



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720223/2018-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-004.787 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de abril de 2021
Recorrente KONDOR ADMIN. E GESTORA DE RECURSOS FINANCEIROS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO PELO LUCRO REAL. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PARA SUA APURAÇÃO. ARBITRAMENTO. OBRIGATORIEDADE. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

A disposição constante do artigo 47, caput e inciso IV, da Lei nº 8.981/95, é clara e inequívoca no sentido de que “o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando (...) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido”. Não se trata de uma faculdade, mas de efetiva imposição legal.

A douta autoridade fiscal não pode ignorar a falta de apresentação do LALUR pela fiscalizada e partir para a apuração das diferenças de tributos pelo lucro real, tomando este pelo saldo da conta representativa de Lucros ou Prejuízos do Exercício, olvidando-se que tanto a apuração do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL partem do resultado contábil, mas são sujeitas à adições e exclusões previstas em lei para a sua determinação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Efigênio de Freitas Junior (relator) e Wilson Kazumi Nakayama, que davam provimento parcial para exonerar parte do lançamento tributário. A Conselheira Gisele Barra Bossa foi designada para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama, Jeferson Teodorovicz, Fredy José Gomes de Albuquerque e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração relativos ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), com base no lucro real e, por via reflexa, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição para o PIS/PASEP, no regime não cumulativo, referentes ao ano-calendário 2013, no montante total de R\$36.064.756,90, incluídos principal, juros e multa de ofício de 75%.

2. A fiscalização apurou omissão de receita de taxa de administração de fundos geridos pela Kondor Gestora, no valor total de R\$ 1.094.497,11, no mês de dezembro de 2012. Com efeito, descaracterizou a opção pelo lucro presumido devido à receita bruta total no ano-calendário anterior (2012) ultrapassar o limite de R\$ 48.000.000,00 estabelecido no art. 14 da Lei 9.718, de 1998 e com base na contabilidade, adotou o lucro real como forma de apuração do IRPJ e CSLL no ano-calendário 2013. Exigiu-se ainda Pis e Cofins no regime não cumulativo.

3. A seguir a narrativa dos fatos no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 202):

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

[...]

2) DOS FATOS DA FISCALIZAÇÃO – OMISSÃO DE RECEITAS

[...]

Acatando inteiramente as explicações apresentadas, a fiscalização refez o cotejo entre os dados dos rateios de receita, informados pelo Administrador, e os dados da contabilidade da Kondor:

Funde	Mês	TAXA DE ADMINISTRAÇÃO GESTOR				SALDO RECEITAS NÃO CONTAB.
		Informações do Administrador	Receitas contabilizadas	Diferenças apuradas	Compensado	
Kondor 60 FIQ FIM	Nov-12	648.438,80	200.336,04	(348.102,76)	348.102,76	-
KONDOR INST SMALL CAP FIA	Nov-12	184.332,94	66.608,22	(117.724,72)	117.724,72	-
	Dec-12	188.779,33	0,00	(188.779,33)		(188.779,33)
KONDOR KR FIQ FIM	Nov-12	698.032,55	216.770,84	(381.261,71)	381.261,71	-
	Dec-12	696.402,24	170.302,56	(426.099,68)		(426.099,68)
KONDOR KRIT FIQ FIM	Dec-12	398.533,79	134.099,08	(264.434,73)		(264.434,73)
Kondor KRJ FIQ FIM	Nov-12	457.553,74	165.832,27	(291.721,47)	291.721,47	-
Kondor LX FIQ FIM	Nov-12	841.079,21	304.834,31	(536.244,90)	536.244,90	-
	Dec-12	859.992,60	643.809,23	(216.183,37)		(216.183,37)
						- 1.094.497,11

Como se observa, mesmo levando em conta as compensações apresentadas pelo contribuinte, ainda restaram parcelas de receitas de taxas de administração auferidas no mês de dezembro/2012 que não constam contabilizadas:

Portanto, as verificações efetuadas levam à conclusão de que no mês de dezembro de 2012 ocorreu omissão de receitas de taxa de administração auferidas na gestão de quatro dos fundos geridos pela Kondor Gestora, no valor total de R\$ 1.094.497,11:

TAXA DE ADMINISTRAÇÃO GESTOR

Fundo	Mês	Receitas não contabilizadas
KONDOR INST SMALL CAP FIA	Dec-12	-188.779,33
KONDOR KR FIQ FIM	Dec-12	-425.099,68
KONDOR KRIT FIQ FIM	Dec-12	-264.434,73
Kondor LX FIQ FIM	Dec-12	-216.183,37
		-1.094.497,11

3) DO DIREITO**3.1- Tributação de IRPJ e CSLL**

No ano de 2013 o arts. 13 e 14 da Lei n.º. 9.718 de 27/11/1998 vigiam com a redação dada pela Lei n.º. 10.637, de 30/12/2002:

[...]

Assim, conforme o disposto pelo citado art. 14, se uma determinada empresa tiver auferido Receita Bruta Total superior a R\$ 48 milhões no ano-calendário de 2012, isso impedirá legalmente que no período de 2013 seus rendimentos sejam tributados pelo Lucro Presumido.

Com referência ao ano-calendário de 2012, a Kondor Gestora auferiu os seguintes valores de Receita Bruta de Serviços:

	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 32%
1º trimestre/2012	15.408.007,16
2º trimestre/2012	13.039.952,99
3º trimestre/2012	10.889.029,05
4º trimestre/2012	7.705.814,19
	47.042.803,39

Conforme anteriormente comentado, a forma de escrituração escolhida foi a Contábil.

Conta		
4.4.1.01.01.0000	Receitas de Taxa de Administração	32.049.655,93
4.4.1.01.02.0000	Receitas de Taxa de Performance	14.993.147,46
		47.042.803,39

Conforme demonstrado no item anterior deste Termo, no cotejo dos valores de taxas de administração rateados à Kondor Gestora (dados fornecidos pelo Administrador na planilha "IF Kondor (17.07.2017)") com os valores que constam registrados na escrituração da fiscalizada, resultou a apuração de R\$ 1.094.497,11 em receitas de prestação de serviços incorridas porém não contabilizadas no ano de 2012.

Os dados da escrituração mostram, ainda, que em 2012 forma apuradas receitas financeiras:

Nome:		KONDOR ADMINISTRADORA E GESTORA DE RECURSOS FINANCEIROS LTDA				
CNPJ:		08.486.313/0001-03				
Período:		01/01/2012 a 31/12/2012				
Código	Conta	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final
4.5.0.00.00.0000	RECEITAS FINANCEIRAS	0,00		726.761,21	726.761,21	0,00
4.5.1.00.00.0000	RECEITAS FINANCEIRAS	0,00		726.761,21	726.761,21	0,00
4.5.1.02.00.0000	RECEITA APLICAÇÃO FINANCEIRA	0,00		726.761,21	726.761,21	0,00
4.5.1.02.01.0000	RECEITAS OPERAÇÕES RENDA FIXA	0,00		726.761,21	726.761,21	0,00
4.5.1.02.01.0001	Banco Itaú - Compromissada DI	0,00		726.761,21	726.761,21	0,00

IMPOSSIBILIDADE DE OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO EM 2003

Considerando as verificações acima efetuadas, tem-se a seguinte apuração da Receita Bruta Total auferida pela Kondor Gestora no ano-calendário de 2012:

Receita de Prestação de Serviços contabilizada	47.042.803,39
Receita de taxa de administração não contabilizada	1.094.497,11
Receitas Financeiras	726.761,21
RECEITA BRUTA TOTAL - 2012	48.864.061,71

Cabe comentar que, a respeito da inclusão das Receitas Financeiras no cálculo da Receita Bruta Total do ano anterior, para fins de avaliar a admissibilidade da opção pelo Lucro Presumido, vale a pena citar a seguinte Solução de Consulta da Receita Federal [SC n.º 20 – SRRF/6ªRF/Disit]:

[...]

Assim sendo, e uma vez que restou ultrapassado o limite legal de Receita Bruta Total do ano de 2012, no período seguinte – ano-calendário de 2013 - a Kondor Gestora estava obrigada à apuração do Lucro Real.

3.2- Tributação de PIS e COFINS

As contribuições ao PIS e à COFINS com incidência não cumulativa foram instituídas, respectivamente, pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, com regulamentação pela Instrução Normativa SRF n.º 404 de 12/03/2004.

São contribuintes as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real, sendo que aqueles optantes pelo Lucro Presumido permaneceram no regime cumulativo de PIS e COFINS.

[...]

4) CRÉDITO TRIBUTÁRIO A SER CONSTITUÍDO

Serão lançados de ofício, por meio de Auto de Infração, com os enquadramentos legais nele indicados, os créditos tributários da União decorrentes das seguintes duas infrações:

4.1 – Opção indevida pelo Lucro Presumido no ano de 2013

Por força do disposto no art. 14 da Lei n.º. 9.718/98, e considerando a constatação efetuada pela fiscalização de que a Receita Bruta Total no ano de 2012 ultrapassou o limite de R\$ 48.000.000,00, resta desqualificada a opção do contribuinte pelo Lucro Presumido na apuração referente ao ano-calendário de 2013.

Em consequência, a tributação dos períodos trimestrais de 2013 deve se dar na forma do Lucro Real.

Com base nos dados da contabilidade da Kondor Gestora, elaborou-se o seguinte demonstrativo:

	1º Tri/2013	2º Tri/2013	3º Tri/2013	4º Tri/2013
Receita de Serviços	12.808.110,81	23.608.306,13	14.289.846,93	14.817.820,99
Receitas Financeiras	72.807,73	225.365,35	159.182,24	50.293,57
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA	-723.657,84	-1.333.868,93	-807.376,13	-837.206,52
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	-882.124,96	-1.038.662,97	-874.502,06	-982.784,43
(-) DESPESAS FINANCEIRAS	-616,63	-953,28	-3.791,97	-1.682,78
Lucro >	11.274.519,11	21.460.186,30	12.763.359,01	13.046.440,83

IRPJ @ 15%	1.691.177,87	3.219.027,95	1.914.503,85	1.956.966,12
BC do imposto adicional	11.214.519,11	21.400.186,30	12.703.359,01	12.986.440,83
ADICIONAL @ 10%	1.121.451,91	2.140.018,63	1.270.335,90	1.298.644,08
TOTAL IRPJ DEVIDO	2.812.629,78	5.359.046,58	3.184.839,75	3.255.610,21

Na apuração dos créditos tributários a serem lançados de ofício, o Auto de Infração deduzirá os valores de IRPJ e CSLL a pagar que constam apurados segundo o Lucro Presumido, bem como os valores de IRRF declarados na DIPJ :

	1º Tri/2013	2º Tri/2013	3º Tri/2013	4º Tri/2013
IRRF	55.486,75	9.570,97	69.310,95	102.599,48
IRPJ pago no Lucro Presumido	983.558,17	1.932.954,44	1.110.912,31	1.089.399,62
CSLL paga no Lucro Presumido	376.216,17	701.469,15	427.040,37	431.279,67

4.2 – Diferenças de PIS e COFINS devidas, decorrentes da apuração não cumulativa

Nos períodos mensais de 2013 o contribuinte apurou PIS e COFINS pelo regime cumulativo, às alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente.

Desta feita, tendo em vista a desqualificação da opção pelo Lucro Presumido, a fiscalizada restou obrigada ao Lucro Real e, nessa circunstância, deve sofrer tributação de PIS e COFINS pelo regime não cumulativo.

O regime não cumulativo de PIS e COFINS admite o crédito de algumas despesas e veta outras. A Planilha 1, anexa, relaciona as contas de despesas essenciais, ligadas diretamente à prestação de serviços e consideradas então como insumos nos termos legais, e indica os valores mensais que geram crédito. Logo abaixo, a planilha calcula os valores dos créditos da não cumulatividade de PIS (1,65%) e COFINS (7,6%).

Por sua vez, a Planilha 2, anexa, procede ao seguinte:

(I) Partindo da Receita Bruta mensal, exclui as Receitas Financeiras, resultando a base de cálculo das contribuições

(II) Sobre a BC acima, calcula o valor do PIS devido, à alíquota de 1,65% e deduz os valores dos créditos da não cumulatividade, bem como os correspondentes valores de débitos de PIS que constam declarados em DCTF, chegando ao valor do tributo a ser lançado de ofício.

(III) Idem item anterior, com relação à COFINS

[...]

O presente Termo de Verificação Fiscal constitui parte integrante e inseparável do Auto de Infração nele mencionado.

4. Em sede de impugnação, o contribuinte alegou, em síntese, não haver omissão de receita no ano-calendário 2012, porquanto houve emissão de notas fiscais em janeiro de 2013; equívoco na apuração do lucro real no ano-calendário 2013, pois com a descaracterização do lucro presumido dever-se-ia adotar o lucro arbitrado; subsidiariamente questiona erro quanto à não dedutibilidade e apuração do Pis e da Cofins e não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Ano-calendário 2012

I - Quanto às apurações de receitas que ensejaram à desclassificação da sistemática de tributação eleita para o ano-calendário 2013, a impugnante defende que não houve receitas omitidas vinculadas ao ano-calendário 2012, uma vez que a suposta identificação omissiva (R\$ 1.094.497,11) foi objeto de notas fiscais emitidas em janeiro de 2013;

Ano-calendário 2013

II - Equívoco quanto à nova apuração de IRPJ e CSLL para o ano-calendário 2013 por intermédio da quantificação pelo Lucro Real, uma vez que, descaracterizada a possibilidade de se adotar a sistemática do Lucro Presumido, haveria obrigatoriedade do seu arbitramento;

Subsidiariamente, o arrazoado aduz haver:

III. Erro quanto a não dedutibilidade dos montantes apurados a título de PIS e COFINS de ofício da base de cálculo de apuração dos lançamentos referentes ao IRPJ e CSLL;

- IV. Erro na constituição do crédito tributário das contribuições para o PIS e COFINS vinculadas aos períodos de apuração de março, junho, setembro e dezembro de 2013;
- V- Não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

5. O r. acórdão recorrido analisou as notas fiscais apresentadas pela recorrente e constatou que o valor apurado pela fiscalização (R\$ 1.094.497,01) – causa do excesso de receita no lucro presumido – fora oferecido à tributação em janeiro de 2013. Por conseguinte, exclui tal valor do IRPJ e CSLL devidos no primeiro trimestre de 2013. Frisou, porém, que os fatos geradores vinculados à referida receita ocorreram no ano-calendário 2012. Nesse sentido, manteve a descaracterização do lucro presumido e considerou correta a adoção do lucro real como forma de apuração do IRPJ/CSLL.

6. Com efeito, a Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou procedente em parte a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2013

TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. ARBITRAMENTO.

A opção indevida pelo lucro presumido só autoriza o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, com fundamento no inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ante a impossibilidade de se apurar o lucro real com base nos livros e documentos da sua escrituração comercial e fiscal.

IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DE PIS e COFINS (Lançamentos reflexos).

As despesas tributárias relativas aos débitos de PIS e COFINS com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, III, do CTN (apresentação de recurso administrativo), somente podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando houver o pagamento desses débitos.

RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE IRPJ E CSLL. LUCRO REAL. DEDUÇÃO DO PIS E DA COFINS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. VEDAÇÃO LEGAL.

Conforme expressa determinação constante do art. 41 da Lei 8.981/1995, não se deduzem da base de cálculo do lucro real tributos cuja exigibilidade esteja suspensa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para a exclusão do ISS da base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS apuradas pelos regimes cumulativo e não-cumulativo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende o tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo tal penalidade, incidem juros de mora, devidos à Taxa Selic.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

7. Cientificada da decisão de primeira instância em 28.12.2018 a recorrente interpôs

recurso voluntário em 28.01.2018 e aduz, em resumo, as seguintes alegações:

- i) os autos de infração deveriam ter sido lavrados com base no lucro arbitrado por opção indevida pelo lucro presumido, por força do artigo 47, “caput” e inciso IV, da Lei nº 8.981/95, consolidado no artigo 530, “caput” e inciso IV, do RIR/99; cita jurisprudência administrativa e judicial em defesa da sua tese;
- ii) subsidiariamente; é ilegal recusar a dedução dos valores de Pis e Cofins do IRPJ e da CSLL devido à suspensão da exigibilidade que ocorreu posteriormente ao lançamento com a apresentação de recurso administrativo;
- iii) erro na apuração dos débitos de Pis e Cofins no período de março, junho, setembro e dezembro de 2013;
- iv) por fim, requer provimento do recurso voluntário para cancelar o auto de infração.

8. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior – Relator .

9. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

10. Trata-se de auto de infração referente ao IRPJ, CSLL, Pis e Confins, não cumulativos, em que a fiscalização apurou omissão de receita no valor total de R\$ 1.094.497,11, no mês de dezembro de 2012. Devido à receita bruta ultrapassar o limite legal do lucro presumido tributou-se o contribuinte no ano seguinte com base no lucro real.

11. Cinge-se a controvérsia, portanto, a verificar se o lucro deveria ser apurado pelo regime do lucro real, conforme o auto de infração e o r. acórdão recorrido, ou pelo regime do lucro arbitrado, conforme defende o contribuinte.

12. O r. acórdão recorrido após analisar notas fiscais apresentadas pela recorrente verificou que o valor (R\$ 1.094.497,01) apurado pela fiscalização no ano-calendário 2012 – causa do excesso de receita no lucro presumido – fora tributado em janeiro de 2013. Assim, o excluiu do IRPJ e CSLL devidos no primeiro trimestre de 2013; contudo, manteve o regime de apuração no ano-calendário 2013 com base no lucro real devido ao excesso de receita no ano anterior, porquanto os fatos geradores das receitas ocorreram no ano-calendário 2012.

13. A recorrente, por outro lado, alega que os autos de infração deveriam ter sido lavrados com base no lucro arbitrado por opção indevida pelo lucro presumido, por força do artigo 47, “caput” e inciso IV, da Lei nº 8.981/95, consolidado no artigo 530, “caput” e inciso IV, do RIR/99; cita jurisprudência administrativa e judicial em defesa da sua tese.

14. Vejamos.

15. Segundo o art. 146, III, da Constituição Federal (CF) de 1988, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária e, especialmente em relação aos impostos, definir contribuinte, fatos gerados e base de cálculos.

Art. 146. **Cabe à lei complementar:**

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, **bases de cálculo** e contribuintes; (Grifo nosso)

16. Em consonância com o referido art. 146, da CF/88, o Código Tributário Nacional, norma recepcionada como lei complementar, ao tratar do lançamento por arbitramento dispõe no art. 148, que a base de cálculo do tributo será arbitrada sempre que “*sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado*”.

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

17. Como se vê, o ponto fundamental do arbitramento reside na imprestabilidade (*não merece fé*) da escrituração ou sua inexistência (*omissão*). Nessa mesma trilha caminha a Lei nº 8.981, de 1995, ao dispor sobre as hipóteses de arbitramento. Veja-se:

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

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, **não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;**

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

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

III - o contribuinte **deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa**, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

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

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

[Art 76. (...) § 1º Para os efeitos deste artigo, o agente ou representante do comitente com domicílio fora do país **deverá escriturar os seus livros comerciais de modo que demonstre, além dos próprios rendimentos, os lucros reais apurados nas operações de conta alheia, em cada ano.**]

~~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 n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei n.º 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.

18. De acordo com o dispositivo legal acima, as hipóteses de arbitramento giram em torno da ausência de escrituração ou sua imprestabilidade, inclusive o inciso, “iv”, o qual merece análise mais detalhada, conforme veremos mais adiante.

19. Assim temos as seguintes hipóteses de arbitramento: manter a escrituração em desacordo com a legislação comercial e fiscal; deixar de elaborar demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; escrituração imprestável para identificar movimentação financeira, inclusive bancária; ou determinar o lucro real; deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, no caso do lucro presumido; deixar de escriturar livros comerciais com rendimentos próprios rendimentos e os lucros reais apurados em operações de conta alheia; deixar de manter em ordem e segundo as normas contábeis recomendadas o livro Razão/Diário; Deixar de escriturar ou apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares da escrituração contábil/mercantil.

20. Observe-se ainda que os §§ 1º e 2º do dispositivo acima ao tratar do arbitramento pelo próprio contribuinte dispõe que a apuração arbitrada deve abranger todo ano-calendário, assegurando-se a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, – este ponto merece destaque – *“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”*.

21. Vê-se que mesmo na hipótese de o contribuinte efetuar pagamento com base no arbitramento é indispensável a ocorrência de força maior como imprestabilidade da escrituração ou mantê-la em desacordo com a lei, conforme assenta Higuchi¹:

O lucro arbitrado, ainda que conhecida a receita bruta, não é uma opção pura e simples do contribuinte como ocorre com a opção pelo lucro presumido. Além de ter receita

¹ HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. Imposto de renda das empresas. Interpretação e prática. 35ª ed. São Paulo: IR publicações, 2010, p. 98.

bruta conhecida, **é indispensável a ocorrência de força maior como não manter escrituração contábil na forma da lei ou esta ser imprestável.**

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

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

23. Segundo Ricardo Mariz², nessa mesma trilha, o lucro arbitrado é alternativa para casos extremos, em que haja total impossibilidade de determinação ou comprovação do lucro líquido, básico para o lucro real, casos em que a contabilidade é desclassificada e o lucro tributável é arbitrado por critérios previstos na lei.

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

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

É assim mesmo que vem ocorrendo nas leis ordinárias que cuidam do IRPJ nas quais prevalece o lucro real sempre que devidamente contabilizado e lastreado em documentos válidos, passando-se **ao lucro arbitrado apenas como alternativa para os casos em que, in extremis, haja total impossibilidade de determinação ou comprovação do lucro líquido, básico para o lucro real, casos em que a contabilidade é desclassificada e o lucro tributável é arbitrado por critérios previstos na lei.** (Grifo nosso)

24. Pois bem. No caso em análise, a fiscalização verificou que no ano-calendário 2012 a receita bruta da recorrente superou R\$48.000.000,00 e alterou o regime de apuração do ano-calendário de 2013 de lucro presumido para lucro real, conforme determinava a Lei nº 9.718, de 1998 e alterações, vigente à época:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja **receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00** (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de 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 10.637, de 2002)

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

² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, 2020, vol. 1, p. 531-532.

I - **cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00** (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002) (Grifo nosso).

25. Observe-se ainda que nos anos-calendário 2012 e 2013 a recorrente optou pela tributação com base no lucro presumido e adotou a forma de escrituração contábil, conforme elencado nas respectivas DIPJ's (99 e 123). Portanto, a alteração do regime de tributação para o lucro real pautou-se no excesso de receita bruta previsto na Lei n.º 9718, de 1998, aliado ao fato de não haver mácula na escrituração do contribuinte.

26. A recorrente informa que por entender ter apurado corretamente o seu resultado tributável com base no lucro presumido, deixou de escriturar o Livro de Apuração de Lucro Real – Lalur. Sustenta que, ausente a escrituração que permita demonstrar o lucro real, é certo que pretender proceder à apuração do imposto de renda com base no lucro real vai de encontro ao próprio critério material do imposto previsto no art. 43 do CTN, não se tratando da "hipótese que melhor espelha a capacidade contributiva do contribuinte", mas de verdadeira tributação de valor que não exprime a renda do contribuinte em verdadeira violação à legislação tributária.

27. Partindo-se do pressuposto que a fiscalização analisou a contabilidade da recorrente, apurou inclusive despesas passíveis de créditos de Pis e Cofins não cumulativos, – o que exige exame detalhado da contabilidade –, e a considerou em boa ordem, e ante a argumentação da recorrente, faz-se necessário o seguinte questionamento: se havia valores no Lalur a serem deduzidos na apuração do lucro real por que a recorrente não os informou seja em sede impugnação ou recurso voluntário, tal qual o fez ao apresentar as notas fiscais para elidir a omissão de receita? Não se está diante de uma escrituração imprestável em que o Fisco arbitra e o contribuinte fica impedido de apresentar a documentação em sede de impugnação conforme a Súmula Carf n.º 59³.

28. Em vez de provar, a recorrente prefere alegar. Tivesse o contribuinte apurado lucro real diverso do apurado pela fiscalização deveria tê-lo colacionado aos autos, ou até mesmo solicitado que o feito fosse baixado em diligência. Em vez de demonstrar se houve erro e, se fosse o caso, demonstrá-lo, tal qual o fez com as notas fiscais, e também com a base de cálculo do Pis e da Cofins, conforme veremos mais adiante, o que se pretende com tal alegação, de forma equivocada, a meu ver, é o cancelamento integral da exigência fiscal.

29. Tivesse a fiscalização arbitrado o lucro, provavelmente a argumentação da recorrente seria exatamente no sentido contrário, ou seja, de que sua escrita estava ordem e não merecia o arbitramento. O que se pretende na espécie, sob o argumento de que o lucro deveria se arbitrado é cancelar o lucro apurado com base em contabilidade hígida.

30. Por fim, observo que as decisões administrativas e judiciais citadas nos autos, e perguntas e respostas da Receita Federal são fontes não vinculantes; portanto, o julgador não está

³ Súmula CARF n.º 59: A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.

obrigado a seguir tais posicionamentos, mas sim esposar suas razões de decidir e fundamentá-las.

31. Nestes termos, devido ao excesso de receita bruta no ano-calendário 2012, previsto na Lei nº 9718, de 1998, aliado à regularidade da escrituração do contribuinte, entendendo correta a apuração do lucro com base no regime do lucro real em vez do lucro arbitrado.

Pis e Cofins

32. Quanto ao Pis e a Confins, tributação reflexa, a recorrente alega ser ilegal recusar a dedução de tais contribuições do IRPJ e da CSLL devido à suspensão da exigibilidade que ocorreu posteriormente ao lançamento com a apresentação de recurso administrativo.

33. Pois bem. Nos termos do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, para determinação do lucro real os tributos (Pis e Confins) são dedutíveis segundo o regime de competência, ou seja, deduz-se a despesa incorrida.

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo **não se aplica** aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial. (Grifo nosso)

34. Todavia, a aplicação do regime de competência não se aplica aos tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, CTN:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (Grifo nosso)

35. No prazo de trinta dias⁴ contados da intimação do auto de infração – prazo de impugnação – o débito ainda não é exigível. É o prazo para o contribuinte decidir se impugna a exigência ou efetua o pagamento. Havendo impugnação a dedutibilidade dessa despesa tributária fica prejudicada conforme dito acima.

36. Ademais, ao deixar de reconhecer contabilmente as contribuições Pis e Cofins ora exigidas à época dos fatos geradores o contribuinte não incorreu em despesa com estes tributos; portanto, se não houve despesa incorrida não há falar-se em regime de competência, tampouco em dedução de ofício de uma despesa por parte do Fisco.

37. Observe-se ainda que o lançamento de ofício desses tributos pode gerar uma despesa

⁴ Art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, (PAF).

dedutível no futuro, a depender do posicionamento adotado pelo contribuinte ou do resultado do julgamento, se for o caso. Vejamos.

38. Expirado o prazo de impugnação sem interposição de recurso, o contribuinte poderá registrar a despesa em sua contabilidade e deduzi-la na apuração do IRPJ e da CSLL no respectivo período em que se tornou exigível e não no período de apuração a que se refere a exigência.

39. Na hipótese de impugnação, além de tal despesa tributária não poder ser considerada incorrida, não se sabe qual será o resultado do julgamento. Em se entendendo pela indedutibilidade da despesa, como defendemos, independente do resultado do julgamento não haverá prejuízo para o Fisco nem para o contribuinte, que poderá deduzi-la no momento de sua exigibilidade, após decisão final administrativa. Por outro lado, permitir a dedução de tal despesa no lançamento de ofício, no caso de cancelamento dessa despesa em sede recursal corre-se o risco potencial de dedução em duplicidade, no momento da lavratura do auto de infração e no momento em que a despesa tornar-se exigível.

40. Daí o motivo de ater-se ao comando legal acima e não permitir a dedução de despesas com exigibilidade suspensa na determinação do lucro real. Esse é posicionamento recente do Carf, conforme julgados elencados abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

INDEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES, LANÇADAS DE OFÍCIO, DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas. (Acórdão nº 9101-002.996, de 07/08/2017)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

LUCRO REAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS LANÇADAS DE OFÍCIO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real, está restrita aos valores presentes na escrituração comercial e, portanto, não alcança os valores do PIS e da COFINS lançados de ofício sobre as receitas omitidas. (Acórdão nº 9101-005.326, de 14/01/2021)

41. Portanto, a dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, está restrita aos valores constantes da escrituração contábil e não abarca as contribuições lançadas de ofício.

42. Por fim, alega a recorrente que a fiscalização majorou indevidamente a base de cálculo do Pis e da Cofins ao adicionar o valor do Pis, Cofins e ISS à receita bruta, nos meses de base de março, junho, setembro e dezembro.

43. A r. decisão de piso negou provimento à matéria ao argumento de que a legislação

do Pis e da Cofins não contempla “embasamento legal permitindo outras exclusões pretendidas pela defesa. O ISS, em especial, por guardar proporcionalidade com o preço dos serviços prestados, é imposto que integra a receita bruta ou faturamento da empresa”; ademais, “a sua exclusão da base de cálculo da COFINS e do PIS, cobrado na condição de contribuinte, depende de expressa previsão legal, a qual não existe, razão pela qual essa espécie tributária não pode ser reconhecida como dedução”.

44. A meu ver a questão demanda uma análise diversa.

45. Analisando-se as planilhas colacionadas pela recorrente no recurso voluntário (408-409) e a Escrituração Contábil Digital (ECD) (e-fls. 20), entendo que a receita bruta apurada pela fiscalização foi majorada pelo Pis, Cofins e ISS. Não se trata de dedução desses tributos, em especial do ISS, da base de cálculo do Pis e da Cofins, trata-se de majoração indevida da receita bruta. Explico.

46. A receita bruta, base de cálculo do Pis e da Cofins, apurada pela fiscalização é composta pelas rubricas “RECEITAS TAXA ADMINISTRAÇÃO” e “RECEITAS TAXA PERFORMANCE”, excluída a receita financeira, “RENDAS OPERAÇÕES RENDA FIXA”, conforme previsto na legislação à época. Observe que o somatório trimestral da receita bruta elencado na planilha abaixo, está de acordo com a ECD e foi o mesmo valor utilizado pela fiscalização na apuração do imposto de renda, antes dos ajustes das demais despesas (e-fls. 213).

Rubrica	1T	2T	3T	4T
Receitas Taxa Administração (ECD)	11.819.907,48	12.394.148,82	14.196.156,16	14.807.666,82
Receitas Taxa Performance (ECD)	988.203,33	11.214.157,31	93.690,77	10.154,17
Total Receita bruta (ECD)	12.808.110,81	23.608.306,13	14.289.846,93	14.817.820,99
Total Receita bruta Fiscalização (excluída a receita financeira)	-	24.942.175,06	15.097.223,06	15.655.027,51
Diferença		1.333.868,93	807.376,13	837.206,52
Rendas Operações Renda Fixa (ECD)	72.807,73	225.365,35	159.182,24	50.293,57
PIS (ECD)	83.252,71	153.453,99	92.884,11	96.315,84
COFINS (ECD)	384.243,33	708.249,18	428.695,41	444.534,63
ISS (ECD)	256.161,80	472.165,76	285.796,61	296.356,05
Total	723.657,84	1.333.868,93	807.376,13	837.206,52

Receita apurada pela Fiscalização no cálculo do IRPJ (e-fls. 213)

	1º Tri/2013	2º Tri/2013	3º Tri/2013	4º Tri/2013
Receita de Serviços	12.808.110,81	23.608.306,13	14.289.846,93	14.817.820,99
Receitas Financeiras	72.807,73	225.365,35	159.182,24	50.293,57
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA	-723.657,84	-1.333.868,93	-807.376,13	-837.206,52
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	-882.124,96	-1.038.662,97	-874.502,06	-982.784,43
(-) DESPESAS FINANCEIRAS	-616,63	-953,28	-3.791,97	-1.682,78
Lucro >	11.274.519,11	21.460.186,30	12.763.359,01	13.046.440,83

47. Ao elaborar o cálculo do Pis e da Cofins, a fiscalização majorou a base de cálculo desses tributos exatamente no valor do Pis, Cofins e ISS apurados pelo contribuinte, conforme pode ser verificado acima no segundo, terceiro e quarto trimestres. Elaborou-se o cálculo trimestral em vez de mensal para facilitar a visualização e por estar de acordo com a apuração da Demonstração de Resultado do Exercício (ECD). O equívoco apurado no segundo, terceiro e quarto trimestres permite inferir ter ocorrido o mesmo no primeiro trimestre, cujos dados não

foram elencados acima devido à apuração da fiscalização abarcar somente o mês de março do primeiro trimestre.

48. Nestes termos, deve-se excluir da base de cálculo do Pis e da Cofins os valores do Pis, Cofins e ISS porquanto majoraram indevidamente a receita bruta nos quatro trimestres de 2013, conforme elencado acima.

Conclusão

49. Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, dou-lhe parcial provimento para excluir da base de cálculo do Pis e da Cofins, os valores R\$ 723.657,84 (março), R\$1.333.868,93 (junho), R\$807.376,13 (setembro) e R\$837.206,52 (dezembro).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

Voto Vencedor

Conselheira Gisele Barra Bossa.

1. Conforme relatado, foram lavrados Autos de Infração para a cobrança de supostos débitos de IRPJ e CSL, relativos aos 1º a 4º trimestres do ano-calendário de 2013, e de PIS e COFINS, relativos ao período de março a dezembro de 2013, em vista da acusação de opção indevida pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

2. De acordo com a autoridade autuante, a Recorrente teria supostamente omitido receitas no ano-calendário de 2012, no valor de R\$1.094.497,11, em razão do pretenso não reconhecimento de parte das taxas de administração e receitas financeiras no mês de dezembro daquele período.

3. Partindo desse pressuposto, somou aquele valor à receita bruta total auferida pela Recorrente no ano-calendário 2012, e concluiu que a mesma excedia o limite de R\$48.000.000,00 previsto no artigo 14 da Lei nº 9.718/98, com a redação dada pelo artigo 46 da Lei nº 10.637/02, reputando indevida a opção feita pela tributação com base no lucro presumido no ano-calendário 2013.

4. A 1ª Turma da DRJ/JFA julgou parcialmente procedente a impugnação, consignou que não ocorreu, *in casu*, omissão de receita e sim apenas um equívoco que resultou na postergação de sua tributação.

5. Feitas considerações iniciais de ordem fática, passemos a análise relativa a validade do lançamento perpetrado.

Da Impossibilidade de Lançamento com base no Lucro Real

6. Em concreto, a fiscalização lavrou os autos de infração em questão exigindo IRPJ e CSLL apurados com base no **lucro real** e, por via reflexa, o PIS e COFINS pelo **regime não cumulativo**, sob o argumento de que a Recorrente teria indevidamente optado pelo lucro presumido no ano-base de 2013 em razão de ter “*a Receita Bruta Total do ano-calendário anterior (2012) ultrapassado o limite estabelecido pelo art. 14 da Lei 9.718/98*”.

7. Confira-se o teor da referida manifestação por parte da autoridade autuante:

Por força do disposto no art. 14 da Lei nº. 9.718/98, e considerando a constatação efetuada pela fiscalização de que a Receita Bruta Total no ano de 2012 ultrapassou o limite de R\$ 48.000.000,00, resta desqualificada a opção do contribuinte pelo Lucro Presumido na apuração referente ao ano-calendário de 2013.

Em consequência, a tributação dos períodos trimestrais de 2013 deve se dar na forma do Lucro Real.

[...]

Desta feita, tendo em vista a desqualificação da opção pelo Lucro Presumido, a fiscalizada restou obrigada ao Lucro Real e, nessa circunstância, deve sofrer tributação de PIS e COFINS pelo regime não cumulativo. (grifos nossos)

8. Data máxima vênua ao posicionamento externado, os julgados deste E. CARF, nesses casos, reconhecem a necessidade de que o lançamento seja efetuado com base no lucro arbitrado. Vejamos as seguintes decisões:

IRPJ, CSLL - ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O arbitramento do lucro não é uma penalidade ou sanção tributária, mas sim uma modalidade de apuração do lucro tributável obrigatória quando o contribuinte deixar de apresentar a autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527 (lucro presumido).

(Acórdão nº 1201-004.607, sessão de 09/02/2021, Rel. Jeferson Teodorovicz)

LUCRO REAL. GLOSA SUBSTANCIAL DOS CUSTOS DO PERÍODO. IMPROCEDÊNCIA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL. OBRIGATORIEDADE DO ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A glosa de praticamente todos os custos e despesas operacionais declarados pelo contribuinte impossibilita a apuração do lucro real, por falta dos requisitos essenciais da tributação com base no lucro real, qual sejam, a escrituração contábil respaldada em livros e documentação hábil e idônea e o aspecto negativo da base de cálculo

(despesas). **A renda é composta pelo confronto entre aspectos positivos (receitas) e negativos (despesas). Na ausência de um deles, não é possível a manutenção do regime tributário pelo Lucro Real, devendo ser aplicado o regime do Arbitramento do Lucro.**

(Acórdão n.º 1201-003.670, sessão de 11/03/2020, Rel. Bárbara Melo Carneiro)

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO PELO LUCRO REAL. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PARA SUA APURAÇÃO. ARBITRAMENTO. OBRIGATORIEDADE. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

Incabível o procedimento da autoridade fiscal de ignorar a falta de apresentação do Lalur pela fiscalizada, e partir para a apuração das diferenças de tributos pelo lucro real, tomando este pelo saldo da conta representativa de Lucros ou Prejuízos do Exercício, olvidando-se que tanto a apuração do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL partem do resultado contábil, mas são sujeitas à adições e exclusões previstas em lei para a sua determinação. Inexistentes os elementos necessários para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, fosse ela trimestral ou anual, não restava outra alternativa à autoridade fiscal senão o arbitramento do lucro.

PIS/COFINS. APURAÇÃO PELO FISCO NO REGIME NÃO CUMULATIVO. IRPJ E CSLL. CANCELAMENTO ANTE A AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. ARBITRAMENTO DO LUCRO. RESTABELECIMENTO DA APURAÇÃO PELO REGIME CUMULATIVO ADOTADO PELO SUJEITO PASSIVO.

O regime de apuração não cumulativo do PIS e da Cofins somente é aplicável às pessoas jurídicas submetidas ao lucro real. As pessoas jurídicas submetidas à apuração do lucro presumido ou arbitrado são contribuintes do PIS e da Cofins pelo regime de apuração cumulativo. **Assim, se o lançamento que sustentou a exigência do IRPJ com base no lucro real foi cancelado em face da necessidade de arbitramento do lucro, o regime de apuração das referidas contribuições permanece o mesmo adotado pelo sujeito passivo, qual seja, o da cumulatividade, não havendo como subsistir a exigência.**

(Acórdão n.º 1302-002.283, sessão de 20/06/2017, Rel. Luiz Tadeu Matosinho Machado)

ARBITRAMENTO DO LUCRO. O arbitramento do lucro não é uma penalidade ou sanção tributária, mas sim uma modalidade de apuração do lucro tributável obrigatória **quando a apuração do lucro real, ou do lucro presumido, se for o caso, torna-se impossível ou deficiente.** No caso da presunção de omissão de receitas, caracterizada pelos depósitos bancários, a base de cálculo do lucro arbitrado é obtida a partir da aplicação dos coeficientes de arbitramento do lucro sobre a receita conhecida.

(Acórdão n.º 1302-001.388, sessão de 06/05/2014, Rel. Guilherme Pollastri Gomes da Silva)

LUCRO PRESUMIDO. DESENQUADRAMENTO. LIMITE LEGAL.

O desenquadramento da sistemática de recolhimento do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Presumido em procedimento regular pela Receita Federal, sob o fundamento de ter sido ultrapassado o limite legal, não implica em lançamento para fins de apuração pelo Lucro Real. **Para que a fiscalização realize o lançamento pela sistemática do Lucro Real é necessário conhecer os custos e despesas da contribuinte através de livros fiscais e contábeis, de forma a apurar corretamente os tributos. Não existindo esse conhecimento dos custos e despesas, o lançamento deveria ter sido feito pelo Lucro Arbitrado, nos termos do artigo 530 do RIR/99. Nesse aspecto houve erro material quanto ao lançamento, não podendo o mesmo ser corrigido.**

(Acórdão n.º 1201-000.882, sessão de 08/10/2013, Rel. Rafael Correia Fuso)

(grifos nossos)

9. Em concreto, a ora Recorrente por entender ter apurado corretamente o seu resultado tributável com base no lucro presumido, deixou de escriturar o LALUR e, por conseguinte, não estava ampara por escrituração hábil a demonstrar o lucro real e permitir a sua apuração.

10. Nesse contexto e diante dos precedentes supra, tendo constatado a indevida opção pelo lucro presumido, deveria a fiscalização ter lavrado os Autos de Infração com base no lucro arbitrado, por força do artigo 47, *caput* e inciso IV, da Lei n.º 8.981/95, consolidado no artigo 530, *caput* e inciso IV, do RIR/99, *verbis*:

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

[...]

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;**

[...]” (grifos nossos)

11. Vejam que, a disposição constante do artigo 47, *caput* e inciso IV, da Lei n.º 8.981/95, é clara e inequívoca no sentido de que “*o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando (...) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido*”. Não se trata de uma faculdade, mas de efetiva imposição legal.

12. Não obstante a patente obrigatoriedade do arbitramento, a r. decisão de 1ª instância considerou inaplicável o disposto no artigo 47, *caput* e inciso IV, da Lei n.º 8.981/95, pois seriam aplicáveis os artigos 13 e 14 da Lei n.º 9.718/98, tendo sustentado que a aplicação daquele artigo “*tornaria letra morta as disposições do arts. 13 e 14 da Lei n.º 9.718 de 27/11/1998 (redação dada pela Lei n.º 10.637, de 30/12/2002)*” (e-fls. 358).

13. Contudo, para essa relatoria e em linha com os argumentos trazidos pela ora Recorrente, tal posicionamento não merece prevalecer, vez que (e-fls. 392/393):

a) os artigos 13 e 14 da Lei n.º 9.718/98 aplicam-se no início de um novo ano-calendário, momento em que o contribuinte deve fazer a opção pelo regime de tributação e, para isso, deve averiguar se pode optar pelo lucro presumido ou se está obrigado a apurar o imposto de renda pelo lucro real por ter superado o limite do lucro presumido no ano-calendário anterior; e;

b) a opção indevida pelo lucro presumido sujeita o contribuinte ao lucro arbitrado no qual a base de cálculo do IRPJ e da CSLL são majorados em 20%, além da multa de

ofício de 75%, de modo que evidentemente não há como se sustentar que aquela norma seria “letra morta”.

14. De fato, tenho que concordar que é o entendimento da DRJ que faz “letra morta” do disposto no art. 47, inciso IV, da Lei nº 8.981/95, uma vez que afastada sua aplicação na hipótese de lançamento de ofício, restaria sem qualquer eficácia tal dispositivo, já que sua adoção está limitada à hipótese em que “*o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido*”, sendo que a consequência de tal constatação pela autoridade fiscal é o lançamento de ofício.

15. No mais, não procede a colocação constante da r. decisão de piso no sentido de que o arbitramento pela autoridade “*constituiria em favor fiscal em desacordo com a legalidade tributária*”. Isso porque, o art. 16 da Lei nº 9.249/96 prevê que o lucro arbitrado é determinado mediante a aplicação dos percentuais do lucro presumido sobre a receita bruta, acrescidos de vinte por cento, o que de forma alguma tem o condão de configurar favor fiscal para aquele que recolheu o imposto com base no lucro presumido, a par da incidência da multa de ofício de 75%.

16. Note-se que, o próprio artigo 47, §2º da Lei nº 8.891/95⁵ dispõe que a apuração do lucro real somente é cabível para os meses que não estiverem sujeitos ao arbitramento e quando o contribuinte possuir toda a documentação necessária para a demonstração do lucro real.

17. *In casu*, fiscalização simplesmente tomou o lucro contábil da Recorrente como base de IRPJ, não procedendo a qualquer ajuste previsto na legislação de imposto de renda, justamente porque não escriturado pela Recorrente o LALUR, conduta que materializa real vício material no lançamento.

18. De outra parte, vez que reconhecida a obrigatoriedade de apuração do IRPJ e da CSSL com base no lucro arbitrado, não há que se falar “*em tributação de PIS e da COFINS pelo regime não cumulativo*” (e-fls. 12 do Termo de Verificação Fiscal), uma vez que os artigos 8º, II da Lei nº 10.637/02 e 10, II da Lei nº 10.833/03, são expressos quanto à sujeição das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado ao regime cumulativo do PIS e da COFINS, previsto na Lei nº 9.718/98. Confira-se o teor dos citados dispositivos:

⁵ Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

[...]

§ 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;

[...]

Art. 8º **Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:**

[...]

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou **arbitrado**;

[...]

Art. 10. **Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:**

[...]

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou **arbitrado**;

[...] (grifos nossos)

19. Assim, se o lançamento que sustentou a exigência do IRPJ com base no lucro real merece ser cancelado em face da necessidade de arbitramento do lucro, o regime de apuração das referidas contribuições permanece o mesmo adotado pelo sujeito passivo, qual seja, o da cumulatividade, não havendo como subsistir a exigência.

20. Diante de tais colocações de ordem técnica e meritória, aplicável o teor do art. 59, §3º, do Decreto nº 70.235/72⁶ e, por conseguinte, devem ser canceladas as exigências fiscais aqui analisadas.

Conclusão

21. Do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO interposto e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

⁶ Art. 59. São nulos:

[...] II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

[...]

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.