



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721762/2011-32
ACÓRDÃO	1002-003.998 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GMV ASSESSORIA EM NEGOCIOS EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL IMPRESTÁVEL PARA IDENTIFICAR A MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA E DETERMINAR O LUCRO REAL. ARBITRAMENTO DO LUCRO. APLICABILIDADE.

Cabível o arbitramento do lucro quando a pessoa jurídica apresenta escrituração contábil e fiscal imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, e determinar o lucro real, sendo o arbitramento uma das formas de determinação do lucro, empregado na ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real ou presumido.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

É perfeitamente cabível a tributação com base na presunção definida em lei, posto que o depósito bancário é considerado uma omissão de receita ou rendimento quando sua origem não for devidamente comprovada, conforme previsto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM.

Uma vez transposta a fase do lançamento fiscal, sem a demonstração da origem dos depósitos bancários, a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, somente é elidida com a comprovação clara e precisa, de forma individualizada, da origem dos valores depositados em conta do contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração, vencida a conselheira Andrea Viana Arrais Egypto, relatora, que a acolhia. No mérito, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor relativamente à rejeição da preliminar de nulidade, o conselheiro Luís Ângelo Carneiro Baptista.

Assinado Digitalmente

Andréa Viana Arrais Egypto – Relator

Assinado Digitalmente

Luís Ângelo Carneiro Baptista – Relator Designado

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luís Ângelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ricardo Pezzuto Rufino, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Andréa Viana Arrais Egypto e Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida no Acórdão 02-87.887 pela 7ª Turma da DRJ/BHE, que julgou a impugnação procedente em parte e manteve parcialmente o crédito tributário exigido.

O presente processo decorre de Autos de Infração (fls. 686 e seguintes), ano-base 2007, expedidos em 17/11/2011, referentes a Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Pis/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, apurado através de Arbitramento do lucro.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 673 e seguintes):

- O contribuinte adotou como forma de tributação o Lucro Real Anual;
- Foi apresentada uma listagem com as vendas efetuadas no ano de 2007 e cópias de matrículas;

- As justificativas para os depósitos na conta corrente da empresa foram parciais. Foram apresentados diversos boletos bancários de prestações das unidades em construção, que constituíram receita do contribuinte. Os depósitos não foram justificados e foram também considerados como receita do contribuinte, totalizada mensalmente na planilha denominada TOTALIZAÇÃO DOS DEPÓSITOS EM CONTA CORRENTE;

- Na documentação apresentada constatou-se que havia instrumentos de distrato da venda de diversas unidades. Intimado a comprovar a restituição dos valores aos compradores que realizaram distrato da compra, o contribuinte apresentou uma listagem, firmada em 06/10/2011, com uma relação de valores que constatamos terem sido debitados em cheque de sua conta corrente. Tal relação só enumerou valores que teriam sido restituídos nos distratos de algumas unidades;

- Constatou-se no extrato bancário apresentado que não houve o desembolso dos valores nas datas em que os distratos foram firmados. Na relação apresentada, além de não haver coincidência de datas, também não houve coincidência de valores, relativamente ao somatório de valores apresentados como reembolso das unidades 12, 151, 131. Em razão desses fatos foram desconsideradas as informações apresentadas na apuração da base de cálculo do auto de infração, da qual não foram excluídos valores referentes a eventuais distratos;

- Foram subtraídos da apuração da base de cálculo os valores de lançamentos a crédito cujos históricos indicaram tratar-se de financiamento bancário;

- Não foram deduzidos os insumos e serviços adquiridos para a construção porque a escrituração não contemplou todos os documentos apresentados;

- O Livro Diário não conteve os lançamentos bancários e diversas notas fiscais de despesas. O Livro Razão também apresentou as mesmas deficiências. Os Livros de Registro de Entradas e Registro de Inventário foram apresentados sem assinaturas do representante da empresa e do contador e sem registro no órgão competente, impossibilitando a apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL. Inconsistências no estoque inicial e final;

- Por todo o exposto, a escrituração apresentada foi imprestável. Pela desqualificação da escrituração, a apuração da base de cálculo foi realizada pelo lucro arbitrado, nos termos do art. 530 do RIR/99;

O contribuinte tomou ciência do Auto de Infração pessoalmente em 22/11/2011 (fl. 685) e em 21/12/2011 apresentou impugnação (fls. 731/746), onde alega, em síntese, o seguinte:

- Nulidade do arbitramento, tendo em vista que a empresa disponibilizou os documentos solicitados pela fiscalização;

- Não obstante a entrega dos documentos a Fiscalização deixou de examiná-los pelos seguintes motivos: Livro Diário não conteve lançamentos bancários e várias notas fiscais de despesas; Livro Razão com as mesmas irregularidades do Diário; Livro Registro de Entradas nº 04 e Livro Registro de Inventário nº 04, foi apresentado sem assinatura do representante da empresa e do contador e sem registro no órgão competente, o que impossibilitou a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- O fato dos livros comerciais não se acharem registrados não é motivo de arbitramento;
- A mera escrituração de depósitos bancários, por si só, não justifica que o lucro tributável seja arbitrado;
- A Fiscalização teve possibilidade de identificar todas as operações realizadas ao considerar o conjunto dos documentos que lhe foram disponibilizados;
- O arbitramento baseado exclusivamente em depósitos bancários é nulo;
- Falta de intimação específica para a comprovação de cada depósito em conta corrente específico;
- O arbitramento não considerou os distratos que resultaram de cancelamento das vendas de unidades imobiliárias, o que gera a exclusão de receitas da base de cálculo arbitrada;
- Pagamentos realizados no RET.

A 7ª Turma da DRJ/BHE, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, julgar a impugnação procedente em parte e manter parcialmente o crédito tributário exigido, observando-se as tabelas de nºs 7, 8, 9 e 10 contidas no tópico denominado “Recálculo do Tributo Devido”, conforme ementa do Acórdão nº 02-87.887 (fls. 986/1008) a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

LUCRO ARBITRADO.

Deve ser mantida a forma de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL com base no lucro arbitrado quando a situação concreta descrita pela fiscalização se amolda à hipótese legal autorizadora do procedimento.

LUCRO ARBITRADO. INCORPORAÇÃO DE PRÉDIOS EM CONDOMÍNIO. BASE DE CÁLCULO. DETERMINAÇÃO.

No caso do lucro arbitrado, tratando-se de pessoas jurídicas que se dedicam às atividades de venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, de loteamento de terrenos e de incorporação de prédios em condomínio, a

determinação da base de cálculo é efetuada deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA EM VIGOR.

A hipótese de incidência tributária definida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, encontra-se em vigor e é incompatível com o preceito contido no art. 9º, inciso VII, do Decreto-Lei nº 2.471, de 1988.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA.

Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. OPÇÃO INVÁLIDA. DARF. APROVEITAMENTO.

O valor arrecadado pelo contribuinte, mediante adoção de forma de tributação diversa daquela aplicada pela autoridade fiscal no curso da fiscalização, deve ser considerado, de maneira a que a exigência corresponda apenas à diferença do tributo apurado.

JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO DAS DRJ.

O contribuinte não juntou nos autos posição que vincule as decisões prolatadas por este Colegiado Julgador.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração reflexos da CSLL, PIS e COFINS, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo em relação à matéria específica de cada tributo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

PRELIMINAR. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

As alegações de nulidade são improcedentes quando a autuação se efetivou dentro dos estritos limites legais e foi facultado ao sujeito passivo o exercício do contraditório e da ampla defesa.

A Contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ, via Correio, em 01/11/2018 (fls. 1015) e, inconformada com a decisão prolatada, em 26/11/2018, apresentou seu Recurso Voluntário (fls. 1020 e seguintes), onde aduz o seguinte:

- a) A sistemática de apuração do lucro arbitrado é nula, pois não verificados os pressupostos de aplicação do arbitramento previstos na legislação federal;

- b) A sistemática de arbitramento considerou apenas extratos e comprovantes de depósitos bancários, negando vigência ao disposto no artigo 9º, VII, do Decreto-Lei nº 2.471/88;
- c) Prossegue a nulidade do AIIM quando verificada a ausência de intimação da ora Recorrente para comprovar no curso da fiscalização os depósitos realizados; e
- d) O arbitramento realizado não considerou os distratos celebrados durante o exercício fiscal, os quais geraram a exclusão da respectiva renda tributada por parte do contribuinte.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relatora.

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atendem aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente - Arbitramento do lucro

A Recorrente se insurge contra a sistemática de apuração do lucro através de arbitramento. Assevera que a sua escrituração não pode ser considerada imprestável, para efeito de arbitramento, e que foram analisados pela fiscalização apenas os requisitos formais e não a materialidade própria da documentação apresentada.

Ainda com relação ao arbitramento, porém tratando especificamente da presunção do lucro com base nos depósitos bancários de origem não comprovada, argumenta que a fiscalização não individualizou os depósitos que considera como não comprovados para que o fiscalizado, devidamente intimado, apresentasse defesa individualizada.

Como se destaca no Auto de Infração (fl. 688 e seguintes), o lançamento com base no arbitramento foi realizado com a seguinte descrição:

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2007, 06/2007, 09/2007 e 12/2007

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real, em virtude dos erros e falhas abaixo enumeradas:

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1999;

Art. 530, inciso II, do RIR/99

001 OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Os fatos que motivaram o arbitramento do lucro constam no Termo de Verificação Fiscal (TVF).

Observa-se que, durante todo o procedimento administrativo, foram lavrados vários termos de intimação para que a contribuinte apresentasse documentos e esclarecesse fatos. Os documentos adunados aos autos demonstram a colaboração com a fiscalização e a entrega dos documentos.

Com relação à documentação apresentada, a fiscalização afirma que as justificativas para os depósitos na conta corrente da empresa foram parciais, e, portanto, foram desconsideradas informações apresentadas na apuração da base de cálculo.

Embora tenham sido apresentadas diversas notas fiscais de insumos e serviços adquiridos para construção, a escrituração não contemplou todos os documentos apresentados, o que prejudicou a dedutibilidade dos custos e despesas. Afirma ainda que a empresa não atendeu aos requisitos básicos para a opção pelo RET.

No tocante à escrituração, assevera que o Livro Diário não conteve os lançamentos bancários e os registros de diversas notas fiscais de despesas e o Livro Razão também apresentou deficiências; que o Livro de Registro de Entradas nº 04 foi apresentado sem as assinaturas do representante da empresa e do contador, sem registro no órgão competente, e com omissões dos lançamentos ocorridos; que o Livro de Registro de Inventário nº 04 foi apresentado sem as assinaturas do representante da empresa e do contador, sem registro no órgão competente, e a escrituração não correspondeu à realidade. Afirma que o estoque inicial de unidades a vender em janeiro 2007 estava em desacordo com a documentação apresentada, e o estoque final também se mostrava irregular, pois ainda constavam seis unidades não vendidas.

Quanto à base de cálculo, afirma que a desqualificação da escrituração obriga à apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro arbitrado. Assim, totalizados os créditos em conta corrente e subtraídos valores creditados a título de empréstimo, chegou-se aos valores mensais totalizados.

Desse modo, a fiscalização se utilizou da presunção legal de omissão de receitas estabelecida no art. 42, *caput*, da Lei nº 9.430/96, diante do que, somente resta afastada a presunção legal quando comprovada a origem dos valores aplicados em contas de depósitos ou de investimentos mantidas em instituições financeiras.

Na realidade, diante da norma preconizada no art. 42 da Lei nº 9.430/96, seria irrelevante a questão da desclassificação da escrita contábil da contribuinte da forma como estabelecida no lançamento. No entanto, como se pode ver no TVF e nos Autos de Infração, o arbitramento está embasado na imprestabilidade da escrita contábil (art. 530 do RIR/99) sem se referir ao art. 42 da Lei nº 9.430/96 e, a partir dessa motivação do TVF, foi conduzida toda a defesa da contribuinte desde a impugnação, até o Recurso Voluntário.

Dessa forma, no presente caso, é imprescindível a apreciação sobre questões prévias à imprestabilidade da escrituração contábil e, caso afastada essa desclassificação da escrita, somente seria possível a apuração tributária com base do Lucro Real e todo o argumento relacionado à presunção de omissão de receita com base nos depósitos bancários de origem não comprovada não faria sentido de apreciação em face dos motivos em que ensejaram o lançamento.

A análise das razões recursais nesse ponto, passa, inicialmente, pela verificação do cumprimento dos requisitos legais para a realização do arbitramento do lucro que, por ser uma exceção à regra geral, somente poderá ser aplicado nas hipóteses determinadas pela legislação tributária, além da forma como realizado o arbitramento que tomou como base os depósitos bancários de origem não comprovada.

O Código Tributário Nacional estabelece a possibilidade de arbitramento da base de cálculo do tributo e o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99), então vigente à época dos fatos, traz os contornos relacionados ao lucro arbitrado, nos seguintes termos:

CTN

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

Decreto 3.000/99

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.

Diante da legislação de regência e para a verificação da subsunção dos fatos à norma é necessário entender o contexto em que ocorreu o referido arbitramento.

Conforme acima destacado, a desclassificação total da escrituração da empresa deveu-se basicamente à falta de registro, nos Livros Diário e Razão, de lançamentos bancários e algumas notas fiscais de despesas, irregularidades formais de assinatura e autenticação no órgão competente do Livro de Registro de Entradas nº 04 e no Livro de Registro de Inventário nº 04;

Durante o procedimento fiscal a contribuinte apresentou Livro Diário, Livro Razão, Livro de Apuração do ISS, Livro de Registro de Inventário, Livro de Registro de Entradas, extratos bancários, notas fiscais, relação das receitas de vendas e documentos de compra e venda, Livro Diário Geral, Livro Razão nº 02, relação de bens do ativo permanente, documentos de distratos.

O que se percebe é que, foram apresentados à fiscalização inúmeros documentos demonstrativos das operações realizadas. O fato de existir deficiência na contabilização das operações bancárias, por si só, não é motivo suficiente para a total desconsideração da escrita da contribuinte sem que se somem elementos complementares que possuam o condão de comprometer a confiabilidade dos registros, principalmente quando a contribuinte entrega à Fiscalização todos os seus Livros contábeis e fiscais. Haveria necessidade de aprofundamento na análise dos documentos, conforme se destaca da decisão a seguir colacionada:

Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Exercício: 2007
Ementa: ARBITRAMENTO DO LUCRO. CONTA BANCÁRIA. CONTABILIZAÇÃO E

CONTABILIZAÇÃO DEFICIENTE. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA. INOCORRÊNCIA. A ausência de contabilização de parcela da movimentação bancária e o registro de operações bancárias com datas e valores distintos dos consignados em extratos bancários, em regra, constituem elementos insuficientes à decretação da imprestabilidade da escrita. No caso vertente, em que parcela do movimento bancário tido como não contabilizado e as ausências de identidade de valor e data dos registros são contraditados por meio de documentos postos à disposição da autoridade autuante no curso da ação fiscal, o arbitramento do lucro revela-se impróprio e dissonante da legislação de regência.

(Processo: 15563.000517/2010-81; Acórdão nº 1302-000.814; Sessão de 17/01/2021; Relator: WILSON FERNANDES GUIMARAES)

No mesmo sentido, a falta de assinatura e de autenticação no órgão competente do Registro de Entrada e Registro de Inventário, não corroboram para a desconsideração de toda a escrita contábil e fiscal da Recorrente, e não é motivo ensejador de arbitramento, nos termos em que destacado na legislação de regência (RIR/99). Registrando-se que no caso em tela a empresa mantém escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, e apresentou à autoridade fiscal os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

Nesse sentido o entendimento proferido pelo CARF nos Acórdãos cujas ementas seguem a seguir transcritas:

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2010 ARBITRAMENTO DO LUCRO. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de apresentar à autoridade fiscal os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. Porém, **a simples falta de autenticação da Escrituração Contábil Digital (EAD) nas Juntas Comerciais não dá causa ao arbitramento de lucros.** TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL - Decorrendo a exigência da CSLL do mesmo fato que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, a mesma decisão proferida para o imposto de renda em face da estreita relação de causa e efeito. PIS e Cofins - Diante da improcedência do arbitramento do lucro, considera-se indevida a apuração do PIS e da Cofins pelo regime cumulativo, já que a regra de apuração pelo lucro real enseja o cálculo do PIS e da Cofins pelo regime não cumulativo, conforme legislação vigente.

(Processo nº 10314.728735/2014-25; Acórdão nº 1201-001.970; Sessão de 21/02/2018; Relatora: ESTER MARQUES LINS DE SOUSA)

Ementa: Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 1997 ARBITRAMENTO. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA FISCAL. FALTA DO LIVRO

REGISTRO DE INVENTÁRIO ORIGINAL. IMPROCEDÊNCIA A apresentação do Livro Registro de Inventário sem registro, autenticação e com supostas incorreções, não são razões suficientes para desclassificação da escrita e arbitramento do lucro, quando o contribuinte não deu causa ao extravio do livro original e, em substituição, apresentou planilhas eletrônicas em correspondência com os valores registrados na escrituração comercial.

(Processo nº 13884.002784/2003-13; Acórdão nº 1301-002.581; Sessão de 16/08/2017; Relatora: MILENE DE ARAUJO MACEDO)

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 1998, 1999 ARBITRAMENTO DO RESULTADO. LIVROS AUXILIARES. FALTA DE AUTENTICAÇÃO. LANÇAMENTOS TOTALIZADORES. PERÍODOS AUTUADOS POSTERIORMENTE. OPÇÃO DE TRIBUTAÇÃO DO CONTRIBUINTE RESPEITADA. MESMAS IRREGULARIDADES PRESENTES. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. **A falta de autenticação de livros diário auxiliares e de remissão a suas folhas quando há lançamentos totalizadores para o diário geral são irregularidades que, de per si, não autorizam a arbitrar o resultado da pessoa jurídica, medida que se justifica quando a escrituração se mostra efetivamente imprestável para sua determinação, condição não caracterizada nos autos,** sobretudo quando o autuante, em períodos autuados posteriormente, respeita a opção de tributação adotada pelo contribuinte, mormente presentes as mesmas irregularidades na escrituração. [...].

(Processo nº 16327.000045/2005-54; Acórdão 1301-001.810; Relator: Sessão de 05/03/2015; Relator: EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR)

A contribuinte procurou contraditar a ausência de registros de lançamentos bancários com documentos adunados durante o procedimento de fiscalização e que no próprio TVF reforçam o cumprimento das intimações para solicitação de documentos durante o procedimento fiscal.

Cumprir destacar que a DRJ, ao se pronunciar sobre os documentos e as provas apresentadas nos autos, constatou a existência de documentos que autorizariam a aferição de forma diferente. Nesse contexto, tenta corrigir diversos erros no lançamento da seguinte maneira:

(a) a divergência nas datas das restituições em cotejo com as datas firmadas nos distratos é ultrapassável, desde que as efetivas restituições tenham ocorrido após a data do distrato;

(b) a não coincidência entre o somatório dos valores apresentados como reembolso das unidades (fls. 146) e as importâncias descritas nos distratos não prejudica a análise dos fatos, pois só devem ser excluídos da base de cálculo do

Auto de Infração os valores efetivamente devolvidos, amparados em documentação hábil e idônea;

[...]

(d) assim, o escrutínio das provas contidas às fls. 835/977 me leva a concluir que devem ser excluídos do lançamento fiscal os valores discriminados na tabela 3, enquanto os listados na tabela 4 não devem ser retirados: [...]

Ainda se referindo ao TVF, quando a fiscalização afirma que a contribuinte apresentou diversas notas fiscais de insumos e serviços adquiridos para a construção, entretanto, a escrituração não contemplou todos os documentos, e que a documentação contábil incompleta prejudica a dedutibilidade dos custos e despesas, o que impossibilita a comprovação de que estas realmente ocorreram, a decisão de primeira instância, e, buscando corrigir as falhas contidas no lançamento e ultrapassando eventuais falhas nos registros por documentos comprobatórios dos fatos efetivamente ocorridos, procedeu a dedução na receita bruta o custo do imóvel efetivamente comprovado. Vejamos:

Conforme já fora descrito neste voto, no caso do lucro arbitrado, tratando-se de pessoas jurídicas que se dedicam às atividades de venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, de loteamento de terrenos e de incorporação de prédios em condomínio, a determinação da base de cálculo é efetuada deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado.

No Termo de Verificação Fiscal, consta a seguinte passagem:

Termo de Verificação Fiscal (fls. 678)

Foram apresentadas diversas notas fiscais de insumos e serviços adquiridos para a construção. Relacionamos na planilha anexa, denominada "TOTALIZAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS APRESENTADAS", apenas aquelas emitidas em 2007 e que estavam acompanhadas dos respectivos comprovantes de pagamento. Frisamos que a escrituração não contemplou todos os documentos apresentados.

A planilha denominada "TOTALIZAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS APRESENTADAS" encontra-se presente às fls. 658/667, com totalização mensal.

Os valores de insumos e serviços adquiridos para a construção não foram deduzidos da receita bruta para se determinar a base de cálculo. Veja, por exemplo, que as notas fiscais de janeiro/07 a março/07, totalizando R\$191.069,99 (=R\$52.032,87 + R\$43.220,90 + R\$95.816,22), não foram utilizadas na apuração da base de cálculo do AI, fls. 690.

Assim, na determinação da base de cálculo, deve-se deduzir da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado, nos termos da tabela 6 a seguir exposta: [...]

Os exemplos trazidos pela autoridade fiscal e as razões indicadas no Termo de Verificação Fiscal, não permitem criar a convicção da imprestabilidade da escrituração da recorrente, nos termos em que disposto no art. 530 do RIR/99.

A excepcionalidade da medida de arbitramento revela a necessidade de cuidado na análise dos livros e verificação dos documentos. A consideração da escrita como imprestável já reforça a exceção do arbitramento à regra de apuração do lucro real. Nesse ponto, e diante do que foi considerado pela fiscalização, a pergunta que se faz é: as ditas irregularidades nos assentamentos contábeis da empresa eram tão graves a ponto de merecer a sua total desclassificação? Entendo que não!

O arbitramento do lucro só pode ser aplicado nas condições excepcionais previstas pela legislação tributária, nos termos dos dispositivos do artigo 530 do RIR/1999, o que impõe à autoridade fiscal justificar as razões que ensejaram essa medida excepcional. Não foi o que aconteceu no presente caso.

A contribuinte apresentou os livros contábeis e fiscais e comerciais. Não restou comprovada pela fiscalização indícios de fraude, tanto que foram apresentadas as vendas efetuadas no ano de 2007 com as cópias das matrículas. Foram apresentados boletos bancários de prestações das unidades em construção e que configuram receita da contribuinte. Foram apresentados os distratos relativos às vendas canceladas. Foram apresentadas Notas Fiscais de insumos e serviços para a construção. A falta de lançamento bancário no Diário não se mostra suficiente para considerar como imprestável toda uma contabilidade da empresa, e muito menos a falta de assinaturas em Livros comerciais a descaracteriza.

Em sua peça recursal, a contribuinte reclama que em todo o procedimento de fiscalização, não restou claro que houve omissão de receita e que durante a fiscalização não foi oportunizado à Recorrente de retificar eventual equívoco fiscal.

Realmente, conforme se verifica do TVF, qualquer inconsistência, embora possa ser comprovada documentalmente, já é considerado, pela fiscalização, como motivo suficiente para descaracterizar toda a escrituração da empresa e considerar que houve omissão de receita.

Ao analisar o Livro de Registro de Entradas nº 04 e o Livro de Registro de Inventário nº 04, a fiscalização constatou que não havia assinatura e registro no órgão competente. Diante desses fatos, teve à seguinte conclusão: “portanto, constatamos que os livros Registro de Entradas e Registro de Inventário também não foram corretamente elaborados, impossibilitando a apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

Note-se que não há explicações consistentes no sentido de identificar o “porquê” que mencionada irregularidade impediria a determinação do lucro real.

O que se percebe é que a fiscalização, ao realizar o lançamento, com arbitramento do lucro, sem o aprofundamento necessário para comprovar a excepcionalidade da medida e a

impossibilidade de se apurar o imposto de outra forma, extrapolou os limites legais sob os quais fundamentou o lançamento arbitrado (Art. 530, I, II, “a” e “b”, VI, do RIR/99). Consoante já ressaltado, a escrituração contábil e fiscal e livros comerciais apresentados não revelam qualquer evidência de fraude e nem deficiências que os tornem imprestáveis para a verificação dos fatos ocorridos para a determinação do lucro real.

Acerca da excepcionalidade do arbitramento e por concordar com o ponto de vista apresentado nas decisões, transcrevo a seguir as ementas representadas nos seguintes Acórdãos:

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

Exercício: 2012, 2013 ARBITRAMENTO INDEVIDO.

Para a tributação pelo lucro arbitrado por desclassificação da escrita contábil há que ficar demonstrado que esta não era idônea e/ou suficiente para a apuração do lucro real. LUCRO ARBITRADO. MEDIDA EXCEPCIONAL. O arbitramento do lucro é medida excepcional e só se aplica nas restritas hipóteses elencadas na legislação. Como regra, deve-se apurar eventuais tributos devidos de acordo com a opção do contribuinte de tributação para o referido ano-calendário. A própria escrituração fiscal foi usada como elemento de prova para lançamento de omissão de receitas e os fundamentos utilizados pela fiscalização para justificar o arbitramento são frágeis e não suficientes para tal medida excepcional. O mesmo procedimento foi apreciado em outros dois processos administrativos no âmbito deste Conselho e levaram ao reconhecimento da nulidade do lançamento. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS E COFINS. A tributação decorrente do mesmo fato jurídico segue o decidido no lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ).

(Processo nº 19515.720131/2016-19; Acórdão nº 1401-006.862; Sessão de 12/03/2024; Relator: DANIEL RIBEIRO SILVA)

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

Ano-calendário: 2012, 2013

LUCRO ARBITRADO. DESCONSTITUIÇÃO DA ESCRITURAÇÃO DO CONTRIBUINTE MEDIANTE ANÁLISE POR AMOSTRAGEM DE SUBCONTA CONTÁBIL. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTOS PARA DESCONSIDERAÇÃO DOS REGISTROS CONTÁBEIS POR PRETENSA IMPRESTABILIDADE. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Não se admite o arbitramento do lucro sem análise aprofundada da escrita contábil e fiscal do sujeito passivo, sendo insubsistente o lançamento de auto de infração que desconstitua ou declare inservíveis todos os registros contábeis do contribuinte com base unicamente em análise por amostragem de subconta contábil individualizada.

É equivocado o arbitramento do lucro com fundamento na ausência de escrituração conforme leis comerciais e fiscais quando o contribuinte a mantiver regularmente, inexistindo razões lícitas para o Fisco desconsiderá-la integralmente quando apenas uma parte não majoritária apresentar eventuais inconsistências, porquanto tal medida subverte a legalidade, vilipendia a realidade, consubstancia o excesso e destrói a regular relação obrigacional tributária.

O arbitramento do lucro é medida extrema, que apenas se admite quando configuradas as excepcionais hipóteses legais, impondo-se previamente à administração tributária esgotar os métodos possíveis de apuração do lucro real, mediante motivação e fundamentação de razões que comprovem a inviabilidade de realizar os ajustes aos dados já escriturados ou considerar os elementos contextualizados durante a fiscalização. O arbitramento do lucro não se justifica quando as razões indicadas pela fiscalização não são determinantes para fundamentar e comprovar a inaptidão da escrituração contábil para a apuração do lucro real. Caso seja inaplicável a forma apuração do lucro utilizado pela autoridade autuante, não é possível manter o lançamento.

(Processo nº 10280.722536/2016-18; Acórdão nº 1201-006.250; Sessão de 20/02/2024; Relator: Fredy José Gomes de Albuquerque)

Os apontamentos que levaram a DRJ a deduzir na determinação da base de cálculo da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado, além dos distratos corrobora com o entendimento de que a apuração com base no arbitramento do lucro é frágil e não se sustenta.

Diante de todo o exposto, entendo que assiste razão à Recorrente e considero insubsistente o lançamento realizado com base em arbitramento.

Caso esse Colegiado não entenda pela insubsistência do arbitramento e considerando que deve ser apreciada a insurgência recursal quanto à presunção legal de omissão de receita com base em depósitos bancários de origem não comprovada, passo a análise.

Depósitos Bancários de Origem não Comprovada

O legislador federal estabeleceu a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, caracterizada em virtude da existência de depósitos bancários em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprove a sua origem, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, senão vejamos o que determina a Lei nº 9.430/96:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente

intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). [\(Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997\)](#) [\(Vide Lei nº 9.481, de 1997\)](#)

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. [\(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002\)](#)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. [\(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002\)](#)

Referida regra presume a existência de rendimento tributável, invertendo-se, por conseguinte, o ônus da prova para que o contribuinte comprove a origem dos valores depositados a fim de que seja refutada a presunção legalmente estabelecida.

Trata-se, portanto, de presunção relativa que admite prova em contrário, cabendo ao sujeito passivo trazer os elementos probatórios inequívocos que permita a identificação da origem dos recursos, a fim de ilidir a presunção de que se trata de renda omitida.

Nesse caso, não há necessidade de o Fisco comprovar o consumo da renda relativa a referida presunção, conforme entendimento já pacificado no âmbito do CARF, através do enunciado da Súmula nº 26:

Súmula CARF nº 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Dessa forma, é perfeitamente cabível a tributação com base na presunção definida em lei, posto que o depósito bancário é considerado uma omissão de receita ou rendimento quando sua origem não for devidamente comprovada, conforme previsto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

A Recorrente afirma que não ocorreu a regular intimação, por parte da Fiscalização, para a comprovação individualizada da origem dos depósitos.

Nos termos em que determinado pelo § 3º do artigo 42 acima referido, a legitimação da presunção legal somente ocorre quando a autoridade fiscal apresenta ao contribuinte demonstrativo com os depósitos bancários tomados individualmente para demonstrar a em quais valores recaem a sua incerteza, tendo o contribuinte pleno conhecimento dos créditos a que cabia demonstrar a sua origem, de forma individual.

No caso em apreço, observo que na intimação de fls. 46 a autoridade fiscal requer que sejam comprovados a origem dos valores creditados/depositados em conta corrente, conforme relação anexa ao Termo de Intimação (fls. 47/51). Consta a intimação do dia 29/01/2011 (fl. 52).

Assim, entendo como cumprida a determinação legal.

No que tange à comprovação da origem dos valores depositados, a Recorrente aduz que o arbitramento realizado não considerou os distratos celebrados no exercício de 2007, os quais resultaram no cancelamento das vendas das unidades imobiliárias individuais, gerando a exclusão da respectiva renda/receita. Assevera que nos extratos da conta corrente nº xxxx, Agência xxx, Banco Bradesco, relativos ao ano-calendário 2007, é possível identificar débito/saídas de numerários, vinculados à restituição de valores em razão dos distratos celebrados.

Ocorre que compulsando os autos, em especial os documentos adunados às fls. 835/977, não vislumbro a exclusão de valores, conforme as provas observadas, além dos já excluídos pela DRJ, conforme Tabela 3 (fl. 100).

Diante do exposto, exclusivamente com relação à comprovação da origem dos valores em conta corrente e em face dos estritos comandos do art. 42 da Lei nº 9.430/96, indefiro o pleito recursal mantendo, neste ponto, a decisão de primeira instância.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e acolher a preliminar de nulidade do arbitramento para DAR PROVIMENTO ao Recurso.

Assinado Digitalmente

Andréa Viana Arrais Egypto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista, redator designado.

Em que pese o bem articulado voto da Ilma. Relatora, se discorda do seu encaminhamento ao entender nulo o lançamento efetuado, em sede de preliminar, por considerar o arbitramento do lucro indevido.

Inicialmente cabe esclarecer que o lançamento efetuado é com base no art. 42 da Lei 9.430/96, a partir de depósitos bancários com origem não comprovada.

O Termo de Verificação Fiscal assim consignou como razões para o arbitramento do lucro:

Constatamos que o livro Diário não conteve os lançamentos bancários. Não conteve também o lançamento de diversas notas fiscais de despesas.

(...)

O livro Registro de Entradas nº 04 foi apresentado sem as assinaturas do representante da empresa e do contador e sem o registro no órgão competente. Assim como o livro Diário, apresentou apenas uma pequena parcela dos lançamentos ocorridos.

O livro Registro de Inventário nº 04 também foi apresentado sem as assinaturas do representante da empresa o do contador e sem o registro no órgão competente. Mais uma vez constatamos que a escrituração não correspondeu à realidade. O estoque inicial de unidades a vender em janeiro 2007 era nulo, de acordo com a informação ali registrada. Situação em total desacordo com a documentação anteriormente apresentada - contratos de venda e compra e notas fiscais eletrônicas de comissão pela venda de unidades imobiliárias. Em total desacordo também com o próprio estoque final, do qual constaram seis unidades não vendidas.

Portanto, constatamos que os livros Registro de Entradas e Registro de Inventário também não toram corretamente elaborados, impossibilitando a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSIL.

De acordo com o acima disposto, constatamos que a escrituração apresentada foi imprestável. Em consequência, só restou à fiscalização a apuração destas pelo lucro arbitrado.

É consensual neste colegiado que o regime de tributação pelo lucro arbitrado é aplicável em casos excepcionais. Contudo, a legislação deixa claro quando estas condições são atendidas, especialmente se escritas fiscais e contábeis apresentadas se mostrem imprestáveis.

O art. 530 do RIR/99, vigente à época, traz as condições para aplicação do 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 manter 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;

(...) – *grifo próprio*

O que se vê, no caso concreto, é que o contribuinte não escriturou uma série de movimentos bancários, o que, por si só, já enseja o arbitramento de lucro, com base na literalidade da alínea “a” do inciso II do art. 530 do RIR/99.

Mas além disso, o contribuinte também não escriturou uma série de notas fiscais de despesas nos Livros Diário e Razão, deixando ainda de cumprir requisitos intrínsecos de outros escriturações fiscais obrigatórias (registro de entrada e registro de inventário). O registro de inventário, também, se mostrou irreal, já que contradizia as próprias documentações apresentadas.

Desta sorte, o arbitramento era medida impositiva no caso concreto, sendo aplicável os incisos I e II do art. 530 do RIR/99.

Neste mesmo sentido há jurisprudência desta mesma turma:

ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL PARA IDENTIFICAÇÃO DA EFETIVA
MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA, INCLUSIVE BANCÁRIA. ESCRITURAÇÃO
IMPRESTÁVEL PARA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL.

O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando, entre outras hipóteses, a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real.

(Acórdão 1002-003.661, de 07/11/2024. Relator: Luis Angelo Carneiro Baptista)

ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL. NÃO MANUTENÇÃO DO LIVRO CAIXA.

Quando o contribuinte, excluído dos regimes do Simples Federal e do Simples Nacional, apresenta escrituração contábil eivada de vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira ou determinar seu Lucro Real, e também deixar de apresentar o Livro Caixa necessário para o cálculo dos tributos com base no Lucro Presumido, ficará sujeito ao arbitramento do lucro a partir do momento em que se processarem os efeitos da exclusão dos regimes simplificados.

(Acórdão 1002-003.846, de 10/09/2025. Relatora: Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri)

Desta sorte, voto por não acolher a preliminar de nulidade do lançamento arguida pelo recorrente pela apuração do imposto de renda ter se dado pela sistemática do lucro arbitrado.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista