

PARECER

DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO LUCRO ARBITRADO, PARA FINS DE APURAÇÃO DO IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – PARECER

Ives Gandra da Silva Martins

Maria Inês Murgel

CONSULTA

A consulente, por intermédio de seu nobre advogado, Dr. Marcos Melo, formula consulta sobre a correta determinação da base de cálculo do lucro arbitrado, para fins de apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro.

Esclarece a Consulente que em 8 de outubro de 2001 deu ciência a Termo de Início de Fiscalização pela Delegacia da Receita Federal, para prestar esclarecimentos atinentes a movimentações financeiras realizadas no ano-calendário de 1998, através da apresentação de extratos bancários relativos a contas bancárias determinadas e da comprovação, mediante a apresentação de documentação hábil, da origem dos recursos depositados nas respectivas contas bancárias.

Assim, em 30 de outubro de 2001, a Consulente solicitou formalmente àquela Delegacia, pedido de prorrogação do prazo para fins de apresentar a documentação requerida, em face da necessidade de obter informações junto às instituições financeiras com as quais mantinha relacionamento. Tal solicitação foi deferida em 1º de novembro de 2001.

Na sequência, impetrou o Mandado de Segurança junto à Vara da Justiça Federal, Seção Judiciária, objetivando o reconhecimento de seu direito líquido e certo de não se ver obrigada a apresentar ao Delegado da Receita Federal os extratos bancários relativos à movimentação de contas bancárias do ano-calendário de 1998, tendo sido a liminar então pleiteada deferida.

Em 30 de janeiro de 2002, a Consulente deu ciência a Termo de Início de Verificações Preliminares, lavrado pelo Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal, através do qual foi intimada a apresentar i) disquete, acompanhado das respectivas planilhas impressas e assinadas, contendo o demonstrativo da receita bruta mensal nos anos-calendários de 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001; ii) *Questionário de Informações Gerais Prestadas pelo Contribuinte*; iii) Balancetes analíticos mensais (anos-calendário de 1997 a 2001) e iv) Livro de Registro de Apuração de ICMS (anos-calendário de 1997 a 2001).

Em 08 de maio de 2002, a Secretaria da Receita Federal encaminhou à Consulente, via carta registrada pelos Correios, o Termo de Reintimação 01, determinando a apresentação dos elementos solicitados no Termo de Início de Verificações Preliminares de 30 de janeiro de 2001, bem como a apresentação dos Livros Diários e Razões dos anos calendários 1997 a 2001.

Diante do recebimento do Termo em comento, a Consulente apresentou à Secretaria da Receita Federal nova Solicitação Formal, requerendo a prorrogação do prazo para a entrega dos Livros Diários e Razões em 90 dias.

Em agosto de 2002 o Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário da Delegacia da Receita Federal emitiu o Memorando SECAT/EQAP, através do qual encaminhou, para a ciência e providências do Serviço de Fiscalização, cópia da sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança, revogando a liminar anteriormente deferida e denegando a segurança em primeira instância. Em seguida, o Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal expediu o Termo de Reintimação 02, determinando a apresentação dos elementos solicitados no Termo de Início de Verificações Preliminares de 30 de janeiro de 2001 e no Termo de Reintimação 01, de 8 de maio de 2002.

Em face de tal notificação, a Consulente apresentou, em 2 de setembro de 2002, resposta à Fiscalização informando que nunca possuiu talões de notas fiscais de venda e, conseqüentemente, o Livro de Registro de Saídas encontrava-se, à época, sem escrituração. Na ocasião, apresentou os Livros de Registros de utilização de documentos fiscais e de inventário, bem como os Livros Diário e Razão. Esclareceu também que as movimentações bancárias de 1998 foram oriundas do capital social e de um empréstimo contraído junto ao Banco do Brasil/BNDS, para a construção de um abatedouro frigorífico. E que, a fim de melhorar a liquidez, utilizou os recursos do empréstimo transacionando de um banco para outro, fazendo saldo médio para que, desta forma, os bancos concedessem empréstimos de capital de giro. Assim, os novos empréstimos auxiliavam na acumulação de saldo médio expressivo, sempre ampliando os empréstimos na forma de capital de giro.

O Termo de Reintimação 03 foi, por sua vez, emitido em 2 de maio de 2003, através do qual a Secretaria da Receita Federal determinou que a Consulente comprovasse a origem dos créditos que ainda não tinha ficado esclarecida.

Em resposta, a Consulente requereu, em 3 de junho de 2003, a concessão de prorrogação de prazo para prestar tais informações, tendo a Fiscalização deferido o pedido para que as informações fossem prestadas até o dia 16 de junho de 2003.

Em 13 de junho de 2003, a Consulente respondeu ao Termo de Reintimação 03 alegando vícios no procedimento administrativo, inclusive de ordem constitucional; justificando a origem dos créditos bancários, decorrentes do que a contabilidade denomina de **fatos permutativos**, isto é, mera troca de ativos sem qualquer efeito patrimonial ou fiscal; e entregando as DIPJ dos anos-calendários de 1998, 1999 e 2000 como inativas e retificadas posteriormente sem declarar receitas.

Contudo, as alegações da Consulente não foram acatadas pelo Fisco Federal. Argumentou que a Consulente entregara as DIPJ dos anos-calendário de 1998, 1999 e 2000 como inativas, e retificadas posteriormente sem decla-

rar receitas, atendo-se somente ao preenchimento do balanço patrimonial. Dispôs ainda que não constavam receitas escrituradas nos livros comerciais apresentados pela Consulente. Afirmou, por conseguinte, serem as descrições dos históricos dos lançamentos, nos Livros Diário e Razão, deficientes e, conseqüentemente, inúteis para explicar a origem dos empréstimos.

Considerando o exposto, entendeu-se estar configurada, no caso, a presunção legal de omissão de receitas, porquanto, aos olhos do Fisco, a Consulente não comprovara, com documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em conta bancária. Assim, providenciou a lavratura de auto de infração no valor de R\$ 46.586.511,07 relativamente a débitos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, PIS e COFINS.

Para chegar ao valor supramencionado, a douta Fiscalização adotou como base de cálculo dos referidos tributos a integralidade dos valores movimentados nas contas correntes da Consulente.

Assim, na apuração do lucro da Consulente, considerou-se, como sendo lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL, todos os valores de sua movimentação financeira e, sobre estes, aplicou-se as alíquotas correspondentes.

Diante deste quadro, a Consulente formula os seguintes quesitos sobre os quais solicita pronunciamento:

O arbitramento do lucro, para fins do cálculo do IRPJ e da CSLL é forma opcional de apuração da base de cálculo de tais tributos ou constitui exigência inarredável do legislador tributário?

No caso da Consulente, a apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro arbitrado é uma opção do contribuinte ou configuração obrigação do Fiscal?

À vista da resposta ao quesito anterior, como deve ser calculado o IRPJ e a CSLL em caso de presunção de omissão de receitas em face da não comprovação, pelo contribuinte, da origem dos recursos utilizados em operações financeiras?

Admitindo-se haver erro na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL objeto de lançamento fiscal, tal erro pode tornar o lançamento nulo de pleno direito?

Passamos a examinar os temas que os quesitos suscitam.

PARECER

SUMÁRIO: *1.- A tributação no contexto da Constituição Federal de 1988; 2.- Do lucro arbitrado; 3.- O arbitramento do lucro como forma de se alcançar a capacidade contributiva do contribuinte; 4.- Da compulsoriedade do arbitramento do lucro quando da desconsideração, pelo fisco, da escrituração a que estiver obrigado o contribuinte 5.- Da base de cálculo do lucro arbitrado no caso de omissão de receitas; 6.- Da nulidade de lançamento fiscal; 7.- Resposta aos quesitos.*

1. A tributação no contexto da Constituição Federal de 1988

A Carta Constitucional de 1988 instituiu o Estado Democrático de Direito, consagrando valores protetivos da sociedade, objetivos a serem atingidos, bem como prestigiando princípios que fizeram com que o poder de tributar adotasse perfil amplamente constitucional, a ser exercido harmonicamente com a Constituição.

Significa isso dizer que o poder de tributar só encontrará fundamento constitucional se atender aos requisitos formais e materiais de sua emanção, e se os preceitos tributários estiverem voltados à construção da sociedade livre, justa e solidária prometida pelo legislador constituinte.

Desta forma, a tributação passou de mero instrumento arrecadador para ser também uma ferramenta através do qual o Estado irá materializar os objetivos constitucionais fundamentais.

Exatamente por essa razão é que toda a situação tributária com a qual o contribuinte e a fiscalização se deparam deve contemplar o sentido prático da legislação tributária, bem como os efeitos sociais presentes no caso concreto analisado.

O exame do sentido prático da legislação fiscal tornou-se, por conseguinte, um parâmetro essencial para se aferir a constitucionalidade da tributação e de todos os atos que a cercam. É dizer, por exemplo, que a apuração dos impostos não pode implicar a inviabilização, ou mesmo o desincentivo da atividade geradora das receitas tributadas, porquanto, caso assim fosse, estaria dissonante dos objetivos constitucionais, que prestigiam a livre iniciativa.

Nesta linha, não é exagero afirmar que a análise das conseqüências geradas pela tributação, ou pela forma que o Poder Fiscalizador pretende aplicar a tributação, é, ao lado de outros, critério para determinar a validade constitucional da norma tributária.

2. Do lucro arbitrado

O Imposto de Renda calculado com base no lucro arbitrado constitui forma simplificada de apuração da base de cálculo do imposto e ocorre quando a Autoridade Fiscal verifica o não cumprimento às disposições vigentes quanto à manutenção da escrituração fiscal, e outras obrigações acessórias.

Justamente por ser aplicável quando do descumprimento de normas que rezam sobre a obrigatoriedade de guarda e manutenção da escrituração fiscal, é que se admite que o arbitramento do lucro possui natureza sancionatória. De fato, muito embora a Administração Fazendária, através de seus tribunais administrativos, possua diversas decisões no sentido de não constituir o arbitramento do lucro uma penalidade, e sim uma modalidade de determinação da base de cálculo do imposto, o que implica, por conseguinte, a necessária inclusão de imposição de multa pelo descumprimento das obrigações tributárias, simultaneamente ao arbitramento do lucro; preceitua também, em decisões outras, sobre a natureza sancionatória do arbitramento - esta fulcrada na inobservância das regras da legislação comercial que exigem a escrituração de livros.

Embora o arbitramento do lucro apresente nuance sancionatória, evidenciada até mesmo pela motivação de sua aplicação, pode-se afirmar

que o seu caráter punitivo advém mais do seu mau uso do que do seu real objetivo, que é, em última análise, apurar o lucro tributável.

De se reparar que o sentido prático do arbitramento do lucro, bem como os seus efeitos sociais, é que conferem a essa forma de apuração do imposto um total alinhamento com os princípios constitucionais tributários.

Destaque-se também que, contrariamente a qualquer imposição sancionatória, não se pode dizer que há o agravamento gradativo da porcentagem da receita bruta utilizada para fixar o lucro arbitrado, como penalidade aos contribuintes que reincidem no descumprimento do dever legal de apurar o lucro real. O arbitramento não é aplicado consoante a falta cometida pelo contribuinte e sua gravidade, mas sim em consonância com a natureza da atividade por ele explorada.

De fato, quando conhecida a receita bruta do contribuinte, o lucro arbitrado será o valor resultante da aplicação, sobre a receita bruta auferida trimestralmente, do percentual de 9,6%, quando conhecida a receita bruta (Lei n. 9.249/95, art. 16, IN n. 11/96, art. 44 e Lei n. 9.430/96, art. 27, I). Contudo, o percentual aplicável para a apuração do lucro arbitrado poderá variar de acordo com a atividade exercida pelo contribuinte, podendo mesmo chegar a 45% para as atividades exercidas por instituições financeiras e equiparadas.

Por outro lado, o lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a aplicação de uma das seguintes alternativas de cálculo:

- a) 0,5 do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, corrigido monetariamente;
- b) 0,04 da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

- c) 0,07 do valor do capital, inclusive sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;
- d) 0,05 do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;
- e) 0,4 do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;
- f) 0,4 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;
- g) 0,8 da soma dos valores devidos no mês a empregados;
- h) 0,9 do valor mensal do aluguel devido.

Ressalte-se que o arbitramento do lucro é, em verdade, uma necessidade. Evita problemas insolúveis para a fiscalização, tais como o oferecimento à tributação, pelo contribuinte, de lucro real impossível de se apurar na escrituração, ou que desmereça fé, do ponto de vista legal. Tal realidade revela, justamente, que as razões e as conseqüências geradas pela apuração do tributo através do arbitramento do lucro, é que lhe conferem validade constitucional.

3. Do arbitramento do lucro como forma de se alcançar a capacidade contributiva do contribuinte

O Imposto de Renda devido será exigido com base nos critérios do lucro arbitrado quando (Lei n. 8.981/95, art. 47 e Lei n. 9.430/96, art. 1º):

- I. o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, inclusive as sociedades civis de prestação de serviços relativos a profissões regulamentadas, não mantiver a 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 identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real;**
- III. o contribuinte, não obrigado à tributação com base no lucro real, deixar de apresentar à autoridade tributária livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, nos quais deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária;
- IV. o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- V. o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira não escriturar seus resultados separadamente dos do comitente no exterior, conforme o § 1º do art. 76, da Lei n. 3.470, de 28.11.58 ou inciso I do parágrafo único do artigo 398 do RIR/99;
- VI. o contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas na forma e prazo previstos nos artigos 11 a 13 da Lei n. 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991;
- VII. o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário;
- VIII. o contribuinte não regularizar a escrituração do Diário ou livro Caixa, no prazo previsto na intimação, sem prejuízo da exigência da multa a que se refere o art. 89 da Lei n. 8.981, de 1995, agravada em cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado;
- IX. a pessoa jurídica extraviar ou perder os livros ou documentos da escrituração, salvo se feita comunicação no prazo de trinta dias do fato e for possível a reconstituição da escrituração.

Veja-se, do disposto na legislação apontada, que constatada a ocorrência de uma das hipóteses acima elencadas, o Fisco Federal tem o poder-dever de desclassificar a escrita contábil/fiscal apresentada pelo contribuinte, por ser imprestável para a apuração do lucro real. Assim, deverá o Fisco arbitrar o lucro da pessoa jurídica, sob pena de admitir a incidência do IRPJ e da CSLL sobre montante que, sabidamente, não corresponde ao lucro da pessoa jurídica e, deste modo, de ignorar solenemente o princípio da capacidade contributiva.

De se destacar que o artigo 148 do Código Tributário Nacional dispõe que, quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar 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.

Vê-se que o legislador tributário cuidou de disponibilizar ao Fisco um instrumento para impedir que o contribuinte que pratica o comportamento abstratamente previsto na norma tributária se livre do cumprimento da obrigação surgida com tal conduta. Deve-se admitir, pois, que o arbitramento é meio de efetivação do princípio constitucional da igualdade tributária.

Porém, mesmo havendo a possibilidade de a Administração arbitrar o valor do tributo a ser cobrado, baseando-se em elementos idôneos de que dispuser, deve fazê-lo de forma razoável. Não se pode confundir arbitramento com arbitrariedade.

Nas hipóteses de arbitramento, a arbitrariedade será evitada com a rígida observância do princípio da reserva legal, do qual se infere que os atos de administração tributária, dentre os quais se destaca o lançamento, são atos administrativos vinculados. E é exatamente por essa razão que o arbitramento não pode ser confundido com uma atribuição legal de liberdade (discricionariedade) administrativa, porquanto representa um processo técnico alternativo e estrito para apuração do tributo devido.

Tanto assim é que a própria parte final do artigo 148 do Código Tributário Nacional ressalva a possibilidade de avaliação contraditória, administrativa ou judicialmente, por parte do sujeito passivo da obrigação tributária. Não fosse assim, ou seja, se o arbitramento fosse um ato discricionário da administração, não haveria que se cogitar em avaliação contraditória realizada em juízo, conforme previsão do Código Tributário Nacional.

O arbitramento deve observar o princípio da razoabilidade interna, com a adequação do motivo (arrecadação imperfeita pelo contribuinte), meio (arbitramento) e fim (obtenção do quantum efetivamente devido). Caso o valor, apesar de razoável, seja incorreto, cabe ao contribuinte demonstrar o exato montante devido administrativa ou judicialmente, sem que possa gerar prejuízos à Fazenda, pela sua inércia ou mesmo má-fé.

Conclui-se que o arbitramento deve respeitar estritamente os princípios constitucionais que asseguram a tributação de acordo com a capacidade contributiva, não podendo ser realizado sob o prisma da conveniência e oportunidade da autoridade administrativa.

Ora, é de conhecimento que a Constituição da República de 1988 abraçou expressamente o princípio da capacidade contributiva no sistema constitucional tributário. Deveras, sua inclusão se dá na Seção I do Capítulo do Sistema Tributário que trata dos “Princípios Gerais”, o que indica uma diretriz positiva de ação para o legislador, para o aplicador e/ou para o intérprete da norma tributária.

Vale lembrar as lições de ENRICO DE MITA,¹ ao dispor que os impostos têm por **fundamento** e **limite** determinado tipo de manifestação de capacidade contributiva que visam captar.

Quando se afirma que a capacidade contributiva é **fundamento** dos impostos, se está a dizer que onde ela existir haverá sempre espaço para a tributação. A exigência tributária deverá buscar a real capacidade contributiva. Por essa razão, deve-se arbitrar o lucro na hipótese de a escri-

1. *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1999, pág. 77.

turação a que estiver obrigado o contribuinte contiver deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira ou determinar o lucro real. O arbitramento será o meio através do qual o Fisco verificará a real capacidade contributiva do contribuinte.

Por outro lado, quando se diz que a capacidade contributiva é **limite**, se está a dizer que a exigência não poderá ultrapassar uma dimensão razoável à vista do pressuposto de fato.

Se a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte contiver deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira ou determinar o lucro real, o arbitramento do lucro atuará como instrumento da capacidade contributiva, limitando a exigência à uma dimensão razoável.

Portanto, a manifestação de capacidade contributiva deve ser **real**, ou seja, o imposto não poder alcançar manifestações meramente “aparentes” de capacidade contributiva.

E, justamente para tornar legítima a tributação, com a estrita observância da capacidade contributiva, é que o agente fiscal está obrigado a arbitrar o lucro quando da ocorrência dos fatos descritos em lei. Assim, por exemplo, os contínuos descasos do contribuinte em não atender às reiteradas intimações da fiscalização para a apresentação de livros ou documentos de escrituração, resultarão em obrigatório e irreversível arbitramento do lucro.

Isto porque situações como essas denotam a inexistência de escrituração, ou mesmo a recusa do contribuinte, por omissão deliberada, em exhibir os livros ou documentos de escrituração.

De se destacar que inexistente o arbitramento condicional. Portanto, ainda partindo-se do exemplo relativo à recusa do contribuinte em apresentar à Fiscalização sua escrituração fiscal, o ato administrativo de lançamento não pode ser modificado pela posterior apresentação dos documentos e livros cuja inexistência ou recusa de apresentação motivaram o arbitramento.

O exame feito mostra que o arbitramento do lucro é forma de apuração bastante peculiar.

Não é penalidade, muito embora sua aplicação ocorra quando da não observância, pelo contribuinte, de obrigações tributárias, impossibilitando a apuração do lucro real pelo agente fiscal.

É de obrigatório uso pelo agente fiscal nas hipóteses previstas em lei, pois visa à tributação da verdadeira manifestação da capacidade contributiva, em situações em que a real lucratividade é difícil de ser apurada.

É irreversível.

É também opcional. Porém, a opção pela tributação com base no lucro arbitrado será admitida apenas e tão somente para o contribuinte, nunca para o agente fiscal, e desde que conhecida a receita bruta.

4. Da compulsoriedade do arbitramento do lucro quando da desconsideração, pelo fisco, da escrituração a que estiver obrigado o contribuinte

Por força do artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, o imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será obrigatoriamente determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou determinar o lucro real.

Tal se justifica em face da competência da União Federal para tributar a renda da pessoa jurídica, assim entendida como o lucro, o acréscimo patrimonial apurado num determinado lapso de tempo. E, se o próprio contribuinte não consegue demonstrar com clareza esse acréscimo, em face de vícios, erros ou deficiências havidas em sua escrituração fiscal, o legislador demonstra ao Fiscal o caminho a percorrer para que seja cumprida a essência da norma tributária que, em última análise, é a tributação do lucro.

Tema da maior importância no Direito Tributário é saber exatamente o significado de renda e o momento de seu auferimento, para que a tributação seja feita sem excessos e observe rigidamente, inclusive, sua

disponibilidade para fins de tributação. Entretanto, é de se admitir que, quando o contribuinte falha em seu dever fiscal de manter suas escriturações claras o suficiente para que a renda possa ser devida e corretamente tributada, o legislador tributário tem a obrigação de ordenar o arbitramento dessa renda, desse lucro, para fins de alcançar a finalidade prática da norma.

O Regulamento do Imposto de Renda, sabiamente, consagra a figura do arbitramento do lucro como uma obrigação fiscal, considerando que a União Federal possui não só o direito, mas também o dever de tributar todos aqueles que auferem renda, dever este do qual a União Federal, sem lei que a autorize, jamais poderá dispor.

Daí o ponto fundamental: se o titular da capacidade contributiva não cumpre o seu dever, manifestando-se corretamente quanto à ocorrência do fato gerador do imposto, caberá ao Fisco fazer tal apuração, observando os critérios e limites estabelecidos em lei.

No caso da Consulta, a apuração do lucro pela modalidade do arbitramento não pode ser admitida como liberalidade fiscal. É sim, seu dever, sua obrigação inarredável, mormente quando este admite que *as descrições dos históricos dos lançamentos, nos livros razões e diários, são deficientes, concernentes a explicar a origem dos empréstimos.*

Os mencionados empréstimos, conforme afirmação da Consultante, originaram-se da movimentação de valores entre as contas da empresa para fazer saldo médio e obter novos empréstimos.

Ora, se o agente fiscal entendeu serem as descrições dos históricos dos lançamentos, nos livros razões e diários, **deficientes**, concernentes a explicar a origem dos empréstimos; e sabendo que quando a escrituração nos livros razões e diários contiver **deficiências** que a tornem imprecisa para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, o imposto de renda deveria, necessariamente, ter sido determinado com base nos critérios do lucro arbitrado.

5. Da base de cálculo do lucro arbitrado no caso de omissão de receitas

Partindo-se, portanto, da premissa de que as descrições dos históricos dos lançamentos da Consulente, nos livros razões e diários, eram deficientes, concernentes a explicar a origem de seus empréstimos; tendo sido esta a convicção do agente fiscal acerca da situação que se lhe apresentava, seu desafio passou a ser a apuração da base de cálculo do lucro, sob a modalidade de arbitramento.

No caso apresentado, a autoridade fiscal, agente do Poder Público, com a autoridade legal que possui, presumiu a omissão de receita.

Nessa hipótese, portanto, a autoridade tributária deveria computar o montante omitido para a determinação da base de cálculo do imposto e do adicional (art. 24 da Lei n. 9.249/95).

Contudo, de acordo com alegações da Consulente, a base de cálculo arbitrada correspondeu à totalidade dos valores movimentados financeiramente.

É fato que, configurada a omissão de receita, o lucro líquido deverá ser arbitrado e irá considerar, para fins de sua apuração, os valores omitidos. Entretanto, é também seguro que os conceitos de receita e renda não se confundem, e o arbitramento do lucro não pode ser utilizado como instrumento de punição, de modo a gravar, como se lucro fosse, a totalidade dos valores depositados nas contas bancárias do contribuinte, que, na prática, podem eventualmente exceder a efetiva receita por ele auferida.

Tal afirmação decorre de princípio constitucional basilar, no sentido de que a União Federal possui competência para instituir imposto apenas sobre a renda da pessoa jurídica, e não sobre a integralidade de sua receita, tampouco sobre a integralidade dos valores de seus depósitos bancários. O arbitramento do lucro, por conseguinte, não pode configurar a totalidade da receita, ou da movimentação financeira, mas apenas a renda efetiva obtida a partir destas.

Saliente-se, mais uma vez, que o legislador está autorizado, sim, a arbitrar o lucro em situações como a descrita no caso presente. Porém,

atrita com o sistema de uniforme justiça fiscal a pretensão do Fisco Federal de arbitrar como lucro líquido o total dos depósitos bancários de origem supostamente não comprovada.

Renda e receita depositada em conta bancária são conceitos diferentes. A omissão da receita não implica o favorecimento da empresa, com a obtenção de recursos considerados como renda, em sua integralidade. Se houve a omissão de receita no montante discutido, não implica ter a empresa auferido uma renda superior, em detrimento do pagamento do imposto.

Diante da impossibilidade de calcular, por meras suposições, o lucro que poderia ser obtido, com a adição da receita omitida à declarada (e daí determinar a renda que serviria de base de cálculo para o imposto), o artigo 532 do Regulamento estipulou que a suposta renda corresponde ao valor resultante da aplicação dos mesmos percentuais aplicáveis para o cálculo da estimativa mensal e do lucro presumido (no caso de indústria, 8%), acrescidos de 20%. Trata-se, portanto, de um percentual razoável, que não favorece a empresa nem lhe prejudica, beneficiando o Fisco com um valor compatível com a realidade econômica do mercado.

Conclui-se, pois, que a receita omitida, apurada em arbitramento de lucros, impõe o efetivo arbitramento dos lucros com base nos parâmetros legais, para se levar à tributação percentual da receita tida como omitida, mas nunca 100% da omissão, por afronta ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, como também ao seu artigo 3º, quando a tributação total se reveste com características de penalidade. Neste sentido foi o posicionamento da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes Federal, quando do julgamento do Recurso no. 120888, em 6 de junho de 2000 (Acórdão 103-20308).

Vale mencionar o posicionamento da própria Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I, no sentido de que, em casos como o exposto, o valor da receita omitida apurada pela autoridade tributária a partir de depósitos bancários e não declarada ao Fisco deve ser, sim, computado para a determinação da base de cálculo do tributo devido.

Entretanto, não deve ser confundido com a própria base de cálculo do tributo. Veja-se:

Delegacia da **Receita** Federal de Julgamento em São Paulo I / 6a. Turma / DECISÃO 16-21402 em 14/05/2009
Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
LIVROS E DOCUMENTOS OBRIGATÓRIOS. NÃO APRESENTAÇÃO. **LUCRO ARBITRADO. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. OMISSÃO DE RECEITA. BASE DE CÁLCULO. O valor da receita omitida apurada pela autoridade tributária a partir de depósitos bancários e não declarada ao Fisco deve ser computado para a determinação da base de cálculo do tributo devido. OMISSÃO DE RECEITA OU RENDIMENTO. DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM NÃO COMPROVADA. Configuram omissão de receita ou rendimento os valores creditados em conta bancária cuja origem não tenha sido comprovada, mediante documentação hábil e idônea, pelo contribuinte regularmente intimado. PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o sujeito passivo, que pode refutar a presunção mediante oferta de provas hábeis e idôneas. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. A conduta do sujeito passivo que apresenta Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ de inatividade, não atende às intimações para apresentação de livros e documentos contábeis e fiscais, e, durante três anos consecutivos, pratica vultosas operações comerciais e financeiras, evidencia vontade inequívoca dolosamente dirigida à sonegação tributária, ensejando assim a imposição da multa de ofício qualificada de 150%. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IRPJ/CSLL/COFINS/PIS. O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, a Contribuição Social Sobre o **Lucro** Líquido - CSLL, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS e a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS são tributos, em regra, sujeitos a lançamento por homologação. Contudo,**

não havendo pagamento ou ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial rege-se pela norma contida no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. A partir da vigência da Lei nº 9.718 de 27/11/1998, a base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS corresponde à **totalidade** das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, sendo permitidas somente as exclusões determinadas em lei. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. DECISÕES JUDICIAIS. A Lei nº 9.718/1998 constitui norma legal regularmente editada segundo o processo legislativo estabelecido, tem presunção de legitimidade e vige enquanto não for afastada do sistema jurídico brasileiro; eventuais decisões do Poder Judiciário acerca do alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, proferidas incidentalmente, beneficiam apenas as partes das respectivas ações. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS/COFINS/CSLL. O decidido quanto ao lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ deve nortear a decisão dos lançamentos decorrentes, tendo em vista que se originam dos mesmos elementos de prova. Ano-calendário: : 01/01/2002 a 31/12/2002, 01/01/2003 a 31/12/2003, 01/01/2004 a 31/12/2004

Publicado no DOU em: 14/05/2009

(Grifamos)

Também a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, em outras oportunidades, confirma que, exatamente como no caso trazido à análise, a ausência da escrituração contábil acarreta o arbitramento do lucro com base na receita bruta conhecida. E que, se a receita bruta conhecida houver sido omitida, poderá ser presumida com base em depósitos bancários. Contudo, reitera-se, o arbitramento do lucro se dará em percentual legal aplicável à atividade da empresa, a partir da receita conhecida com base em depósitos bancários não contabilizados. Ou seja: o lucro arbitrado será calculado considerando os depósitos bancários não contabilizados, mas jamais poderá ser confundido com o total de tais depósitos. *In verbis*:

Delegacia da **Receita** Federal de Julgamento em São Paulo / 4a. Turma / DECISÃO 9.351 em 07.04.2006

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. A instância administrativa não se manifesta a respeito de suposta inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da legislação tributária. DECLARAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA INATIVA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO LEGAL. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. **LUCRO ARBITRADO. RECEITA BRUTA CONHECIDA. A ausência da escrituração contábil acarreta o arbitramento do lucro com base na receita bruta conhecida, sendo esta, no caso, a receita omitida provada por presunção legal com base em depósitos bancários.** AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL. O decidido no mérito do IRPJ repercute na tributação reflexa.

(Grifamos)

Delegacia da **Receita** Federal de Julgamento em São Paulo / 1a. Turma / DECISÃO 4.654 em 08.01.2004

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Lucro Arbitrado. Omissão de Receitas. Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada. Desclassificada a escrituração, correto é o arbitramento do lucro, em percentual legal aplicável à atividade da empresa, a partir da receita conhecida com base em depósitos bancários não contabilizados e cuja origem não foi comprovada. Tributações Reflexas: PIS, COFINS e CSLL. Por decorrerem dos mesmos fatos e das mesmas provas, às tributações reflexas aplica-se o decidido no IRPJ pela íntima relação de causa e efeito.

(Grifamos)

Não se está aqui a afirmar que não se pode cumular omissão de receitas com arbitramento. O que não se admite é fazer coincidir a receita omitida oriunda de depósitos com o próprio lucro arbitrado. A receita omitida detectada pela fiscalização deve compor a receita bruta, base para apuração do lucro arbitrado. Porém, não pode ser considerada como sendo o próprio lucro arbitrado.

Vê-se, pois, que no arbitramento, a lei estabelece critérios que servem de roteiro ao fisco na fixação do lucro e, portanto, da base de cálculo, cabendo ao Ministro da Fazenda determinar a percentagem respectiva, à vista da natureza da atividade econômica do contribuinte.

6. Da nulidade do lançamento fiscal

Reza o Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, competir privativamente à autoridade administrativa a constituição do crédito tributário pelo lançamento. Esclarece, então, que o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Embora o artigo 142 mencionado seja explícito ao utilizar a terminologia *procedimento*, para definir o lançamento, a doutrina nacional sempre debateu sobre a importância de se apontar a real natureza do lançamento, vez que sob o ponto de vista teórico e legal o lançamento também pode ser compreendido como ato.

Isso porque o lançamento, assim entendido como o procedimento administrativo, pode ser admitido como uma “sucessão ordenada de formalidades tendentes à prática ou à execução de um ato administrativo por parte de uma autoridade ou órgão administrativo”².

Por outro lado, inegável a sua aceção de ato jurídico, como produto jurídico do procedimento. Neste aspecto, destacamos o conceito claramente descrito pela Professora Misabel Abreu Machado Derzi, que ensina que “o lançamento é ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individualização e concreção da norma tributária ao caso concreto

2. Alberto Xavier, *Do Processo Administrativo*, São Paulo, Bushatsky, 1976, pp. 104-105.

(ato aplicativo), desencadeando efeitos confirmatório-extintivos (no caso de homologação do pagamento) ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhes os termos e possibilitar a formação do título executivo”³.

Em apertadíssima síntese, o lançamento é um ato jurídico de aplicação da lei tributária ao caso concreto, e seu conteúdo será manifestado da constatação do fato jurídico no tempo e no espaço; da identificação do sujeito passivo descrito em lei; da definição das condições de sua exigibilidade, tais como prazo e forma de pagamento; e, importante para o estudo que se apresenta, da adequada apuração do montante do tributo devido, através da correta apuração da base de cálculo e aplicação da alíquota prevista em lei.

O lançamento fiscal, como qualquer outro ato administrativo, pode conter erros. Estes, por sua vez, podem decorrer da apreensão defeituosa do complexo factual (erro de fato) ou mesmo da solução jurídica equivocada do problema que esse contexto provoca (erro de direito).

Independentemente da gravidade e da substância do erro, fato é que, quando este se afigura, não pode produzir efeitos.

Não obstante o artigo 145 do Código Tributário Nacional⁴ consagre em seu bojo o princípio da *imutabilidade do lançamento tributário* após regularmente notificado o sujeito passivo, o normativo em comento também elenca as hipóteses que excepcionam a aplicação de tal princípio. As exceções ao princípio geral vêm ao encontro de outros princípios,

3. *Comentários ao Código Tributário Nacional: (Lei no. 5.172, de 25.10.1966)*/ Carlos Valder do Nascimento (coordenador). Ives Gandra da Silva Martins ... [et al.]. – Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 355.

4. “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.”

caros ao ordenamento jurídico nacional e ao interesse público, voltados à economia e à segurança jurídica.

O princípio da *imutabilidade do lançamento tributário*, por sua vez, tem raízes em valores democráticos enraizados na Constituição Pátria, tais como a segurança jurídica e a necessidade da estabilização das relações sociais, o que justifica a imposição, pelo legislador tributário, de limites rígidos ao poder de revisão do lançamento fiscal.

Mesmo os limites objetivos do poder de revisão do lançamento tributário envolvem questões intrincadas e debatidas calorosamente entre autorizados doutrinadores, valendo aqui mencionar os Professores Rubens Gomes de Sousa⁵, Gilberto de Ulhôa Canto⁶, Souto Maior Borges e Alberto Xavier⁷, que

5. “De modo geral, pode-se, aliás, justificar a tese por uma aplicação do princípio de que o erro de direito não aproveita. Por outras palavras, o fisco, tendo expedido um lançamento com base em determinados elementos de fato e em aplicação de determinados conceitos de direito a tais fatos, poderia sempre, dentro do prazo de prescrição do direito de lançar, rever aquele lançamento caso apurasse erro ou inexatidão quanto aos dados de fato, mas não quando ocorresse mudança de orientação quanto aos conceitos jurídicos adotados na feita do lançamento. Isto porque na primeira hipótese, o fisco, adotando dados de fato inexatos, ou aceitando, dados de fato errônea ou falsamente declarados, teria cometido ele próprio um erro de fato, e o poderia retificar a todo tempo, antes de ocorrida a prescrição; mas, na segunda hipótese, o fisco, adotando critérios jurídicos, ou esponsando os adotados pelo contribuinte em sua declaração, que fossem, “*gratia argumentandi*”, errôneos, teria cometido ele próprio um erro de direito, insusceptível, portanto, de posterior retificação. O direito presume-se conhecido, mormente da autoridade incumbida da sua aplicação, e nessas condições sendo o lançamento uma função -precípua e um dever funcional da referida autoridade, a ela compete não incorrer em erro ao aplicá-lo, sob pena de não o poder retificar posteriormente” SOUSA, Rubens Gomes de. ESTUDOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. São Paulo: Saraiva, 1950. pág. 238.

6. “Já destaquei (1.3 retro) que a atividade administrativa de efetuar o lançamento é vinculada. Isso significa que ela deve ater-se às normas legais, tanto relativas ao processo de determinação como as de índole material. A autoridade administrativa deverá indicar, expressamente, os motivos em que funda a pretensão fiscal, para que a legalidade do procedimento e da prestação que ele determina possa ser conferida pelo sujeito passivo”. , Gilberto de Ulhôa. DO LANÇAMENTO. in Cadernos de Pesquisas Tributárias v. 12. São Paulo: Resenha, 1987. pág. 9.

7. “A ininvocababilidade do erro de direito desempenha uma função garantística, decorrente do princípio da segurança jurídica, tendente a proteger a estabilidade das situações jurídicas individuais que tenham sido objeto de atos declaratórios em relação a

não admitem a revisão do lançamento *por erro de direito* (falso conhecimento, interpretação equivocada ou mesmo ignorância da norma jurídica), embora por vezes sob distintas fundamentações.

Mencione-se posicionamento unânime dos Ministros da 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, que decidiram que o erro de direito não autoriza a retificação do lançamento efetuado, ao argumento de que a existência desse equívoco não garante ulterior revisão mas, apenas, a nulidade do ato administrativo praticado:

Lançamento fiscal. Erro de direito não autoriza a revisão. Interpretação acertada, senão razoável da lei, a determinar a aplicação da Súmula 400.

(...)

Sobreleve-se o julgado da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, no RE 69.426, do Rio Grande do Sul, onde se decidiu:

Lançamento - Revisão - Princípio da Imutabilidade.

A autoridade fiscal exorbita ao proceder segundo lançamento, observando critério diferente do surgido no primitivo para o cálculo do tributo, violando, em consequência, o princípio da imutabilidade do lançamento, consagrado na doutrina e na jurisprudência. Não tendo havido mutação dos elementos de fato e aceito um determinado critério para o cálculo do tributo, não é lícito ao Fisco, em revisão, alterar esse critério para obter um acréscimo do tributo(RTJ 65/187).

Todavia, outros doutrinadores, não menos respeitáveis, como o Professor Hugo de Brito Machado, possuem posicionamento mais maleável, e

alegada defeituosa aplicação do direito por iniciativa de autoridade administrativa, que tem o dever funcional da sua correta aplicação mediante a prática de atos dotados de “presunção de legalidade.” XAVIER, Alberto. DO LANÇAMENTO TEORIA GERAL DO ATO DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO. 2ª edição. São Paulo: Forense, 1997. pág. 257.

acatam a possibilidade de revisão do lançamento, independentemente de o agente administrativo ter incorrido em erro de fato (não conformação do lançamento com o seu respectivo fato imponible) ou erro de direito.

Ainda que se acate a possibilidade de revisão do lançamento em face de erro de direito, esta deve ocorrer através da lavratura de novo lançamento tributário, que derroga o primeiro, incorreto.

Assim, o lançamento eivado de nulidade deve, sempre, ser desconstituído, independentemente de este poder ser ou não revisto. Caso haja a possibilidade de sua revisão, é imprescindível que ocorra a edição de novo lançamento, se ainda não houver decorrido o prazo decadencial para a sua realização.

A dispensa da edição de novo lançamento, ou seja, a alteração de ofício do lançamento fiscal, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, deve tão somente operar nas restritas hipóteses previstas no artigo 149 do Código Tributário Nacional, quais sejam: quando a lei assim o determinar; quando a declaração não for prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; quando a pessoa legalmente obrigada, embora tiver prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixar de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, se recusar a prestá-lo ou não o prestar satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; quando se comprovar falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; quando se comprovar omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da homologação do lançamento; quando se comprovar ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; quando se comprovar que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; quando for apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; quando se comprovar que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Qualquer outra hipótese que denote vícios no lançamento, tais como a inocorrência do fato gerador ou a errônea apuração da base de cálculo do tributo, irá requerer a decretação de sua nulidade, sendo que a exigência fiscal acertada implicará, necessariamente, na realização de um novo lançamento.

O que fez a douta Fiscalização no caso presente? **Utilizou a totalidade dos valores depositados nas contas bancárias da Consulente, relativamente ao período objeto de lançamento como base de cálculo (lucro tributável) do IRPJ e da CSLL!**

O erro na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que torna os valores indevidos, irrealis e exorbitantes, contamina o lançamento com vício insanável de ilegalidade, e o torna nulo de pleno direito.

Imperioso mencionar aqui recente Acórdão proferido pela 1ª Turma da DRJ/SP1, de n. 16-27.397, em 27/10/2010, no qual o lançamento foi julgado anulado em face de erro na apuração da base de cálculo do tributo devido:

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005

DESPESAS E CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO INTEGRAL. LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE. LUCRO ARBITRADO. CABIMENTO.

O lucro arbitrado deve ser realizado quando o contribuinte deixa de apresentar à autoridade tributária todos os documentos comprobatórios de despesas e custos, sendo incabível o lançamento que considera lucro real a totalidade das receitas auferidas.

Também nesse sentido, vale destacar posicionamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento 1ª Turma, reconhecendo a nulidade do lançamento quando detectado erro na apuração da base de cálculo do tributo cobrado:

Delegacia da Receita Federal de Julgamento em / 1a. Turma / DECISÃO em 24.03.2005

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

IRPJ. APURAÇÃO ANUAL. MULTA ISOLADA - Nos termos do parágrafo 6º do artigo 37 da Lei n. 08.981, de 1995, quando o sujeito passivo não recolhe qualquer valor a título de IRPJ por estimativa, e nem elabora os balancetes de redução ou suspensão, incabível a aplicação de multa isolada, pois a forma de apuração do lucro é trimestral e definitiva, devendo ser desconsiderada a DIRPJ apresentada indicando a opção pela apuração anual. IRPJ E CSLL. OMISSÃO DE RECEITA. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO. LANÇAMENTO NULO. VÍCIO MATERIAL - É nulo, por vício de ordem material, o lançamento que não observou o correto período de apuração, transformando de mensal/trimestral para anual o período de apuração. IRPJ E CSLL. RECEITA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA. **ERRO NA DETERMINAÇÃO DO FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO. LANÇAMENTO NULO. VÍCIO MATERIAL** - É nulo, por vício de ordem material, o lançamento que não observou o correto período de apuração, transformando de mensal/trimestral para anual o período de apuração. DCTF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - Nos termos do artigo 17 do Decreto n. 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo 67 da Lei n. 09.532, de 1997, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação. PIS E COFINS. OMISSÃO DE RECEITA ESCRITURADA E NÃO ESCRITURADA - Procede a exação decorrente da constatação de omissão de receita nos casos em que o sujeito passivo, na fase litigiosa, requer a redução dos valores das receitas omitidas mas não apresenta documentos hábeis e idôneos que dêem sustentação ao alegado.

Ou seja, o erro na apuração da base de cálculo do tributo implica em nulidade do lançamento realizado.

A cobrança pretendida poderá ocorrer apenas e tão somente caso o agente fiscal proceda a um novo lançamento, nos moldes previstos em lei, desde que não decaído o direito da Fazenda Pública.

7. Resposta aos quesitos

À vista das considerações expostas – que devem ser vistas como parâmetros do sentido das respostas dadas a seguir – passamos a responder diretamente aos quesitos formulados pela Consulente:

1. O arbitramento do lucro, para fins do cálculo do IRPJ e da CSLL é forma opcional de apuração da base de cálculo de tais tributos ou constitui exigência inarredável do legislador tributário?

O arbitramento do lucro, para fins do cálculo do IRPJ e da CSLL, constitui obrigação inarredável do agente fiscal nas hipóteses previstas no artigo 1º da Lei n. 9.430/96, pois visa à tributação da verdadeira manifestação da capacidade contributiva, em situações em que a real lucratividade é difícil de ser apurada.

Pode também ser opcional. Porém, a opção pela tributação com base no lucro arbitrado será admitida apenas e tão somente para o contribuinte, nunca para o agente fiscal, e desde que conhecida a receita bruta.

2. No caso da Consulente, a apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro arbitrado é uma opção do contribuinte ou configura obrigação do Fiscal?

No caso específico da Consulente, em que o agente fiscal expressamente declara que a escrituração a que está a Consulente obrigada contém vícios, erros ou deficiências que a tornam imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; o Fisco Federal tem o poder-dever de desclassificar a escrita contábil/fiscal apresentada pela Consulente e de apurar do IRPJ e da CSLL pelo lucro arbitrado.

A apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro arbitrado no caso analisado não configura, portanto, opção do contribuinte.

3. À vista da resposta ao quesito anterior, como deve ser calculado o IRPJ e a CSLL em caso de presunção de omissão de receitas em face da não comprovação, pelo contribuinte, da origem dos recursos utilizados em operações financeiras?

Para fins do cálculo do IRPJ e da CSLL em caso de presunção de omissão de receita, o lucro líquido deverá ser arbitrado e irá considerar, para fins de sua apuração, os valores omitidos.

Assim, no caso trazido pela Consulente, tem-se que a receita bruta deverá ser presumida com base em depósitos bancários não contabilizados. O lucro arbitrado corresponderá ao valor resultante da aplicação do mesmo percentual aplicável para o cálculo da estimativa mensal e do lucro presumido (no caso da Consulente, 8%), acrescido de 20%. Ou seja: o lucro arbitrado corresponderá a 9,6% dos depósitos bancários não contabilizados, mas jamais poderá ser confundido com o total de tais depósitos (artigo 532 do RIR/99).

4. Admitindo-se haver erro na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL objeto de lançamento fiscal, tal erro pode tornar o lançamento nulo de pleno direito?

Sim. O erro na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que torna os valores indevidos, irreais e exorbitantes, contamina o lançamento com vício insanável de ilegalidade, e o torna nulo de pleno direito.

É o nosso parecer.