

# Caderno de Pesquisas Tributárias

(número 45)



## Coordenação

Ives Gandra da Silva Martins

Marcelo Magalhães Peixoto

# Lucro arbitrado

Série APET, n. 1

## Autores

Abel Escórcio Filho | Alexandre Evaristo Pinto | Antonio Carlos de Souza Jr.  
Antonio Carlos Guidoni Filho | Ariane Costa Guimarães | Bruno Fajersztajn  
Bruno Fulco Campilongo | Carlos Augusto Daniel Neto | Celia Maria de Souza Murphy  
Daniele Souto R. Amadio | Edmar Oliveira Andrade Filho | Elidie Palma Bifano  
Fabiana Carsoni Fernandes | Fábio Piovesan Bozza | Florence C. Haret Drago  
Jimir Doniak Jr. | José Antonio Minatel | Liliane Vieira Mendes | Luís Eduardo Schoueri  
Marcelo Magalhães Peixoto | Marcio Pedrosa Junior  
Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic | Mariana Fernandez Angelo Alfonso  
Martha Leão | Mary Elbe Queiroz | Miguel Delgado Gutierrez | Natanael Martins  
Rafael Ronsani Figura | Ramon Tomazela Santos | Renato Nunes  
Ricardo Mariz de Oliveira | Rodrigo Schwartz Holanda | Susy Gomes Hoffmann

**MP**  
EDITORA

## Sumário

PREFÁCIO PARA O 45º LIVRO DE PESQUISAS TRIBUTÁRIAS	21
ASCENSÃO E QUEDA DO LUCRO ARBITRADO: QUESTÕES CONTROVERSAS DESTE REGIME DE APURAÇÃO	23
<i>Alexandre Evaristo Pinto</i>	
1 Introdução	23
2 O descumprimento de deveres instrumentais como gatilho para a aplicação do regime do lucro arbitrado	24
3 Lucro arbitrado é sanção?	26
4 Lucro arbitrado é mero regime de base de cálculo do imposto de renda?	29
5 É possível que o contribuinte opte pelo regime do lucro arbitrado?	31
6 Ascensão e queda do lucro arbitrado	33
7 Conclusões	37
○ ARBITRAMENTO DE LUCROS EM SITUAÇÃO EM QUE CONHECIDA A RECEITA BRUTA: A IMPREESTABILIDADE DA ESCRITA NAS HIPÓTESES DE OMISSÃO DE RECEITAS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA	39
<i>Antonio Carlos Guidoni Filho</i>	
1 Objeto do artigo	39
2 Considerações gerais sobre o arbitramento de lucros	41
3 Da obrigatoriedade da aplicação do regime do lucro arbitrado quando presente uma das hipóteses previstas na Lei n. 8.981/1995 e a situação de relevante omissão de receitas ou glosa de despesas	44
4 Conclusões	52

LUCRO ARBITRADO E SUAS QUESTÕES FUNDAMENTAIS	55
<i>Carlos Augusto Daniel Neto</i>	
1 Introdução	55
2 Lucro arbitrado: considerações introdutórias	56
3 Questões	60
3.1 O lucro arbitrado é uma opção do contribuinte para planejamento tributário?	60
3.2 Qual o conceito de contabilidade imprestável para fins de arbitramento?	67
3.3 É possível conciliar lucro arbitrado com receita presumida?	74
4 Conclusão	79
5 Referências	80
ARBITRAMENTO DO LUCRO: NATUREZA JURÍDICA E AUTOARBITRAMENTO	83
<i>Celia Maria de Souza Murphy</i>	
1 Introdução	83
2 O arbitramento do lucro como método de apuração da base de cálculo do IRPJ	84
3 Ponderações quanto ao arbitramento do lucro ser uma sanção indireta pelo descumprimento de deveres instrumentais	87
4 A questão quanto à utilização do lucro arbitrado como forma de planejamento tributário	92
5 Síntese conclusiva	96
6 Referências	97
A LEITURA DA REGRA DO AUTOARBITRAMENTO NO CONTEXTO CONCEITUAL DE RENDA	99
<i>Daniele Souto Rodrigues Amadio</i>	
1 A relação entre o critério material e a base de cálculo dos tributos	99
2 Conceito constitucional de renda	102
3 A excelência do lucro real entre as bases de cálculo do imposto	108
4 O caráter secundário do arbitramento do lucro e de sua realização pelo próprio contribuinte	110

IRPJ E CSLL: CONTABILIDADE IMPRESTÁVEL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.	
CRIME FISCAL E ERRO DE PROIBIÇÃO	115
<i>Edmar Oliveira Andrade Filho</i>	
1 Introdução	115
2 Aspectos gerais do lucro arbitrado	116
3 Hipóteses de arbitramento	117
4 Excepcionalidade do arbitramento	120
5 Opção pelo lucro arbitrado	121
6 Arbitramento por imprestabilidade da contabilidade	122
7 Imprestabilidade provocada e crime	130
8 Base de cálculo	133
9 Arbitramento condicional	136
10 Conclusões	137
11 Referências	139
○ LUCRO ARBITRADO DAS PESSOAS JURÍDICAS	143
<i>Elidie Palma Bifano</i>	
<i>Bruno Fajersztajn</i>	
<i>Marcio Pedrosa Junior</i>	
1 Introdução	143
2 O lucro arbitrado no CTN e na legislação ordinária	144
3 O lucro arbitrado e a materialidade do imposto sobre a renda – regra de exceção impositiva condicionada	147
4 A inexistência do caráter sancionatório do arbitramento do lucro	152
5 O autoarbitramento como opção de planejamento tributário	155
6 A possibilidade do arbitramento “condicional”	158
7 As glosas de custos e despesas como hipótese de obrigatoriedade do lucro arbitrado	162
8 A omissão de receitas como hipótese de obrigatoriedade do lucro arbitrado	163
9 Síntese	164
10 Referências	166

AS DEFICIÊNCIAS ESCRITURAIS E DOCUMENTAIS QUE MOTIVAM O ARBITRAMENTO DO LUCRO NA VISÃO DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA	167
<i>Fabiana Carsoni Fernandes</i>	
<i>Mariana Fernandez Angelo Alfonso</i>	
1 Introdução	167
2 As hipóteses legais de aplicação do lucro arbitrado	172
3 As deficiências na escrituração comercial que legitimam o arbitramento do lucro	173
4 Conclusões	182
LUCRO ARBITRADO, HIPÓTESES DE CABIMENTO E ASPECTOS CONTROVERTIDOS	185
<i>Fábio Piovesan Bozza</i>	
1 Introdução	185
2 Da relação entre lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado	185
3 Hipótese de arbitramento: ausência de escrituração comercial e fiscal	187
4 Hipótese de arbitramento: escrituração com indícios de fraude ou com vícios, erros ou deficiências	189
5 Hipótese de arbitramento: falta de apresentação da escrituração e de documentos comprobatórios ao Fisco	195
6 Conclusão	196
SOBRE O CONCEITO DE CONTABILIDADE IMPRESTÁVEL PARA FINS DE ARBITRAMENTO DO LUCRO	197
<i>Florence Cronemberger Haret Drago</i>	
1 Introdução	197
2 Do conceito jurídico de “contabilidade imprestável”	200
3 Conclusão	207

○ REGIME DE LUCRO ARBITRADO	211
<i>Jimir Doniak Jr.</i>	
1 Palavras introdutórias	211
2 O regime de lucro arbitrado: opção livremente à disposição do contribuinte ou restrito às hipóteses previstas?	212
3 Conceito de imprestabilidade para fins do arbitramento	219
4 O regime de lucro arbitrado e a omissão de receitas	222
5 A administração fiscal é obrigada a averiguar e escolher a alternativa de arbitramento mais favorável ao contribuinte?	226
6 Possibilidade de revisão do lançamento depois de lavrado, em decorrência de o contribuinte apresentar livros e documentos cuja falta justificou o arbitramento	228
7 Conclusões	230
LUCRO ARBITRADO	233
<i>José Antonio Minatel</i>	
QUESTÕES RELEVANTES E ATUAIS SOBRE O LUCRO ARBITRADO: FUNDAMENTOS LEGAIS, JURISPRUDÊNCIA E ANÁLISE CRÍTICA	251
<i>Liliane Vieira Mendes</i>	
<i>Ariane Costa Guimarães</i>	
1 Introdução: o lucro arbitrado e os fundamentos do imposto sobre a renda	251
2 Análise das situações autorizativas do arbitramento do lucro: omissão, escrituração parcial e regras de procedimento impostas ao fisco	254
3 Os métodos para arbitramento do lucro e seu possível caráter punitivo	260
4 As hipóteses de autoarbitramento	262
5 A omissão de receita e o arbitramento previsto no art. 42 da Lei n. 9.430/1996	263
6 Conclusões	265

LUCRO ARBITRADO E A IMPREESTABILIDADE DA CONTABILIDADE: IGUALDADE E MANIFESTAÇÃO DA RENDA LÍQUIDA	267
<i>Luís Eduardo Schoueri</i>	
<i>Bruno Fulco Campilongo</i>	
1 Introdução	267
2 Sobre o conceito de renda e a falácia da primazia do lucro real	268
3 Limitações à apuração da renda pelos métodos indiretos	272
4 Sobre o caráter não opcional do lucro arbitrado	274
4.1 Obrigatoriedade do arbitramento pelo fisco	274
4.2 A opção pelo autoarbitramento	277
5 Tributação da renda e princípio da igualdade: justificativas constitucionais para o arbitramento e o conceito de imprestabilidade	279
6 Imprestabilidade da contabilidade conforme a jurisprudência do CARF	289
6.1 Elementos relacionados à impossibilidade de identificação da movimentação financeira	290
6.2 A omissão de receitas/glosa de despesas em montante substancial	292
7 Conclusão: comentários a respeito do conceito de imprestabilidade da contabilidade	296
8 Referências bibliográficas	298
O ARBITRAMENTO DO LUCRO E A SÚMULA CARF N. 97. CRITÉRIOS E BALIZAS PARA APLICAÇÃO PELO AGENTE FISCAL	301
<i>Marcelo Magalhães Peixoto</i>	
<i>Miguel Delgado Gutierrez</i>	
<i>Abel Escórcio Filho</i>	
1 Delimitação do tema	301
2 Aspectos jurídicos do lucro arbitrado	303
3 O arbitramento quando não conhecida a receita bruta.	
A Súmula CARF n. 97	307
4 Arbitramento e capacidade contributiva	314
5 Crítica aos critérios para aplicação da Súmula CARF n. 97	317
6 Conclusão	326

ARBITRAMENTO DE LUCROS: CONSEQUÊNCIAS E LIMITES AOS CONTRIBUINTES E ÀS AUTORIDADES FISCAIS	329
---	-----

*Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic*

1 Introdução	329
2 Hipóteses e formas de arbitramento do imposto de renda da pessoa jurídica	331
3 Limites ao arbitramento pelos contribuintes	334
4 Limites ao arbitramento pelas autoridades fiscais	338
5 Consequências da apuração do IRPJ pelo lucro arbitrado	344
6 Conclusões	347
7 Referências	350

A NATUREZA JURÍDICA DO LUCRO ARBITRADO NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF: HIPÓTESE EXCEPCIONAL DE BASE DE CÁLCULO OU SANÇÃO?	353
---	-----

*Martha Leão*

1 Introdução	353
2 O lucro arbitrado na legislação	354
3 O lucro arbitrado na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais	361
4 Considerações finais	366
5 Referências bibliográficas	366

OMISSÃO DE RECEITA E O LUCRO ARBITRADO: DESCONSIDERAÇÃO DA APURAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL	369
---	-----

*Mary Elbe Queiroz*

*Antonio Carlos de Souza Jr.*

1 Introdução	369
2 Aspectos gerais sobre o lucro arbitrado	371
3 Considerações sobre o tratamento da omissão de receita nos regimes de apuração do lucro	375
4 Omissão de receita e os parâmetros para a constatação da impossibilidade de lançamento com base no lucro real (art. 603, III, do RIR/2018)	378
5 Conclusão	382

IRPJ. LUCRO ARBITRADO. AUTOARBITRAMENTO. OPÇÃO OU AUTORIZAÇÃO.	
CONSEQUÊNCIAS	385
<i>Natanael Martins</i>	
1 Introdução	385
2 Regimes de tributação da renda	388
3 Autoarbitramento de lucro – opção ou autorização	389
3.1 A figura do lançamento no CTN	389
3.2 Autoarbitramento – autorização	393
3.3 Inteligência do art. 47, § 1º, da Lei n. 8.981/1995, e do art. 604 do RIR/2018	395
3.4 Revisão de ofício do lucro arbitrado	400
3.5 Arbitramento de lucro – consequências	401
4 Conclusões	403
5 Referências	403
LUCRO ARBITRADO	405
<i>Ramon Tomazela Santos</i>	
1 Introdução	405
2 O regime do lucro arbitrado	406
3 As hipóteses de arbitramento do lucro	408
4 Ausência de opção fiscal no lucro arbitrado	412
5 O arbitramento das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL	415
5.1 Receita bruta conhecida	416
5.2 O acréscimo de 20% sobre o coeficiente de lucro e o possível caráter sancionatório do lucro arbitrado	416
5.3 Receita bruta não conhecida	418
6 Omissão de receitas e arbitramento de lucro	421
7 Conclusões	424
8 Referências	425

LUCRO ARBITRADO – O QUE JUSTIFICA A SUA ADOÇÃO E EVENTUAIS RELAÇÕES COM AS NORMAS SOBRE OMISSÃO DE RECEITAS	427
<i>Renato Nunes</i>	
1 Aspectos gerais	427
2 Utilização do lucro arbitrado	428
3 Omissão de receitas – notas relevantes para o presente estudo	433
4 Lucro arbitrado e omissão de receitas	435
QUESTÕES EM TORNO DO LUCRO ARBITRADO	439
<i>Ricardo Mariz de Oliveira</i>	
1 Aspectos gerais introdutórios	439
2 Algumas questões específicas	445
IMPOSTO DE RENDA NO LUCRO ARBITRADO	459
<i>Rodrigo Schwartz Holanda</i> <i>Rafael Ronsani Figura</i>	
LUCRO ARBITRADO	481
<i>Susy Gomes Hoffmann</i>	



## PREFÁCIO PARA O 45º LIVRO DE PESQUISAS TRIBUTÁRIAS

Em 1975, organizei o 2º Congresso Interamericano de Tributação no Centro de Estudos de Extensão Universitária (CEEU) em parceria com a Associação Interamericana de Tributação, sediada em Rosário, Argentina, com a participação de juristas americanos e europeus.

Em razão dessa Conferência, foram publicados 41 opúsculos de 41 autores de diferentes nacionalidades e, posteriormente, um 42º com as conclusões do Congresso, todos com o selo da Resenha Tributária e o patrocínio do Conjunto Universitário Cândido Mendes, da Associação Interamericana de Tributação e do Centro de Estudos de Extensão Universitária.

O Congresso fora fruto de dois eventos anteriores de amplo sucesso no CEEU. O primeiro foi o “Curso de Atualização Tributária” que gerou o livro por Américo Lacombe e por mim coordenado, intitulado *Noções de direito tributário*, publicado pela TR Editora. O segundo fora a respeito da discussão sobre o Sistema Tributário Nacional. Tais eventos ocorreram em 1973 e 1974.

A excepcional aceitação das três realizações do CEEU levou-me a idealizar um Simpósio Anual, que intitulei de “Pesquisas Tributárias”, tendo ocorrido o primeiro em 1976, sob o tema “Decadência e Prescrição”.

A técnica adotada pareceu-me muito simples. Escolhia-se um tema, convidavam-se autores para responderem de 4 a 6 questões polêmicas no campo tributário e os respectivos textos eram publicados e distribuídos entre os participantes do Simpósio.

Nos primeiros anos, os Simpósios duravam um dia e meio (sábado e domingo pela manhã). Eram sempre abertos por uma palestra inaugural e a última sessão era destinada a debater as conclusões das Comissões que se formavam no início do Simpósio, compostas pelos autores distribuídos entre elas.

Esses Simpósios duraram 43 anos, tendo gerado 44 livros de Pesquisas Tributárias, sendo que o último Simpósio, referente ao livro de 2019, não se realizou, em função de meus problemas de saúde, já que fiquei internado por 38 dias no Hospital Sírio Libanês, no início de 2020.

A pandemia e a nova orientação no Centro de Extensão Universitária (CEU) – ganhou esse novo nome já na década de 1990 – levou ao encerramento

desses eventos, que durante 31 anos foram abertos pelo eminente Ministro José Carlos Moreira Alves.

Os 44 livros intitulados “Pesquisas Tributárias” foram assim editados: 19 pela Resenha Tributária, 18 pela Revista dos Tribunais e 7 pela Lex Magister.

Este histórico objetiva mostrar o longo percurso das “Pesquisas Tributárias” na reflexão dos dois coordenadores da nova série, tendo eu ficado à frente de todas as publicações e Marcelo Magalhães Peixoto participado de muitos dos últimos encontros.

Assim, quando Marcelo e eu decidimos retomar a coleção “Pesquisas Tributárias” sobre temas polêmicos, entrei em contato com a nova direção do Centro de Extensão Universitária, que eu fundara em 1972 com os professores Jorge Cintra e Walter Burani, explicando minha intenção de retomar os estudos que tinham sido realizados durante 44 anos pela Instituição.

A Professora Ana Cláudia Karam, diretora do CEU – Law School mostrou-se favorável à continuação dos estudos, agora sob a edição da APET/MP Editora, que tão úteis tinham sido, por quase meio século, para a reflexão sobre a questão tributária no Brasil.

Em homenagem ao CEU – Law School, disse-lhe que continuaremos a numeração a partir do último livro, para mostrar a origem daqueles Simpósios e que a imagem do CEU sempre continuará presente nos novos livros. Esta é razão pela qual denominamos esta publicação de Pesquisas Tributárias n. 45.

O primeiro tema deste novo livro é “lucro arbitrado”, matéria pouco frequentada pelos nossos estudiosos da área, motivo pelo qual decidimos dedicar a 45ª edição à discussão da temática que se vai tornando mais relevante em face da complexidade crescente das relações econômicas, da proliferação de legislação casuística nos diversos segmentos empresariais e da dificuldade cada vez maior dos cidadãos e empresários médios de entenderem o acervo normativo que impõe-lhes a obrigação de sustentar o Estado e os detentores do poder, através dos tributos.

Espero que a nova série tenha a mesma aceitação junto ao público especializado que tiveram aquelas, ao tempo dos Simpósios organizados pelo Centro de Extensão Universitária, por 44 anos. Tenho certeza de que Marcelo Magalhães Peixoto e os dirigentes do CEU compartilham da mesma esperança.

*Ives Gandra da Silva Martins*