

LUCRO ARBITRADO, HIPÓTESES DE CABIMENTO E ASPECTOS CONTROVERTIDOS

Fábio Piovesan Bozza

Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor convidado em cursos de pós-graduação. Ex-Conselheiro do CARF. Advogado em São Paulo.

Artigo publicado no Caderno de Pesquisas Tributárias nº 45 – Série APET n. 1, p. 185-196, São Paulo: MP Editora, 2022

Resumo: O presente trabalho analisa as principais hipóteses de arbitramento do lucro das pessoas jurídicas, na forma determinada pela legislação ordinária, e o tratamento dado pelas autoridades fiscais e pela jurisprudência administrativa federal no momento de aplicá-las. Analisa também a relação existente entre (i) a aplicação da presunção legal de receita tributável em virtude de depósitos bancários de origem não comprovada (art. 42 da Lei nº 9.430/96) e (ii) a existência de escrita imprestável para fins de arbitramento dos lucros.

Palavras-Chaves: Imposto de renda – lucro arbitrado – arbitramento – escrituração imprestável – omissão de receitas – presunção legal

Introdução.

A afirmação de que a desclassificação da escrita do contribuinte pelo Fisco e o consequente arbitramento do lucro, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, só podem ser efetuados como “medida extrema” constitui lugar comum na jurisprudência administrativa federal.

No presente trabalho, analisaremos os aspectos centrais de algumas hipóteses de arbitramento postas pela legislação ordinária, a fim de determinar se o comportamento do

Fisco e da jurisprudência administrativa federal coadunam-se com o sistema de tributação da renda.

1. Da relação entre lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado

O art. 44 do CTN afirma que a base de cálculo do imposto de renda é “*o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis*”. Em outras palavras, o imposto de renda das pessoas jurídicas pode ser apurado de acordo com as sistemáticas do lucro real, do lucro arbitrado ou do lucro presumido. Vale considerar que, por conta de alterações posteriores na legislação, também é possível a apuração pela sistemática do Simples Nacional.

Embora o CTN não detalhe, é preciso considerar que a aplicação de tais regimes de apuração não constituem alternativas puras e simples, passíveis de serem livre ou arbitrariamente escolhidas – quer pelo Fisco, quer pelo contribuinte – justamente porque submetidas a contextos e a requisitos específicos.

A lucro real constitui o regime básico de tributação, pois espelha com primazia, de um lado, a competência constitucionalmente outorgada à União Federal de cobrar imposto sobre a renda ou sobre os proventos de qualquer natureza, e de outro, o direito de o contribuinte não sofrer esbulho patrimonial superior à sua capacidade contributiva. Tais substratos econômicos (renda e proventos) são entendidos como os acréscimos patrimoniais auferidos pelo contribuinte, cuja disponibilidade econômica ou jurídica tenha sido adquirida em determinado período de apuração. O lucro real pode ser opcional ou obrigatório, a depender da possibilidade ou não de o contribuinte acessar o lucro presumido ou o Simples Nacional. Em qualquer caso, a apuração pelo lucro real exige a manutenção da escrituração de livros e registros comerciais e fiscais, assim como os documentos comprobatórios que a embasaram, na forma determinada pela legislação.

O lucro presumido é o regime alternativo, não impositivo, que é tido como opcional à sistemática do lucro real, a ser adotado ou não por decisão exclusiva dos contribuintes que preencham os requisitos elencados pela legislação e não incorram nas vedações lá contidas. Embora considere apenas as receitas e despreze as despesas da pessoa jurídica, o acréscimo patrimonial acaba sendo presumido por meio da aplicação de coeficientes de presunção de lucro, variáveis conforme o tipo de atividade exercida. Além de possibilitar economia tributária, quando comparado à apuração pelo lucro real,

a base presumida representa uma medida de simplificação para o contribuinte e para a fiscalização.

Por fim, o lucro arbitrado apresenta-se como critério simplificado e subsidiário de quantificação da base de cálculo do imposto de renda, apto a ser utilizado somente diante da impossibilidade de obtenção da base real, em virtude de alguma omissão do contribuinte quanto à prova dos fatores positivos e negativos que formaram o lucro tributável (ausência de escrituração comercial e fiscal), ou quando não mereçam fé os documentos a ela relativos, os esclarecimentos prestados ou as declarações apresentadas pelo contribuinte.

Suas normas constituem desdobramento para aplicação do art. 148 do CTN, com o detalhe de que a legislação ordinária do imposto de renda já fixa previamente as hipóteses de cabimento e os métodos de apuração da base de cálculo, imprimindo caráter objetivo ao instituto jurídico:

“Art. 148 – Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tem 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.”

A base arbitrada, portanto, constitui medida de exceção, passível de utilização em situações extremas a que contribuinte e Fisco só podem recorrer nos casos expressamente autorizados pela lei, cabendo-lhe o ônus de provar a existência dos requisitos legais (Bulhões Pedreira. Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas, v. II, p. 871).

Conquanto as hipóteses de cabimento para apuração do lucro arbitrado pressuponham o descumprimento por parte do contribuinte de dever de elaboração e guarda da escrituração comercial e fiscal, bem como da respectiva documentação de suporte, vale enfatizar que não se trata de imposição de penalidade. Trata-se, sim, de regramento conferido pela lei ordinária a fim de possibilitar a determinação da base de cálculo para a incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas, de modo a atender diversos princípios constitucionais, a exemplo da isonomia e da capacidade contributiva.

Diversas são as hipóteses de cabimento da apuração pelo lucro arbitrado contidas na legislação ordinária. Comentaremos algumas delas a seguir, sopesando-as com a interpretação dada pela jurisprudência acerca do seu alcance.

2. Hipótese de arbitramento: ausência de escrituração comercial e fiscal

De acordo com o art. 47, inc. I da Lei nº 8.981/95, caberá o arbitramento do lucro tributável quando *“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”*.

A hipótese abrange tanto a ausência de escrituração e de demonstrações financeiras quanto a sua manutenção em desacordo com as normas comerciais e fiscais.

Vale esclarecer que a escrituração contábil constitui ponto de partida para a apuração do lucro real. É a partir do lucro líquido contábil que as adições, exclusões e compensações estabelecidas pela legislação fiscal serão feitas com o objetivo de determinar a base de cálculo do IRPJ. Por isso é tão importante mantê-la regular, com observâncias das normas legais.

Assim, o contribuinte deverá manter a escrituração contábil nos termos da legislação comercial (livro diário e livro razão, conforme art. 273 e 274 do RIR/18) e os livros fiscais (destaque para o LALUR e os livros de entrada de mercadorias e de controle de estoque, conforme art. 275 e 277 do RIR/18). Deverá elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação, quais sejam, balanço patrimonial, demonstração do resultado do período de apuração e demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (art. 286 do RIR/18). Igualmente importante será manter em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Embora sejam obrigatórios, a jurisprudência administrativa enfatiza que a falta de algum livro ou documento só autorizará o arbitramento do lucro se restar demonstrado o efetivo prejuízo para o Fisco. No acórdão nº 9101-004.799, de 03/03/2020, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF analisou o caso do contribuinte que teria optado indevidamente pelo regime do lucro presumido (a receita bruta auferida no ano anterior

teria sido superior ao limite legal estabelecido). A fiscalização realizou o lançamento de ofício dos tributos devidos pela sistemática do lucro real, por entender que os livros comerciais estariam em ordem. O contribuinte insurgiu-se contra a base real, alegando que a autoridade fiscal deveria ter necessariamente apurado a base arbitrada, em razão da falta de escrituração do LALUR. Todavia, a decisão final administrativa manteve a apuração pelo lucro real, argumentando ser o arbitramento medida extrema, a qual só tem cabimento na hipótese de a escritura apresentar vícios que distorçam expressivamente a determinação do lucro tributável, não sendo a ausência de um ou outro livro, sem demonstração do efetivo prejuízo à apuração, capaz de infirmar o lançamento de ofício:

APURAÇÃO COM BASE NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DO LALUR. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE.

Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento dos lucros.

O fato de o arbitramento ser visto como medida extrema traz algumas consequências. Em primeiro lugar, as hipóteses de cabimento devem restar cabalmente demonstradas pela fiscalização durante o procedimento de lançamento de ofício, sob pena de nulidade, conforme atestou o julgado administrativo formalizado no acórdão nº 107-09.133, de 11/01/2008:

IRPJ/CSLL – ARBITRAMENTO – DESCABIMENTO – É descabido o arbitramento dos lucros quando a não-apresentação dos livros fiscais e contábeis não reste provada ou quando a fiscalização não demonstra que a escrituração apresentada contenha vícios insanáveis que a tornem imprestável para conferência ou apuração do lucro real.

Ademais, constada eventual irregularidade no cumprimento das obrigações acessórias acima especificadas, é dever da fiscalização realizar a intimação prévia do contribuinte, a fim de lhe ofertar oportunidade para promover a devida correção. Trata-se de corolário do art. 148 do CTN, acima mencionado, o qual exige que o arbitramento seja realizado mediante processo regular, com avaliação contraditória. Tal entendimento foi

acolhido pela Câmara Superior do CARF, por ocasião do julgamento ocorrido no acórdão nº 9101-003.644, de 03/07/2018:

IRPJ. ARBITRAMENTO DE LUCROS. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA PARA REGULARIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O arbitramento de lucros, por desclassificação da escrita contábil, é procedimento que exige a prévia intimação do contribuinte de forma clara e objetiva, concedendo-lhe prazo razoável para a sua regularização.

3. Hipótese de arbitramento: escrituração com indícios de fraude ou com vícios, erros ou deficiências

De acordo com o art. 47, inc. II da Lei nº 8.981/95, caberá o arbitramento do lucro tributável quando “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”.

Nessa hipótese, o contribuinte possui a escrita contábil, mas seu conteúdo não é digno de confiança, por supostamente apresentar indícios de fraude, vícios, erros ou deficiências, que impossibilite identificar a efetiva movimentação financeira ou apurar a base real de incidência tributária.

Para culminar na desclassificação da escrita, com o conseqüente arbitramento dos lucros, a jurisprudência exige que as falhas formais ou de conteúdo apontadas sejam relevantes, de modo a tornar totalmente imprestável os resultados por ela demonstrados.

Assim, no acórdão nº 1402-003.811, de 20/03/2019, o CARF confirmou a validade do arbitramento realizado pelas autoridades fiscais, em razão da escrituração contábil conter grande quantidade de lançamentos sumarizados, os quais, mesmo após a devida intimação ao interessado para promover a competente regularização, não foram devidamente detalhados:

*LUCRO REAL. CONTABILIDADE. DEFICIÊNCIA.
DOCUMENTOS AUXILIARES. RECUSA. ARBITRAMENTO.
PROCEDÊNCIA.*

Constatado que o contribuinte deixou de escriturar os lançamentos contábeis na forma das leis fiscais e recusou-se a apresentar livros e documentos auxiliares, de maneira que impediu a verificação do lucro real, escoreito o arbitramento do lucro com base na receita bruta declarada na DIPJ.

O entendimento também é encontrado em precedentes judiciais:

2. É irregular a escrituração do Livro Diário efetuada por lançamentos mensais e de forma resumida, sem a adoção de livros auxiliares para registro individualizados, afastando a tributação com base no lucro real. (TRF-4, Apelação Cível 0010745-41.2015.4.04.9999, rel. Jorge Antonio Maurique, julgado em 26/08/2015)

Já no acórdão nº 1201-001.535, de 15/02/2017, o CARF entendeu que a falta de contabilização de vários depósitos bancários não constitui, por si só, fundamento suficiente para o arbitramento. No caso analisado, o contribuinte teria comprovado a origem e a contabilização de diversos depósitos e, pelo fato de não ter comprovado alguns, teve seu lucro arbitrado. O entendimento prevalecente foi de que a falta de escrituração de depósito bancário determina a omissão de receita e não a imprestabilidade da escrituração.

APURAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA CONTÁBIL. NÃO COMPROVAÇÃO

O arbitramento do lucro é uma medida extrema, só aplicável quando não há possibilidade de apurar o imposto por outro regime de tributação, não podendo ser aplicado como penalidade. Improcede o arbitramento do lucro, quando as razões elencadas pela fiscalização não são determinantes para fundamentar e comprovar a imprestabilidade da escrituração contábil.

O julgado acima abre a discussão de um ponto muito debatido entre Fisco e contribuintes, com reflexos na jurisprudência, concernente à relação existente entre (i) a aplicação da presunção legal de receita tributável em virtude de depósitos bancários de origem não comprovada (art. 42 da Lei nº 9.430/96) e (ii) a existência de escrita imprestável para fins de arbitramento dos lucros.

O art. 42 da Lei 9430/96 estabelece que se presumem rendimentos tributáveis omitidos pelo contribuinte, quando este "*regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações*". Trata-se de presunção relativa, que admite prova em contrário por parte do

contribuinte. Comprovada a origem dos rendimentos, descabe a tributação com base nesse dispositivo legal.

Afinal, a depender do volume da omissão de receita, indaga-se se a escrituração contábil deverá ser considerada inapta, autorizando-se a apuração do IRPJ pela sistemática do lucro arbitrado.

No acórdão nº 9101-003.653, de 03/07/2018, a situação debatida envolvia o fato de o contribuinte ter entregue extratos bancários à fiscalização, não escriturados, cuja origem não foi comprovada por documentos hábeis e idôneos, sendo-lhe, assim, aplicável os efeitos do art. 42 da Lei nº 9.430/96. No julgamento, a Câmara Superior do CARF definiu, por maioria de votos, que, mesmo diante da constatação de receitas omitidas em proporção relevante em relação às receitas escrituradas e declaradas ao Fisco, havendo a possibilidade de apuração do lucro real (isto é, ausente vício que torne a escrituração imprestável), não se mostra necessário o arbitramento do lucro:

SONEGAÇÃO ELEVADA. ESCRITA IMPRESTÁVEL. EXIGÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO EMPÍRICA. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. PROCEDÊNCIA.

O argumento de que o volume elevado da receita omitida caracteriza escrituração imprestável carece de demonstração empírica da imprestabilidade. A despeito disso, o argumento sugere que a contabilidade gradativamente se torna imprestável na medida em que o contribuinte aumenta sua sonegação. Ou seja, segundo esse raciocínio, haveria um processo de tendência à imprestabilidade, tendência essa que, avançando junto com o acréscimo da sonegação, concretiza-se em imprestabilidade efetiva a partir de um determinado momento em que a sonegação atinge certo nível (não obstante, indefinido), ainda que ausentes sinais exteriores inequívocos da inutilidade da escrita, mormente diante da relevante circunstância segundo a qual o próprio contribuinte continua a efetuar registros contábeis. Nesse cenário, caso se admita que a sonegação elevada pode tornar a escrita definitivamente imprestável a partir de um determinado volume de receita sonegada, cabe atribuir a responsabilidade pelo defeito ao contribuinte, que deveria anunciar à Fiscalização que a contabilidade é inútil, de acordo com o dever de colaboração que ao contribuinte se impõe. De modo algum deve-se favorecer o infrator com a própria torpeza, subtraindo-o da incidência dos ônus que recaem exclusivamente sobre aquele pratica o ato ilegal. Considerar que o Fisco errou por não ter desclassificado a escrita, que, se imprestável estivesse, assim estaria por culpa do infrator, é o mesmo que pretender atribuir ao lesado o erro derivado da confiança na aparência.

A posição vencedora aduz ainda que a situação de sonegação elevada é de responsabilidade do contribuinte, que deveria ter anunciado à fiscalização a inutilidade da contabilidade, em função do dever de colaboração, e não somente deixar para fazê-lo na fase contenciosa administrativa, como argumento de nulidade do lançamento de ofício. Nessa circunstância, admitir o arbitramento dos lucros redundaria favorecer a própria torpeza do infrator.

Pois bem. Aproveitando a argumentação desenvolvida no posicionamento vencedor do acórdão nº 9101-003.653, apresentamos alguns contrapontos, de ordem genérica, não restritos aos fatos debatidos nesse julgado.

O primeiro comentário refere-se sobre o alcance do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Vale considerar que o dispositivo constitui instrumento de combate à omissão de receitas, para fins de apuração do imposto de renda – ao lado da falta de escrituração de pagamentos (passivo fictício) e do levantamento quantitativo por espécie – inserindo-se no ordenamento tributário brasileiro com a finalidade de alcançar substratos econômicos que deveriam ter sido tributados pelo contribuinte, mas não o foram.

Na espécie, tais substratos econômicos são os acréscimos patrimoniais, formados pela diferença entre os fatores positivos (receitas tributáveis) e negativos (despesas dedutíveis) que acabam por formar a base real de incidência tributária. O art. 42, além de só identificar os fatores positivos (depósitos bancários de ingresso na conta corrente do contribuinte), representa uma presunção legal relativa, isto é, um meio de prova sobre a existência de receita, passível de objeção por contraprova. Não representa uma ficção legal, que atribui natureza de renda para aquilo que é receita e não é passível de objeção por contraprova. Na presunção, portanto, a partir de fatos conhecidos (depósitos bancários) estabelece-se a probabilidade da existência de fatos desconhecidos (renda).

Em consequência, o art. 42 não se encontra apartado das demais normas que foram o sistema de tributação da renda, não podendo ser utilizado pelo Fisco para onerar potencial riqueza (depósitos bancários) que não reflete os lucros auferidos pela pessoa. Nesse sentido, temos o acórdão nº 9101-00.096, de 11.05.2009, em que a Câmara Superior do CARF, considerando a atividade desenvolvida pelo contribuinte (“factoring”), entendeu que a aplicação cega da presunção contida no art. 42 distorce o

próprio conceito de receita bruta sonogada na atividade de desconto de cheques e duplicatas:

DESCONTOS DE CHEQUES E DUPLICATAS – RECEITA TRIBUTÁVEL – DIFERENÇA ENTRE O VALOR DE FACE DOS TÍTULOS E AS IMPORTÂNCIAS REFERENTES À CESSÃO RESPECTIVA

No caso das pessoas jurídicas que exercem atividade de desconto de duplicatas e cheques pós-datados não há como admitir que os depósitos bancários, sem origem comprovada reflitam a receita sonogada, como se presume, de ordinário, em relação às empresas comerciais ou prestadoras de serviço. Em relação a tais empresas, os depósitos bancários só podem refletir os valores de face dos títulos adquiridos, enquanto a receita bruta resulta da subtração entre tais valores e as importâncias referentes à aquisição dos respectivos títulos.

O segundo comentário assenta-se sobre a finalidade do lucro arbitrado. Note que, a partir das expressões utilizadas pelo legislador ordinário para caracterizar a hipótese de cabimento desse regime de tributação (“fraude”, “vícios”, “erros” ou “deficiências”), é possível concluir que a intenção do contribuinte quanto ao resultado produzido, a escrita imprestável, é irrelevante (pode ser relevante, contudo, para outros fins, como para eventual aplicação de multa ou para persecução penal).

Por um lado, quem comete “fraude” necessariamente atua com o desígnio pelo resultado fraudulento e emprega todo artifício para enganar terceiros, ou seja, age com dolo. Por outro lado, quem incorre em “erro” atua com desconhecimento da realidade ou com base numa representação distorcida dos acontecimentos, ou seja, age com culpa, quando muito. Já as expressões “vícios” e “deficiências” não permitem determinar o comportamento do agente, se doloso ou culposo, porque qualificam somente o objeto, e não a ação do sujeito.

Logo, afirmar que o arbitramento do lucro favorecerá injustamente a torpeza do infrator não é fator a ser considerado na decisão de apurar o resultado tributável pelo lucro arbitrado.

Ademais, em um cenário de omissão volumosa de receitas tributáveis, em face das receitas reconhecidas na escrita pelo contribuinte, a imprestabilidade da contabilidade para fins tributários constitui consequência inexorável de tal comparação, pois torna duvidoso o ponto de partida para a apuração da base real: o lucro líquido contábil.

E isso acontece porque, a uma, sob pena de somente onerar riqueza (receita) fora do campo de incidência do imposto de renda, a apuração pelo regime do lucro arbitrado apresenta-se mais consentânea nessas situações, porque a dedução dos fatores negativos (despesas) encontra-se presumida no coeficiente de arbitramento aplicável sobre a receita da pessoa jurídica, espancando eventuais dúvidas sobre cobrança com efeitos confiscatórios.

A duas, porque, a falta de apresentação documentos que embasam a escrituração comercial e fiscal – no caso, os documentos que comprovam a origem dos depósitos bancários – também constitui hipótese de arbitramento do lucro, nos termos do art. 47, inc. III da Lei nº 8.981/95.

A abordagem dada pelo CARF em algumas situações corrobora tais ponderações:

OMISSÃO DE RECEITAS.

Quando a omissão de receita representa cerca de 90% da receita total é de se reconhecer que a escrituração da pessoa jurídica é imprestável à apuração do lucro real, razão pela qual a apuração do IRPJ e da CSLL deve se realizar com base nas regras do lucro arbitrado. (CARF, acórdão nº 1201-000.476, de 01/04/2011)

BASE DE CÁLCULO. LUCRO ARBITRADO.

Se o valor dos custos e despesas registrados na contabilidade é insignificante quando comparado ao valor da omissão de receita apurada pela fiscalização, é de se reconhecer que a escrituração da pessoa jurídica é imprestável à determinação do lucro real, sendo, nesse caso, obrigatório o arbitramento do lucro. (CARF, acórdão nº 1201-000.898, de 09/10/2013)

Sendo o arbitramento instrumento de justiça fiscal para o Fisco, também o é para o contribuinte, que a passa a ter conhecimento e garantias sobre os limites da tributação.

Assegura-se, desse modo, o tratamento isonômico e proporcional aos casos envolvendo a aplicação da presunção legal de receita sobre depósitos bancários de origem não comprovada de volumes elevados, quando se compara a receita omitida com a receita escriturada, entre (i) o contribuinte que nada escriturou ou deixou de colaborar com os trabalhos fiscais, o qual terá o seu lucro arbitrado, e (ii) aquele que escriturou algo, mas que, por algum motivo, falhou na comprovação da origem dos depósitos bancários e teve

de suportar o peso da presunção legal contida no art. 42 da Lei nº 9.430/96, o qual será mantido no lucro real pela fiscalização.

4. Hipótese de arbitramento: falta de apresentação da escrituração e documentos comprobatórios ao Fisco

De acordo com o art. 47, inc. III da Lei nº 8.981/95, caberá o arbitramento do lucro tributável quando *“o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal”*.

É o caso do contribuinte que optou por apurar os tributos federais pela sistemática do Simples Nacional, mas que, posteriormente, acabou sendo excluído desse regime por não preencher suas condições de entrada ou permanência. Nesse caso, competiria ao Fisco apurar os tributos devidos pelo regime básico de tributação, isto é, pelo lucro real. Mas se o contribuinte deixa de colaborar com os trabalhos da fiscalização e apresenta documentação insuficiente para a identificação da base real, só resta ao Fisco prosseguir pelo caminho do arbitramento dos lucros. Foi o que ocorreu na situação analisada pelo CARF, retratada no acórdão nº 1402-002.846, de 26/01/2018:

ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE ENTREGA DE ESCRITURAÇÃO E INFORMAÇÕES CONTÁBEIS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO DIVERSA E PRECÁRIA. CABIMENTO.

É cabível o arbitramento do lucro da pessoa jurídica na hipótese desta deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal quando intimada para tanto.

A simples apresentação de declarações transmitidas e alguns documentos comprobatórios isolados, ainda que possuam certo valor fiscal, não substitui a escrituração do contribuinte, sendo insuficientes e inadequados para a averiguação do lucro real apurado, sendo medida correta o arbitramento, mesmo diante do fornecimento de tais elementos.

Situação similar pode ser encontrada no caso do contribuinte que optou indevidamente pela apuração pelo lucro presumido, sofreu processo de fiscalização e falhou na apresentação da escrituração contábil e fiscal regular. Aliás, a legislação ordinária reserva um dispositivo próprio para tal hipótese: art. 47, inc. IV da Lei nº 8.981/95, segundo o qual, o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando: *“IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido”*. A

interpretação mais consentânea com o sistema é aquela que considera que a opção indevida pelo lucro presumido somente impõe o lucro arbitrado se a pessoa jurídica não mantiver escrituração contábil completa, pois, se tiver essa escrita, caberá a tributação pelo lucro real.

5. Conclusão

A jurisprudência administrativa federal não tem admitido a desclassificação da escrita pela existência de simples falhas ou erros formais que não comprometam a autenticidade do resultado tributável apurado, o que evidencia ponderação e coloca a sistemática do lucro arbitrado como método subsidiário.

Por outro lado, há casos – como a presunção legal de omissão de receita em virtude de depósitos bancários sem origem comprovada – em que a falta de arbitramento dos lucros e a manutenção do regime ordinário de tributação (lucro real) evidencia situação anti-isonômica e desproporcional pois, sob a alegação de impossibilidade de uso do remédio extremo (arbitramento), procura justificar a tributação sobre grandezas que extrapolam o conceito de renda.