

Lucro arbitrado na omissão de receitas e a questão da vagueza

Quanto fios de cabelo alguém precisa ter para ser considerado "calvo"? E quantos quilos, para ser considerado "gordo"? Ou quantos anos, para ser considerado "idoso"? Todos esses termos têm em comum a sua inevitável vagueza, marcada pela dificuldade de determinar a sua aplicação aos chamados



Carlos Augusto Daniel Neto
Advogado

Como define Humberto Ávila, em recentíssimo estudo sobre o tema, "

o que caracteriza a vagueza é a falta de demarcação dos limites de aplicação do significado ou a falta de precisão ou acurácia dessa aplicação" [1]. Essa indeterminação semântica afeta diretamente a aplicação das regras jurídicas, pois torna igualmente indeterminados os limites do alcance da hipótese de aplicação das regras, diante de casos-limites.

No texto de hoje, analisaremos um problema tão recorrente quanto inexplorado na jurisprudência tributária e que se conecta com a questão da vagueza: *diante de uma hipótese de omissão de receitas, quando deve ser arbitrado o lucro?* [2] Antes de avançarmos, é preciso esclarecermos um pouco mais como essas discussões se conectam.

Omitir receita nada mais é do que deixar de registrar em sua escrituração ganhos tributáveis no resultado do período, gerando uma redução indevida da base de cálculo dos tributos que se conectam com esses ganhos, como IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. A sua verificação pode se dar de duas formas: 1) comprovada, quando a fiscalização colige provas que evidenciam a diferença entre o montante de receitas declaradas e efetivamente ingressadas (p.ex. cotejo da escrituração com pagamentos recebidos por cartão de crédito ou registros de notas fiscais emitidas) ou 2) presumida, com base em previsões legais que estabelecem a presunção de omissão de receita, diante de certos indícios qualificados (p.ex. depósitos bancários de origem não comprovada e saldo credor na conta Caixa).



A conduta de omissão de receitas se conecta com a discussão do Lucro Arbitrado em razão da hipótese de arbitramento prevista no artigo 603, III, do RIR/2018, que determina que se arbitre o lucro quando "*a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado revelar evidentes **indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável** para: i) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou ii) determinar o lucro real*".

A omissão de receitas, tanto presumida como comprovada, é, na melhor das hipóteses, indicativo de vícios, erros ou deficiências na escrituração, quando não se presta a demonstrar fraudes realizadas pelos contribuintes. Entretanto, não são quaisquer erros ou vícios que justificam o arbitramento, mas apenas aqueles que tornem *imprestável* a escrituração do contribuinte, para os fins estabelecidos em lei.

Ora, a partir de quantos vícios ou erros uma escrituração se torna *imprestável*? Ou pior, que tipos de vício a tornam *imprestável*? Lidar com a vagueza dessa qualificação é essencial para que se realize e controle o lançamento tributário, diante da *obrigatoriedade* do arbitramento, diante das hipóteses legais.

Explica-se: identificada a ocorrência de uma das hipóteses de arbitramento, *não há qualquer margem de discricionariedade da fiscalização quanto a escolha de base de cálculo*. Pelo contrário, o auditor-fiscal é obrigado realizar o arbitramento, uma vez verificado que se trata de uma hipótese legal para tanto, sob pena de *nulidade*, por vício material, do lançamento tributário realizado. O Carf tem inúmeros precedentes reconhecendo que "*o artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação*" [3]. Afirma-se, nessa linha, que o arbitramento "*não se trata de uma faculdade, mas de efetiva imposição legal*" [4] que deve ser observada no lançamento.

Inclusive, a vagueza na aplicação dessa hipótese de arbitramento afeta o crédito tributário em duas oportunidades: a primeira na realização do lançamento, e a segunda na sua revisão, pelos órgãos de contencioso administrativo. Essa constatação, apesar de trivial, é crucial para compreender a relevância dessa questão, pois basta haver uma discrepância de critério entre a administração tributária e o Carf na determinação do que seria "imprestável", para que o auto de infração seja anulado.

A respeito da apuração do Lucro Arbitrado nas hipóteses de omissão de receita, não identificamos qualquer incompatibilidade da aplicação desse regime de apuração a partir tanto das omissões presumidas quanto das comprovadas. Perante o Direito, a receita apurada por meio da presunção legal é tão válida quanto aquela levantada por meio de provas diretas, e ambas são passíveis de contraprova do contribuinte. Dessa forma, uma vez fixada a *receita bruta*, ainda que com o cômputo das receitas omitidas, resta afastada peremptoriamente a possibilidade de se aplicar os parâmetros de cálculo do Lucro Arbitrado estabelecidos no artigo 608 do RIR/2018 [5].

Por outro lado, tampouco nos parece que o simples fato de haver receita omitida, por si só, permitiria inferir que a fiscalização deveria se socorrer necessariamente do Lucro Arbitrado. Para essa conclusão, deve-se passar à análise de um outro ponto: *a existência ou efetivação do registro de custos e despesas relacionados à receita omitida e escriturada*.



Se na escrituração contábil do contribuinte já se encontram registrados custos e despesas, em regra, não havendo nada que justifique a sua desconsideração, deve-se presumir que eles seriam efetivos, pois a omissão ocorre no registro da receita. Entretanto, o simples fato de haver gastos escriturados não significa que basta confrontá-los com a receita omitida e apurar as bases de cálculo. Aqui, *a fiscalização deve verificar se os custos e despesas seriam razoavelmente correlacionáveis à essa receita objeto da omissão.*

As situações mais comuns são as seguintes: **1)** ausência total de escrituração de despesas/custos e receitas (**omissão total de receitas e gastos**); **2)** escrituração de gastos correlacionados estritamente à receita declarada (**omissão parcial de receitas e gastos**) [6]; e **3)** escrituração de todos os gastos, e omissão de parte das receitas (**omissão parcial das receitas**).

Essa verificação da correlação entre receitas omitidas e gastos escriturados é mais factível de ser realizada nas hipóteses de **omissão comprovada de receitas**, pois é possível se ter uma dimensão real das operações realizadas, mas não declaradas, por meio de notas fiscais emitidas, operações com cartão, outros registros paralelos, controles de Estoque *etc.* Nesses casos, é possível a fiscalização verificar se os custos registrados (p.ex., de mercadorias vendidas) correspondem às receitas apuradas.

Caso a fiscalização verifique se tratar de uma **omissão parcial apenas das receitas**, não haveria óbice à apuração do Lucro Real. Entretanto, em se tratando das hipóteses de **omissão total ou parcial de receitas e gastos**, a fiscalização deveria, antes de partir para o arbitramento, *intimar o contribuinte à regularização da sua escrituração, em prazo hábil*, considerando a própria subsidiariedade desse método de apuração do lucro [7].

Intimado o contribuinte, duas situações podem ocorrer: **1)** *o contribuinte atende à fiscalização no prazo, retificando a sua escrituração, razão pela qual poderia ser apurado o Lucro Real*; ou **2)** *ele não atende à fiscalização, autorizando-se ao arbitramento dos lucros, a partir da receita omitida, e desconsiderando a parcela de gastos escriturados.*

Por outro lado, nas hipóteses de **omissão por presunção de receitas**, esse confronto com os gastos é mais problemático, pois o que há é a receita apurada a partir de elementos indiciários, que não permitem essa correlação direta com os gastos total ou parcialmente escriturados. Nesses casos, como dificilmente será possível concluir que a omissão se deu apenas nas receitas, parece-nos que a fiscalização deveria partir diretamente à intimação para correção da escrituração e, *a depender do atendimento pelo contribuinte*, apurar o Lucro Real ou Arbitrado.

Caso o contribuinte, após intimação para comprovar os seus gastos, não atender essa determinação e por isso sofrer o arbitramento do lucro, não pode posteriormente buscar na esfera administrativa comprovar exaustivamente esses elementos, buscando uma requalificação da base de cálculo para o Lucro Real — como estabelecido pela Súmula Carf nº 59 [8]. De outro giro, em atendendo a intimação, ou sendo a informação escriturada suficiente para a apuração do Lucro Real, não há qualquer óbice de administrativamente demonstrar novos custos e despesas não escriturados e verificados pela fiscalização, em um contexto de revisão da base de cálculo apurado pelo Fisco.



Além desse ângulo da correlação entre os gastos registrados e as receitas apuradas, usualmente utilizado para verificar a imprestabilidade da escrituração, há um segundo ângulo de análise baseado nas *diferenças quantitativas entre as receitas declaradas e as omitidas*.

Nas hipóteses de **omissão parcial de receitas e gastos**, e principalmente em razão da *ausência de intimação da fiscalização para complementação dos registros contábeis e fiscais*, costuma-se verificar o grau de discrepância entre a receita omitida e a declarada, para determinar se se trata de um caso de imprestabilidade da escrituração.

Nesses casos, parece haver um casuísmo bastante elevado na determinação de qual grau de diferença seria suficiente a justificar que o lucro deveria ser arbitrado, sob pena de se impor uma margem de lucro irreal ao contribuinte. Vejamos alguns exemplos:

i) Ac. nº 1401-001.773 [9]: *apurou-se que uma diferença de 65% entre a receita declarada e a receita omitida, seria uma margem de lucro impossível de ser alcançada, justificando o arbitramento;*

ii) Ac. nº 9101-003.136 [10]: *apurou-se que as receitas declaradas correspondiam a 3,2% das receitas omitidas; reconhecendo a necessidade do arbitramento;*

iii) Ac. nº 1301-001.817 [11]: *apurou-se que as receitas omitidas correspondiam a 65% das receitas declaradas, decidindo pela obrigatoriedade do Lucro Arbitrado;*

iv) Ac. nº 1402-00.456 [12]: *manteve-se o arbitramento do lucro pois a receita declarada correspondia a aproximadamente 10% da receita omitida, apurada a partir de depósitos bancários;*

v) Ac. nº 1202-001.065 [13]: *cancelou-se o lançamento com base no Lucro Real pois a receita omitida era 32% superior à receita declarada, evidenciado a imprestabilidade da escrituração;*

vi) Ac. nº 1201-000.621 [14]: *a receita omitida correspondia a 76% da receita declarada, justificando o arbitramento;*

Recentemente, a CSRF, por meio do Ac. nº 9101-006.018 [15], ao analisar a aplicação da presunção do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, aduziu que **"a jurisprudência, em casos de absurda discrepância entre o que foi omitido e o que foi declarado/escriturado, vem flexibilizando a manutenção do regime pelo Lucro Real, considerando aplicável o arbitramento"**.

Mais do que tentar estabelecer uma média "numérica", um exame qualitativo dos casos permite inferir que na maioria deles, ao se apurar essa diferença quantitativa entre receita omitida e declarada, analisa-se se a adição da primeira à segunda não geraria *margens de lucro irrealis para as atividades das pessoas jurídicas fiscalizadas*, até mesmo porque não se pode perder de vista que o tributo não é instrumento de sanção ao contribuinte que não mantém a regularidade de suas obrigações acessórias.

Considerando essa preocupação, o problema se torna *como se chegar a uma margem de lucro parâmetro, para fins de cotejo com o caso concreto?*

Há casos em que as margens são evidentemente irrealis, onde não há o problema da vagueza em relação à imprestabilidade, pela "absurda discrepância". Mas há situações em que essas margens entram em um ~~campo de indeterminação prática que parece apontar para dois caminhos possíveis: 1) a utilização de~~



provas apresentadas pela própria fiscalização ou pelo contribuinte, a respeito da margem de lucro média do setor; ou 2) adotar como parâmetro as margens presumidas pela própria legislação do imposto de renda, na apuração do Lucro Arbitrado, com fulcro no artigo 605 do RIR/2018.

Como se viu, a hipótese de arbitramento do lucro sob análise é, inescapavelmente, vaga. Não há como se determinar aprioristicamente o que seria uma escrituração imprestável, nos termos do artigo 605, III do RIR/2018. Isso não quer dizer que não se possa pensar em parâmetros para análise dos casos, ou mesmo de procedimentos no âmbito das fiscalizações, voltadas a contornar essa dificuldade de definição sem que se caia em um casuísmo jurisprudencial.

A observância dos parâmetros propostos acima nos parece trazer uma maior operacionalidade prática à apuração dos tributos em hipóteses de omissão de receitas, com um ganho de segurança para os contribuintes e para a fiscalização.

**Retomando os trabalhos da Direto do Carf, todos os colunistas desejam um feliz 2023 aos nossos leitores, esperando que sigam acompanhando e consultando nossas considerações sobre a jurisprudência do Carf nesse ano vindouro.*

[1] ÁVILA, Humberto. Teoria da Indeterminação no Direito. São Paulo: Malheiros, 2022, p.37-38.

[2] O tema foi explorado por mim e pelo colunista Fernando Brasil de Oliveira Pinto no artigo "O Lucro Arbitrado nas Hipóteses de Omissão de Receitas" (In: Marcelo Magalhães Peixoto; Alexandre Evaristo Pinto. (Org.). 100 anos do Imposto sobre a Renda no Brasil. 1ed.São Paulo: MP Editora, 2022, v. 1, p. 321-338). As reflexões trazidas aqui partem das considerações lá propostas para avançar na sistematização do tema.

[3] Ac. nº 1402-000.728, Rel. Moisés Giacomelli, j. 29/09/2011.

[4] Ac. nº 1201-004.787, rel. Efigênio de Freitas, j. 14/4/2021. No mesmo sentido, Ac. nº 1302-004.548, rel. Paulo Henrique Silva Figueiredo, j. 18/6/2020.

[5] Art. 608. O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado por meio de procedimento de ofício, com a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (...)

[6] Nesse caso, pode haver a escrituração de parte dos gastos relacionados à receita omitida.

[7] Nesse sentido, Ac. 1402-001.606, rel. Fernando Brasil de O. Pinto, j. 12/3/2014. No mesmo sentido,



acórdãos nº 1302-002.915 e 9101-003.644.

[8] "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".

[9] Redator Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, j. 26/1/2017.

[10] Rel. Gerson Guerra, j. 03/11/2017.

[11] Rel. Wilson Fernandes Guimarães, j. 24/3/2015.

[12] Rel. Moisés Giacomelli, j. 25/2/2011.

[13] Rel. Orlando José Gonçalves Bueno, j. 7/11/2013.

[14] Rel. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, j. 24/11/2011.

[15] Rel. Luis Henrique Marotti Toselli, j. 28/3/2022.

Meta Fields