

Glosa Fiscal Substancial e o Dever de Arbitramento do Lucro Tributável

Substantial Revision of Tax Assessment and the Duty of Taxable Profit Arbitration

Bruno Capelli Fulginiti

Doutorando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Mestre em Teoria do Direito e Democracia Constitucional pelo Istituto Tarello per la Filosofia del Diritto/Università Degli Studi di Genova. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Advogado em São Paulo. *E-mail*: bruno.fulginiti@hotmail.com.

Recebido em: 14-5-2021 – Aprovado em: 15-5-2022
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.51.3.2022.1069>

Resumo

O presente estudo tem como objetivo examinar a existência de um dever legal de arbitramento do lucro tributável pela autoridade fiscal em situações nas quais o procedimento fiscalizatório leva à glosa de parcela significativa dos custos e despesas operacionais de pessoas jurídicas sujeitas à apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real. Para tanto, o estudo foi dividido em duas partes. Na primeira, serão analisadas a definição de renda tributável e a necessidade de observância ao princípio da renda líquida na conformação legislativa da base de cálculo do imposto de renda. Na segunda parte, será analisado o dever de arbitramento do lucro pela autoridade fiscal em face da imprestabilidade da escrituração fiscal do contribuinte e da consequente impossibilidade de apuração do seu lucro real como condição para a adequada mensuração da renda tributável. Pretende-se demonstrar que a ausência de documentação hábil e idônea à comprovação de parcela substancial dos custos e despesas operacionais do contribuinte leva à apuração distorcida do lucro real. Portanto, o seu arbitramento pela autoridade fiscal revela-se condição necessária para a adequada mensuração da renda tributável.

Palavras-chave: renda, lucro real, princípio da renda líquida, glosa, lucro arbitrado.

Abstract

The objective of the present study is to examine the existence of the legal duty of profit arbitration regarding situations in which tax authorities carries out a substantial revision of corporate taxpayer's tax assessment. In order to do so, the article is divided into two parts. In the first one, it will be analyzed the definition of taxable income and the necessity of consideration of the net income principle regarding the legislative conformation of the corporate in-

come tax base. In the second one, it will be analyzed the duty of taxable profit arbitration in face of the worthlessness of the taxpayer's tax registers and the consequent impossibility of assessment of its taxable profit as a condition of due measurement of taxable income. I intend to demonstrate that the absence of suitable documentation to prove a substantial amount of deductible expenditures prevents the suitable assessment of the corporate tax base and, therefore, distorts the amount of the taxpayer's taxable income. Therefore, tax authorities must carry out the arbitration of taxable profits in order to adequately measure the corporate taxpayer's taxable income.

Keywords: income, taxable profit, net income principle, tax assessment revision, profit arbitration.

Introdução

Para que um custo ou despesa seja considerado dedutível na apuração da renda tributável, é indispensável que contribua para a produção dos rendimentos ou para a manutenção da respectiva fonte produtora. Apenas os gastos que efetivamente tenham contribuído para a formação do acréscimo patrimonial devem ser abatidos na sua mensuração e, em sentido contrário, todos aqueles gastos que não tenham contribuído para a formação do referido acréscimo patrimonial devem ser desconsiderados na apuração da renda tributável¹. Embora o exame acerca da definição de custo ou despesa necessária às atividades do contribuinte escape ao objeto do presente artigo, cumpre referir que a legislação do imposto de renda exige a demonstração da sua necessidade, bem como a comprovação da sua efetiva realização, por meio de documentação hábil e idônea, conforme disposto pelo art. 9º do Decreto-lei n. 1.598/1977.

Essa comprovação, contudo, nem sempre é possível. Em muitos casos – e por diferentes razões – o contribuinte pode não localizar a documentação (faturas, notas fiscais, recibos) que permitiria a identificação da natureza da operação e todos os seus elementos (compra e venda, prestação de serviço, data, tipo, quantidade, valor etc.), a individualização das partes envolvidas (nomes ou denominação social, endereços, inscrições fiscais) ou mesmo a comprovação da sua efetiva realização². Como regra geral, a ausência de comprovação documental dos custos e despesas do contribuinte leva à glosa fiscal desses valores na apuração do respectivo lucro real³. No entanto, em algumas oportunidades, a ausência de documentação hábil à comprovação de custos e despesas operacionais atinge montante tão significativo que acaba por distorcer a própria apuração do lucro real. Em

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no Imposto sobre a Renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 25.

² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. v. II, p. 846.

³ Art. 11 do Decreto-lei n. 5.844/1943 (art. 66 do RIR/2018).

outras palavras, a desconsideração de gastos sem os quais sequer seria possível auferir os respectivos rendimentos impede a adequada mensuração da renda tributável do exercício e acaba transformando o imposto de renda em um “imposto sobre receita bruta”.

Mesmo em tais situações, a postura comumente adotada pela autoridade fiscal é a glosa dos custos e despesas registrados pelo contribuinte, ainda que tal medida leve à apuração distorcida do lucro real em determinado período. Há inclusive decisões administrativas segundo as quais sequer caberia ao contribuinte postular o arbitramento do lucro tributável como matéria de defesa, ao argumento de que a utilização desse instrumento seria uma prerrogativa da Fazenda Pública como salvaguarda do crédito tributário⁴. Nesses casos, argumenta-se que a excepcionalidade do método de arbitramento do lucro afastaria sua utilização como matéria de defesa do contribuinte, mantendo-se o lucro real como base de cálculo do imposto apesar da desconsideração de parcela substancial dos custos e despesas registrados na sua escrituração fiscal⁵.

Diante desse cenário, duas questões merecem especial atenção: a primeira, saber se, mesmo nas situações em que ausente a comprovação de parcela substancial de custos e despesas operacionais, a autoridade fiscal é livre para simplesmente apurar o lucro real do contribuinte por meio da glosa fiscal de gastos não comprovados, sem atentar para a distorção que essa medida pode ocasionar na determinação do lucro real do exercício. Em outras palavras, verificada a existência de glosa substancial de custos e despesas do contribuinte que comprometa a credibilidade de sua escrituração fiscal, a autoridade fiscal deve realizar o arbitramento do lucro a fim de assegurar a adequada mensuração da renda tributável? E, a segunda questão, admitindo-se o dever de arbitramento do lucro na hipótese examinada, quais critérios devem ser observados para que não se beneficie o contribuinte pelo descumprimento do dever legal de manter a regularidade de sua escrituração fiscal. Essas e outras questões serão analisadas pelo presente estudo levando em consideração especialmente a necessidade de que a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda guarde correspondência com a sua materialidade e com o princípio da capacidade contributiva.

Para tanto, o presente estudo foi dividido em duas partes. Na primeira, será examinada a definição de renda tributável e sua relação com o princípio da renda líquida enquanto parâmetros para a conformação legislativa da base de cálculo do imposto sobre a renda. Com isso, quer-se demonstrar que, seja qual for o regime de apuração do imposto de renda, a respectiva base de cálculo deve refletir a

⁴ Carf, PAF n. 11516.721233/201117, Acórdão n. 1401-001.410, Recurso Voluntário, 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Sérgio Luiz Bezerra Presta, julgado em 05.03.2015; Carf, PAF n. 11040.721414/2011-87, Acórdão n. 1103-000.823, Recurso Voluntário, 1ª Câmara/3ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Sérgio Luiz Bezerra Presta, julgado em 05.03.2015.

⁵ Carf, PAF n. 10314.722600/2016-18, Acórdão n. 1201-002.685, Recurso Voluntário, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Luís Henrique Marotti Toselli, julgado em 12.12.2018.

materialidade do imposto e a capacidade econômica manifestada pelo contribuinte, sob pena de tributar grandeza diversa do acréscimo patrimonial líquido verificado em determinado período. Na segunda parte, serão analisadas as hipóteses legais de arbitramento do lucro tributável como decorrência da impossibilidade de se apurar adequadamente o lucro real e como garantia para que a base de cálculo do tributo mantenha relação – ainda que de maneira aproximada – com o acréscimo patrimonial líquido verificado no respectivo exercício. Pretende-se, com isso, defender a existência do dever legal de que a autoridade fiscal arbitre o lucro tributável naquelas situações em que se verifique a impossibilidade da adequada mensuração do lucro real em face da glosa substancial de custos e despesas operacionais, seja em razão do preenchimento das hipóteses legais de arbitramento, seja para que reste assegurado ao contribuinte o seu direito de que a tributação pelo imposto de renda mantenha relação com o acréscimo patrimonial líquido verificado no período. Por fim, pretende-se oferecer critérios objetivos para determinar em quais situações a glosa fiscal deve ceder espaço ao arbitramento do lucro.

1. Definição de renda tributável e a conformação legislativa da base de cálculo do IRPJ

1.1. Renda como acréscimo patrimonial líquido (disponível)

Ainda que não haja consenso na doutrina quanto à existência de um conceito constitucional de renda, o art. 43 do CTN define o fato gerador do imposto de renda como a *aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimo patrimonial pelo contribuinte em determinado período*⁶. A partir dessa definição, Carrazza destaca que tanto “renda” quanto “proventos de qualquer natureza” pressupõem ações que revelem mais-valias, ou seja, incrementos na capacidade econômica do contribuinte. Disso decorre que, apenas quando houver realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio do contribuinte, é que se poderá afirmar a incidência do imposto⁷.

No entanto, a afirmação de que o imposto de renda deva incidir sobre o acréscimo patrimonial verificado pelo contribuinte em determinado período diz muito pouco sobre os elementos que deverão ser levados em consideração pelo legislador na conformação da base de cálculo do tributo. Por imposição do *critério*

⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 49; MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória a Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 110.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3. ed. revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 49; COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). *Imposto de Renda – conceitos, princípios, comentários*. São Paulo: Atlas, 1996, p. 23; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de Renda – lucro da pessoa jurídica – compensação de prejuízos. *Revista de Direito Administrativo* n. 207. Rio de Janeiro: Renovar, 1979, p. 382-385.

da universalidade do imposto de renda (art. 153, III, § 2º, I, da Constituição Federal), a apuração da renda tributável deve levar em consideração a totalidade (universalidade) dos fatores positivos e negativos que influenciam a determinação do acréscimo patrimonial do contribuinte⁸. A premissa de que a universalidade patrimonial do contribuinte é composta por direitos e obrigações de conteúdo econômico autoriza a conclusão de que a mensuração da renda tributável não depende apenas da consideração de todos os elementos positivos (receitas e rendimentos) que se agregam ao seu patrimônio em razão do desenvolvimento de suas atividades empresariais, mas também de todos aqueles elementos negativos (custos e despesas) que são subtraídos do seu patrimônio e contribuem para a formação do acréscimo patrimonial sujeito à tributação.

Ocorre que o critério da universalidade, sozinho, também não resolve o problema de saber quais elementos deverão ser levados em consideração pelo legislador ordinário na conformação da sua base de cálculo do tributo. Diferentemente do *lucro líquido (contábil)*, que é resultado do somatório de todos os elementos positivos e negativos registrados no patrimônio do contribuinte em determinado período (universalidade patrimonial), a *renda líquida* é resultado do somatório, não de todos os elementos positivos e negativos registrados na contabilidade, mas apenas daqueles elementos que, registrados contabilmente, *tenham contribuído, positiva ou negativamente, para a produção dos rendimentos tributáveis e à manutenção da sua respectiva fonte produtora*⁹. Note-se que, em ambos os casos, por imposição do critério da universalidade, todos os elementos positivos e negativos são considerados. No entanto, a determinação da *renda líquida* do contribuinte envolve uma seleção prévia – um filtro normativo – pelo qual se define quais elementos devem integrar o universo de fatores positivos e negativos cujo somatório resultará na determinação da renda tributável do contribuinte.

Por sua vez, o critério utilizado para definir quais elementos negativos devem ser considerados na apuração da renda tributável decorre diretamente do princípio da capacidade contributiva e do dever de preservação dos direitos fundamentais do contribuinte que acabam sendo afetados pela tributação da renda – em especial, os direitos à propriedade e à liberdade de exercício de atividade econômica. De um lado, por imposição do princípio da capacidade contributiva,

⁸ ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 43 e 44.

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no Imposto sobre a Renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 25; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 324 e p. 561; ÁVILA, Humberto. Dedutibilidade de despesas com o pagamento de indenização decorrente de ilícitos praticados por ex-funcionários. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur Maria (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 83.

a tributação pelo imposto de renda deve ser capaz de mensurar adequadamente a efetiva aptidão econômica que cada contribuinte possui para participar do custeio das despesas estatais. De outro lado, considerando que a tributação não pode atingir o núcleo essencial de direitos fundamentais do contribuinte, os gastos necessários à sua preservação também não devem ser alcançados pela tributação. A combinação desses elementos normativos suporta a conclusão de que apenas aqueles gastos que sejam necessários, isto é, que tenham contribuído para a produção de rendimentos tributáveis ou para a preservação da respectiva fonte produtora é que devem ser considerados na concretização do critério da universalidade no âmbito do imposto de renda¹⁰. Em sentido semelhante, Lang afirma que a renda, enquanto medida de capacidade contributiva, consiste nos fatos positivos de rendimentos e nos fatos negativos de custos relacionados a estes rendimentos. O resultado desse cotejo aponta a *renda líquida* como a medida correta da capacidade contributiva e, portanto, o princípio da renda líquida coloca o princípio da capacidade contributiva nos seus corretos termos¹¹.

Sobre o tema, Schoueri destaca que, ao definir o fato gerador do imposto como a aquisição de *disponibilidade* econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, o art. 43 do CTN teria positivado o *princípio da renda líquida*, que asseguraria ao contribuinte a dedução de todos os gastos necessários à produção dos rendimentos tributáveis¹². Assim, para a determinação da renda tributável, os valores que se agregam ao patrimônio devem ser subtraídos daqueles valores gastos suportados pelo contribuinte que tenham se mostrado necessários à produção desse novo agregado¹³. Também explorando esta relação ente custos e despesas e lucro, Ávila destaca que o conceito de renda (e de lucro) está vinculado ao conceito de despesa: despesa e lucro, mantendo com ele uma relação de causalidade: o lucro posterior é resultado de despesas anteriores, de tal sorte que é impossível analisar o primeiro sem levar em consideração o segundo¹⁴.

¹⁰ ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 43.

¹¹ LANG, Joachin. Chapter I – The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (coord.). *The notion of income from capital*. EATLP Congress, Cologne 12-14 June 2003. v. 1, EATLP International Tax Series, p. 15.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no Imposto sobre a Renda – Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 19-20; SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY, Pedro Guilherme; FERREIRA NETO, Arthur Maria (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 151; ÁVILA, Humberto. *Contribuições e Imposto sobre a Renda – estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015.

¹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 324 e p. 561.

¹⁴ ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 43.

Do exposto, verifica-se que o *princípio da renda líquida* não apenas decorre do critério da universalidade do imposto de renda, mas é resultado da rearticulação do seu sentido normativo a partir de uma interpretação sistemática da materialidade do imposto sobre a renda, direitos fundamentais e princípio da capacidade contributiva. O princípio da renda líquida oferece ao intérprete o critério normativo orientador necessário para diferenciar (filtrar) aqueles gastos que devem influenciar a apuração do acréscimo patrimonial, daqueles outros que devem ser desconsiderados por caracterizarem *consumo ou destinação de lucros*. Verifica-se, portanto, uma *conexão material* entre o critério da universalidade e o princípio da renda líquida manifestada por meio de uma relação de apoio recíproco entre esses princípios, na medida em que o critério da universalidade determina *como* o princípio da renda líquida deve ser operacionalizado na apuração da base de cálculo do imposto de renda (mediante o confronto da totalidade de elementos positivos e negativos) e o princípio da renda líquida estabelece *quais elementos* devem ser levados em consideração nesse confronto (gastos necessários à produção dos rendimentos tributáveis e à preservação da sua respectiva fonte produtora).

Sendo isso verdadeiro, ao menos duas conclusões relevantes para o presente estudo podem ser extraídas. De um lado, que a adequada determinação da renda tributável depende da observância do *princípio da renda líquida*, pelo qual apenas aquele acréscimo patrimonial disponível, isto é, resultado do confronto entre elementos positivos e negativos que tenham contribuído, direta ou indiretamente, para a produção dos rendimentos ou para a manutenção da respectiva fonte produtora, deve se sujeitar à tributação¹⁵. De outro lado, que a conformação legislativa do princípio da renda líquida envolve uma *avaliação qualitativa*, isto é, uma seleção a respeito de quais – dentre todos os gastos do contribuinte – efetivamente contribuíram com a formação do lucro tributável e, portanto, devem ser levados em consideração na apuração da base de cálculo do imposto a fim de mensurar adequadamente a capacidade contributiva e preservar os direitos fundamentais do contribuinte.

Com o propósito de oferecer um critério objetivo para contemplar a relação entre gastos do contribuinte e os rendimentos dele decorrentes, a legislação do imposto de renda estabelece que a apuração do lucro tributável seja realizada a partir de ajustes do lucro líquido societário apurado pela contabilidade do contribuinte naquele exercício¹⁶. A apuração do lucro líquido, por sua vez, depende –

¹⁵ Sobre a relação entre o princípio da renda líquida e a materialidade do imposto de renda e direitos fundamentais, ver FULGINITI, Bruno Capelli. *Deduções no Imposto de Renda* – fundamento normativo e controle jurisdicional. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 31 e ss.

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 254; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. v. II, p. 811.

entre outros fatores – da determinação do lucro operacional da atividade, que, a seu turno, exige a consideração dos custos e das despesas efetivamente suportados pelo contribuinte no exercício de suas atividades operacionais. Nesses termos, em face da correlação anteriormente referida entre custos e despesas e a formação do lucro, a legislação do imposto de renda reconhece a possibilidade de abatimento de custos e despesas necessários ao desenvolvimento das atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora na apuração da base de cálculo do imposto de renda.

Ainda que o exame das condições gerais de dedutibilidade de custos e despesas não seja objeto do presente estudo, cumpre referir que – nos termos dos arts. 46 e 47 da Lei n. 4.506/1964 – são considerados dedutíveis os custos e despesas operacionais direta ou indiretamente relacionados ao desenvolvimento das atividades empresariais do contribuinte e à manutenção da respectiva fonte produtora, *desde que devidamente escriturados e suportados por documentação hábil e idônea*¹⁷. Voltaremos à consideração desse requisito adiante, quando tratarmos especificamente das hipóteses de arbitramento do lucro, bastando por ora salientar que a escrituração fiscal de custos e despesas considerados dedutíveis exige que estes sejam registrados e comprovados a partir de documentos hábeis, de acordo com a sua natureza, conforme determina o art. 9º, § 1º, do Decreto-lei n. 1.598/1977.

As considerações anteriores evidenciam que o legislador ordinário não é livre para conformar a base de cálculo do imposto de renda, que necessariamente deve corresponder ao acréscimo patrimonial líquido (disponível) apurado pelo contribuinte em determinado período. A desconsideração dos elementos negativos (custos e despesas) suportados pelo contribuinte na produção de rendimentos implicaria a tributação de grandeza que não se confunde com renda tributável, tornando-se algo mais próximo a um imposto sobre receita bruta. Trata-se de constatação relevante, pois evidencia que os métodos de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda (diferentes regimes de apuração) têm como objetivo comum a determinação da renda líquida do contribuinte. Por ocasião da apuração da base de cálculo em concreto do imposto, a autoridade fiscal não deve perder de vista o dever de mensurar adequadamente a capacidade contributiva manifestada pelo contribuinte enquanto retrato quantitativo do seu respectivo acréscimo patrimonial em determinado período.

1.2. Base de cálculo do IRPJ enquanto retrato quantitativo do acréscimo patrimonial líquido (disponível)

Nos termos do art. 44 do CTN, a base de cálculo do imposto de renda é o *montante real, arbitrado* ou *presumido* da renda ou dos proventos tributáveis. Quan-

¹⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). São Paulo: IBDT, 2020. v. II, p. 892.

to a este ponto, Oliveira chama atenção para a coerência mantida entre a redação conferida pelo legislador complementar ao dispositivo em questão e o fato gerador do imposto de renda: subtraindo-se da redação do dispositivo os métodos de apuração previstos para a apuração do lucro do contribuinte (real, arbitrado e presumido), temos a afirmação de que “a base de cálculo do imposto é o montante da renda e dos proventos tributáveis”¹⁸. No entanto, a trivialidade dessa afirmação acaba escondendo a sua real importância. O dispositivo em questão evidencia que o legislador complementar facultou ao legislador ordinário definir a base de cálculo do imposto de renda a partir de diferentes métodos de apuração, *desde que* mantida a sua correspondência à renda tributável. Em outras palavras, desde que represente uma adequada mensuração do acréscimo patrimonial apurado nos termos anteriormente mencionados. Mais uma vez, chama-se atenção para o fato de que o legislador ordinário não é livre para conformar a base de cálculo do imposto.

Em se tratando de medida do fato gerador, a base de cálculo do imposto de renda não pode se afastar do acréscimo patrimonial líquido (disponível) verificado pelo contribuinte em determinado exercício¹⁹. Sobre este ponto, Oliveira enfatiza que, se a base de cálculo de um imposto instituído sobre a aquisição de renda não dimensionar adequadamente esta grandeza, recaindo sobre outra qualquer, será esta – e não outra – a grandeza efetivamente tributada, de maneira que a aquisição de renda será apenas *pretensamente tributada*. Se a base de cálculo de qualquer imposto é um retrato quantitativo do seu fato gerador, resta claro que ele não poderá retratar realidade diversa, atingindo uma base de cálculo que não reflita a corresponde materialidade²⁰. Seja qual for o método de apuração do lucro do contribuinte, sua conformação legislativa deve guardar correspondência com o fato gerador do tributo, qual seja, a verificação de acréscimo patrimonial em observância ao princípio da renda líquida. O legislador ordinário não pode lhe atribuir conformação à base de cálculo do imposto que leve ao afastamento do seu respectivo fato gerador. Ainda que a lei complementar indique três bases de cálculo possíveis para o imposto de renda, o legislador ordinário não pode conformar a renda real, arbitrada ou presumida de acordo com seus caprichos – nem mesmo a pretexto de definir a renda arbitrada ou presumida por métodos de apuração indiretos²¹.

¹⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 529.

¹⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A base de cálculo. *Revista dos Tribunais* n. 548. São Paulo: RT, p. 35; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 13ª tir. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 118.

²⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 523.

²¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 529; PEDREIRA, Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: APEC, 1969, 17.20.

No que tange às pessoas jurídicas, a lei estabelece que a base de cálculo do imposto pode ser o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, da renda ou dos proventos tributáveis. Em apertada síntese, pode-se afirmar que a tributação com base no lucro real ocorre por meio da identificação pormenorizada das rendas ou dos proventos tributáveis auferidos pelo contribuinte. Parte-se do lucro líquido apurado na escrituração comercial (lucro contábil), ajustado pelas adições e exclusões admitidas ou exigidas pela legislação tributária. Já a tributação com base no lucro presumido adota critérios de presunção da margem de lucro do contribuinte, previstos na legislação e que variam conforme a atividade empresarial, para a apuração de sua renda tributável a partir de sua receita bruta. E, por fim, a tributação com base no lucro arbitrado corresponde ao valor determinado pela autoridade fiscal (e, em algumas situações, pelo próprio contribuinte), a partir de um percentual sobre a receita bruta da empresa (se conhecida) ou por outros índices, nas hipóteses em que o lucro do contribuinte não puder ser aferido ou comprovado de maneira segura, tendo seus critérios de arbitramento previstos na lei²².

Tratando especificamente do lucro real, Schoueri destaca que a sua determinação decorre da prévia apuração do lucro líquido contábil, calculado de acordo com as normas comerciais, com os posteriores ajustes indicados pela legislação tributária. Isso porque o lucro líquido contábil e o lucro real prestam-se a finalidades diversas. O primeiro presta-se a determinar a movimentação patrimonial do contribuinte, enquanto o segundo busca apurar a existência de renda tributável indicativa de capacidade contributiva. Assim, por decorrência lógica, também serão diversos os critérios utilizados pelo legislador na sua apuração. De um lado, como o lucro líquido pretende retratar a situação patrimonial da empresa em dado exercício, sua composição será resultado da soma algébrica dos elementos positivos e negativos que influenciam quantitativamente o lucro. Independentemente da origem destes elementos, o que importa é que sejam capazes de ocasionar mutação patrimonial. De outro lado, ainda que o lucro real também seja expressão algébrica do somatório dos elementos positivos e negativos formadores do lucro do exercício, sua finalidade é evidenciar a capacidade contributiva da pessoa jurídica.

Sobre este ponto, Schoueri afirma que é comum o entendimento de que apenas o lucro real representaria a “verdadeira” renda tributável do contribuinte. Contudo, como bem destaca o autor, assim como o lucro presumido e o lucro arbitrado, o lucro real também é apurado mediante uma série de presunções e aproximações. Isso significa que todos os métodos de apuração da base de cálculo

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 241 e ss.; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 533.

lo do imposto de renda, de um modo ou de outro, envolvem concessões por medida de praticabilidade, sem as quais se tornaria inviável a apuração do tributo²³. Além disso, significa também que o fato de o lucro arbitrado e de o lucro presumido serem apurados por meio de métodos indiretos e a partir de presunções não significa que a respectiva base de cálculo do imposto em tais situações não deva refletir a materialidade do imposto e mensurar adequadamente a capacidade econômica manifestada.

Embora ausente disposição expressa, a correta interpretação do art. 44 do CTN passa pelo reconhecimento da existência de uma regra implícita de preferência em favor da apuração da base de cálculo do imposto a partir da consideração particularizada da totalidade dos elementos positivos e negativos que contribuem para a formação do acréscimo patrimonial do contribuinte naquele exercício. Como aponta Oliveira, havendo condições materiais para a identificação e comprovação da base de cálculo “real” do imposto, ela se impõe como direito do contribuinte de ser tributado de acordo com grandeza representativa do efetivo acréscimo patrimonial verificado em determinado exercício, até mesmo por imposição do princípio da universalidade (e, como visto anteriormente, pelo princípio da renda líquida)²⁴. Ademais, cumpre referir que, nos termos do art. 145, § 1º, da Constituição Federal, “sempre que possível” os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. No entendimento de Ávila, essa prescrição constitucional significa que, em todos os casos em que isso for possível, o legislador deve atentar para a pessoalidade de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. De acordo com o autor, a única exceção para a mensuração da capacidade contributiva de maneira particularizada está associada à extrema dificuldade ou impossibilidade de fazê-lo em determinadas situações, e não em razão de mera dificuldade ou por razões de conveniência administrativa. Quanto a este ponto, cumpre chamar atenção para o disposto na segunda parte do referido dispositivo constitucional, que condiciona qualquer afastamento da pessoalidade da tributação em observância à capacidade econômica do contribuinte apenas para “conferir efetividade a esses objetivos”. Quer isso dizer que não há oposição necessária entre praticabilidade tributária e o princípio da capacidade contributiva, que segue sendo um parâmetro constitucional de observância obrigatória na conformação da tributação por aproximações, estimativas ou presunções, a exemplo dos diferentes métodos de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda²⁵.

²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 242.

²⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 532.

²⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 90.

Tal perspectiva reforça o entendimento anteriormente exposto de que apenas naquelas situações em que não seja possível dimensionar de maneira segura o lucro real do contribuinte, ou naquelas situações em que a avaliação particularizada das circunstâncias pessoais seja excessivamente onerosa para o próprio contribuinte e para a autoridade fiscal, é que se admite a utilização de meios de simplificação a fim de conferir maior praticabilidade ou eficiência na fiscalização²⁶. No entanto, mesmo nas situações em que a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda seja realizada por meio da apuração do lucro presumido ou do lucro arbitrado, não é dado ao legislador ou à autoridade fiscal deixar de levar em consideração o efetivo acréscimo patrimonial líquido do contribuinte a fim de dimensionar de maneira adequada a capacidade contributiva manifestada no respectivo exercício²⁷. Sendo isso verdadeiro, em determinadas situações, o arbitramento do lucro nas situações em que não é possível apurar adequadamente o lucro real, em vez de penalizar o contribuinte, acaba assegurando a observância da sua capacidade contributiva.

2. Dever de arbitramento do lucro como condição para a adequada mensuração da renda tributável

2.1. Hipóteses legais e condições gerais de arbitramento do lucro tributável pela autoridade fiscal

O lançamento tributário é ato administrativo vinculado tendente a verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável, conforme preceitua o art. 142 do CTN. Tratando-se de ato administrativo, sua validade depende da observância de uma forma legal específica que prescreve os procedimentos a serem adotados para correta apuração do tributo devido. Em se tratando de hipótese de arbitramento do lucro por iniciativa da autoridade fiscal, é relevante distinguir entre dois tipos de situações previstas no art. 149 do CTN. A primeira é aquela em que a autoridade fiscal tem à sua disposição todas as informações necessárias à apuração da matéria tributável de modo que ela se encontra obrigada a realizar o lançamento de ofício por meio da glosa dos valores devidos. A segunda é aquela em que a autoridade fiscal não tem todas as informações necessárias à apuração da matéria tributável porque os documentos e esclarecimentos prestados pelo contribuinte são insuficientes para dimensionar adequadamente o fato gerador. Nesta segunda situação, o procedimento específico a ser adotado pela autoridade fiscal para realização do lançamento de ofício é o arbitramento, sob pena de invalidade do próprio lançamento.

Por força do art. 148 do CTN, o arbitramento é devido nas situações em que não é possível a consideração particularizada dos elementos formadores da base de cálculo do imposto, nos seguintes termos:

²⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 92-93.

²⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. v. II, p. 562.

“Art. 148. *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, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.*”

Referido dispositivo legal pode ser decomposto da seguinte forma: “quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos” (critério “A”) e quando “omissos” (critério “B”) ou quando “não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado” (critério “C”), então “a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço” (consequência “D”). A regra que deve ser reconstruída a partir da interpretação deste dispositivo é a seguinte: se “A” e (“B” ou “C”), então deve ser “D”. Para o desencadeamento da consequência “D”, portanto, é necessário que sejam satisfeitos os critérios “A” e, cumulativamente, “B” ou “C” (alternativos). Em outras palavras: a lei *obriga* a autoridade lançadora a arbitrar o valor dos bens, direitos, serviços, e atos jurídicos tanto se presentes os critérios “A” e “B”, quanto se presentes os critérios “A” e “C”.

Seja em cumprimento ao art. 44 ou ao art. 148 do CTN, o legislador ordinário definiu os critérios para a identificação do lucro arbitrado pelo contribuinte para fins de apuração do imposto sobre a renda. Nas hipóteses em que a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, de maneira que não seja possível apurar com segurança o lucro real verificado pelo contribuinte em determinado exercício, a legislação tributária determina – em caráter excepcional – que a apuração da base de cálculo do imposto de renda de pessoas jurídicas seja realizada a partir do arbitramento do lucro²⁸. É o que dispõe o art. 47 da Lei n. 8.981/1995, nos seguintes termos:

“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 *manter* 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: [...]*

b) *determinar o lucro real.*

²⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). São Paulo: IBDT, 2020. v. II, p. 553; PEDREIRA, Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: APEC, 1969, 17.50; PEDREIRA, Bulhões. *Imposto sobre a Renda – pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec-Editorial, 1979. v. II, p. 871.

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; [...]”

Para os propósitos do presente estudo, interessam as hipóteses de arbitramento do lucro acima reproduzidas, que podem ser decompostas da seguinte forma: se o contribuinte “não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais” (hipótese “A”); se a escrituração fiscal do contribuinte “contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para [...] a determinação do lucro real” (hipótese “B”); ou se o contribuinte “deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal” (hipótese “C”); então “o imposto [...] será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado” (consequência “D”). A regra legal que deve ser reconstruída a partir da interpretação deste dispositivo é a seguinte: *se “A” ou “B” ou “C”, então deve ser “D”*. Para o desencadeamento da consequência “D”, portanto, não é necessário que sejam satisfeitas as hipóteses “A”, “B” e “C” de maneira cumulativa. Basta que uma delas esteja presente para que a autoridade fiscal seja obrigada a proceder ao arbitramento do lucro do contribuinte.

Constata-se, por conseguinte, que há incidência de uma norma legal de *reserva procedimental*, isto é, uma norma que reserva uma *matéria* (determinação do lucro do contribuinte) a um *procedimento específico* (arbitramento), de modo que, em tais situações, nenhum outro procedimento é autorizado a disciplinar aquela matéria. Isso porque, da interpretação do dispositivo legal resultam duas prescrições simultâneas: (i) uma *obrigação* de determinado procedimento (arbitramento) disciplinar determinada matéria (determinação lucro do contribuinte quando omissos documentos ou quando esses não merecerem fê); e (ii) uma *proibição* para que outro procedimento (como a glosa, por exemplo) discipline a mesma matéria (determinação do lucro do contribuinte quando omissos documentos ou quando esses não merecerem fê).

As considerações anteriores evidenciam a incorreção da postura adotada pela fiscalização tributária – e ainda reafirmada por decisões isoladas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) – no sentido de que o arbitramento constitui método de tributação *facultativo*²⁹. Mais do que uma opção da autoridade fiscal, o arbitramento do lucro do contribuinte é uma consequência normativa do preenchimento de alguma das hipóteses legais estabelecidas pela legislação. Não há, portanto, qualquer espaço de discricionariedade para a atuação da autoridade fiscal. Se satisfeitos os critérios de arbitramento do lucro previstos pela

²⁹ Carf, PAF n. 10314.722600/2016-18, Acórdão n. 1201-002.685, Recurso Voluntário, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Luís Henrique Marotti Toselli, julgado em 12.12.2018; Carf, PAF n. 10830.001281/2011-60, Acórdão n. 1201-002.303, Recurso Voluntário, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Luís Henrique Marotti Toselli, julgado em 26.07.2018; Carf, PAF n. 11516.721233/201117, Acórdão n. 1401-001.410, Recurso Voluntário, 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Sérgio Luiz Bezerra Presta, julgado em 05.03.2015.

legislação, então deve ser implementada a sua consequência normativa. Não é outro o entendimento manifestado por jurisprudência dominante no âmbito do Carf, que reconhece a existência de um “poder-dever” da fiscalização de arbitramento do contribuinte diante da impossibilidade de comprovação direta da base de cálculo do imposto³⁰. Conforme bem apresentado na ementa de um desses julgados, “O arbitramento do lucro não comporta digressões, sua análise é objetiva, ou a contribuinte apresentou a documentação exigida pela lei e não será submetida a essa sistemática, ou não o fez, e ela se torna indispensável, já que não há outra forma de se aferir o lucro.”³¹

Muito se discute na doutrina sobre a natureza jurídica do arbitramento do lucro do contribuinte para fins de apuração da renda tributável. De acordo com Caturelli, é possível identificar ao menos três correntes de pensamento sobre o tema: a primeira corrente trata o arbitramento do lucro como uma sanção pelo descumprimento do dever do contribuinte de manter a sua escrituração fiscal e os documentos que lhe servem de comprovação; a segunda corrente defende que o arbitramento do lucro é um método excepcional de apuração do lucro real (de caráter instrumental e pertencente ao Direito Tributário formal); e a terceira corrente sustenta que o lucro arbitrado é materialmente uma base de cálculo autônoma do imposto sobre a renda, assim como o lucro real ou o lucro presumido³². Não é o objeto do presente estudo examinar de maneira pormenorizada os autores e argumentos favoráveis e contrários a uma e outra corrente, sendo importante fazer apenas duas considerações. A primeira, que com o advento do CTN, o entendimento de que o arbitramento do lucro corresponde a uma sanção por descumprimento de deveres instrumentais do contribuinte é incompatível com a definição adotada pelo legislador complementar, segundo a qual tributo não pode ser sanção por ato ilícito (art. 3º). E, a segunda, que o lucro arbitrado não deve ser entendido como uma presunção relativa ou absoluta do lucro real ou do lucro presumido do contribuinte.

Nos termos do art. 44 do CTN, o lucro arbitrado é uma das alternativas estabelecidas pelo legislador complementar para a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda³³. Não se trata de norma adjetiva ou auxiliar, mas de norma de direito material autônoma que tem como objetivo mensurar o acréscimo patrimonial do contribuinte em determinado exercício em situações excepcionais.

³⁰ Carf, PAF n. 13971.722024/2014-91, Acórdão n. 1402-002.387, Recurso Voluntário, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, julgado em 14.02.2017.

³¹ Carf, PAF n. 16095.720075/2014-42, Acórdão n. 1302-001.936, Recurso Voluntário, 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Conselheira Relatora Talita Pimenta Félix, julgado em 07.07.2016.

³² CATURELLI, Emerson. *Arbitramento do lucro no lançamento do Imposto sobre a Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 45.

³³ CATURELLI, Emerson. *Arbitramento do lucro no lançamento do Imposto sobre a Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 86.

Sobre o ponto, cumpre referir que as hipóteses de arbitramento previstas pela legislação também não são livremente estabelecidas pelo legislador ordinário. O exame das situações constantes no art. 47 da Lei n. 8.981/1995 evidencia que o arbitramento do lucro é medida necessária para assegurar que o imposto de renda incida sobre grandeza compatível com a materialidade do imposto e de maneira que reflita a efetiva capacidade econômica manifestada pelo contribuinte no caso concreto (ainda que apurada de maneira indireta)³⁴. Justamente porque em tais situações a escrituração fiscal do contribuinte não se presta à apuração do lucro real e à adequada mensuração da sua renda tributável, a autoridade fiscal precisa adotar meios alternativos para atingir o acréscimo patrimonial líquido verificado em determinado exercício. Como bem explicitado no Acórdão n. 1201-003.670, trata-se de “modalidade de tributação excepcionada, que deve ser aplicada quando não for possível a apuração do resultado da pessoa jurídica. Ou seja, constitui instrumento que visa garantir e dar efetividade à legislação de regência do imposto, aplicável às hipóteses em que não seja possível a apuração do lucro real efetivo do contribuinte.”³⁵ Ou, nos termos do Acórdão n. 1201-001-520, “a aplicação do arbitramento, neste contexto, tem o escopo de aproximar os valores arbitrados o máximo possível da verdadeira base de cálculo do tributo”³⁶. Portanto, a finalidade subjacente à regra de arbitramento do lucro tributável é a garantia de que a tributação recaia sobre grandeza que reflita a materialidade do imposto em observância à capacidade econômica manifestada pelo contribuinte no respectivo exercício.

Assim, mais do que apenas verificar se a situação analisada no caso em concreto preenche as hipóteses de arbitramento previstas pela legislação, a autoridade fiscal deve averiguar se os documentos apresentados permitem a adequada apuração do lucro real do contribuinte e, com isso, a correta mensuração da sua renda líquida. Sem a comprovação documental de parcela substancial dos fatores positivos e negativos registrados na escrituração fiscal do contribuinte, não há como se manter a tributação pelo regime de apuração do lucro real, devendo-se adotar o lucro arbitrado para a tributação pelo imposto de renda³⁷.

Diga-se, ademais, que o reconhecimento do lucro arbitrado como base de cálculo autônoma do imposto sobre a renda não compromete a observância do princípio da capacidade contributiva³⁸. O fato de que a mensuração da renda tri-

³⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 562.

³⁵ Carf, PAF n. 16327.000549/2004-93, Acórdão n. 1201-003.670, Recurso Voluntário, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Conselheira Relatora Bárbara Melo Carneiro, julgado em 11.03.2020.

³⁶ Carf, PAF n. 19515.721202/2013-40, Acórdão n. 1201-001.520, Recurso Voluntário, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Conselheira Relatora Bárbara Melo Carneiro, julgado em 05.10.2016.

³⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 559.

³⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 92-93.

butável em tais situações ocorre de maneira indireta, ou seja, a partir de outras grandezas – como, por exemplo, a partir da receita bruta –, não significa que se esteja tributando algo diverso da renda do contribuinte³⁹. Como bem aponta Caturelli, o recurso a critérios presuntivos permite justamente a aproximação à capacidade contributiva em situações excepcionais, em que não é possível apurar a renda do contribuinte levando em consideração suas circunstâncias particulares. No entendimento do autor, o lucro arbitrado seria uma base de cálculo excepcional e subsidiária do imposto sobre a renda, resultante de um esforço de simplificação na elaboração da norma de incidência tributária, justificável em face das especiais características de que se revestem as hipóteses que autorizam a sua aplicação⁴⁰. Disso decorre que, naquelas hipóteses específicas contempladas pela legislação, em que não seja possível determinar com segurança o lucro real do contribuinte, o lucro arbitrado é o método a ser adotado pela autoridade fiscal para a apuração da renda tributável. Trata-se de verdadeira garantia estendida ao contribuinte de maneira a assegurar que a base de cálculo do imposto reflita o acréscimo patrimonial líquido verificado em determinado exercício, seja a partir da receita bruta do contribuinte (naquelas hipóteses em que a receita bruta é conhecida), seja a partir das demais alternativas de cálculo dispostas no art. 51 da Lei n. 8.981/1995, naquelas situações em que a escrituração fiscal não permite a apuração do lucro real com segurança.

2.2. Glosa substancial de custos e despesas operacionais e a impossibilidade de apuração da renda tributável

Analisadas as hipóteses legais de arbitramento do lucro e reconhecida a obrigação da autoridade fiscal de adotá-lo sempre que não for possível apurar com segurança o lucro real do contribuinte em determinado período, cumpre agora examinar “se” e “em que condições” a glosa substancial de custos e despesas operacionais do contribuinte exige que a lavratura do auto de infração pela autoridade fiscal seja realizada por meio do arbitramento do lucro do contribuinte.

Nesses termos, a primeira questão a ser analisada é “se” a glosa substancial de custos e despesas operacionais nas situações em que o contribuinte deixa de realizar a sua comprovação documental exige o arbitramento do lucro tributável. A resposta é afirmativa.

A glosa substancial de custos e despesas operacionais nas situações em que o contribuinte deixa de realizar a sua comprovação documental exige o arbitramento do lucro porque mesmo em tais situações deve-se atentar para que a base de cálculo do imposto corresponda ao acréscimo patrimonial líquido verificado

³⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 563.

⁴⁰ CATURELLI, Emerson. *Arbitramento do lucro no lançamento do Imposto sobre a Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 107 e ss.

naquele exercício⁴¹. Isso, todavia, não é possível se a apuração do lucro real é realizada apenas a partir dos elementos positivos que se agregam ao patrimônio do contribuinte, sem a consideração dos elementos negativos que também contribuem para a formação do respectivo acréscimo patrimonial. Conforme já referido, a definição de renda tributável envolve sempre um acréscimo ou ganho patrimonial e pressupõe a tributação do resultado líquido disponível, assim entendido aquilo que permanece com o contribuinte depois de deduzidas as despesas necessárias para obter os rendimentos e manter a fonte produtora. Dessa forma, a glosa de parcela substancial dos custos e despesas do contribuinte implica a tributação de riqueza diversa da renda, na medida em que, ao desconsiderar parcela significativa desses gastos, a autoridade fiscal acaba por tributar apenas a sua receita e, indiretamente, por atingir o patrimônio do contribuinte. Se, como dito anteriormente, não há lucro sem despesas, então não é possível assumir que o contribuinte tenha auferido acréscimo patrimonial sem arcar com os correspondentes custos e despesas ou sem realizar investimentos.

Essa perspectiva é suportada por decisões no âmbito do antigo Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recurso Fiscais, entre as quais se destaca – a título exemplificativo – apenas alguns julgados, aos quais outros poderiam ser somados.

De um lado, ainda no âmbito do extinto Conselho de Contribuintes, o Acórdão n. 103-22.973 já destacava que “efetuada pela Fiscalização a glosa de parte significativa dos custos auferidos pelo contribuinte vis a vis os valores declarados, incumbe-lhe desclassificar a escrita contábil/fiscal apresentada por ser esta evidentemente inservível para apuração do lucro real”. Note-se que, naquela oportunidade, o arbitramento do lucro do contribuinte não foi fundamentado apenas na imprestabilidade da escrituração fiscal do contribuinte (enquanto critério meramente formal), mas especialmente em face do comprometimento da sua finalidade subjacente, representada pela distorção do lucro real e a transformação do imposto sobre a renda em um imposto sobre receita ou rendimentos brutos. Nesse sentido, a mesma decisão destaca que “deve a Autoridade arbitrar o lucro da pessoa jurídica, sob pena de fazer incidir os citados tributos sobre valores que sabidamente não caracterizam renda (lucro) do contribuinte”⁴².

De outro lado, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, também se identificam decisões favoráveis ao contribuinte, corroborando a posição defendida no presente estudo, de que a autoridade fiscal tem o dever de arbitramento do lucro naquelas situações em que se verifica a imprestabilidade da escrituração fiscal do contribuinte e, conseqüentemente, a impossibilidade da

⁴¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 562.

⁴² Conselho de Contribuintes, PAF n. 13708.000059/94-63, Acórdão n. 103-22.973, Recurso Voluntário, 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Relator Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, sessão do dia 30.03.2007.

adequada mensuração da renda tributável do contribuinte. É o que se verifica no Acórdão n. 1103-001.004, segundo o qual “ordinariamente, quando se glosam despesas relativamente expressivas ao total das despesas, impõe-se o arbitramento, sob pena de vício substancial do lançamento, pois tal glosa representaria a imprestabilidade da escrituração contábil, implicando tributar o que não é expressão de renda”⁴³. Mais uma vez, os argumentos da imprestabilidade da escrituração fiscal do contribuinte e a inadequação da base de cálculo daí resultante são apresentados como duas faces da mesma moeda.

No mesmo sentido, no Acórdão n. 1301-003.503, o Tribunal reconheceu que “a glosa da quase totalidade dos custos e das despesas operacionais, por falta de comprovação com documentação hábil e idônea, denota que a contabilidade do contribuinte é imprestável para se apurar o lucro real, devendo ser aplicado o regime do Arbitramento do Lucro”. Novamente, o Tribunal firmou entendimento de que, em tais situações, a glosa fiscal acabaria por distorcer a apuração do lucro real e ocasionar a tributação de grandeza diversa da renda auferida pelo contribuinte no exercício. De acordo com o entendimento manifestado pelo i. Conselheiro Relator na oportunidade, a autoridade fiscal deve realizar o arbitramento do lucro (e não a glosa fiscal) “sob pena da subversão do fato gerador, dentro do chamado ‘lucro real’ onde as despesas/custos devem ser abatidas da receita, assim apurando-se a base de cálculo imponente. [...] A legislação tributária não admite a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, no regime do lucro real, diretamente sobre praticamente a totalidade da receita bruta pela glosa substancial de custos/despesas e muito menos sobre compras.”⁴⁴ As considerações anteriores demonstram que a glosa substancial de custos e despesas exige o arbitramento do lucro do contribuinte como forma de assegurar que a base tributável efetivamente reflita a materialidade do imposto e importe em tributação de acordo com a capacidade contributiva.

Estabelecida essa premissa, a segunda questão a ser analisada envolve saber “em que condições” a glosa fiscal de custos e despesas operacionais deve ser substituída pelo arbitramento do lucro do contribuinte a fim de assegurar a tributação da renda em observância ao princípio da capacidade contributiva.

Trata-se de questão relevante e complexa. De um lado, porque nem sempre a glosa de parcela relevante dos gastos do contribuinte pela autoridade fiscal ocasionará a distorção do seu lucro real. E, de outro lado, porque não há qualquer definição legislativa sobre o montante a partir do qual a glosa fiscal passa a ser considerada “substancial” a fim de justificar o arbitramento do lucro do contribuinte para fins de tributação pelo IRPJ e pela CSLL. Ainda assim, com base na análise feita anteriormente e a partir da jurisprudência administrativa, é possível

⁴³ Carf, PAF n. 11080.721713/2012-26, Acórdão n. 1103-001.004, Recurso Voluntário, 1ª Câmara/3ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Marcos Takata, julgado em 11.03.2014.

⁴⁴ Carf, PAF n. 10932.720129/2014-84, Acórdão n. 1301-003.503, Recurso de Ofício, 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Nelson Kichel, julgado em 21.11.2018.

identificar alguns elementos que podem servir de orientação para que a autoridade fiscal consiga identificar aquelas situações em que a glosa fiscal distorce o lucro real do contribuinte e demanda o seu respectivo arbitramento.

O primeiro ponto a ser observado pela autoridade fiscal envolve saber se esses gastos guardam relação com os correspondentes rendimentos auferidos pelo contribuinte. Partindo-se da premissa de que custos e despesas são uma condição para a obtenção de rendimentos futuros, é preciso examinar se o contribuinte teria condições de desenvolver sua atividade empresarial sem que tivesse suportado os custos e as despesas objeto da glosa fiscal. Este critério envolve um exame casuístico pela autoridade fiscal orientado pelas atividades desempenhadas e, especialmente, pelas operações realizadas pelo contribuinte. Cumpre examinar, por exemplo, se a receita da venda de produtos industrializados poderia ter sido auferida sem que o contribuinte tivesse incorrido nos custos de aquisição dos respectivos insumos; ou se a receita da revenda de mercadorias poderia ter sido auferida sem que o contribuinte tivesse incorrido nos custos de aquisição desses bens; ou se a receita da venda de mercadorias poderia ser auferida sem que o contribuinte tivesse incorrido nas despesas com o frete entre estabelecimentos ou entre o estabelecimento vendedor e o consumidor final; ou se a receita da prestação de serviços poderia ter sido auferida sem que o contribuinte tivesse incorrido com despesas de mão de obra.

Este último caso, por sinal, foi objeto de análise pelo Carf. No recente Acórdão n. 1201-003.670, a i. Conselheira Relatora chama atenção para o fato de que, na situação então analisada, as despesas com mão de obra glosadas pela fiscalização por falta de comprovação documental eram de *existência necessária*, na medida em que a empresa comprovadamente não possuía mão de obra própria para a realização das atividades geradoras de renda, razão pela qual teria que se valer de mão de obra terceirizada ou de prestadores de serviços autônomos. Diante disso, conclui que “não é admissível presumir que as despesas glosadas inexistiram e que não há nenhum custo relacionado à mão de obra, o que evidencia a necessidade de arbitramento da base de cálculo [...] Caso contrário, a glosa de quase integralidade das despesas declaradas acarretaria a tributação da receita, em vez de tributar a materialidade do imposto sobre a renda (produto líquido do confronto entre receitas e despesas).”⁴⁵ Essas considerações são representativas do dever que possui a autoridade fiscal de buscar a verdade material na situação fiscalizada, sendo-lhe vedado fechar os olhos para realidade dos fatos e tributar um lucro real fictício, em desacordo com a materialidade do tributo e com os princípios tributário informadores desta espécie tributária.

No mesmo sentido, importa fazer referência ao Acórdão n. 1201-001.520, no qual o i. Conselheiro Relator reconhece que receitas e despesas são elementos

⁴⁵ Carf, PAF n. 16327.000549/2004-93, Acórdão n. 1201-003.670, Recurso Voluntário, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Conselheira Relatora Bárbara Melo Carneiro, julgado em 11.03.2020.

indissociáveis, de maneira que a formação das receitas é sempre posterior e pressupõe a ocorrência de despesas. Com base nessa premissa, conclui que “é totalmente ilógico, sob a premissa imposta pelo regime tributário, a tributação e cobrança baseada exclusivamente em resultados positivos, sem considerar os sacrifícios econômicos respectivamente dispendidos. Tal ato não representaria a realidade econômica do contribuinte, chocando-se diretamente com a aplicação do princípio da capacidade contributiva, tanto em sua manifestação objetiva quanto subjetiva.”⁴⁶ Trata-se do expresse reconhecimento de que as circunstâncias particulares de cada situação devem ser levadas em consideração pela autoridade fiscal de maneira a identificar aqueles casos em que há uma inequívoca relação entre os custos e despesas glosados e a formação das receitas e rendimentos apurados pelo contribuinte.

Naturalmente, a observância do critério ora proposto acaba por afastar a caracterização da glosa substancial naquelas situações em que o contribuinte registra na sua escrituração fiscal custos e despesas inexistentes, muitas vezes acompanhados de documentação inidônea (documentos falsos). Este foi o entendimento manifestado no Acórdão n. 1401-003.491, segundo o qual “enquanto na primeira situação (custos não comprovados), o arbitramento se justifica, eis que não é razoável supor que as receitas tenham sido auferidas sem que a empresa tenha incorrido em dispêndios, na segunda (inserção de documentos inidôneos), o arbitramento do lucro significaria, em razão da aplicação do percentual, o aproveitamento de custos comprovadamente inidôneos”⁴⁷. Em tais situações, a glosa fiscal não compromete a apuração do lucro real do contribuinte porquanto despesas e custos inexistentes sequer poderiam ter contribuído com a obtenção dos respectivos rendimentos tributáveis.

Disso decorre que o arbitramento do lucro em razão da glosa fiscal substancial depende do exame da situação verificada em cada caso concreto. Para tanto, indispensável que se apure se os custos e as despesas operacionais objeto de glosa em montante significativo são de existência necessária, sem os quais sequer seria possível auferir receita ou rendimentos, o que pode demandar inclusive a consideração do lucro e do montante de custos e despesas da empresa em exercícios anteriores.

Já no que diz respeito à existência de critérios quantitativos, conforme adiantado, não há uma definição normativa sobre o montante a partir do qual a glosa

⁴⁶ Carf, PAF n. 19515.721202/2013-40, Acórdão n. 1201-001.520, Recurso Voluntário, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Conselheira Relatora Bárbara Melo Carneiro, julgado em 05.10.2016.

⁴⁷ Carf, PAF n. 10932.720085/2015-73, Acórdão n. 1401-003.491, Recurso Voluntário, 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Cláudio de Andrade Camerano, julgado em 11.06.2019; no mesmo sentido, ver Carf, PAF n. 11516.006348/2009-63, Acórdão n. 1301-001.709, Recurso Voluntário, 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Wilson Fernandes Guimarães, julgado em 06.11.2012 e Carf, PAF n. 10932.720130/201417, Acórdão n. 1402-002.459, Recurso Voluntário, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Leonardo de Andrade Couto, julgado em 11.04.2017.

fiscal passa a ser substancial e exige o arbitramento do lucro do contribuinte, de maneira que o que se verifica na jurisprudência administrativa é o reconhecimento de uma margem de discricionariedade para a realização do arbitramento do lucro pela autoridade fiscal em tais situações. Sobre este ponto, cumpre referir o decidido no Acórdão n. 9101-001.935, segundo o qual “quem, em primeira mão, tem condições de avaliar se a escrituração é ou não aproveitável é o auditor fiscal que a examina. Não cabe fixar um limite percentual a partir do qual a falta de apresentação de documentos impõe o arbitramento, mas sim avaliar se, diante da situação concreta, é razoável o ajuste do lucro real apurado pelo contribuinte, mediante desconsideração dos custos não comprovados.”⁴⁸ Contudo, a análise de julgados do Carf sobre o tema aponta para a adoção de limites mínimos a partir dos quais a glosa fiscal é considerada substancial, devendo ceder espaço ao arbitramento do lucro para a correta aferição da renda tributável.

Com efeito, no Acórdão n. 1201-00.601, ainda que o Tribunal tenha contemplado a possibilidade de arbitramento do lucro do contribuinte, dada a glosa de parcela relevante dos custos e despesas registrados na respectiva escrituração fiscal, a medida foi rejeitada ao argumento de que “o arbitramento de lucros pela autoridade fiscal deve ser medida constatada nas hipóteses do artigo 530 do RIR, sendo que eventual glosa de custo de 20% e 30% em relação ao Lucro apurado pela fiscalização não permite afirmarmos que a contabilidade da empresa era imprestável”. Em outras palavras, embora tenha admitido a possibilidade de arbitramento do lucro do contribuinte nas hipóteses de glosa substancial de custos e despesas, o Tribunal rejeitou a pretensão do contribuinte estabelecendo indiretamente um critério jurisprudencial, no sentido de que a glosa fiscal apenas passaria a ser substancial se superior a pelo menos 30% do lucro registrado em sua escrituração fiscal⁴⁹.

O mesmo percentual foi utilizado como parâmetro para afastar o arbitramento do lucro no Acórdão n. 1402002.459, segundo o qual “os custos glosados não chegam a trinta por cento (30%) desse montante. Não vejo representatividade que justifique o arbitramento.”⁵⁰ Ainda que o percentual referido pelas decisões não encontre fundamento normativo, vem sendo adotado como um parâmetro mínimo para que o Tribunal considere a possibilidade do arbitramento do lucro do contribuinte.

Não obstante, embora não seja possível afirmar ao certo a partir de qual percentual a glosa fiscal passe a ser considerada “substancial” para fins de arbi-

⁴⁸ Carf, PAF n. 13603.002968/200384, Acórdão n. 9101-001.935, Recurso Especial, CSRF/1ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Valmir Sandri, julgado em 15.05.2014.

⁴⁹ Carf, PAF n. 11444.000148/200815, Acórdão n. 1201-00.601, Recurso Voluntário, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Rafael Correia Fuso, Relator p/ acórdão Marcelo Cuba Netto, julgado em 20.10.2011.

⁵⁰ Carf, PAF n. 10932.720130/201417, Acórdão n. 1402-002.459, Recurso Voluntário, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Leonardo de Andrade Couto, julgado em 11.04.2017.

tramento do lucro, a própria legislação do imposto de renda pode oferecer subsídios para identificar aquelas situações em que a apuração do lucro real do contribuinte restou distorcida pela glosa fiscal. Conforme visto anteriormente, embora a apuração da renda tributável do contribuinte possa ser realizada de diferentes formas, a base de cálculo deve sempre refletir adequadamente o acréscimo patrimonial líquido. Quer isso dizer que a conformação legislativa de cada regime de apuração da renda tributável até pode adotar métodos diversos para a determinação da renda tributável, mas precisa sempre representar um retrato quantitativo da respectiva materialidade. Ainda que essa verificação seja realizada de maneira (mais) *direta* no regime de apuração do lucro real (por meio da consideração da universalidade de elementos positivos e negativos que influenciam a quantificação do respectivo acréscimo patrimonial), a própria legislação admite que a verificação da renda tributável nos regimes de apuração do lucro presumido e do lucro arbitrado seja realizada de maneira *indireta*, a partir da receita bruta do contribuinte ou de outros critérios previstos.

Isso significa que o objetivo dos diferentes regimes de apuração da renda é o mesmo (apurar o acréscimo patrimonial líquido do contribuinte em observância ao princípio da capacidade contributiva), ainda que os métodos utilizados sejam diversos (apuração direta ou indireta da renda tributável). Decisivo, no entanto, é que os métodos de apuração indireta da renda tributável seguem limitados pela materialidade do imposto e pela observância do princípio da capacidade contributiva e da igualdade tributária, ainda que por meio de uma estimativa geral (presunção) da margem de lucro do contribuinte. Sendo isso verdadeiro, se a própria legislação presume os percentuais de margem de lucro tributável do contribuinte em razão da atividade empresarial desempenhada (lucro presumido ou arbitrado), então a apuração do lucro real em montante superior à margem de lucro veiculada pela respectiva presunção legal sugere que a glosa fiscal tenha comprometido a apuração do lucro real e, com isso, a adequada mensuração da renda tributável do contribuinte. Trata-se, portanto, de presunção legal que veicula critério objetivo para determinar se a glosa fiscal compromete a apuração da renda do contribuinte.

Este foi o entendimento adotado pelo Carf no Acórdão n. 1401-002.162, no qual a autoridade fiscal havia glosado 73,5% dos custos registrados pelo contribuinte no período. Naquela oportunidade o i. Conselheiro Relator destacou a necessidade de que o caso fosse avaliado “sob o ponto de vista substancial” orientado não apenas para o descumprimento de uma obrigação formal, mas tendo em vista o efeito que a glosa acaba por exercer na apuração da renda tributável do contribuinte. Para tanto, o julgador comparou o lucro real apurado a partir da glosa substancial dos cursos do respectivo exercício com o lucro arbitrado a partir dos critérios aplicáveis para a atividade empresarial desempenhada. Diante da disparidade verificada entre as bases de cálculo analisadas, concluiu o julgador que “isso torna evidente que a ausência de apresentação do livro auxiliar levou a

um lançamento pelo regime do lucro real em valor significativamente superior ao que teria sido apurado pelo lucro arbitrado”⁵¹. Em sentido semelhante, no Acórdão n. 1201-001.520, em que a quase totalidade das despesas do contribuinte havia sido objeto de glosa fiscal, o i. Conselheiro Relator destacou que “soa totalmente incabível a tributação do lucro desconsiderando todos os gastos operacionais e, em contrapartida, considerando a receita bruta total do contribuinte, sem qualquer aplicação de descontos percentuais sobre este último. Seria materializar outra presunção absoluta de veracidade, que não a prevista em lei, e ainda mais em total desconsonância com princípios basilares do pátrio ordenamento jurídico e, ainda, ferindo de morte preceito que norteia a seara contábil.”⁵²

Ante o exposto, verifica-se que, tendo a autoridade fiscal realizado a glosa de parcela significativa de custos e despesas registrados pelo contribuinte por falta de comprovação documental, passa a ser relevante apurar também se o montante do lucro real resultante da glosa fiscal é superior ao lucro que seria apurado mediante arbitramento. Isso porque, se a própria legislação adota presunções legais sobre as margens de lucro aplicáveis em cada atividade empresarial desempenhada e se essas estimativas devem guardar relação com a capacidade contributiva manifestada em casos concretos, então a apuração do lucro real do contribuinte em montante superior a essas estimativas sugere – no mínimo – que existe a possibilidade de que a glosa fiscal tenha distorcido a adequada apuração do lucro do contribuinte. Longe de representarem critérios definitivos para o arbitramento do lucro, as considerações anteriores oferecem elementos que podem ser levados em consideração pela autoridade fiscal para orientar de maneira objetiva o exame sobre se a glosa fiscal realizada efetivamente distorce o lucro real do contribuinte em situações particulares.

Conclusões

As considerações anteriores evidenciam que a determinação da renda tributável enquanto acréscimo patrimonial verificado pelo contribuinte em determinado período pressupõe a observância do critério da universalidade e do princípio da renda líquida para que a base de cálculo do imposto de renda reflita a materialidade do imposto e possa mensurar adequadamente a capacidade econômica manifestada pelo contribuinte.

Ainda que o legislador complementar tenha estabelecido diferentes bases de cálculo para a apuração do imposto de renda, em observância a diferentes regimes de apuração, o legislador ordinário não é livre para conformar a base de cálculo do imposto em desacordo com a materialidade do imposto ou com os seus princípios informadores. Quer isso dizer que, mesmo na conformação legislativa

⁵¹ Carf, PAF n. 16327.000549/2004-93, Acórdão n. 1201-003.670, Recurso Voluntário, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Conselheira Relatora Bárbara Melo Carneiro, julgado em 11.03.2020.

⁵² Carf, PAF n. 19515.721202/2013-40, Acórdão n. 1201-001.520, Recurso Voluntário, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Conselheira Relatora Bárbara Melo Carneiro, julgado em 05.10.2016.

do lucro arbitrado, a finalidade subjacente da regra de tributação permanece sendo a adequada identificação da renda tributável do contribuinte em observância ao critério da universalidade, do princípio da renda líquida e do princípio da capacidade contributiva.

Em face disso, o arbitramento do lucro do contribuinte é dever da autoridade fiscal sempre que a falta de comprovação documental dos custos e das despesas registradas em sua escrituração fiscal não permitir aferir com segurança o lucro real do respectivo exercício. Não apenas em razão do preenchimento das hipóteses legais de arbitramento, mas como medida necessária para assegurar que a tributação do imposto de renda recaia sobre o efetivo acréscimo patrimonial (líquido) do contribuinte verificado em determinado exercício.

A fim de caracterizar a glosa fiscal substancial que exige o arbitramento do lucro do contribuinte, indispensável atentar para a dedutibilidade em abstrato do custo ou da despesa registrada e a sua efetiva relação com a produção dos rendimentos tributáveis ou com a preservação da sua fonte produtora, ainda que isso demande análise da circunstâncias particulares de cada caso. Ademais, considerando que a própria legislação adota presunções sobre as margens de lucro verificadas em diferentes atividades empresariais, a tributação com base no lucro real resultante de glosa fiscal em montante superior às estimativas previstas pela legislação sugere que glosa fiscal realizada acaba por distorcer o lucro real do contribuinte e impedir a adequada mensuração da sua renda tributável. Em tais situações, o arbitramento do lucro do contribuinte acaba sendo medida necessária para assegurar que o contribuinte seja tributado de acordo com a materialidade do imposto e em observância com os princípios informadores do imposto de renda.

Referências bibliográficas

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 13ª tir. São Paulo: Malheiros, 2014.
- ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. *Contribuições e Imposto sobre a Renda – estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ÁVILA, Humberto. Dedutibilidade de despesas com o pagamento de indenização decorrente de ilícitos praticados por ex-funcionários. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur Maria (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3. ed. revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CATURELLI, Emerson. *Arbitramento do lucro no lançamento do Imposto sobre a Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

- COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imposto de Renda – conceitos, princípios, comentários*. São Paulo: Atlas, 1996.
- FULGINITI, Bruno Capelli. *Deduções no Imposto de Renda – fundamento normativo e controle jurisdicional*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.
- LANG, Joachin. Chapter I – The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (coord.). *The notion of income from capital*. EATLP Congress, Cologne 12-14 June 2003. v. 1, EATLP International Tax Series.
- MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória a Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A base de cálculo. *Revista dos Tribunais* n. 548. São Paulo: RT.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I e II.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: APEC, 1969.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de Renda – lucro da pessoa jurídica – compensação de prejuízos. *Revista de Direito Administrativo* n. 207. Rio de Janeiro: Renovar, 1979.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda – pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec-Editorial, 1979. v. II.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZ-TAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no Imposto sobre a Renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY, Pedro Guilherme; FERREIRA NETO, Arthur Maria (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018.