



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 19515.002348/2006-63
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9101-003.200 – 1ª Turma**
Sessão de 7 de novembro de 2017
Matéria ARBITRAMENTO DO LUCRO.
Recorrente CIMEMPRIMO DISTRIBUIDORA DE CIMENTO LTDA
Interessado UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ELEVADO PERCENTUAL DE RECEITA SONEGADA. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL. PROVA.

O percentual da receita omitida não é causa de arbitramento, já que tal hipótese não está prevista no artigo 47 da Lei nº 8.981/1995. Por outro lado, deve-se admitir que um elevado percentual de receita sonegada pode denotar que a escrituração é imprestável. Se for esse o caso, impõe-se o arbitramento do lucro, não porque a sonegação é alta, mas em razão da imprestabilidade da escrituração comercial. Ocorre, porém, que a imprestabilidade da escrituração comercial deve ser trazida ao debate e objeto de prova, por parte daquele que alega a impossibilidade de apuração do lucro real. A pura e simples alegação de que a escrituração comercial é imprestável não é o bastante para afastar a tributação do IRPJ com base no lucro real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Franco Corrêa.

(assinatura digital)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício.

(assinatura digital)

Luís Flávio Neto – Relator.

(assinatura digital)

Flávio Franco Corrêa – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por **CIMEMPRIMO DISTRIBUIDORA DE CIMENTO LTDA** (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrente**”), em face do acórdão n. **1101-000.831** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela então 1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

A matéria ora trazida à análise desta Colenda CSRF versa sobre o dever da autoridade fiscal realizar o lançamento de IRPJ e CSLL com base no regime de arbitramento de lucros, na hipótese em que há substancial omissão de receitas pelo contribuinte.

Conforme se colhe do acórdão recorrido, o contribuinte teria sido autuado a partir do seguinte contexto fático, *in verbis*:

“Trata-se de Auto de Infração que exige o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica —IRPJ (fls 507/509), no valor de R\$ 6.216.574,56, cumulado com multa de ofício, no percentual de 75%, e juros de mora pertinentes calculados até 30/11/2006.

Em decorrência desse procedimento principal, foram também formalizados os seguintes lançamentos reflexos, a saber:

- Contribuição para o PIS/Pasep (fls. 514/516), no valor de R\$ 164.257,06, cumulada com multa de ofício, no percentual de 75%, e juros de mora pertinentes, calculados até 30/11/2006.E- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 521/523), no valor de R\$ 758.110,54, cumulada com multa de ofício, no percentual de 75%, e juros de mora pertinentes, calculados ate 30/11/2006.

- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL (fls.. 528/530), no valor de R\$ 2.263.391,21, cumulada com multa de ofício, no percentual de 75%, pertinentes, calculados até 30/11/2006.

Lançamento do IRPJ e Reflexos. Descrição dos Fatos.

Na descrição dos fatos, a Fiscalização fez as anotações abaixo transcritas:

"001— OMISSÃO DE RECEITAS • OMISSÃO DE RECEITAS / PAGAMENTOS EFETUADOS COM RECURSOS ESTRANHOS
CONTABILIDADE

Omissão de Receitas caracterizada pelo pagamento de compras não contabilizadas com recursos também não contabilizados, para os quais o contribuinte devidamente intimado não justificou a origem desses recursos, conforme planilhas Anexo I a Anexo XIII, ano-calendário 2001 e janeiro/2002 e Termo de Verificação Fiscal anexos ".

Do Termo de Verificação Fiscal — TVF (fls. 4981500).

Eis os principais pontos abordados pela Fiscalização.

(...)

"7. Foram intimados todos os fornecedores para que informassem as vendas realizadas no ano-calendário de 2001 para a empresa fiscalizada (matriz e filial 08 — Campinas), aviso de recebimento —AR anexos.

(...)

14. Solicitamos aos fornecedores do contribuinte que enviassem planilhas das vendas impressas e devidamente assinadas pelos representantes legais para a instrução processual.

15. Toda a documentação enviada pelos fornecedores está anexada ao processo administrativo fiscal.

16. Realizamos o confronto entre a escrituração fiscal do contribuinte, Livros Registro de Entradas nº 15 (matriz) e nº 09 (filial) com as informações prestadas pelos fornecedores, as informações constantes no dossiê e nas DIPJ 2002 e 2003, respectivas ND 0866845 e 1079320.

17. Os resultados estão consignados nas planilhas denominadas de Anexo I a Anexo XIII. As informações das vendas efetuadas para o contribuinte estão discriminadas separadamente para a matriz e para a filial e também por cada estabelecimento dos fornecedores.

18. Constam das planilhas a identificação do documento fiscal emitido pelo fornecedor, sua data, o valor, a data de pagamento pelo contribuinte e o campo "fls." onde está relacionada a o respectivo documento. A falta de indicação da folha representa que não foi encontrada a escrituração do documento fiscal no respectivo livro Registro de Entradas.

19. Essas planilhas foram entregues ao contribuinte juntamente com o Termo de Intimação Fiscal, de 25/10/2006, no qual foi dado o prazo de 05 (cinco) dias úteis para que justificasse a falta de escrituração (campo "fls." dos anexos em branco) das notas fiscais de compras de mercadorias constantes das relações nos livros Registro de Entradas nº 15 (matriz) e nº 09 (filial), ().

20. O contribuinte também foi intimado a comprovar mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados para o pagamento das compras não escrituradas relacionadas nos Anexo I a Anexo XIII.

21. Também estão anexadas ao processo cópias das folhas dos Registros de Inventário e Registro de Entradas nº 15 (matriz) e nº 09 (filial) do ano-calendário de 2001, certificando que essas compras não foram registradas e não compõem o estoque da empresa em 31/12/2001.

22. Elaboramos a Planilha Consolidada Mensal das Omissões de Compras apuradas por fornecedor e pela data do efetivo pagamento no ano-calendário de 2001 e janeiro de 2002. Essa planilha contém os valores totais mensais das omissões de compras extraídos dos Anexos I a Anexo XIII

24. Esgotado o prazo regulamentar sem manifestação por parte do contribuinte e não tendo sido justificada a origem dos recursos utilizados para o pagamento das compras não escrituradas/registradas/contabilizadas, procedemos ao lançamento de ofício do crédito tributário apurado relativo a omissão de receitas / pagamentos efetuados com recursos estranhos à contabilidade."

A Turma *a quo* decidiu negar provimento ao recurso de voluntário (**e-fls. 863 e seg.**). O acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002

OMISSÃO DE RECEITAS COM BASE NA FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE COMPRAS. O indicio necessário para presunção de omissão de receitas a partir de pagamentos não contabilizados é também demonstrado por

informações de vários fornecedores que reúnem características suficientes para constituí-las como provas testemunhais.

FORMA DE APURACÃO DO LUCRO. OMISSÃO DE PARTE SUBSTANCIAL DAS RECEITAS TRIBUTÁVEIS. EVIDENCIA INSUFICIENTE PARA DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA CONTABIL/FISCAL. Não justifica o arbitramento dos lucros o fato de as receitas omitidas representarem praticamente o mesmo montante das receitas declaradas.

DETERMINAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL. APROVEITAMENTO DE CUSTOS. As compras omitidas não representam, por si só, custo dedutível na apuração do lucro tributável.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL. Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejudgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático comum.

PIS/COFINS. MATÉRIA OBJETO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. ADESÃO A REGIME ESPECIAL DE PARCELAMENTO . RENUNCIA E/OU DESISTENCIA DO DIREITO DE RECORRER. CONFIGURAÇÃO.

Implica renúncia ao direito de recorrer e/ou desistência do recurso acaso interposto, dentre outras circunstâncias, a inclusão do crédito tributário altercado em regime especial de parcelamento, consubstanciando verdadeira preclusão lógica ao exercício da faculdade recursal.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA.

O lançamento da multa de ofício no valor de 75% do principal e, ainda, a incidência de juros de mora, calculados com base na taxa SELIC, estão em conformidade com as regras vigentes. Aplicação da Súmula nº 4 do CARF.

O contribuinte opôs embargos de declaração em face do acórdão *a quo* (**e-fls. 889 e seg.**), os quais foram rejeitados por despacho (**e-fls. 897 e seg.**).

O contribuinte, então, interpôs recurso especial, arguindo divergência de interpretação a respeito de três matérias distintas (**e-fls. 913 seg.**).

O referido recurso foi admitido apenas **parcialmente** por despacho (**e-fls. 994 e seg.**), quanto à matéria “arbitramento dos lucros por omissão substancial de receitas”. O não conhecimento das matérias “prova do fato indiciário de presunção legal de omissão de receita” e “aproveitamento de custos na omissão de receitas” foi confirmado em sede de reexame de admissibilidade (**e-fls. 1000 e seg.**).

O contribuinte ajuizou ação judicial (1007771-07.2015.4.01.3400), a fim de ter admitido integralmente o seu recurso especial (**e-fls. 1009 e seg.**). Contudo, não há informação nos autos da concessão de ordem judicial para tanto.

A PFN apresentou contrarrazões ao recurso especial (**e-fls. 1034 e seg.**), nas quais requer seja negado provimento ao recurso interposto.

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.

Compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou o cumprimento dos requisitos para a interposição do recurso especial de divergência, razão pela qual não merece reparo, adotando-se neste voto os seus fundamentos.

Quanto ao mérito do recurso, é fundamental observar que a Constituição Federal atribuiu à lei complementar a função de definir os fatos geradores e bases de cálculo dos impostos:

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;

Cumprindo as vezes desta lei complementar requerida pela Constituição, o Código Tributário Nacional (“CTN”) define abstratamente não apenas o fato gerador do imposto sobre a renda (CTN, art. 43), mas também as suas bases de cálculo, como se observa do art. 44:

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Ainda cumprindo a sua função de estabelecer normas gerais, com a eficácia de vincular a todos os entes tributantes, o CTN também delimita abstratamente as hipóteses em que o recurso ao arbitramento poderá ser excepcionalmente adotado para o cálculo do tributo:

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.

No caso de tributos indiretos, como o ICMS ou o ISS, o preço de bens e serviços corresponde à própria base de cálculo do tributo. Para tributos diretos como o IRPJ e a CSLL, por sua vez, “o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos” são componentes positivos ou negativos na composição da base de cálculo, tomando-os em obrigatoriamente em consideração.

Nesses termos, o CTN prescreveu vetores fundamentais quanto ao arbitramento da base de cálculo do imposto em tela:

- i) a base de cálculo poderá ser arbitrada pela autoridade fiscal (CTN, art. 44);
- ii) o arbitramento é cabível em hipóteses restritas, que têm como fim proteger o legítimo interesse arrecadatório da União dependente do correto conhecimento quanto ao valor de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos da órbita do contribuinte (CTN, art. 148: “Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, (...) 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”)

- iii) presente a hipótese de arbitramento, este passa a ser dever de ofício da autoridade fiscal (CTN, art. 148: “sempre que (...) a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar”).
- iv) Deve ser assegurado ao contribuinte o direito ao contraditório e ampla defesa (CTN, art. 148: “ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”).

Por se tratar de uma norma geral, ao prescrever as normas de arbitramento para a tributação da renda e do lucro, a União deverá se abster aos lindes delimitados pelo CTN, bem como os intérpretes das leis ordinárias que venham a ser produzidas por esta deverão interpretá-las com vistas à concretização dos referidos ditames do art. 148.

Prosseguindo o ciclo de positivação ínsito ao Direito tributário brasileiro, o legislador ordinário estabeleceu critérios menos abstratos para a identificação dos casos em que a autoridade fiscal deverá apurar lucro da pessoa jurídica pelo método do arbitramento, bem como as fórmulas que devem ser utilizadas para tanto. É o que se observa dos arts. 47 e seg. da Lei n. 8.981/95:

Lei n. 8.981/95

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;

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 1994; (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)~~

VII - 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.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

Vale observar que os dispositivos da Lei n. 8.981/95 que tratam do arbitramento foram reproduzidos pelo RIR/99 em seus arts. 530 e seg.

O legislador ordinário, na diretriz do legislador complementar, especificou hipóteses em que omissões ou inexatidões atinentes à escrituração contábil e fiscal do contribuinte prejudicariam o legítimo interesse arrecadatório da União, dependente do correto conhecimento quanto ao valor de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos da órbita do contribuinte.

Assim, deve haver arbitramento pela autoridade fiscal se o contribuinte, submetido ao lucro real, deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. A regra se aplica tanto na hipótese em que o contribuinte sequer os tenha elaborado ou mantido (Lei 8.981/95, art. 47, I), quanto nos casos em que ele os tenha elaborado mas se recuse a apresentá-los ao agente fiscal (Lei 8.981/95, art. 47, III; Súmula CARF n. 59). Em específico, deve o contribuinte 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” (Lei 8.981/95, art. 47, VII).

Note-se que os documentos obrigatórios, cuja ausência é capaz de ensejar o arbitramento, incluem livros e registros auxiliares de natureza contábil ou fiscal. Ocorre que o contribuinte deverá utilizar exclusivamente livros ou registros auxiliares para evidenciar hipóteses a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles que geralmente seriam adotados em face de alguma norma, inclusive tributária que lhe tenha exigidos ou induzido a tal prática ou, ainda, determinado registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras (Lei n. 6.404, art. 177, § 2; Decreto-Lei no 1.598, art. 8º, § 2º). O lucro deverá ser arbitrado pela autoridade fiscal se o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares em questão (Lei 8.981/95, art. 47, VIII).

Também pode acontecer de o contribuinte apresentar à fiscalização sua escrituração contábil a que está obrigado, mas esta revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que prejudiquem a apuração do tributo, hipótese em que lucro também deve ser arbitrado pela autoridade fiscal. O legislador, contudo, frisou o cabimento do arbitramento apenas na hipótese de alguma dessas máculas tornar a escrituração contábil do contribuinte imprestável para: “a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real” (Lei 8.981/95, art. 47, II).

Se o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido, o lucro deverá ser arbitrado pela autoridade fiscal (Lei 8.981/95, art. 47, IV). Ademais, o lucro também deverá ser arbitrado pela autoridade fiscal se o contribuinte, embora seja legitimado a optar pelo lucro presumido, deixe de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal ou, no mínimo, o livro Caixa em que tenha escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei 8.981/95, art. 45 c/c art. 47, III).

Há, ainda, previsões mais específicas. Assim, agentes ou representantes 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. No caso, deve arbitrado o lucro se o contribuinte o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira descumprir esse dever (Lei 8.981/95, art. 47, V).

Merece cautela a interpretação do inciso II, art. 47, da Lei 8.981/95, que deixa expresso que o cabimento do arbitramento apenas se as máculas nele tratadas tornarem a escrituração contábil do contribuinte imprestável para: “a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real”. Ocorre que, embora esse dispositivo apresente ressalva expressa, essa mesma diretriz é comum à generalidade dos casos de arbitramento motivados em questões documentais.

Uma análise sistemática, que considere ao menos os arts. 146 da Constituição e os arts. 44 e 148 do CTN, evidencia ser inaplicável uma interpretação a contrario sensu, no sentido de que a ressalva contida no inciso II, art. 47, da Lei 8.981/95 seria restrita a este, de forma que os demais incisos deveriam ser aplicados sem os aludidos limites. Interpretação diversa castigaria o legislador por querer se fazer mais claro ao tutelar as hipóteses do inciso II, art. 47, da Lei 8.981/95, convertendo uma pretendida garantia dos administrados em um enfraquecimento ou mesmo negativa de eficácia às normas que já seriam decorrentes da lei complementar pré-existente (CTN, arts. 44 e 148).

Todos as hipóteses de arbitramento baseadas em questões documentais, previstas pelo art. 47 da Lei 8.981/95, portando, são aplicáveis com o propósito finalístico, qual seja, proteger o legítimo interesse arrecadatório da União, dependente do correto conhecimento quanto ao valor de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos da órbita do contribuinte.

Significa dizer que, ausente risco ao legítimo interesse arrecadatório da União, em contexto no qual a administração fiscal tenha condições razoáveis de conhecimento quanto ao valor de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos da órbita do contribuinte, não há permissivo legal ao arbitramento dos lucros. Contudo, quando os requisitos para o arbitramento estiverem presentes, não há discricionariedade, pois passa a ser dever do agente fiscal a apuração do tributo conforme o lucro arbitrado.

No presente caso, é preciso decidir se a autoridade fiscal teria ou não o dever de realizar o lançamento de IRPJ e CSLL pelo arbitramento dos lucros, com fundamento no art. 47, II da Lei 8.981/95, em face de substancial omissão de receitas pelo contribuinte, equivalente a aproximadamente 50% de suas receitas.

O voto vencedor do acórdão recorrido apresentou os seguintes fundamentos, *in verbis* (e-fls. 881 e seg.):

“Na sequência, segundo entendimento do I. Relator, o lançamento também restaria prejudicado por ter sido formalizado na sistemática do lucro real. Alegara a contribuinte que a exigência incidiu sobre receita, e não sobre lucro, o qual deveria ter sido arbitrado. E, como exteriorizado no voto acima, correspondendo a receita omitida, praticamente, ao valor da receita declarada, somente seria possível concluir que a escrituração da contribuinte era imprestável, a ensejar as consequências previstas no art. 530, inciso II do RIR/99.

Todavia, a maioria da Turma entendeu que o arbitramento dos lucros não é determinado pelo percentual de receitas omitidas. A imprestabilidade da escrita deve ser demonstrada pela Fiscalização, e não pode ser inferida a partir do volume de receitas omitidas. Esta Conselheira Redatora, especificamente, entende que o percentual de receitas omitidas pode, em algumas circunstâncias, ensejar o arbitramento. Mas isto não ocorre quando, do total de receitas apuradas, cerca de 50%, como é o caso, está contabilizado. Assim, não restou caracterizado impedimento à opção feita pela contribuinte, de tributação segundo a sistemática do lucro real trimestral. Irrelevante, portanto, a demonstração da margem de lucro adotada, em regra, pela empresa”.

Por sua vez, o voto vencedor do acórdão n. **103-23.251**, indicado como paradigma de divergência, apresentou os seguintes fundamentos, *in verbis*:

“Nas hipóteses de opção pelo regime do lucro real, toma-se imperiosa a desclassificação pela Fiscalização da escrituração comercial e fiscal eventualmente apresentada pelo contribuinte sempre que (i) apenas parcela reduzida das movimentações realizadas no período estiver respaldada na documentação comercial e fiscal; ou ainda, (II) quando forem glosados custos e despesas em montante significativo em relação à totalidade dos montantes deduzidos pelo contribuinte do lucro líquido.

Em casos tais, não há como reconhecer que a escrituração do contribuinte esteja regular e seja suficiente para determinar o lucro real, por não contemplar (evidentemente) os custos necessariamente incorridos para geração das receitas tributáveis. Não é crível que o desenvolvimento de atividade econômica formal confira ao contribuinte "renda" (lucro) em montantes superiores a 50% ou 60% das receitas omitidas. Fosse verdadeira tal assertiva, e ressalvada as restritivas hipóteses de vedação legal (inocorrentes no caso), o contribuinte certamente apuraria seu lucro por meio do regime do lucro presumido.

Nessas hipóteses, portanto, por não ser possível determinar o lucro real auferido, é necessário que a Fiscalização o apure por meio de arbitramento. Tal assertiva decorre de aplicação do disposto no art. 530, II, "h" do RIR/99.

Ainda que se entenda que os depósitos bancários de origem não comprovada sejam integralmente receitas tributáveis, tal como ocorre nesses autos, é necessário reconhecer que o lucro delas decorrente resulta sempre da subtração entre tais valores (receitas) e os (inegáveis) custos auferidos pela pessoa jurídica para o desenvolvimento de atividades econômicas, quaisquer que sejam elas. Nesses casos, não há como admitir que a receita presumida decorrente dos depósitos bancários, sem origem comprovada, reflita integralmente o lucro sonogado, tal como sustenta a Fiscalização nos lançamentos.

Compreendo que o acórdão indicado como paradigma de divergência apresenta a interpretação mais adequada às normas que tutelam a hipótese em discussão.

O art. 47, II, da Lei 8.981/95, estabelece o dever de a autoridade fiscal realizar o arbitramento da base de cálculo para o lançamento do tributo quanto a escrituração

Processo nº 19515.002348/2006-63
Acórdão n.º **9101-003.200**

CSRF-T1
Fl. 1.057

contábil deste contiver vícios que a tornem imprestáveis “a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real”.

Se a escrituração fiscal mantida pelo contribuinte deixou de evidenciar mais de 50% das receitas auferidas pelo contribuinte, parece fora de dúvida a sua imprestabilidade para a determinação do lucro real ou mesmo para a identificação da efetiva movimentação financeira, sendo, portanto, mandatário o arbitramento. Não havia discricionariedade para que o agente fiscal deixasse de adotar a sistemática do lucro arbitrado.

Nesse seguir, voto no sentido de CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial.

(assinado digitalmente)
Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

Com as devidas vênias ao ilustre Relator, é preciso destacar, de início, que o artigo 148 de CTN não se presta a estabelecer requisitos para o arbitramento de lucro. O dispositivo está claramente direcionado à autoridade fiscal, permitindo-lhe arbitrar **valores** ou **preços de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos**, sempre que esses valores ou preços:

- a) sejam base de cálculo de tributo, ou levados em consideração no cálculo do tributo; e
- b) constem de declarações ou esclarecimentos que não mereçam fé.

O de que se cogita, nesse momento, é algo distinto da permissão à autoridade fiscal para arbitrar valores ou preços de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, ou mesmo do atendimento a requisitos objetivos para o arbitramento desses valores e preços. O que se discute agora refere-se à existência de circunstâncias determinantes do arbitramento do lucro (e não de valores ou preços de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos), na forma da legislação de regência.

Como é cediço, o arbitramento do lucro é um método de apuração do resultado tributável pelo IRPJ, que deve ser aplicado quando a apuração do lucro real se revela impossível. Justamente para a proteção do contribuinte, a lei, com o fito de obstar a desconsideração arbitrária da escrituração comercial, por parte da autoridade fiscal, prevê, a *numerus clausus*, as situações em que o arbitramento do lucro é obrigatório. É o que se vê no artigo 47 da Lei nº 8.981/1995, *verbis*:

"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;

VI - (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII - 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;

VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período."

A recorrente defende o arbitramento do lucro, ao argumento de que 50% da receita apurada não estavam contabilizados. Ora, o percentual da receita omitida não é causa de arbitramento, já que tal hipótese não está prevista no artigo 47 da Lei nº 8.981/1995. Por outro lado, deve-se admitir que um elevado percentual de receita sonogada pode denotar que a escrituração é imprestável. Se for esse o caso, impõe-se o arbitramento do lucro, não porque a sonogação é alta, mas em razão da imprestabilidade da escrituração comercial. Ocorre, porém, que a imprestabilidade da escrituração comercial deve ser trazida ao debate e objeto de prova, por parte daquele que alega a impossibilidade de apuração do lucro real. A pura e simples alegação de que a escrituração comercial é imprestável não é o bastante para afastar a tributação do IRPJ com base no lucro real.

A recorrente não comprovou a imprestabilidade da escrituração. Ademais, a constatação da omissão de receitas decorreu da aplicação de norma legal que estipula a presunção de omissão de receitas a partir da omissão contábil do registro de compras. A receita omitida assim apurada foi submetida à tributação do lucro real, uma vez ausente qualquer outro motivo determinante da incidência das regras de tributação pelo lucro arbitrado.

Por si só, o percentual de 50%, na comparação entre a receita omitida e a receita total, não significa que a apuração do lucro real é inviável. Portanto, não se provando a presença de quaisquer das causas que conduzem à tributação pelo arbitrado, deve-se manter o lançamento efetuado com base no lucro real.

Em face do exposto, conheço do Recurso Especial do contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

Processo nº 19515.002348/2006-63
Acórdão n.º **9101-003.200**

CSRF-T1
Fl. 1.060

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa