

# **X ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI VALÊNCIA – ESPANHA**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

**ANA PAULA BASSO**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**SALVADOR MONTESINOS OLTRA**

**Diretoria – CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

**Secretário Executivo** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

**Representante Discente – FEPODI**

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

**Secretarias:**

**Relações Institucionais**

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

**Relações Internacionais para o Continente Americano**

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

**Relações Internacionais para os demais Continentes**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

**Eventos:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch – UFSM – Rio Grande do Sul

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Unifor – Ceará

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Fumec – Minas Gerais

**Comunicação:**

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC – Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF/Univali – Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais

**Membro Nato** – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/2020

Coordenadores: Ana Paula Basso; Antônio Carlos Diniz Murta; Salvador Montesinos Oltra – Florianópolis: CONPEDI, 2020 /  
Valência: Tirant lo blanch, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-008-4

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Crise do Estado Social

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Congressos Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. X Encontro Internacional do CONPEDI Valência – Espanha (10:2019 :Valência, Espanha).

CDU: 34

# **X ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI VALÊNCIA – ESPANHA**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

---

### **Apresentação**

O encontro internacional do CONPEDI, na bela e histórica Valência, teve como mote a denominada crise do Estado Social. A rigor, quando pensamos em Estado social não poderíamos jamais descurar do objeto deste Grupo de Trabalho. É fundamental partirmos do pressuposto de que sem o tributo, como receita básica e indispensável para a manutenção do Estado enquanto estrutura administrativa e gestor de múltiplas atribuições voltadas para o bem estar social, não haveríamos nem de falar do Estado como estrutura aglutinadora social. Imaginar conhecida e renitente crise social cuja faceta se espraia não só no nosso país como também em quase todo mundo desenvolvido, cujas finanças em tese seriam mais resilientes às turbulências conjunturais, é saber que infelizmente esta fragilidade sócio-econômica veio para ficar. Não se vislumbra solução, mesmo que difícil e complexa, para solve-la ou arrefece-la. Aumentar carga tributária não poderá ser solução para tal mister. Por sua vez, reduzir despesas - previdenciárias ou coisa que o valha - parece num primeiro momento uma alternativa para buscar um horizonte de solução. Mas, ao revés, pode criar consequências só mensuráveis a médio ou longo prazo como, por exemplo, criarmos uma legião de idosos desamparados sem qualquer condição de sobrevivência digna. Neste sentido, este Grupo de Trabalho, perpassando as mais variadas matérias afetas ao direito tributário, com especial ênfase ao papel da extrafiscalidade como instrumento indutor ou redutor de comportamento com ênfase à intervenção no comportamento deletério ao meio ambiente, tentou fazer sua parte com responsabilidade e reflexão madura sobre os caminhos que arduamente toda a sociedade necessariamente terá que trilhar.

Profa. Dra. Ana Paula Basso - UFCG

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Salvador Montesinos Oltra - UV

## O AUTO ARBITRAMENTO DO LUCRO PARA FINS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

### THE SELF-ARBITRATING PROFIT METHOD FOR TAX PLANNING PURPOSES

Juliana Ferretti Lomba <sup>1</sup>  
Alexandre Naoki Nishioka <sup>2</sup>

#### Resumo

Desde a promulgação da Lei nº 8.981, em 1995, em vista à redação de seu art. 47, §1º, há discussões sobre a possibilidade de utilização do auto arbitramento do lucro com finalidade de planejamento tributário. Diante de um suposto confronto à lei, essas discussões são acirradas pela redação dada ao art. 531 do RIR/1999, e que foi mantida no art. 604 do RIR /2018, em razão da expressa vedação ao contribuinte de optar pelo auto arbitramento, de sorte que esta sistemática de apuração da base de cálculo do IRPJ (lucro) deve ser utilizada apenas quando existentes circunstâncias excepcionais previstas no regulamento.

**Palavras-chave:** Lei nº 8.981/1995, Regulamento do imposto de renda, Lucro arbitrado, Auto arbitramento, Planejamento tributário

#### Abstract/Resumen/Résumé

Since the promulgation of Law 8981, in 1995, the possibility of applying the self-arbitrating profit method to assess corporate income for tax planning purposes has been an issue, considering the dubious wording of its Article 47(1). It also raises a question about a possible law conflict with the Income Tax Regulation (previously approved by Decree 3000/99, which was replaced by Decree 9580/2018), which forbids the taxpayer to voluntarily choose the self-arbitrating profit method, limiting its application to exceptional circumstances provided in the Regulation.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Law 8981/1995, Income tax regulation, Arbitrated profit method, Self-arbitrating profit method, Tax planning

---

<sup>1</sup> Graduada em Direito pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da USP. Mestranda da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade da USP. Advogada.

<sup>2</sup> Professor Doutor de Direito Tributário da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da USP. Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da USP. Advogado.

## INTRODUÇÃO

A tributação da renda para pessoas jurídicas se dá sobre o lucro, o qual poderá ser real, presumido ou arbitrado. Uma vez que o lucro é medido da renda, Roque Antonio Carrazza (2005, pp. 94-95) demonstra que a melhor representação da capacidade contributiva se dá pelo lucro real, que deve ser utilizado como regra na apuração do IRPJ. Entretanto, determinadas circunstâncias levam à utilização do lucro arbitrado, posto que impossibilitada a apuração de outra forma. Também o lucro presumido é permitido em situações específicas, mas é sempre uma opção do contribuinte, ao qual não pode ser vedada a apuração por meio do lucro real.

A aplicação de ofício do lucro arbitrado é tida por alguns como uma forma de punição aos contribuintes que não mantêm regulares os documentos e livros exigidos na forma da lei, uma vez que se trata de regra excepcional e que, em tese, representa carga tributária mais pesada em relação ao lucro real e ao presumido.

Entretanto, com o advento da Lei nº 8.981, de 1995, que criou a hipótese de auto arbitramento do lucro, alguns contribuintes entendem possível adotar esta sistemática excepcional de apuração como forma de planejamento tributário por dois motivos principais: i) a possibilidade de alteração da forma de apuração do IRPJ no decorrer do ano calendário, o que seria vedado em regra; e ii) ser eventualmente menos custoso para empresas que estão obrigadas à apuração por meio do lucro real, uma vez que o cálculo do arbitramento se assemelha à apuração do lucro presumido. No mais, há ainda que se observar os efeitos na tributação reflexa, a exemplo das contribuições ao PIS e COFINS, que deverão ser apuradas de forma cumulativa e, portanto, com alíquota inferior, o que se mostra mais vantajoso para os contribuintes que não possuem créditos para aproveitamento no decorrer da cadeia produtiva.

Apesar das aparentes vantagens na prática do auto arbitramento do lucro, desde a criação da regra legal ora vigente, em 1995, debate-se a real possibilidade de utilização desse “planejamento” pelos contribuintes diante das restrições trazidas pela Lei nº 8.981/95 e pelo Regulamento do Imposto de Renda, cujo atual texto foi aprovado por meio do Decreto nº 9.580/2018.

Desta forma, o que se pretende verificar no presente trabalho, por meio da análise de textos legais e doutrinários, é a viabilidade ou não da apuração do lucro arbitrado como forma de planejamento tributário e quais as possíveis consequências desta opção.

## 1 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O LUCRO ARBITRADO

A utilização do lucro arbitrado para apuração do imposto de renda é hipótese que se encontra prevista no art. 44 do Código Tributário Nacional e que se coaduna com regra mais ampla, prevista no art. 148 do mesmo Código, que impõe o arbitramento da base de cálculo de tributos em geral, mediante o processo regular, “*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*”.

Observa-se que a tributação da renda com base no lucro arbitrado é regra excepcional, mas que deve ser aplicada sempre que verificadas circunstâncias específicas previstas na legislação. Há que se destacar, no entanto, que nem sempre essas circunstâncias são claras no caso concreto, o que muitas vezes leva a dúvidas quanto à sua correta incidência e até mesmo quanto à possibilidade de sua posterior revisão, provocando situações limítrofes. As hipóteses específicas para utilização do lucro arbitrado se encontram descritas nos artigos 602 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (Decreto nº 9.580/2018) e serão tratadas no presente trabalho.

De forma breve, a fim de esclarecer as questões que cercam o tema, importante destacar um dos debates existentes em torno da tributação sobre o lucro arbitrado: a sua *natureza*. Para tal análise, deve-se lembrar que o conceito de tributo trazido pelo art. 3º do Código Tributário Nacional<sup>1</sup> afasta categoricamente sua utilização como sanção de ato ilícito, razão pela qual deve ser rechaçado o entendimento de que o lucro arbitrado seria uma forma de punição ao contribuinte que não adimple com suas obrigações de escrituração e *compliance* fiscal, em decorrência de omissões ou de declarações que não mereçam fé.

Por sua vez, Florence Haret (2010, p. 162) defende não ser tampouco uma presunção, posto que esta última é uma espécie de ficção jurídica. Nesse caso, para que haja o arbitramento existe uma presunção que lhe precede, a existência de um *fato gerador* (antecedente da regra matriz de incidência), mas que, em verdade, não é possível de ser verificado em razão de uma omissão ou de declarações que não mereçam fé, impondo-se a aplicação do art. 148 do CTN. Em suas palavras “o Fisco presume ocorrência em face das documentações encontradas; para depois, diante do caráter pecuniário de toda a prestação tributária, proceder à quantificação do valor do tributo, mediante técnica de apuração chamada *arbitramento*”.

---

<sup>1</sup> “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Em suma, o arbitramento do lucro, conforme deixa claro o art. 44 do CTN, nada mais é que uma das possíveis bases de cálculo do imposto de renda. Trata-se, pois, de medida do aumento do patrimônio da empresa no período analisado, isto é, de seu lucro, o que garante a manutenção da característica do perfil constitucional do imposto de renda, como leciona o Professor Roque Antonio Carrazza (2005, pp. 94-95).

Outro ponto que necessita de maior atenção é o caráter excepcional da apuração do lucro arbitrado. Não há discricionariedade por parte da autoridade fiscal para aplicar referida sistemática, sendo obrigada a realizar o lançamento por meio de arbitramento sempre que verificada uma das hipóteses previstas no rol fechado do art. 603 do Regulamento do Imposto de Renda, o qual se transcreve:

Art. 603. O imposto sobre a renda, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou os registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977;

III - a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

IV - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e os documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro-caixa, na hipótese prevista no parágrafo único do art. 600;

V - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

VI - o comissário ou o representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior, observado o disposto no art. 468; e

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e de acordo com as normas contábeis recomendadas, livro-razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no livro diário.

Logo, também não poderá a autoridade fiscal realizar o lançamento por meio do lucro arbitrado em situação estranha às hipóteses acima descritas. Conforme pode se depreender da leitura do dispositivo, as circunstâncias que permitem o arbitramento envolvem a falha, ou mesmo fraude, no cumprimento de algumas obrigações de *compliance* fiscal referentes à escrituração e à guarda dos livros e documentos societários e fiscais. A questão é que nem sempre é possível verificar se os problemas encontrados nas informações fiscais do caso concreto são suficientes para aplicação dessa regra excepcional, ou se permitem calcular o lucro real.

Isso também gera questionamentos quanto aos limites do exercício do direito de defesa dos contribuintes, uma vez que a apresentação de documentação já em sede de defesa

administrativa, com o intuito de possibilitar o lançamento do tributo com base no lucro real, pode acarretar decadência do direito de lançar o tributo inicialmente apurado por meio do arbitramento. É por tal motivo que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem negado o que chama de arbitramento condicional (aquele que depende da não apresentação de documentos posteriores para sua manutenção), e não reconhece a apresentação de documentos e livros após a fase de fiscalização, o que deu origem ao enunciado sumular nº 59<sup>2</sup> do Tribunal Administrativo, que ganhou o *status* de súmula vinculante em 2018, em virtude da publicação da Portaria MF nº 277.

Por sua vez, sobre a forma de apuração da base de cálculo do lucro arbitrado, as prescrições dos arts. 605 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda fazem distinções para as situações nas quais a receita bruta é conhecida ou não. Quando conhecida a receita bruta, o art. 605 do RIR/2018 dispõe que deverão ser aplicados os percentuais utilizados na apuração do lucro presumido, acrescidos de 20%, sendo que os dispositivos seguintes do regulamento preveem quais rubricas devem constar ou não no cálculo, assim como regras específicas aplicáveis a instituições financeiras e imobiliárias.

Nada obstante, quando não conhecida a receita bruta, o art. 608 do RIR/2018 expõe um rol de alternativas para a apuração da base de cálculo do lucro arbitrado<sup>3</sup>, cuja aplicação de

---

<sup>2</sup> “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”.

<sup>3</sup> “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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51; e Lei nº 6.404, de 1976, art. 178, § 1º):

I - um inteiro e cinco décimos do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais;

II - quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo, investimento, imobilizado e intangível, existentes no último balanço patrimonial conhecido;

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

IV - cinco centésimos do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido;

V - quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

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

VII - oito décimos da soma dos valores devidos no mês a empregados; ou

VIII - nove décimos do valor mensal do aluguel devido.

§ 1º As alternativas previstas no inciso V ao inciso VII do caput, a critério da autoridade lançadora, poderão ter a sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, na hipótese de empresas com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada atividade (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51, § 1º).

§ 2º Para fins da aplicação do disposto no inciso I do caput, quando o lucro real for decorrente de período de apuração anual, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período de apuração considerado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51, § 2º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).



uma forma ou outra é de escolha da autoridade fiscal, não havendo critérios que limitem essa discricionariedade, razão pela qual a jurisprudência administrativa, consolidada por meio da Súmula Vinculante CARF nº 97<sup>4</sup>, entende ser defeso ao contribuinte discutir a metodologia mais adequada, em detrimento da opção realizada pelo Fisco.

Uma vez apresentadas algumas das celeumas que envolvem o lucro arbitrado, chama-se atenção para o tema a ser tratado no presente trabalho, que se refere aos limites para utilização do auto arbitramento do lucro, hipótese prevista no art. 604 do Regulamento do Imposto de Renda, segundo o qual o contribuinte pode, por iniciativa própria, apurar o tributo a ser pago se utilizando desta regra como base de cálculo.

## 2 O AUTO ARBITRAMENTO COMO HIPÓTESE DE APURAÇÃO DO LUCRO

A possibilidade de auto arbitramento existente hoje no ordenamento jurídico foi inserida por meio do art. 47, §1º, da Lei nº 8.981, em 1995, *ipsis literis*:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não tiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VII - o contribuinte não tiver, 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 escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

---

§ 3º Na hipótese prevista neste artigo, os coeficientes de que tratam os incisos II ao IV do caput deverão ser multiplicados pelo número de meses do período de apuração (Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, § 1º).

§ 4º Na hipótese de utilização das alternativas de cálculo previstas nos incisos V ao VIII do caput, o lucro arbitrado será o valor resultante da soma dos valores apurados para cada mês do período de apuração (Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, § 2º).

§ 5º Nas alternativas previstas nos incisos V e VI do caput, as compras serão consideradas pelos valores totais das operações e os valores decorrentes do ajuste deverão ser incluídos ao valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51, § 4º)."

<sup>4</sup> "O arbitramento do lucro em procedimento de ofício pode ser efetuado mediante a utilização de qualquer uma das alternativas de cálculo enumeradas no art. 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, quando não conhecida a receita bruta".

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

- a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;
- b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período. (Destques nossos)

Conforme se depreende da leitura do dispositivo em comento, há uma grande proximidade da forma de apuração do lucro por meio do auto arbitramento com a do lucro presumido, sendo a diferença o fato de que para o arbitramento há tão somente o acréscimo de 20% à carga tributária. Por este motivo, alguns defendem que o auto arbitramento do lucro foi inserido na legislação como uma alternativa de apuração para aqueles que estão obrigados ao lucro real.

Ainda, com base na redação do parágrafo 2º do dispositivo, também há quem defenda a utilização da sistemática do auto arbitramento em um mês do ano como forma de alterar a opção anual de tributação do lucro presumido para o real, o que é vedado em regra. Essa alternativa seria útil quando verificada a existência de prejuízo fiscal que irá perdurar até o final do período de apuração e cuja utilização absorveria todo o resultado fiscal.

Por fim, a opção do contribuinte pelo lucro arbitrado também acarretaria alteração da sistemática de apuração das contribuições ao PIS e COFINS, nos termos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois as pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real devem realizar a apuração por meio do regime não-cumulativo, aplicando-se, respectivamente, as alíquotas de 1,65% e 7,6%, com a possibilidade de utilização de créditos autorizados pela legislação. Desta forma, para as empresas que não possuem créditos destas contribuições, a apuração do lucro arbitrado impõe a adoção do regime cumulativo para ambas, de forma que as alíquotas são reduzidas para os percentuais de 0,65% e 3%, acarretando diminuição no valor destes tributos também.

Atualmente, o auto arbitramento se encontra regulado por meio do art. 604 do Regulamento do Imposto de Renda de 2018, em conformidade com aquilo que já estava prescrito no art. 531 do RIR/1999, conforme se transcreve a seguir:

Art. 604. Quando conhecida a receita bruta, de que trata o art. 208, e desde que ocorridas as hipóteses previstas no art. 603, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto sobre a renda correspondente com base no lucro arbitrado, observadas as seguintes regras (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, § 1º e § 2º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

- I - a apuração com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada, ainda, a tributação com base no lucro real relativa aos trimestres não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangidos por aquela modalidade de tributação; e
- II - o imposto sobre a renda apurado na forma prevista no inciso I terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento de cada período de apuração.

*A priori*, a leitura do art. 604 do Regulamento do Imposto de Renda mostra que, ao menos o decreto, limita o auto arbitramento apenas para os casos em que não houver documentos e livros que permitam a apuração do imposto com base no lucro real, sem dar opção ao contribuinte para o planejamento tributário. Dessa forma, devida se faz a análise de qual a interpretação se encontra em conformidade com o ordenamento jurídico brasileiro.

Em análise às possíveis interpretações do art. 47, §1º, da Lei nº 8.981/1995, Eurico Diniz de Santi (2007, pp. 32-35) explica que o embasamento da tese do planejamento tributário está na suposta existência de direito subjetivo ao auto arbitramento como consequência à simples hipótese de o contribuinte conhecer sua receita bruta. Seriam três os argumentos que justificam essa tese:

- i) o Regulamento do Imposto de Renda teria adicionado condicionantes não previstas no art. 47 da Lei 8.981/1995, impondo restrições ao auto arbitramento que não estão na lei;
- ii) a restrição da utilização do auto arbitramento apenas por aqueles que cometem uma infração seria uma “injuridicidade manifesta”, pois lhes garantiria mais direitos do que aos contribuintes que respeitaram a norma legal;
- iii) com base no critério da razoabilidade, e a fim de atender pelo menos uma das hipóteses exigidas pelo RIR sem que fosse necessário o cometimento de qualquer infração ou a imputação de qualquer penalidade, o contribuinte poderia manter sua escrituração comercial e apenas negar sua entrega à fiscalização, nos termos do art. 47, III, da Lei nº 8.981/1995, e antecipar o pagamento, espontaneamente, por meio da apuração do lucro arbitrado.

Entretanto, estes argumentos são afastados pela doutrina. Primeiramente, pode ser citada a opinião de Ricardo Mariz de Oliveira (2008, p. 425-428), que combate fortemente a utilização do lucro arbitrado como forma de planejamento. O autor demonstra a impossibilidade de interpretação isolada do parágrafo primeiro do art. 47 da Lei nº 8.981/1995, em razão das imposições das normas para elaboração, redação, alteração e consolidação das leis previstas na Lei Complementar nº 95/1998 e do art. 59, parágrafo único, da Constituição Federal. Assim,

nos termos do art. 11, III, c, da LC nº 95/98<sup>5</sup>, deve-se notar que, na elaboração de leis, o parágrafo serve sempre como um complemento à regra do *caput* e às exceções a ele previstas (por meio dos incisos).

Logo, Ricardo Mariz de Oliveira conclui que, diante da técnica legislativa, deve o intérprete levar em conta que o parágrafo está intimamente associado ao *caput* do artigo de lei a que pertence, formando subordens em relação à ordem principal. Por consequência, no caso concreto, defende que a interpretação do art. 47, §1º, da Lei 8.981/1995 deve observar que i) o arbitramento do lucro só cabe quando ocorrer uma das hipóteses previstas no *caput*, e que, ii) se a receita bruta for conhecida, poderá o contribuinte se adiantar à autoridade fiscal e realizar o pagamento pelo critério do arbitramento.

A fim de corroborar seu entendimento, o autor ainda faz uma exposição da evolução histórica das diversas previsões na legislação brasileira que permitiram, limitaram ou vetaram completamente a possibilidade de auto arbitramento, a fim de explicar que a última vez que o auto arbitramento foi permitido, com restrições, foi nos períodos-base de 1993 e 1994, previsto na Lei nº 8.541/92, abrangendo apenas hipóteses *de caso fortuito e força maior*. Ocorre que, neste período, uma vez que já ocorria o lançamento do IRPJ por homologação, o contribuinte se encontrava impossibilitado de recolher o imposto por meio do lucro arbitrado quando não ocorressem as situações de caso fortuito ou força maior. Portanto, estava obrigado a se manter inerte à espera do necessário lançamento de ofício pelo Fisco, com a imposição de multa. Por outro lado, a Administração Pública acabava tendo postergado o recebimento dos respectivos valores aos cofres públicos, o que só aconteceria após incerto e oneroso procedimento fiscal.

Dessa forma, sustenta que art. 47, §1º, da Lei nº 8.981/1995 veio para corrigir um problema causado pela legislação anterior, de forma a se mostrar medida justa e razoável ao garantir a continuidade do fluxo de arrecadação em bases correntes.

Este também é o entendimento esboçado por Emerson Catureli (2006, pp. 137-138), ao expor que é apressada a interpretação de que o auto arbitramento do lucro seria uma opção do contribuinte, a partir da sua avaliação sobre as vantagens e desvantagens da sistemática. O autor explica que o emprego do verbo “poderá”, no dispositivo em análise, representa apenas a

---

<sup>5</sup> “Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

(...)

III - para a obtenção de ordem lógica:

(...)

**c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida**”. (Destaque nosso).

faculdade do contribuinte de se antecipar ao lançamento de ofício quando conhecer a receita bruta e for necessário apurar o lucro arbitrado.

A partir das considerações de Ricardo Mariz de Oliveira, Eurico Diniz de Santi (2007, pp. 33-35) também rebate, um a um, os argumentos dos defensores do direito subjetivo ao auto arbitramento do lucro surgido do mero conhecimento da receita bruta, sem a observação de qualquer das hipóteses previstas no *caput*. Para o primeiro argumento a favor do “planejamento”, o autor afirma que, diante da comprovada impossibilidade de interpretação isolada do parágrafo 1º em relação ao *caput* do art. 47 da Lei nº 8.981/1995, em razão das disposições da LC nº 95/98 e do intuito da norma tributária, não se pode defender que o Regulamento do Imposto de Renda extrapolou os limites da função regulatória, pois repete as exatas condicionantes já previstas em lei.

Sobre o segundo argumento, Eurico Diniz de Santi expõe que há equívoco na interpretação de que um direito ao auto arbitramento surge em decorrência de uma infração. Escorado na doutrina de Paulo de Barros Carvalho, defende que o dispositivo analisado consolida apenas uma situação de fato (a inexistência de dados confiáveis para a apuração do lucro real), e não uma infração que, conjugada ao conhecimento de uma outra situação (o conhecimento da receita bruta), outorgaria a faculdade ao contribuinte de optar pelo lucro arbitrado.

No que tange ao terceiro e último argumento a favor do “planejamento”, que se respalda em um suposto critério da razoabilidade, o autor critica o entendimento de que bastaria ao contribuinte não apresentar à autoridade tributária livros e documentos fiscais, com a espontânea antecipação do pagamento do tributo mediante a apuração do lucro arbitrado, pois ninguém pode se beneficiar da própria torpeza. Nesse caso, far-se-ia necessário impor as multas pelo descumprimento das obrigações acessórias. Ainda, há que se lembrar que a autoridade pode rever o lançamento por homologação e, caso possível a apuração do lucro real, realizar a cobrança da diferença apurada a maior.

Por fim, vale relembrar a já citada opinião de Roque Antonio Carrazza (2005. pp. 94-95) sobre os perfis constitucionais do Imposto de Renda. Ora, uma vez que o lucro, enquanto base de cálculo, é medida da capacidade contributiva, o autor é enfático ao afirmar que *somente o lucro real* é sistemática que atende a previsão constitucional sobre o fato gerador do imposto de renda da pessoa jurídica, pois é aquela que mais se aproxima do lucro societário e do aumento do patrimônio da empresa. Nada obstante, as previsões da existência do lucro presumido e arbitrado somente se justificam em situações específicas. Enquanto o lucro presumido é sempre uma opção do contribuinte, que atende aos limites impostos em lei, o lucro arbitrado é hipótese

que se admite exclusivamente quando a “escrita fiscal apresenta-se imprestável, atrasada ou inexistente”.

Podemos dizer assim que, diferentemente do sugerido por aqueles que defendem a “injuridicidade manifesta” da limitação do auto arbitramento por garantir mais direitos àqueles que cometem infrações, na verdade a hipótese garante que estes não se aproveitem da própria torpeza para pagar menos tributo diante da alegação de “inviabilidade” de apuração do lucro. É, pois, garantia de isonomia.

Dessa forma, a lei é clara ao limitar o auto arbitramento apenas para os casos em que não houver documentos e livros que permitam a apuração do lucro real. Não pode o contribuinte meramente deixar de entregar seus livros quando solicitado pela fiscalização, ou mesmo deixar de realizar sua escrituração com o intuito de fazer jus ao arbitramento do lucro. Caso assim o faça, estará agindo de forma contrária à lei, o que pode ensejar a aplicação das sanções cabíveis.

Diante das considerações doutrinárias acima expostas, deve-se ressaltar que pesquisa de jurisprudência no *site* do Superior Tribunal de Justiça, realizada em março de 2019 com a utilização das palavras-chave “lucro arbitrado”, apresentou como resultado 158 “acórdãos”, dentre os quais apenas um diz respeito ao auto arbitramento. No referido julgado, o STJ corrobora a impossibilidade da opção pelo lucro arbitrado como forma de planejamento fiscal, afastando esta forma de apuração em caso em que o Fisco obteve elementos suficientes para levantamento do lucro real e sob o fundamento de que o contribuinte *não* pode se aproveitar da própria torpeza:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ALÍNEA "C". DISSÍDIO NÃO COMPROVADO.

VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO.

TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. PEDIDO DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO. IMPOSSIBILIDADE. REVISÃO DE PRESSUPOSTOS FÁTICOS. SÚMULA N. 7/STJ. EMBARGOS MANIFESTAMENTE PROTELATÓRIOS. MULTA. ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.

1. Não conhecido o recurso pela alínea "c", do art. 105, da Constituição Federal de 1988, diante da insuficiência da demonstração do dissídio.

2. Não é possível verificar a violação ao art. 535, do CPC, quando invocada sob alegações genéricas. Aplicação da Súmula n. 284/STF.

3. O art. 399, do RIR/80 (art. 7º, do Decreto-Lei n. 1.648/78) labuta a favor da Fazenda Pública, ao permitir a ela efetuar a lavratura de auto de infração mediante arbitramento do lucro (lucro arbitrado), nas situações em que o contribuinte não disponibilizar os dados suficientes para aproximar-se do lucro real. Trata-se de medida extrema a ser utilizada em prol da fiscalização somente quando não for possível a apuração do lucro real. Caso os documentos colhidos pela fiscalização sejam suficientes para a verificação do lucro real, é com base neste que deverá ser efetuada a autuação, tendo em vista o princípio da verdade real na tributação.

4. A verificação da suficiência dos documentos ou não fica a cargo da Administração Tributária, podendo ser controlada pelo Poder Judiciário, não se tratando de faculdade do contribuinte optar por ser tributado pelo lucro arbitrado quando verificar que nesta

modalidade o crédito tributário será menor. O contribuinte que não mantém ou não apresenta ao Fisco escrita fiscal adequada não pode beneficiar-se de sua própria torpeza.

5. Caso em que foi fixado pelo Tribunal de Origem, através de perícia, que havia documentos suficientes para a feitura do lançamento com base no lucro real, incidência da Súmula n. 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".

6. Não viola o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa aos embargos de declaração protelatórios.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(STJ, 2ª Turma. REsp 1089482/DF, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, julgado em 16/12/2010, DJe 10/02/2011).

Como pode se depreender do julgado citado, não há dúvidas de que deixar de apresentar ou de elaborar os documentos necessários, em descumprimento voluntário da legislação comercial e tributária, a fim de poder usufruir de um “planejamento” é um comportamento que deve ser repellido pelo ordenamento jurídico.

Sob a perspectiva do planejamento tributário,<sup>6</sup> pode-se questionar ainda se a conduta contrária à lei no caso do auto arbitramento é justificável do ponto de vista do propósito negocial, critério utilizado pela jurisprudência do CARF para determinar a legitimidade do planejamento fiscal. Nesse sentido, alguns doutrinadores entendem ser necessário existir finalidade em uma operação, a fim de que a justifique para além da economia de tributo (um motivo extratributário). Por sua vez, outra parte da doutrina acredita que a redução dos custos tributários é desejável e motivo suficiente para legitimar o planejamento, sendo que exigir outras razões acaba por trazer grande insegurança aos contribuintes (FREITAS, 2010). A questão é que, independentemente da posição adotada, uma vez que o auto arbitramento não apresenta motivo extratributário, como ainda por cima decorre de infração à própria legislação tributária para a economia de tributos, não há como demonstrar a existência de propósito legítimo para a realização de referido “planejamento” tributário.

Uma vez demonstrado que o planejamento tributário por meio do auto arbitramento é hipótese que não se sustenta com base na Lei nº 8.981/1995, há que se concluir que o art. 604 do Regulamento do Imposto de Renda se encontra em conformidade com a lei tributária. Isto posto, diante da prática de ato ilícito em razão da omissão deliberada de informações para apuração do lucro e/ou da ausência de cumprimento das obrigações societárias e fiscais de escrituração, há que se tratar dos possíveis resultados desta conduta.

---

<sup>6</sup> Em tese de doutoramento sobre o tema, um dos autores do presente estudo distingue os conceitos de elisão, elusão e evasão tributárias, relacionando o conceito de planejamento fiscal à elisão. Vincula ainda à evasão fiscal o regime jurídico previsto no artigo 149, VII, do CTN, c/c o art. 44, §1º. da Lei 9.430/96, e, à elusão fiscal, aquele de que tratam o parágrafo único do artigo 116 do CTN (ainda dependente de regulamentação por meio de lei ordinária), c/c o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 (NISHIOKA, 2010).

### 3 DAS SANÇÕES AO “PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO” ABUSIVO

Diante da constatação de que a realização de atos espontâneos para omitir as informações que permitem a regular apuração do lucro acarreta infração à lei, deve-se lembrar que, diferentemente do que é defendido por alguns autores, o arbitramento do lucro não é uma penalidade em si, mas apenas uma forma de apuração da base de cálculo do IRPJ. Desse modo, sua aplicação, seja pela autoridade fiscal, seja pelo contribuinte, não exclui a imposição de sanções para o descumprimento das obrigações comerciais e tributárias, o que é corroborado pelo art. 611 do Regulamento do Imposto de Renda<sup>7</sup>.

Conforme já demonstrado, aproveitar-se da própria torpeza pela omissão na apresentação dos livros e documentos à autoridade fiscal deve acarretar imposição de multa. No momento da fiscalização, caso se entenda pela revisão de valores declarados e pagos por ocasião do lançamento por homologação, uma vez provada a existência das situações previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, é possível a imposição de multa de ofício qualificada,<sup>8</sup> no percentual de 150%, nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996.

Também poderiam ser aplicadas sanções criminais para o descumprimento deliberado das obrigações societárias e tributárias com o intuito de possibilitar a apuração do lucro arbitrado, uma vez que a conduta constitui o crime contra a ordem tributária previsto no art. 2º, I, da Lei nº 8.137/90, como explica Eurico Diniz de Santi (2007, P. 24-37). Referido dispositivo legal descreve a conduta criminosa como “fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo”, a qual se encontra sujeita à pena de detenção entre 6 meses a 2 anos. Tem-se, assim, clara correspondência entre o tipo penal e a situação ora analisada: o contribuinte acaba por reduzir a carga tributária por meio de artifício, como a omissão espontânea de declaração.

Entretanto, deve-se ressaltar que a imposição de multas qualificadas não é automática, já que não podem ser aplicadas nos casos em que a autoridade fiscal não demonstrar a presença das hipóteses de que tratam referidos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/64. Nesse sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovou o enunciado sumular nº 96, segundo o qual “*a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o*

---

<sup>7</sup> “Art. 611. O arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades cabíveis”.

<sup>8</sup> Aqui se distingue a multa agravada em 50%, de que trata o §2º. do artigo 44 da Lei 9.430/96, da multa qualificada, prevista no §1º. do mesmo artigo 44.



*agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros*”. Dentre os julgados que embasam o entendimento desse Tribunal administrativo, o acórdão nº 101-97.110<sup>9</sup> é explícito ao dispor que, quando não for verificada a fraude no arbitramento do lucro, não deve ser aplicada multa qualificada. Sob a perspectiva do auto arbitramento, esta interpretação é importante para permitir que seja atingido o objetivo legal do art. 604 do Regulamento do Imposto de Renda, pois, caso se sujeitasse a penalidades altas, o contribuinte não se adiantaria para arbitrar o lucro e regularizar sua situação, a exemplo do que ocorre na denúncia espontânea<sup>10</sup>.

Conclui-se, portanto, que o contribuinte que optar ou precisar utilizar o lucro arbitrado como base de cálculo do IRPJ poderá sofrer sanções administrativas e até mesmo criminais, caso a autoridade fiscal comprove a ocorrência das condutas descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 para aproveitamento do regime de apuração mais vantajoso. Caso contrário, o arbitramento do lucro por si só afasta a qualificação da multa, nos termos da Súmula CARF nº 96.

---

<sup>9</sup> “Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Ano-calendário: 2002 a 2006

ARBITRAMENTO DO LUCRO – CABIMENTO - Na falta da apresentação de livros e documentos, cabível a figura do arbitramento.

**MULTA QUALIFICADA - A multa de ofício qualificada deve ser mantida se comprovada a fraude realizada pelo Contribuinte, constatados a divergência entre a verdade real e a verdade declarada pelo Contribuinte, e seus motivos simulatórios.**

MULTA AGRAVADA - Não há o que se falar em agravamento da multa de ofício, na hipótese do arbitramento do lucro da pessoa jurídica pela não apresentação dos livros e documentos.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido”. (Destaque nosso. CC, 1ª Câmara do 1º Conselho. Acórdão nº 101-97.110. Rel. Cons. Valmir Sandri. Julgado em 04 de fev. de 2009.)

<sup>10</sup> Nesse sentido, a título exemplificativo, pode-se citar o acórdão nº 1302-001.747 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, proferido em 18/01/2016, que manteve o auto arbitramento:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000

AUTOARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO COMERCIAL APRESENTADA AO FISCO. EXIGÊNCIA DOS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O LUCRO MEDIANTE APURAÇÃO TRIMESTRAL DO LUCRO REAL. FALTA DE ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES EXIGIDAS PELA LEGISLAÇÃO FISCAL. HIPÓTESE QUE AUTORIZA O AUTOARBITRAMENTO.

A legislação fiscal impõe ao sujeito passivo o levantamento de balanço patrimonial e de demonstrações de resultado, bem como de lucros e prejuízos acumulados, ao final de cada período de apuração. Não se verificando a opção pelo lucro presumido, a pessoa jurídica deve apurar o lucro real trimestralmente, salvo se atender às obrigações acessórias para sua apuração anual. **Ausente esta última exceção, frente a escrituração comercial com encerramento anual, configura-se uma das hipóteses de arbitramento dos lucros, o que valida a opção autoarbitramento indicada pelo sujeito passivo nas declarações apresentadas e impõe o cancelamento das exigências de IRPJ e CSLL formuladas na sistemática do lucro real trimestral.**

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. EXIGÊNCIAS AUTÔNOMAS.

Se a impugnação e o recurso voluntário não questionam as exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS, cuja apuração independe da sistemática de apuração do IRPJ, o julgamento administrativo limita-se à matéria controvertida e, cancelando-a, resulta em provimento integral do recurso voluntário”. (Destques nossos. CARF. 3ª Cam. 2ª TO. Acórdão nº 1302-001.747. Rel. Cons. Edeli Pereira Bessa. Julgado em 18 de jan. de 2016.)

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante dos argumentos daqueles que defendem e daqueles que rechaçam o direito subjetivo do contribuinte ao auto arbitramento do lucro como forma de planejamento fiscal, deve-se concluir que a legislação vigente não permite a opção livre desta forma de apuração do tributo, mas impõe a observância de situações excepcionais que impedem a apuração do lucro real. Por consequência, o Regulamento do Imposto de Renda se encontra em conformidade com a Lei nº 8.981/1995, não se podendo falar em desrespeito ao ordenamento jurídico brasileiro.

Tendo em vista a utilização de artifícios no caso do auto arbitramento do lucro como forma de planejamento, também não se pode aceitar essa hipótese em razão da clara infração à lei, bem como da utilização da torpeza para benefício próprio, condutas essas que são vedadas pela legislação pátria.

Por fim, as consequências para a realização de tal procedimento podem acarretar revisão dos valores lançados, com a imposição de multas de ofício, inclusive qualificadas. Mais grave ainda pode ser a eventual imposição de penalidades criminais, com a detenção dos responsáveis, entre 6 meses e 2 anos.

De qualquer forma, caso não seja demonstrada pela autoridade fiscal a presença das situações descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, a mera apuração do IRPJ por meio do lucro arbitrado não acarreta necessariamente imposição de multas qualificadas, nos termos da Súmula CARF nº 96.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Institui o Regulamento do Imposto de Renda de 1999.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3000impressao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000impressao.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Institui o Regulamento do Imposto de Renda de 2018.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8981.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp95.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp95.htm)>.

CARF. 3ª Cam. 2ª TO. Acórdão nº 1302-001.747. Rel. Cons. Edeli Pereira Bessa. Julgado em 18 de jan. de 2016.

CARRAZZA, R. A. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos).** São Paulo: Malheiros, 2005.

CATURELI, E. **Arbitramento do Lucro no Lançamento do Imposto sobre a Renda.** São Paulo: Quartier Latin, 2006.

CC, 1ª Câmara do 1º Conselho. Acórdão nº 101-97.110. Rel. Cons. Valmir Sandri. Julgado em 04 de fev. de 2009.)

FREITAS, R. É legítimo economizar tributos? Propósito negocial, causa do negócio jurídico e análise das decisões do antigo Conselho de Contribuintes. *In*: SCHOUERI, L. E. (coord.), FREITAS, R. **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”** – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HARET, F. C. **Presunções no Direito Tributário:** teoria e prática. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo - USP. São Paulo, p. 162. 2010.

NISHIOKA, A. N. **Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades:** os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela Administração. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo - USP. São Paulo, 225p. 2010

OLIVEIRA, R. M. D. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SANTI, E. M. D. D. Imposto sobre a renda: análise da possibilidade da opção pelo lucro arbitrado por iniciativa do contribuinte e reflexos penais. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. Vol. 137. São Paulo: Dialética, 2007. pp. 24-37.

STJ, 2ª Turma. REsp 1089482/DF, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, julgado em 16/12/2010, DJe 10/02/2011.