leis comerciais e fiscais, com as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal e não incorre em nenhuma das hipóteses que determinam a adoção do Lucro Arbitrado, logo mostra-se incorreto a adoção deste regime, persistindo a obrigatoriedade de tributação pelo Lucro Real. Ao mesmo tempo, mostra-se correta a isenção do IR sobre os dividendos pagos aos sócios.

Da mesma forma, os **itens III.3 – Da Suposta Incompatibilidade da Entrega de ECD com o Lucro Arbitrado e III.4 – Da Inaplicabilidade do REsp nº 1.089.482/DF ao caso presente**, não se revestem da importância a eles atribuída pela Recorrente, como de praxe neste recurso voluntário.

A decisão recorrida, por sua vez, tratou de debater tais irresignações da Recorrente, com serenidade e correção (destaques do original):

***Arguição “Da Suposta Incompatibilidade da Entrega de ECD com o Lucro Arbitrado”***

*51. O impugnante alega, em suma, que “outro argumento utilizado pelo fiscal para defender a ilegalidade da apuração pela impugnante do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Arbitrado é a suposta incompatibilidade do Lucro Arbitrado com a entrega da ECD, vez que, na sua concepção, a entrega da ECD pressupõe contabilidade regular” e que “não há na legislação nenhum comando normativo no sentido de apenas contribuintes que possuem contabilidade regular é que podem entregar a ECD”.*

*52. A fiscalização afirma que: 1 - não há obrigatoriedade de entrega de ECD para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado e, 2 - a empresa que apresenta escrituração regular não se enquadra nas hipóteses de adoção do lucro arbitrado:*

*“As IN RF13 que tratam da exigência de apresentação da ECD (1420 de dez13; 1774 de dez17 e 2003 de jan21) não exigem ECD das empresas tributadas pelo Lucro Arbitrado, evidente, pois o regime só se aplica àquelas que apresentam ausência ou vícios de contabilidade.*

*[...]*

*Seria um paradoxo a exigência de ECD para as empresas tributadas pelo Lucro Arbitrado, pois sendo apresentada a escrituração regular, elas se desenquadrariam das hipóteses de adoção deste regime.”*

*53. Em relação à primeira afirmação, conforme o art. 3º, inciso I, da IN RF13 nº 787/07, em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de a partir de 1º de janeiro de 2008, estão obrigadas a escriturar a ECD as pessoas jurídicas sujeitas a acompanhamento diferenciado e tributadas com base no lucro real, sendo facultativa às demais pessoas jurídicas. A partir de 1º de janeiro de 2008, de acordo com art. 3º, inciso II, da mesma*

*IN, passam a ser obrigadas todas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real. A partir de 1º de janeiro de 2014, de acordo com art. 3º, inciso II, da IN RF13 nº 1.420/2013, passam a ser obrigadas também as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido que distribuïrem, a título de lucros, sem incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (LRRF), parcela dos lucros ou dividendos, superior ao valor da base de cálculo do Imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita. E, por derradeiro, de acordo com o art. 3º-A, inciso II, da IN RF13 nº 1.420/2015, a partir de 1º de janeiro de 2016, a obrigatoriedade passa a alcançar todas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido que não se utilizem da prerrogativa prevista no parágrafo único do art. 45 da Lei nº 8.981 de 1995 (adoção do livro caixa). Portanto, não há obrigatoriedade de entrega de ECD para as pessoas tributadas com base no lucro arbitrado.*

*54. Quanto à segunda afirmação, inteligência do art. 530 do RIR/99, o contribuinte, obrigado à tributação pelo lucro real, que apresenta escrituração regular, prestável para a determinação do lucro real, não se enquadra nas hipóteses de enquadramento da tributação pelo 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. 1º):*

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

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

*a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou*

*b) determinar o lucro real;*

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

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

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

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

55. Posto isso, a fiscalização concluiu que o sujeito passivo não se enquadra nas hipóteses de tributação pelo lucro arbitrado, uma vez que, obrigado à tributação pelo lucro real, apresentou escrituração regular (incluída a ECD), considerada prestável para a determinação do lucro real.

56. Portanto, não assiste razão ao impugnante.

#### **Arguição “Da Inaplicabilidade do REsp nº 1.089.482/DF ao Caso Presente”**

57. O impugnante alega, em suma, que “analisando-se o relatório e voto do REsp nº 1.089.482/DF (doc. 05), percebe-se que a legislação utilizada pelo STJ para fins de definição de aplicação ou não do Lucro Arbitrado ao contribuinte é o RIR/80” e “não tratando o REsp nº 1.089.482/DF de arcabouço fático e jurídico idêntico ao discutido nos presentes autos, não há que se falar em utilização dele para justificar a desqualificação do auto-arbitramento do Lucro pela impugnante no ano de 2017”.

58. No Termo de Verificação Fiscal - TVF, o REsp nº 1.089.482/DF foi citado pela fiscalização no sentido do entendimento de que o Lucro Arbitrado não pode ser utilizado como planejamento fiscal para redução da carga tributária, destacando que sendo os documentos apresentados suficientes para a verificação do Lucro Real, é com base nesses que deverá ser efetuada a autuação, tendo em vista a verdade real na tributação, sendo que a verificação da suficiência fica a cargo da Administração Tributária, podendo ser controlada pelo Poder Judiciário, não se tratando de faculdade do contribuinte a opção do regime do Lucro Arbitrado quando verificar que nesta modalidade o encargo tributário será menor. O fato de no referido REsp ter sido feita referência ao RIR/80 - Decreto nº 85.450/80 (hipóteses de arbitramento: art. 399), não invalida o entendimento retrocitado que permaneceu na vigência do RIR/99 – Decreto nº 3.000/99 (hipóteses de arbitramento: arts. 529 e 530) e permanece na vigência do RIR/18 – Decreto nº 9.580/18 (hipóteses de arbitramento: arts. 602 e 603).

59. Posto isso, não assiste razão ao interessado.

#### **Conclusão**

É o voto, rejeitar as preliminares de nulidade dos autos de infração e da decisão recorrida e, quanto ao mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Cláudio de Andrade Camerano**