

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**PAULO CÉSAR FERREIRA DAMASCENA**

**O ARBITRAMENTO DO LUCRO NA JURISPRUDÊNCIA DO  
CARF**

São Paulo  
2014

**PAULO CÉSAR FERREIRA DAMASCENA**

**O ARBITRAMENTO DO LUCRO NA JURISPRUDÊNCIA DO  
CARF**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

São Paulo  
2014

## **RESUMO**

Partindo dos pressupostos de que o arbitramento do lucro para fins de determinação da base de cálculo do imposto incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas jurídicas (IRPJ) deve respeitar o conceito constitucional de renda, notadamente a capacidade contributiva, e de que o lançamento com base no art. 148 do Código Tributário Nacional é medida excepcional, justificável, apenas, quando não for possível aferir o lucro real ou presumido, este trabalho analisará os dispositivos legais que regulamentam esta espécie de base de cálculo, inicialmente prevista no art. 44 do CTN. O estudo abordará também como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem interpretado as normas vigentes no que tange ao lançamento indireto do IRPJ, passando tanto pelos entendimentos sumulados e seus paradigmas, quanto pelas decisões proferidas no ano de 2014 pela Câmara Superior e pelas turmas ordinárias da Primeira Seção de Julgamento, confrontando, por fim, a jurisprudência atual desse órgão julgador com a doutrina pátria hodierna.

Palavras-chaves: IRPJ; conceito constitucional de renda; capacidade contributiva; arbitramento de lucro; CARF.

## **ABSTRACT**

This work approaches specific features of the Corporate Income Tax (IRPJ) calculated on a arbitrated basis in Brazil's tax system. It goes by the premise that IRPJ levied on arbitrated profit, as determined by art. 148 of the National Tax Code, is supposed to be an exceptional measure, in observance of the constitutional concept of taxable income and the ability-to-pay-taxes principle, in order to assess its application in view of these constitutional parameters. In that sense, its use is justified only in absence of ordinary procedures to arrive to the actual or presumed taxable income. Sources used herein are the applicable legal framework, the latest relevant precedents from the Administrative Court of Tax Appeals (CARF) and selected scientific works from national scholars.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>6</b>
<b>2. A BASE DE CÁLCULO ARBITRADA DO IMPOSTO SOBRE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA.....</b>	<b>7</b>
<b>2.1. Eventos que justificam o arbitramento do lucro .....</b>	<b>10</b>
<b>2.2. Critérios presuntivos de riqueza considerados pelo legislador .....</b>	<b>11</b>
<b>2.3. Arbitramento do lucro e posterior apresentação dos documentos contábeis e fiscais .....</b>	<b>15</b>
<b>3. O ARBITRAMENTO DO LUCRO NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF .....</b>	<b>18</b>
<b>3.1. Natureza jurídica do arbitramento. ....</b>	<b>19</b>
<b>3.2. Quando é cabível o arbitramento.....</b>	<b>20</b>
<b>3.3. Critérios para a determinação da base de cálculo. ....</b>	<b>24</b>
<b>3.4 Arbitramento do lucro e posterior apresentação dos documentos contábeis e fiscais .....</b>	<b>25</b>
<b>4. CONCLUSÃO .....</b>	<b>27</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>29</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Este trabalho analisará o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre a base de cálculo arbitrada do imposto incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas jurídicas (IRPJ).

Partimos da premissa que o legislador deve respeitar o conceito constitucional de renda, notadamente o aspecto da capacidade contributiva, e que o lançamento com base no art. 148 do Código Tributário Nacional é medida excepcional, justificável, apenas, quando não for possível aferir o lucro real ou presumido.

O desenvolvimento do trabalho passa pela apresentação das diferentes correntes que visam explicar a natureza jurídica do arbitramento e sua adequação com o conceito constitucional de renda.

Analisamos, *en passant*, as normas vigentes no ordenamento jurídico brasileiro sobre o arbitramento do lucro, já estabelecendo as premissas que devem nortear o aplicador administrativo, tanto no que tange às hipóteses que justificam o arbitramento, quanto nos signos de riqueza que devem ser considerados quando do lançamento indireto.

No terceiro capítulo será abordado como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem interpretado as normas vigentes no que tange ao lançamento indireto do IRPJ, passando tanto pelos entendimentos sumulados e seus paradigmas, quanto pelas decisões proferidas no ano de 2014 pela Câmara Superior e pelas turmas ordinárias da Primeira Seção de Julgamento.

Nas conclusões, apresentamos nossas críticas à jurisprudência do CARF, pautado no entendimento de nossa doutrina.

## 2. A BASE DE CÁLCULO ARBITRADA DO IMPOSTO SOBRE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

O legislador constituinte conferiu à União a competência para instituir imposto sobre renda e provento de qualquer natureza, informada pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei, e limitada pelos princípios da igualdade, da dignidade da pessoa humana, da liberdade, da pessoalidade do tributo e da capacidade contributiva (ÁVILA, 2012, p. 442).

O conceito de renda, malgrado não esteja previsto expressamente na Constituição Federal de 1988, dela deve ser extraído<sup>1</sup>, afinal a competência para instituir tributo está posta rigidamente, tanto para evitar conflitos entre os entes tributantes, como para limitar o poder de tributar. Nesse sentido, Humberto Ávila leciona (2012, p. 318):

“Essa competência legislativa em razão de normas definidoras é de grande importância. Considerando que os impostos que podem ser instituídos pela União, pelos Estados e pelos Municípios são estabelecidos pela indicação de pressupostos de fato e de conceitos jurídicos (arts. 153 a 156), o Poder Legislativo não pode modificar o conceito ou a forma dos institutos implícita ou explicitamente utilizados pela Constituição (art. 110, CTN). Do contrário, a própria distribuição de competência seria alterada”.

E como afirma Roberto Quiroga Mosquera: “Só se pode pensar em atribuir competência se se delimitam os fatos que darão suporte à regra instituidora de tributo” (2006, p. 77).

Nesse sentido, à luz das competências tributárias conferidas pelo constituinte, adotaremos o conceito de renda defendido por Humberto Ávila, para o qual “O conceito legal

---

<sup>1</sup> Há doutrinadores que defendem a inexistência de um conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza, o que justificaria adotar a concepção econômica ou legal. Sobre esse entendimento, Roque Antônio Carrazza leciona:

“Para estes estudiosos – que perfilham a chamada teoria da conceituação legalista de renda e dos proventos de qualquer natureza – não há uma noção constitucional nem de renda nem de proventos de qualquer natureza. A matéria gravitativa, assim, em torno da discricionariedade do legislador, a quem caberia definir, sem maiores peias, a hipótese de incidência do imposto.

Com o devido acatamento, ousamos discordar, já que estamos convencidos de que há, sim, uma noção constitucional de renda e proventos de qualquer natureza, que não pode ser desconsiderada (seja pelo legislador complementar nacional, seja pelo ordinário federal)” (2009, p. 54 -55).

No que tange ao conceito adotado pela Ciência Econômica, Carrazza aduz:

“Deveras, parece-nos que, dentre os diversos conceitos de renda e proventos de qualquer natureza fornecidos pela Ciência Econômica, pode o legislador ordinário apenas optar por um deles, e, ainda assim, desde que sua escolha permita compatibilizar a incidência com os princípios constitucionais que norteiam tal tributação, máxime o da capacidade contributiva” (2009, p. 55).

de renda deve ser, portanto, definido de modo a abranger apenas o resultado líquido entre receitas e despesas em determinado período de tempo” (2012, p. 442-443).

A despeito disso, seria um mito acreditar que o resultado fruto da subtração das despesas da receita será a real capacidade contributiva. A base de cálculo do IRPJ “nada mais é do que uma aproximação do lucro efetivo do contribuinte, construído a partir de uma série de convenções, presunções e aproximações que se justificam em nome da praticidade” (SCHOUERI, 2010, p. 264).

Essa aproximação ao resultado positivo do contribuinte pode ser feita de três formas, à luz do art. 44, do Código Tributário Nacional<sup>2</sup>: a dita real, a presumida e a arbitrada. Para o presente trabalho, interessa-nos apenas a última.

A determinação da base de cálculo por meio do arbitramento do lucro da pessoa jurídica, por ser medida excepcional, é cabível quando o Fisco não dispõe de documentos e informações que respaldam a “aproximação do lucro efetivo do contribuinte” (SCHOUERI, 2010, p. 264).

Os impostos são utilizados para concretizar os objetivos fundamentais da República<sup>3</sup>, razão pela qual, a União deve exigir das pessoas que demonstram capacidade contributiva tais receitas derivadas. Por vezes, contudo, a aferição da capacidade contributiva fica prejudicada em razão de imperícia dos contribuintes, caso fortuito ou força maior ou mesmo em decorrência de conduta criminosa do sujeito passivo. Expliquemos.

A União pode exigir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas jurídicas (IRPJ) quando estas demonstrarem capacidade contributiva, ou seja, lucro. A aferição deste lucro depende de controles contábeis, que, a depender do regime de apuração do lucro<sup>4</sup>, exigirá a escrituração de Balanço, Demonstração do Resultado do Exercício, Livros de Apuração do Lucro Real (LALUR), Diário, Razão, Registro de Inventário, Registro de Compras, Registro de Estoque, de Movimentação de Combustíveis etc.

Como dito acima, por vez, a determinação do lucro resta impossibilitada posto que ausentes os livros e documentos exigidos pela legislação comercial e fiscal. Mesmo nos casos

---

<sup>2</sup> CTN: Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

<sup>3</sup> CF/88, Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

<sup>4</sup> No Brasil, temos os seguintes regimes de apuração do lucro: i) real, ii) presumido; iii) simples; e iv) arbitrado.

de ausência de culpa ou dolo do sujeito passivo<sup>5</sup>, atentaria contra os princípios da isonomia, da solidariedade e da capacidade contributiva não exigir IRPJ de tais pessoas (CATURELI, 2006, p. 122-123). Assim, ponderando os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, o legislador complementar instituiu a base de cálculo arbitrada do IRPJ<sup>6</sup>.

Há três correntes que pretendem explicar a natureza jurídica do lucro arbitrado<sup>7</sup>. Filiamo-nos àquela que entende ser uma base de cálculo escolhida pelo legislador dentre aquelas possíveis à luz do art. 153, III e § 2º, I, da CF/88. Afastamos, por óbvio, os demais entendimentos, mormente o que leciona ser o arbitramento uma sanção<sup>8</sup>, pois o art. 3º, do CTN assevera que o tributo não pode constituir sanção por ato ilícito.

No ordenamento jurídico vigente, já considerando as alterações promovidas pela Lei nº 12.973, de 13/05/2014, o arbitramento do lucro é regulado, diretamente<sup>9</sup>, pelas seguintes normas infraconstitucionais: Código Tributário Nacional: arts. 44 e 148; Lei nº 8.981/1995: arts. 47 a 55; Lei nº 9.249/1995: arts. 16, 17 e 24; Lei nº 9.430/1996: arts. 16, 27, 51 a 54; Lei nº 9.532/1997: art. 10; e Decreto 3.000/99: arts. 529 a 540.

Analisando os dispositivos citados no parágrafo anterior, entendemos que duas grandes divisões podem ser feitas na sistematização do estudo do arbitramento do lucro: i) o lucro a ser arbitrado está no Brasil *versus* o lucro a ser arbitrado está no exterior; e ii) estando o lucro no Brasil: a receita bruta é conhecida *versus* a receita bruta não é conhecida.

---

<sup>5</sup> Discordamos de Emerson Catureli, quando aduz que “o lucro arbitrado é figura de aplicação subsidiária, cabível quando o contribuinte, em razão do descumprimento de seu dever de colaboração, torna impossível a aplicação das outras bases de cálculo previstas em lei e cabíveis no caso concreto” (2006, p. 174), pois nem sempre o contribuinte é quem impossibilita o Fisco de ter acesso aos documentos e informações que respaldam a constituição do crédito tributário. A título de exemplo, os documentos contábeis e fiscais podem ser furtados ou destruídos; é possível também que estejam de posse de outras pessoas etc.

<sup>6</sup> Célia Maria de Souza Murphy, em dissertação apresentada na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), no ano de 2010, assim se posiciona: “O arbitramento do lucro foi a forma encontrada pelo legislador para preservar o interesse público nos casos em que não é possível apurar o lucro tributável do contribuinte segundo o lucro real ou presumido”, p. 111.

<sup>7</sup> Segundo Emerson Catureli (2006, p. 45), há três principais correntes que sobre a natureza jurídica do arbitramento, vejamos: “A primeira vislumbra no lucro arbitrado conteúdo sancionador, caracterizando-se como uma pena imposta ao contribuinte faltoso em seus deveres instrumentais. A segunda corrente sustenta que o lucro arbitrado é figura pertencente ao Direito Tributário formal, caracterizando-se como um conjunto de normas que disciplinam um conjunto de normas que disciplina, um método de apuração (adjetivo) da base de cálculo, do imposto sobre a renda [...] Finalmente, a terceira corrente entende que o lucro arbitrado é, materialmente, uma base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, assim como o lucro real e o lucro arbitrado.”

<sup>8</sup> Alinham-se a esta corrente os autores Silvério das Neves, Paulo Viceconti e Francisco Aguiar (2013, p. 44), como podemos ver na obra *Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Tributos Conexos (CSLL, PIS e COFINS)*: “O lucro arbitrado é uma forma punitiva de tributação que, em princípio, deverá ser aplicado pela autoridade fiscal [...]”. Sobre a inconsistência da corrente que defende ser o arbitramento uma sanção, Murphy (2010, p. 116) explica: “O arbitramento do lucro só poderia ser entendido como uma sanção se o antecedente da norma autorizadora fosse o próprio o próprio descumprimento dos deveres instrumentais ou formais, o que não ocorre”.

<sup>9</sup> Digo “diretamente”, pois há outros dispositivos legais que tratam de questões pontuais, ora aplicáveis aos lucros arbitrado e presumido, ou ao arbitrado e real. Todavia, as linhas gerais da forma de apuração dessa base de cálculo estão previstas nas normas citadas no corpo deste trabalho.

Antes, contudo, de explicarmos a divisão feita acima - não será analisado o arbitramento do lucro auferido no exterior -, é importante considerar quais são os eventos que justificam o arbitramento.

## 2.1. Eventos que justificam o arbitramento do lucro

As hipóteses de arbitramento estão previstas no art. 47, da Lei nº 8.981/1995:

**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 - (Inciso revogado pela Lei nº 9.718, de 27.11.98)

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.

Em decorrência da limitação de página deste trabalho, não analisaremos os incisos acima de forma exaustiva, contudo, o que podemos extrair é: como medida extrema, não sendo possível determinar com precisão o lucro do contribuinte, necessário será arbitrá-lo. É *medida extrema*, afinal, entendimento diverso fere o princípio da capacidade contributiva.

É importante estabelecer tal premissa para evitar interpretações extremas dos incisos do art. 47 da Lei nº 8.981/95. Isso porque, ainda que a contribuinte não apresente um livro obrigatório ou ainda, com intuito de sonegar, omita informação, caso o Fisco, por outros meios, tenha como verificar a efetiva capacidade contributiva do sujeito passivo, não será caso de o lucro ser arbitrado, posto que haverá ofensa aos limites ao poder de tributar (CATURELI, 2006, p. 128).

Sobre o tema, Edmar Oliveira Andrade Filho (2013, p. 865) ensina: “É necessária a demonstração inequívoca de que aqueles fatos ocorreram e que seria impossível por outras vias se chegar à base de cálculo do imposto, o lucro real ou o lucro presumido”.

Fabiana Del Padre Tomé (2011, p. 343) também possui esse entendimento:

Se o Fisco, no exercício do seu dever de investigação, tiver condições de, por quaisquer provas, identificar e corrigir os valores erroneamente escriturados, compete-se suprir oficiosamente as deficiências da documentação, efetuando as necessárias retificações e constituindo o fato jurídico tributário e sua medida.

Contudo, entendemos que o Fisco não deve atuar como contador da contribuinte, refazendo as demonstrações contábeis ou os livros acessórios, para chegar à capacidade contributiva, caso contrário a sociedade estará custeando aquele que não adimpliu uma obrigação tributária acessória ou, em situações de caso fortuito e força maior, haverá socialização dos riscos decorrentes da atividade empresarial, o que atentará contra os princípios da eficiência, previsto no *caput* do art. 37, da CF/88, e da isonomia.

Valendo-se dos ensinamentos de Klaus Tipke, Emerso Catureli afirma (2006, p. 102):

Conforme afirma Klaus Tipke, a aplicação do princípio da capacidade contributiva de forma absoluta, sem permitir quaisquer exceções ou relativizações, produziria violações ao princípio da isonomia, pois a necessidade de aplicação em massa das normas tributárias exigiria recursos além dos razoáveis para a realização desse modelo. Daí a possibilidade que a lei, dentro de certos limites, desconsidere as peculiaridades das situações individuais e tipifique certos casos, buscando simplificar a aplicação das normas.

Por fim, sendo o arbitramento *medida extrema*, afinal, pode ferir o princípio da capacidade contributiva, as hipóteses de arbitramento, em nosso juízo, são as expressamente previstas em lei<sup>10</sup>.

## 2.2. Critérios presuntivos de riqueza considerados pelo legislador

Como dito alhures, não sendo possível a “aproximação do lucro efetivo do contribuinte” (SCHOUERI, 2010, p. 264) e estando tal montante no Brasil, a base de cálculo será<sup>11</sup> arbitrada levando em consideração o fato de a receita bruta<sup>12</sup> ser ou não conhecida.

---

<sup>10</sup> Nesse sentido, conferir (Mariz, 2008, p. 423).

<sup>11</sup> Sobre o dever de arbitrar quando presentes os requisitos legais, Alexandre Alkimim Teixeira (2012, p. 75) ensina: “Não existe opção da autoridade fiscal em aplicar uma, ou outra forma de apuração do lucro da empresa para se realizar o lançamento. O dispositivo adota tom imperativo e determina, objetivamente, que seja aplicado o arbitramento apenas e tão somente, e sempre, que presentes as hipóteses descritas nos incisos do art. 530”.

<sup>12</sup> O art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977, com alterações promovidas pela Lei nº 12.973, de 13/05/2014, assim define receita bruta:

“Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

(...)

Sendo a receita bruta conhecida, ainda que o Fisco tenha de se valer de omissões, a exemplo da prevista no *caput* do art. 42, da Lei nº 9.430/96<sup>13</sup>, a legislação vigente impõe que a base de cálculo será o resultado da multiplicação: receita bruta x (alíquota aplicável ao lucro presumido x 1,2%).

A título de exemplo, sendo necessário arbitrar o lucro de um supermercado, que apenas revende mercadoria, cuja receita bruta do trimestre correspondeu ao montante de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), a base de cálculo do IRPJ será: 10.000.000,00 x (8%\*1,2) → 10.000.000,00 x 9,6% = R\$ 960.000,00.

O fato de a base de cálculo ser a mesma do lucro presumida acrescida de 20%, pode suscitar o questionamento se o legislador não estabeleceu uma alíquota maior justamente como sanção. Discordamos dessa possível interpretação, pois, a uma, o legislador é livre para estabelecer os elementos quantitativos do tributo (MURPHY, 2010, p. 117), sendo limitado apenas pela competência constitucional<sup>14</sup> e pelo princípio que veda o confisco e, a duas, como já dito acima, o art. 3º, do CTN não permite que tributo seja utilizado como sanção de ato ilícito.

Quanto aos custos, Alexandre Alkimim Teixeira (2012, p. 73) pontifica:

No regime de tributação pelo lucro arbitrado, toma-se a receita conhecida como base de incidência de um percentual de arbitramento que, por presunção absoluta, será considerado o lucro para fins de tributação. Assim, diferentemente do que ocorre com a tributação pelo lucro real, ao invés de se contrapor receitas e despesas para se encontrar o lucro tributável, a parcela de custos e despesas é implícita e automaticamente computada, mediante aplicação dos coeficientes de arbitramento sobre a receita da pessoa jurídica.

Não sendo conhecida, contudo, a receita bruta, o legislador ordinário estabelece critérios exaustivo para determinação da base de cálculo do lucro arbitrado:

**Lei nº 8.981/1995**

Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

---

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no **caput**, observado o disposto no § 4º.”

<sup>13</sup> Lei nº 9.430/1996, 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 comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

<sup>14</sup> Afinal, como leciona Paulo de Barros “a tipologia tributária é obtida pela análise do binômio: ‘hipótese de incidência e base de cálculo’”. (2011, p. 404), logo, a competência para instituir o IRPJ passa pelo respeito à base de cálculo estabelecida no art. 153, III, da CF/88.

I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;

II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

III - 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;

IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI - 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;

VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.

§ 1º As alternativas previstas nos incisos V, VI e VII, a critério da autoridade lançadora, poderão ter sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresas com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada atividade.

§ 2º Para os efeitos da aplicação do disposto no inciso I, quando o lucro real for decorrente de período-base anual, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período-base considerado.

§ 3º Para cálculo da atualização monetária a que se referem os incisos deste artigo, serão adotados os índices utilizados para fins de correção monetária das demonstrações financeiras, tomando-se como termo inicial a data do encerramento do período-base utilizado, e, como termo final, o mês a que se referir o arbitramento.

§ 4º Nas alternativas previstas nos incisos V e VI do caput, as compras serão consideradas pelos valores totais das operações, devendo ser incluídos os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)

Como dito quando da análise das hipóteses que justificam o arbitramento, não discorreremos de forma exaustiva sobre os incisos do art. 51, da Lei nº 8.981/1996. Necessário enfrentar, sim, três questões: i) deve ser escolhido o critério mais benéfico à contribuinte? ii) o auditor-fiscal deve calcular o lucro arbitrado por todos os critérios possíveis para identificar o mais benéfico à contribuinte?; e iii) sendo conhecida a receita bruta, pode o auditor-fiscal escolher um dos critérios previsto no art. 51, da Lei nº 8.981/1995 por ser mais benéfico à contribuinte?

Considerando que a finalidade do IRPJ é tributar, com a maior precisão possível, a renda da pessoa jurídica, o norte do auditor-fiscal na realização do lançamento não deve ser escolher o critério mais benéfico ao contribuinte, mas aquele que se aproxime ao máximo à sua capacidade contributiva, isto é, da realidade. Isso pode ser feito, por exemplo, comparando a

rentabilidade do investimento<sup>15</sup> nos exercícios anteriores, a margem de lucro do setor de atuação da empresa fiscalizada etc.

Quanto ao segundo questionamento, da ponderação dos princípios da capacidade contributiva frente aos valores da eficiência, entendemos que o auditor-fiscal não deve calcular o lucro arbitrado a partir de todos os critérios possíveis, mas justificar o porquê de ter adotado este ou aquele, claro, por se aproximar mais da renda auferida pela contribuinte (CATURELI, 2006, p. 124).

Contudo, quando se tratar de omissão de receita ou glosa de despesas em montante significativo, ante à dúvida se deve ser mantida a apuração por meio do lucro real ou arbitrado o resultado positivo, concordamos com Alexandre Alkimim Teixeira (2012, p. 82), quando afirma:

Para tanto, propomos que a autoridade fiscal, quando promover a glosa de despesas em valores relevante, ou realizar imputação de receitas em montante que possa desnaturar a escrita contábil do contribuinte, deverá realizar um teste de capacidade contributiva. Esse teste deverá ser processado mediante a contraposição da renda tributável pela aplicação do lucro real (opção do contribuinte) com a renda tributável decorrente da apuração por arbitramento (determinação legal). Se o resultado da aplicação do arbitramento, nesse caso específico, resultar em uma renda tributável superior àquela encontrada pela sistemática do lucro real, deverá prevalecer a opção fiscal do contribuinte.

Por fim, sendo a receita bruta conhecida, como dito acima, a base de cálculo será determinada pela multiplicação da receita bruta x (alíquota aplicável ao lucro presumido x 1,2%). O dever de se aproximar à real capacidade contributiva, contudo, não justifica, por exemplo, afastar o arbitramento do lucro pelo critério da receita bruta conhecida para utilizar um dos critérios do art. 51, por expressar de maneira aproximada a base de cálculo do IRPJ em outros períodos.

O legislador, em respeito às normas constitucionais e ao CTN, determinou dois critérios para arbitrar o lucro (se conhecida a receita bruta ou não), razão pela qual, configurado o antecedente da norma, o conseqüente deve ser aplicado. Ademais, como leciona Schoueri, (2010, p. 264), nenhuma das bases de cálculo do IRPJ demonstram, com precisão, a real capacidade contributiva do sujeito passivo, motivo pelo qual, lucro é aquilo que o legislador diz ser, por óbvio, respeitando o conceito implícito de renda previsto na Constituição.

---

<sup>15</sup> A rentabilidade sobre o investimento consiste em um índice financeiro, cujo resultado decorre da divisão lucro líquido sobre investimentos.

### 2.3. Arbitramento do lucro e posterior apresentação dos documentos contábeis e fiscais

O último enfrentamento que será feito neste trabalho, antes de analisar o entendimento do CARF sobre a base de cálculo arbitrada, consiste em saber se é possível, na seara administrativa, revisar lançamento tributário em decorrência de o contribuinte apresentar os livros e documentos que justificaram o lançamento indireto.

O Código Tributário Nacional, nos artigos 145, 146 e 149, VIII e parágrafo único, preceitua:

**Art. 145.** O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

**Art. 146.** A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

(...)

**Art. 149.** O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

(...)

**Parágrafo único.** A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Os dispositivos acima possibilitam concluir que, os documentos contábeis e fiscais apresentados apenas quando já arbitrado o lucro, consistem em fato novo, agora provado, justificando a revisão do lançamento.

É importante consignar que a revisão do auto de infração não será em decorrência de vício formal ou material, já que à época da lavratura, o contribuinte não dispunha dos livros contábeis e fiscais, justificando o arbitramento do lucro<sup>16</sup>.

Entendemos que o auto deve ser revisto – o que não se confunde com anulação por vício formal ou material –, sob o fundamento previsto no art. 149, VIII, do CTN. O efeito dessa

---

<sup>16</sup> Afasta-se, também, eventual argumento de erro de fato ou de direito, pois entendemos que nenhum dos dois é aplicável ao caso. Isso porque, como leciona Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 153-154): “Mantendo coerência com os postulados aceitos até este ponto, se os fatos são, efetivamente, articulações de linguagem, ‘erro de fato’ haverão de ser erros atinentes à manipulação dos arranjos lingüísticos empregados na composição dos enunciados. E a pretensão veritativa que dissemos estar presente nessa construção do pensamento manter-se-ia no plano da linguagem...” [...] “Por outro lado, ‘erro de direito’ seria um problema de ‘subsunção’”.

revisão será a retirada do ordenamento jurídico desta norma individual e concreta que é o lançamento. Sobre o tema, Eurico Marcos Diniz de Santi (2010, p. 188) leciona:

A alteração do ato-norma de lançamento pressupõe a edição de outra norma que o substitua ou que o invalide. Esta outra norma será produzida em conformidade com a regra-matriz de invalidação, que, como vimos, em nosso direito positivo é delineada pelos arts. 145, 146 e 149. É norma de competência que pode ser exercida, desde que não haja ainda decorrido o prazo decadencial, que suprime o direito subjetivo da administração 'constituir' ato-norma administrativo de lançamento

Defendemos que a revisão do lançamento, para a decadência, tem o mesmo efeito de uma anulação por vício formal, motivo pelo qual abre-se novo prazo decadencial nos termos do art. 173, II, do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:  
(...)  
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Considerando que o inciso II, do art. 173, trate de anulação por vício formal, o que, como dito, não é o caso de revisão em decorrência de novas provas, ainda assim aduzimos que este é o fundamento para o novo prazo decadencial, por aplicação da analogia prevista no art. 108, inciso I, do CTN:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:  
I - a analogia;

Considerando que este trabalho visa analisar o arbitramento do lucro à luz da jurisprudência do CARF, é importante consignar que este tribunal tem dado nova interpretação ao art. 16, do Decreto nº 70.235/72<sup>17</sup>, entendendo, atualmente, que o princípio da verdade material possibilita a apresentação de provas pela contribuinte em qualquer fase do processo administrativo.

---

<sup>17</sup> Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Em suma, as normas infraconstitucionais vigentes possibilitam a apresentação dos livros e documentos contábeis e fiscais após a lavratura do auto de infração, no qual a base de cálculo do IRPJ foi arbitrada. Estando tais documentos escriturados nos termos da legislação, o lançamento deve ser revisto, anulando o auto de infração outrora regular, possibilitando ao Fisco a realização de novo lançamento no prazo de cinco anos, nos termos do art. 173, II e 108, I, do Código Tributário Nacional.

### 3. O ARBITRAMENTO DO LUCRO NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

Neste capítulo do trabalho, analisaremos as decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recurso Fiscais<sup>18</sup> (CARF). Em decorrência da limitação de páginas, o estudo se resumirá às sumulas editadas e aos acórdãos prolatados no ano de 2014, pela Câmara Superior e pelas primeiras turmas de cada câmara da 1ª Seção.

A razão desse recorte, deve-se, principalmente, ao objetivo de tentar encontrar o entendimento desse tribunal administrativo sobre o arbitramento do lucro para fins de lançamento do IRPJ. Escolhemos a Câmara Superior, pois ela dá a última palavra do tribunal. Quanto aos acórdãos das primeiras turmas de cada câmara da 1ª Seção, a razão é que seus presidente e vice integram a CSRF.

O CARF possui três súmulas sobre arbitramento, quais sejam:

**Súmula CARF nº 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.

**Súmula CARF nº 96:** A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

**Súmula CARF nº 97:** O arbitramento do lucro em procedimento de ofício pode ser efetuado mediante a utilização de qualquer uma das alternativas de cálculo enumeradas no art. 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, quando não conhecida a receita bruta.

Não vamos explicá-las neste momento, já que adotaremos neste capítulo a mesma ordem lógica de desenvolvimento do tema do Capítulo II. Assim, apresentaremos a jurisprudência atual do CARF sobre:

- a) Natureza jurídica do arbitramento: sanção ou base de cálculo?
- b) Quando é cabível o arbitramento do lucro: o arbitramento é medida extrema? Capacidade contributiva e reserva do possível; Simples erro? Percentuais de receitas omitidas ou despesas glosadas

---

<sup>18</sup> Sobre o histórico e importância do CARF, vide: PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; e SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário**: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2010, p. 11-14. E: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf>

que justificam o arbitramento; e Ausência de documentação obrigatória;

c) Critérios exaustivos para a determinação da base de cálculo: quando a receita bruta é ou não conhecida; e Deve ser adotado o critério mais benéfico ao contribuinte?

d) Arbitramento do lucro e posterior apresentação dos documentos contábeis e fiscais

### 3.1. Natureza jurídica do arbitramento.

O entendimento do CARF é que o arbitramento constitui-se em uma das bases de cálculos possíveis do IRPJ.

Todavia, encontramos quem defenda que o arbitramento consiste numa sanção. A conselheira Susy Gomes Hoffmann, no Acórdão nº 9101-00.585, cuja sessão ocorreu em 18/05/2010, em voto vencido defendeu:

“Na minha opinião, a via do arbitramento, no caso art. 530, III do RIR é uma sanção. Note-se que dentro da norma de incidência do imposto sobre a renda é certo que o imposto deve recair sobre a renda, que em linha gerais, ocorre por meio da apuração do imposto sobre a renda pelo lucro real” – fl. 05.

(...)

“Portanto, a meu ver, a aplicação da multa agravada neste caso, é uma ofensa ao princípio do *non bis in idem*, pois a mesma conduta que foi base para a majoração do tributo em si, também é a base para a majoração da multa” – fl. 06.

Como este tópico trata de sanção, analisaremos o entendimento do tribunal quanto às multas qualificadas e agravadas. A Súmula CARF nº 96, editada na sessão de 09/12/2013, dispõe:

Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Analisando os paradigmas (Acórdão nº 9101-001.468, de 16/08/2012, Acórdão nº 1402-001.416, de 10/07/2013, Acórdão nº 1402-001.416, de 10/07/2013 e Acórdão nº 1301-001.233, de 12/06/2013) identificamos situações nas quais a multa foi reduzida sob o argumento de que “para o agravamento da penalidade é necessário que à conduta do sujeito passivo esteja associado um prejuízo concreto ao curso da ação fiscal. Ou seja, é medida aplicável naqueles casos em que o fisco só pode chegar aos valores tributáveis depois de expurgados os artifícios

postos pelo sujeito passivo” Acórdão nº 9101-001.468, de 16/08/2012, p. 06). Nesse caso, a multa foi reduzida de 225% para 75%.

Em outro paradigma (Acórdão nº 1301-001.233, de 12/06/2013), a multa qualificada foi mantida, pois entendeu a turma que a conduta se amoldava à sonegação fiscal. Mas, a agravada foi afastada, sob o seguinte fundamento:

“A legislação tributária tem mecanismos para enfrentar os contribuintes renitentes, como é o caso da multa agravada em 50% (cinquenta por cento) quando há clara recusa do contribuinte no atendimento às requisições fiscais. Como tenho votado nesta Câmara, o dever geral de colaboração do contribuinte para com a fiscalização não pode ser levado ao extremo para exigir que a fiscalização faça prova de elementos que não possui ou que possa incriminá-lo. Entretanto, há que se levar em conta que, no caso em exame, o agravamento da multa se deu em virtude, principalmente, do não atendimento às intimações para prestar esclarecimento sobre a escrituração contábil e da receita bruta, cuja consequência legal foi exatamente o arbitramento dos lucros, não cabendo, ao meu ver, a majoração da penalidade” – fl. 39.

No mesmo sentido da súmula e dos paradigmas, encontramos diversos acórdãos recentes, a exemplo do Acórdão nº 9101-001.991, de 21/08/2014, da relatoria de Valmir Sandri, o 1301-001.449, de 13/03/2014, da relatoria de Carlos Augusto de Andrade Jenier, e o Acórdão 1201-000.929, de 03/12/2013, da relatoria de João Carlos de Lima Junior.

### **3.2. Quando é cabível o arbitramento.**

Entende o CARF que o arbitramento é obrigatório – ou seja, não é faculdade do Fisco - quando imprestável a escrita e, por outro meio, não for possível determinar o lucro real ou presumido. Vemos esse entendimento no Acórdão nº 1102-001.178, proferido na sessão de 26/08/2014. A turma, por unanimidade, acompanhou o voto do Conselheiro José Evande Carvalho:

“Em vista do exposto, em que pese todo o esforço empreendido pela diligente autoridade fiscal diligenciante, entendo que não podem prosperar os lançamentos relativos ao 4º trimestre de 2002, uma vez que o procedimento correto, no caso, seria o arbitramento dos lucros do contribuinte, por ser a sua escrituração absolutamente imprestável para a apuração do lucro real” – fl.14.

Já em relação ao percentual da imprestabilidade da escrita que justifica o arbitramento, a Câmara Superior, em sessão realizada em 15/05/2014, na qual foi proferido o Acórdão nº 9101-001.935, por maioria acompanhou o voto do relator Valmir Sandri, pelo não conhecimento do Recurso. Apesar de o Especial não ter sido conhecido, é relevante para este trabalho a fundamentação do voto.

O recurso foi interposto, pois:

“No paradigma decidiu-se que, a despeito de a empresa não ter prova de 94% dos custos, não era necessário arbitrar, bastando a glosa das despesas, enquanto na decisão recorrida o entendimento foi: “A falta de apresentação de notas fiscais de compras constitui motivo para arbitramento dos lucros da pessoa jurídica, uma vez que impossibilita a verificação, pela autoridade fiscal, da apuração do custo da mercadoria vendidas (CMV) e, conseqüentemente, do lucro real” – fl. 15.

Entendeu o relator do Recurso Especial, que a entrega parcial dos livros e documentos nem sempre gera o arbitramento. Isso porque, é possível que os documentos entregues aos Auditor-Fiscal possibilitem a aferição do lucro, bastando glosar as despesas não comprovadas.

Afirma também que não cabe estabelecer percentuais para efetuar glosas e outro para arbitrar o lucro:

“Quem, em primeira mão, tem condições de avaliar se a escrituração é ou não aproveitável é o auditor fiscal que a examina. Não cabe fixar um limite percentual a partir do qual a falta de apresentação de documentos impõe o arbitramento, mas sim avaliar se, diante da situação concreta, é razoável o ajuste do lucro real apurado pelo contribuinte, mediante desconsideração dos custos não comprovados” – fl. 15.

A despeito de o recurso não ter sido conhecido e a decisão ter sido por maioria, pode-se inferir que, para a atual composição da CSRF, o percentual de despesas não comprovadas não é suficiente para determinar se os custos devem ser glosados ou o lucro arbitrado.

A resposta depende de saber se a receita poderia ser auferida sem aquele custo. Não sendo possível ter a receita sem o custo, deve ocorrer o lançamento indireto; sendo possível ter a receita sem a despesa, esta deve ser glosa quando não comprovada por documento hábil e idôneo.

Quanto ao critério para determinar se deve ou não ocorrer o arbitramento, entendimento semelhante, por unanimidade, foi esposado em julgamento da Câmara Superior ocorrido em 20/03/2014, cuja relatoria ficou a cargo da Conselheira Karem Jureidini Dias. A Primeira Turma da CSRF entendeu que “se a movimentação mantida à margem da escrituração é significativa se comparada à movimentação financeira escriturada nos livros fiscais, cabível o arbitramento do lucro”<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> No mesmo sentido: 1301-001.612, de 26/08/2014: “Ou seja, diante de uma inegável hipótese de arbitramento do lucro, a fiscalização lavrou, inaceitavelmente, autos de infração pelo lucro real, considerando toda a apuração registrada para fins de ICMS, como base de cálculo. A rigor, portanto, o Recurso de Ofício não merece trânsito, eis que inaceitavelmente equivocado o procedimento de lançamento. Como pontuou a decisão recorrida, o arbitramento do lucro era medida que se impunha, ante a flagrante imprestabilidade da escrituração da contribuinte”.

A Fazenda Nacional interpôs Especial contra decisão proferida pela extinta Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que exonerou os lançamentos de IRPJ e CSLL “em face da apuração indevida da base de cálculo pelo lucro real, quando deveria ter ocorrido o arbitramento” – (Acórdão 103-23.251, de 07/11/2007, p.2, Relator Designado Antônio Carlos Guidoni Filho).

Conforme defendeu o Cons. Antônio Carlos Guidoni Filho, a despeito de depósito bancário não comprovado ser presumido, por lei, receita, não é possível considera que o mesmo valor “reflita integralmente o lucro sonegado, tal como sustenta a Fiscalização nos lançamentos” (p. 13).

Em outra passagem fundamentou:

“Nas hipóteses de opção pelo regime do lucro real, torna-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”.

Segundo o voto vencedor do Recurso Voluntário, em razão de: i) os depósitos não comprovados serem integralmente receitas tributáveis; e ii) parcela significativa da despesa ter sido glosada (25% das despesas declaradas):

“a fiscalização deveria ter procedido à apuração do IRPJ e da CSLL pelo regime do lucro arbitrado, que considera, por ficção legal, os custos incorridos pelo contribuinte para geração da receita. Ao deixar de fazê-lo, a fiscalização procedeu ao lançamento de tais tributos com base em quantias que sabidamente não eram renda (lucro) do contribuinte, o que afasta a legitimidade dos lançamentos nos moldes em que lavrados” – fl. 13/14.

Karem Jureidini Dias, no julgamento do Recurso Especial interposto contra esse acórdão decidiu:

“No que tange à forma de tributação escolhida pela autoridade fiscal, apesar de estar sedimentado que a omissão de receitas, por si só, não torna a contabilidade imprestável, autorizando ipso facto o arbitramento do lucro, fato é que se a movimentação mantida à margem da escrituração é significativa se comparada à movimentação financeira escriturada nos livros fiscais, cabível o arbitramento do lucro.

Isto porque, a vasta e significativa movimentação financeira mantida à margem da escrituração deixa desprovida de segurança a escrituração do contribuinte, não só quanto às suas receitas, como também quanto aos seus custos e despesas escriturados. Existindo previsão legal para o arbitramento do lucro e existindo, também, previsão legal para que se utilize, na dúvida, em relação às circunstâncias materiais do fato, a forma de tributação mais benéfica ao contribuinte, entendo que andou bem o acórdão guerreado, sendo relevante, inclusive, observar o seguinte excerto:

(...)

Nessa parte, nego provimento ao recurso especial da Fazenda, quanto ao arbitramento do lucro” – fl. 07.

Todavia, quanto ao percentual de erro na escrituração (omissão de receita ou glosa de despesas), as duas decisões divergem, assim com a proferida pela 2ª Turma da 2ª Câmara (Acórdão nº 1202-001.065) em 07/11/2013. A Turma, por maioria, acompanhou o Voto do Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, relator do caso. Vejamos:

“Ao se deparar com omissões de receitas que representavam mais de 32% das vendas contabilizadas, que implicavam em elevar o Lucro Real da empresa para 23% das receitas apuradas, o único procedimento aplicável que coaduna com a legislação tributária em vigor seria o arbitramento do lucro, bem como a apuração do PIS e Cofins no regime cumulativo.” – fl. 25.

(...)

Portanto, em face da legislação em vigor, provada a imprestabilidade da escrituração para apuração do lucro real, a imputação de omissão de receitas somente se sustentaria sob as regras do lucro arbitrado, devendo ser canceladas as exigências por ter sido indevidamente mantida a opção da contribuinte pelo lucro real” - fl. 32

Quanto a pequenos erros na escrituração ou mesmo a ausência de alguns livros obrigatórios, 1ª Turma da 4ª Câmara, por maioria, por meio do Acórdão nº 1401-001.056, de 08/10/2013, decidiu:

“Assim, havendo elementos suficientes para apuração da verdade material, não cabe o arbitramento, sob pena de ser desconstituído. No entanto, quando os vícios forem isolados, não se exonera o Fisco de aplicar a prova indiciária, devendo o agente fiscalizador, no exercício de seu dever legal, por mais complexo que seja, encontrar a verdade material – fl. 21.

(...)

Nessa hipótese, deveria o Auditor Fiscal ter feito o Custo das Mercadorias Vendidas - CMV com a glosa dos valores que não tivessem lastro documental, procedimento esse que é verdadeiramente trabalhoso, mas que é perfeitamente factível e que é justamente o que se espera de uma auditoria fiscal.

É certo que a Recorrente deixou de apresentar o Livro de Registro de Inventário, sendo que a apresentação do Livro de Apuração do Lucro Real apenas ocorreu por ocasião da apresentação da Impugnação. Contudo, não há como negar que os referidos documentos que estavam à disposição da fiscalização, na sede da Recorrente, eram mais do que suficientes para que a fiscalização refizesse o CMV, mormente quando o estoque inicial, em virtude da reconhecida operação da decadência até fins de 2005” – fl. 21.

(...)

E, como disse acima, entendo que o arbitramento do lucro é medida extrema e sendo possível a apuração do Lucro Real, não podem as autoridades fiscais simplesmente

arbitrar os resultados tributáveis pelo simples fato de que não foram apresentados livros obrigatórios.

É que, a despeito da não apresentação do livro de registro de inventário, o cálculo do Lucro Real era plenamente factível pela fiscalização, de modo que não há que se falar que a escrituração do sujeito passivo era imprestável.

Tudo leva a crer que o arbitramento foi levado a cabo pelo fato de que a autoridade fiscal não dispunha de tempo hábil para a apuração do Lucro Real do sujeito passivo: de acordo com o próprio Termo de Constatação, a Recorrente efetuou compras de mais de R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais) exclusivamente no ano-calendário de 2006.

Contudo, a premência de tempo não é suficiente para que as autoridades fiscais deixem de proceder ao cálculo do Lucro Real para adotar o arbitramento, num contexto em que apenas 16% das compras da Recorrente eram contestadas” – fl. 22.

Ainda sobre erros na escrituração que não justificam o arbitramento, vejamos o Acórdão nº 1201-000.845, de 07/08/2013. A turma, por unanimidade, acompanhou o voto do conselheiro João Carlos de Lima Junior.

“Ora, o contribuinte é optante pelo lucro presumido, o que exige para cálculo do tributo o conhecimento da receita tributável, para então aplicar as alíquotas devidas. O presente auto tem por base a presunção de omissão de receitas, o que leva necessariamente a uma receita conhecida e não declarada, assim, para conhecermos o lucro basta aplicar a alíquota devida a essa receita; as faltas citadas pela fiscalização não impedem tal tarefa.

Nesse contexto, tendo em vista que os lucros apresentados são suficientes para conhecer a receita, verifica-se que a receita conhecida em cada ano (2003, 2004, 2005 e 2006), após a soma do valor declarado e do valor omitido, não ultrapassa o limite para opção pela tributação pelo lucro presumido, qual seja R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões). No ano de 2003 a receita bruta conhecida foi de R\$ 24.941.504,95; em 2004 R\$ 26.824.294,84; em 2005 R\$ 15.343.735,31 e em 2006 R\$ 17.784.000,12.

Dessa maneira, não se justifica a desconsideração da escrituração do contribuinte e o arbitramento do lucro.

Outrossim, não é possível sequer argumentar vícios na escrituração ou indícios de fraude, uma vez que grande parte das movimentações do contribuinte foi devidamente escriturada.

Do exposto, tendo em vista ser indevido o arbitramento, em relação ao período de 2003 a 2006, o auto de infração deve ser cancelado” – fl. 19.

### **3.3. Critérios para a determinação da base de cálculo.**

Quanto aos critérios para a determinação da base de cálculo, o entendimento está pacificado na Súmula CARF nº 97:

**Súmula CARF nº 97:** O arbitramento do lucro em procedimento de ofício pode ser efetuado mediante a utilização de qualquer uma das alternativas de cálculo enumeradas no art. 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, quando não conhecida a receita bruta.

Nos paradigmas, bem como em decisões recentes, encontramos o entendimento que os critérios são exaustivos e que não deve ser adotado, necessariamente, o critério mais benéfico ao contribuinte<sup>20</sup>.

### **3.4 Arbitramento do lucro e posterior apresentação dos documentos contábeis e fiscais**

Por fim, a Súmula CARF nº 59, aprovada em sessão ocorrida em 29/11/2010, veda a entrega da escrituração regular após o lançamento, sob o fundamento que não existe lançamento condicionado:

Súmula CARF nº 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.

Decisões recentes mostram a aplicação do entendimento sumular citado, como podemos ver nos seguintes acórdãos, todos por unanimidade:

**1401-001.216, de 05/06/2014, Relator: Sergio Luiz Bezerra Presta.**

“Ora, incorre em preclusão lógica comportamento no qual a contribuinte mostra-se negligente no cumprimento de suas obrigações acessórias, motiva o arbitramento, e, em seguida, depois consumada a situação, alega que teria incorrido em equívoco e apresenta escrituração adequada. Não por acaso o arbitramento condicional é rechaçado pela jurisprudência deste tribunal administrativo, como se pode observar pela jurisprudência já pacificada, dentre elas, transcrevo, em primeiro ponto, o julgamento do Processo nº 19740.000209/2008-01, julgado em 11/09/2013 por essa 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da desta 1ª Seção de Julgamento e que foi materializado através do Acórdão nº. 1401001.043, da lavra do Ilustre Conselheiro Paraibano Antônio Bezerra Neto, do qual participei e transcrita a seguir[...]” – fl. 16.

**1402-001.603, de 12/03/2014, Relator: Frederico Augusto Gomes de Alencar.**

“Nesse sentido, ainda que em momento posterior ao lançamento a autuada apresentasse sua escrituração, o arbitramento já levado a termo pelo Fisco deve prevalecer.

(...)

A matéria em questão já foi, inclusive, sumulada por este CARF, conforme súmula nº 59 [...]” – fl. 10.

**1301-001.531, de 08/05/2014, Relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado.**

“A posterior apresentação de parte desses elementos (Lalur e Plano de Contas) por ocasião da impugnação não é suficiente para elidir o arbitramento, pois deixaram de ser apresentados durante a ação fiscal outros elementos essenciais como o livro Razão, Demonstrações Financeiras e Livros Auxiliares (com o desdobramentos dos lançamentos realizados em partidas mensais).

Além disso, a jurisprudência no sentido de que não existe arbitramento condicional, restou consolidada com a edição da Súmula CARF nº 59” – fls. 05/06.

---

<sup>20</sup> Nesse sentido: Acórdão nº 1202-00.074, de 17/06/2009; 1301-001.446, de 13/03/2014 e 1102-001.033, de 11/03/2014

**1101-001.171, de 26/08/2014, Relator: Benedicto Celso Benício Júnior.**

“Para além disso, incorre em preclusão lógica o comportamento de, em um primeiro momento, o contribuinte mostrar-se negligente no cumprimento de suas obrigações legais ensejando o arbitramento e, em seguida, após consumada a situação, alegar que teria incorrido em equívoco e apresenta escrituração retificada. Cuidar-se-ia, caso aceito o argumento do contribuinte, de um arbitramento condicional, que é rejeitado pela jurisprudência consolidada deste Eg. CARF.

Nesse sentido, leiamos a Súmula CARF n. 59” – fl. 12.

O único entendimento divergente encontramos na declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, no Acórdão nº1101-001.144, proferido na sessão de 29/07/2014:

“Por estas razões também acompanho o I. Relator quanto à validade do arbitramento dos lucros, apenas observando que embora a Súmula CARF nº 59 não autorize a reversão do arbitramento dos lucros em razão da apresentação dos livros e documentos sonegados à fiscalização, a escrituração comercial reconstituída depois do lançamento, acompanhada de sua documentação de suporte, poderia ser admitida, mas apenas como prova de que os depósitos bancários vinculados pela autoridade lançadora a receitas da atividade teriam outra origem, não sujeita a tributação no período autuado, reduzindo, assim, a base de cálculo sobre a qual foi aplicado o coeficiente de arbitramento dos lucros” – fl. 29.

Malgrado o entendimento acima, vemos que é pacífico no CARF a impossibilidade de contribuintes apresentarem a escrita fiscal após a notificação do arbitramento do lucro.

#### 4. CONCLUSÃO

Concluimos que as decisões do CARF, de modo geral, alinham-se ao entendimento de nossa doutrina. Isso porque, diversos acórdãos consignam que o arbitramento do lucro é medida excepcional, aplicável quando não for possível determinar o lucro pelo regime real ou presumido.

Encontramos nas decisões colegiadas referência à reserva do possível, haja vista que o Fisco, malgrado o lançamento indireto seja medida extrema, não pode desempenhar papel que cabe ao contador da contribuinte. Ademais, não é possível aguardar a entrega dos livros e documentos por prazo indeterminado, caso contrário haverá decadência do direito de constituição do crédito.

Concluimos, ainda, que o tribunal administrativo tem decidido que erros pontuais não justificam o arbitramento.

Alinhamo-nos com os entendimentos acima.

Contudo, divergimos quanto à impossibilidade de a escrituração e os documentos fiscais serem apresentados após a lavratura do auto de infração e à ausência de critérios seguros, que determinem se dado percentual de erro na contabilização das receitas ou da comprovação das despesas impõe ao auditor-fiscal o dever de arbitrar o lucro.

Discordamos da proposta apresentada pelo Conselheiro Alkimim, qual seja, “o teste de capacidade contributiva”, pois o critério a ser adotado não é a menor base de cálculo, ou seja, *arbitra o lucro se o IRPJ a recolher for menor que apurado pelo lucro real*, haja vista que o imposto sobre a renda deve se aproximar, o máximo possível, à capacidade contributiva do sujeito passivo.

Em relação à juntada da escrita fiscal regular, discordamos da Súmula CARF nº 59, pois o art. 149, VIII, do CTN, impõe a revisão do lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior.

Por fim, quanto à natureza do arbitramento, ainda que aparentemente o CARF defenda que se trata de base de cálculo, não de sanção, vemos que, no mínimo, há uma inconsistência nesse argumento. Isso porque, quando da análise das multas de ofício e agravada, o entendimento atual é que a agravada só pode ser aplicada se a contribuinte criou embaraço à fiscalização, já que o fato de não entregar os livros e documentos já gera o arbitramento do lucro.

Ora, não sendo o arbitramento sanção, não há fundamento legal que impeça a aplicação da multa agravada; não há que se falar em *bis in idem*, afinal, duas obrigações não foram

adimplidas: a obrigação principal – o IRPJ, que apenas precisou ser aferido indiretamente – e a obrigação acessória, pela ausência de escrituração.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. Tradução Luís Afonso Heck. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

AVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

CARRAZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos). São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CATURELI, Emerson. **Arbitramento do lucro no lançamento do imposto sobre a renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. 2 tir. São Paulo: Malheiros, 2002.

MODESTO, Paulo. Notas para um debate sobre o princípio constitucional da eficiência. In: **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, nº 10, maio/junho/julho 2007, Salvador. Disponível em: < <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-10-MAIO-2007-PAULO%20MODESTO.pdf>>. Acesso em 12 de outubro de 2014.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. O Imposto e o Conceito Constitucional. São Paulo: Dialética, 1996.

MURPHY, Celia Maria de Souza. **Imposto sobre a renda: lucro arbitrado** (pressupostos e casos polêmicos). Dissertação. Mestrado em Direito Tributário. Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; e SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Imposto de renda das pessoas jurídicas: o conceito de despesa dedutível à luz da jurisprudência do CARF**. São Paulo: MP, 2011.

POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: Roberto Quiroga Mosquera; Alexsandro Broedel Lopes. (Org.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis** (Aproximações e Distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010, p. 241-264.

TEIXEIRA, Alexandre Alkimim. Capacidade contributiva na tributação da renda: entre o lucro real e o arbitramento nas omissões de receitas e glosas de despesas. In: **Direito Tributário e a Constituição**: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 67-84.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011.