

Gustavo Gonçalves Vettori
Alexandre Evaristo Pinto
Fabio Pereira da Silva
Fernando Dal-Ri Murcia
(Organizadores)

volume

4

CONTROVÉRSIAS

JURÍDICO-CONTÁBEIS

Autores:

Ahmed Sameer El Khatib	Fabiana Carsoni Fernandes	Maurício Pereira Faro
Alexandre Evaristo Pinto	Fabio Alves Maranesi	Paulo Arthur Cavalcante Khoury
Alexandre Garcia Querquilli	Fabio Pereira da Silva	Paulo Ayres Barreto
Antonio Carlos de A. Amendola	Fernando Aurelio Zilveti	Paulo Cezar Aragão
Bruno Fajersztajn	Fernando Dal-Ri Murcia	Pedro Anders
Bruno Meirelles Salotti	Guillermo Oscar Braunbeck	Ramon Tomazela
Bruno Oyamada	Gustavo Lian Haddad	Ricardo Maitto
Carlos Augusto Daniel Neto	Helder Santos	Ricardo Mariz de Oliveira
Carlos Eduardo Marino Orsolon	Heron Charneski	Roberto Pinatti Casarini
Clarissa Machado	Jorge Vieira	Roberto Quiroga Mosquera
Diego Miguita	José Carlos Marlon	Rodrigo Maito da Silveira
Diogo Olm Ferreira	Leonardo Aguirra de Andrade	Sergio André Rocha
Edison Carlos Fernandes	Livia Dias Barbieri	Sérgio de Iudicibus
Edmar Oliveira Andrade Filho	Luís Eduardo Schoueri	Thais de Barros Meira
Eduardo Flores	Luís Flávio Neto	Thais Romero Veiga Shingai
Elidie Palma Bifano	Marcelo Magalhães Peixoto	Telírio Pinto Saraiva
Eliseu Martins	Marcos Takata	Tércio Chiavassa
Emmanuel Garcia Abrantes	Mateus Tiagor Campos	Victor Borges Polizelli



FIPECAFI
Cultura Contábil, Atuarial e Financeira



atlas

FUNÇÃO PROBATÓRIA DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (LUCRO REAL OU ARBITRADO)

Heron Charneski

19.1 INTRODUÇÃO

A intersecção entre base de cálculo e prova, a despeito de comporem domínios normativos materiais e processuais diversos, é tema de importância prática na aplicação das normas tributárias. A base de cálculo do tributo guarda estreita relação com a hipótese tributária, prevista abstratamente na norma jurídico-tributária. Uma vez presente um fato jurídico tributário, confirmado pela concretização da hipótese, a base de cálculo será sua quantificação (SCHOUERI, 2021, p. 595). Ao mesmo tempo, e com apoio na regra de legalidade tributária, somente os elementos fáticos relacionados à norma de incidência (e que constituirão objeto da prova) é que podem ser tidos como relevantes para a previsão legal. As provas lidam com raciocínios indutivos, ou inferências, acerca dos fatos relevantes para a aplicação da norma abstrata. É exatamente por isso que se preconiza, na teoria da prova, a adoção de critérios jurídicos racionais para garantir que as inferências sobre os fatos relevantes para aplicação da norma abstrata sejam justas (CHARNESKI, 2022, p. 162).

No caso específico da tributação dos resultados da pessoa jurídica, que normalmente se apoia em registros e documentos contábeis, tem-se como base de cálculo do imposto de renda o montante, real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis, nos termos do art. 44 do Código Tributário Nacional (CTN). Trata-se, pois, de três critérios (real, arbitrado ou presumido) para quantificação do fato gerador do imposto, consubstanciado na “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica” da renda, conforme o art. 43 do CTN.

A propósito, ao falarmos em “três critérios”, ou em “três bases de cálculo”, expressamos que a circunstância de o lucro arbitrado e de o lucro presumido serem apurados por meio de métodos indiretos, sem apoio direto na escrituração contábil, não significa que se constituam em “presunções”, no sentido processual (CATURELI, 2006, p. 83-85), nem que as respectivas bases de cálculo em tais situações não reflitam a materialidade do imposto. Os montantes

real, arbitrado ou presumido, todos eles, são formas possíveis de quantificação do acréscimo patrimonial periódico.

Essa constatação não se oblitera diante do entendimento de parte considerável da doutrina, no sentido de existir uma preferência implícita em favor da apuração da base de cálculo real 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, até mesmo por imposição do princípio da universalidade (OLIVEIRA, 2020, p. 531). Não se descarta, ademais, com Schoueri (2010, p. 242), que a expressão “lucro real” não comporta um significado único e verdadeiro, e que surge como um mito a ideia de que o lucro real seria o regime “mais correto” ou “mais justo”, já que também este se sustenta em uma série de presunções e aproximações, que são concessões à praticabilidade. De todo modo, presentes essas observações, o que se verifica na prática é ser o lucro real a regra de apuração; o lucro arbitrado, a exceção; e o lucro presumido (que não será enfatizado neste capítulo), uma alternativa à disposição do contribuinte, quando aplicável e mais vantajoso.

Nessa linha de raciocínio, o legislador definiu como “lucro real” o “lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”, devendo esse “lucro líquido do exercício”, que constitui o ponto de partida da base de cálculo, “ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial” (art. 6º, *caput*, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/77).

A escrituração contábil, quando feita regularmente, como se verá ao longo da exposição, e que leva a esse “lucro líquido do exercício”, constitui, pois, prova da base de cálculo primária do imposto (lucro real) e impede o recurso ao arbitramento como base de cálculo subsidiária (XAVIER, 2005, p. 138). Daí que a substituição da base de cálculo que parte da escrituração contábil (lucro real), por uma outra que a afasta (lucro arbitrado), somente é admissível excepcionalmente, nas hipóteses legais que revelam a inconfiabilidade da escrituração contábil como meio de prova.

À vista dessas considerações introdutórias, este capítulo busca três objetivos sucessivos, nos tópicos que seguem: (i) identificar elementos, na teoria da prova com referência à verdade, que suportam o papel da escrituração contábil como meio de prova na legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e, por extensão, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); (ii) discutir o alcance da função probatória da escrituração contábil como apoio à utilização da base de cálculo “real”, para pessoas jurídicas sujeitas à apuração do IRPJ e da CSLL por esse regime. Note-se que essa discussão se situa no âmbito da prova e de aplicação da norma tributária, e não está relacionada a outra discussão, hoje frequente, mas melhor situada no campo da interpretação, sobre se determinado critério ou método previsto em norma contábil poderia ou não influenciar a compreensão da norma tributária; e, por fim, (iii) entender em que hipóteses a escrituração contábil deixa de exercer a sua função probatória primária e, assim, inclusive com base em entendimentos jurisprudenciais recentes, pode conduzir ao recurso do arbitramento como base de cálculo excepcional do imposto de renda.

19.2 A PROVA NA TEORIA DO DIREITO E A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL COMO MEIO DE PROVA

A noção essencial de prova é que ela seria o meio para estabelecer a verdade de um ou mais fatos relevantes para a aplicação da norma (BELTRÁN, 2021, p. 46). O fato, portanto, seria o objeto ou a finalidade fundamental da prova jurídica.

A pretensão de afirmar racionalmente uma verdade absoluta mostra-se impossível em qualquer área do conhecimento humano. O conhecimento científico e empírico é uma verdade relativa (TARUFFO, 2008, p. 26). Um enunciado não pode ser mais ou menos verdadeiro, ou seja, a verdade não é uma questão de grau, mas pode haver diferentes graus de confirmação acerca da verdade do enunciado (TARUFFO, 2016, p. 105). O que realmente importa para o conhecimento da verdade é que ele seja objetivo, no sentido de que o convencimento acerca da verdade de um fato, mesmo que dentro de um contexto específico, não seja fruto de preferências pessoais, mas, diversamente, seja fundado em razões objetivas que amparem o seu conhecimento e que seja derivado de dados cognoscitivos resultantes de um conjunto de provas (TARUFFO, 2016, p. 105-106).

Bem por isso, uma teoria racionalista da prova, que utiliza raciocínios indutivos devidamente justificados que sustentem a hipótese a ser provada, pressupõe a aceitação do conceito de verdade por correspondência, na busca de que os enunciados declarados provados no processo correspondam ao ocorrido no mundo, fundada na suficiência dos elementos de juízo a favor desses enunciados (BELTRÁN, 2021, p. 21-22). Assim, sem a pretensão de uma busca platônica pela verdade, o que a teoria da verdade por correspondência predica é a necessária ligação com acontecimentos verificados na realidade empírica, isto é, um “elevado grau de aderência à realidade” (CHARNESKI, 2022, p. 167).

Nesse contexto, o juízo acerca da veracidade ou não de uma proposição fática, à luz de seu grau de aderência à realidade, baseia-se em um raciocínio probabilístico (BELTRÁN, 2021, p. 136-137), não matemático ou quantitativo, e sim lógico, amparado na ideia de determinar quais inferências são possíveis de serem afirmadas a partir dos meios de prova relevantes, e como essas inferências conduzem a conclusões acerca da ocorrência de um fato (TARUFFO, 2008, p. 31-32). Trata-se de uma noção epistemológica de probabilidade, que gradua as possibilidades de uma determinada proposição ser verdadeira, a partir de nosso grau de conhecimento acerca dos acontecimentos fáticos (BELTRÁN, 2021, p. 137).

Esse conhecimento, no âmbito das provas, envolve raciocínios por inferência. Inferência é uma espécie de raciocínio indutivo que se contrapõe ao raciocínio dedutivo (ÁVILA, 2018, p. 116). Com efeito, segundo Schauer, provas tratam de inferência, e inferências tratam de probabilidade (SCHAUER, 2022, p. 16). Mantendo os exemplos do autor, o raciocínio dedutivo é central para o pensamento racional (“todos os pássaros possuem espinha dorsal; esse papagaio é um pássaro; logo, esse papagaio possui uma espinha dorsal”). Mas o raciocínio indutivo, por inferências, em que a conclusão não se extrai necessariamente da verdade das premissas, e sim das suas forças, também o é: “a maioria dos cidadãos italianos fala italiano; essa mulher é uma cidadã italiana; logo, ela **provavelmente** fala italiano”.

Como a metodologia indutiva não habilita a obter certezas sobre a verdade de uma hipótese, "é imprescindível fixar o umbral a partir do qual aceitaremos uma hipótese como provada", na exata expressão de Beltrán (2021, p. 199). Esse é o papel dos *standards* de prova, que traduzem os requisitos a serem satisfeitos para que determinados fatos possam ser considerados comprovados em termos de probabilidade.

Standards de prova se referem ao grau de confirmação que cada enunciado fático deve obter para poder ser considerado provado (TARUFFO, 2016, p. 251). Os *standards* poderão variar entre **prova irrefutável** (própria de âmbitos do direito em que há restrição de direitos de personalidade, como nos casos de investigação de paternidade, que proporcionam conclusões com índice de probabilidade próxima de 100%); **prova acima de qualquer dúvida razoável** (modelo que exige que, se houver qualquer dúvida que paire sobre a hipótese, essa dúvida seja tão insignificante que uma pessoa razoável ainda assim consideraria a hipótese como verdadeira); **prova clara e convincente** (exige a preponderância da prova, por meio de indícios que assegurem haver muito mais probabilidade de a hipótese discutida ser verdadeira do que o contrário); e **prova convincente ou de verossimilhança razoável** (obtida a partir de um "balanço de probabilidades" ou da constatação de uma "probabilidade prevalente") (ÁVILA, 2018, p. 117-118).

A escolha dos *standards* não depende tanto do tipo de processo envolvido, mas das consequências jurídicas previstas pelo direito para cada situação. Por isso, devido à natureza das infrações e à gravidade das sanções impostas pela legislação tributária, entendemos que a prova nessa área do direito deve ser baseada em um *standard* mais elevado, com um ônus probatório mais forte ao acusador, e não em meros juízos de verossimilhança.

Como consequência, especialmente naqueles casos de lançamento tributário em que há risco de imposição de sanções altamente gravosas, como penalidades pecuniárias elevadas ou restrições severas ao exercício de atividades lícitas, o *standard* adequado é o da **prova clara e convincente** (CHARNESKI, 2022, p. 178). Para garantir que sejam feitas inferências adequadas sobre a hipótese a ser provada, "a prova bastante do fato tributário não se compadece, em qualquer caso, com a representação da probabilidade de uma afirmação contrária" (XAVIER, 2005, p. 145). Um exemplo de como se manifesta a "régua mais alta" do *standard* no lançamento tributário diz respeito ao recurso ao arbitramento ou à prova indiciária, que devem operar como exceção e não a partir de uma aplicação generalizada, como se verá.

Nessa toada, o que passa a ser relevante para fins do direito tributário não é tanto a busca de determinada "verdade formal ou material", mas a busca probabilística dessa verdade à vista da definição dos respectivos *standards* a serem utilizados. Não existem "diferentes verdades", quando se persegue uma ideia de verdade por correspondência (CHARNESKI, 2022, p. 181).

Se assim o é, deve-se reconhecer não apenas a excepcionalidade do recurso ao arbitramento ou à prova indiciária nessa seara, mas também o papel da escrituração contábil como meio de prova na legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas. Em razão de como se opera o juízo probabilístico da prova acerca da verdade, compreende-se que a escrituração contábil regular, com observância das normas comerciais e contábeis e que constitui o

ponto de partida da apuração do lucro real, representa a prova direta que mais se aproxima da determinação da matéria tributável à vista do *standard* de prova clara e convincente.

Ao mesmo tempo que representa esse *standard* probatório mais elevado, a escrituração contábil regular revela a força e a consistência de vários dos critérios inferenciais mais pertinentes à valoração da prova e à motivação das decisões.¹ Esses critérios, aplicados à necessidade de valoração das provas em um processo, incluem: a **confiabilidade** do julgador na escrituração contábil como meio de prova; a **precisão**, contendo os registros contábeis um grau mínimo de exatidão necessária para comprovar a hipótese; a **abrangência (ou completude)**, por conter a escrituração contábil o maior volume de informações relevantes disponíveis para confirmar ou infirmar o fato “renda” a ser comprovado; e a **concordância**, que indica que a escrituração regular, quando coerente com a documentação de suporte analisada em conjunto, indica para a mesma direção e com esta não entra em conflito.

19.3 FORÇA PROBATÓRIA DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E O LUCRO REAL

Uma vez consignado que as provas constituem juízos probabilísticos e inferenciais para estabelecer a verdade de um ou mais fatos relevantes para a aplicação da norma, cumpre examinar qual o alcance da função probatória da escrituração contábil em relação à base de cálculo “real”, para pessoas jurídicas sujeitas à apuração IRPJ e da CSLL por esse regime.

Desde o Código Comercial de 1850, a legislação brasileira reconhece que os livros contábeis que se acharem conforme as formalidades, sem vícios ou defeitos, fazem prova plena **a favor** da empresa (art. 23). Em um resgate histórico, Valverde (1960, p. 16) registra que o banqueiro romano devia manter em dia e empregar todas as cautelas possíveis quanto à escrituração, pois qualquer engano ou erro (como cobrar judicialmente o saldo contábil do seu cliente a mais do que o devido) faria prova **contra** o comerciante que o escriturou. Daí a ideia inicial de que os livros mercantis – ou melhor, o que deles consta – fazem na realidade prova **contra** o seu proprietário, e para que possam ser admitidos como meio de prova **a favor** do seu proprietário, dos atos, fatos ou operações neles registrados ou assentados, seria necessário que os livros obrigatórios, pelo menos, se achassem revestidos das formalidades legais extrínsecas e se apresentassem escriturados com observância de certos requisitos e elementos, tais como as regras discriminadas no Código Comercial (VALVERDE, 1960, p. 28; 60).

Atualmente, o Código Civil de 2002, em vigor, prevê a obrigatoriedade de escrituração do Livro Diário, podendo ser substituído por fichas no caso de escrituração eletrônica (art. 1.180), com a exigência de autenticação dos livros obrigatórios no Registro Público de Empresas Mercantis (art. 1.181). Além disso, em linha com a evolução histórica, determina que os livros e fichas dos empresários e sociedades provam **contra** os seus proprietários, e, em seu **favor**, desde que, “escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios” (art. 226, *caput*). Corroborando que existem condições para que a escrituração faça prova **a favor** do seu proprietário, o Código ainda preleciona que “a prova

1. Sobre os critérios de valoração da prova, conforme: Charneski (2022, p. 171-174).

resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos” (parágrafo único do art. 226).

No âmbito do direito tributário, e mais especificamente para fins de apuração da base de cálculo “real” do imposto de renda, o ainda vigente Decreto-Lei nº 1.598/77 vai na mesma direção. Assim, a escrituração “mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/77). Todavia, a existência de escrituração regular não limita os poderes investigatórios das autoridades tributárias, que também podem se louvar “na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova”, cabendo às autoridades, ademais, a prova da “inveracidade dos fatos registrados” na escrituração contábil (art. 9º, *caput*, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77). Já se percebe, pois, dessas disposições ainda vigentes do Decreto-Lei nº 1.598/77, que a escrituração contábil regular não constitui um limite aos poderes investigatórios do Fisco, embora um ponto de partida necessário quanto à prova dos fatos nela registrados.

Nesse passo, é mister observar, contudo, que particularmente na área tributária a ideia de que a escrituração faça prova **contra** o contribuinte merece temperamentos. Por exemplo, Elidie Palma Bifano (2013, p. 63-67) lembra que, se para fins contábeis se registram no passivo obrigações e provisões, em linha até com o disposto no art. 184, I, da Lei das S.A., sob a ótica jurídica há distinção entre riscos, conhecidos ou calculáveis, que se identificariam como provisões, mas em que não se permite obrigar eventual devedor ao cumprimento de qualquer prestação, e obrigações, em que não há risco, mas compromisso de liquidar, a partir do vínculo jurídico que permite ao credor exigir algo do devedor. O exemplo faz ver que, para fins da relação jurídico-tributária, a obrigação tributária surge apenas a partir da ocorrência do fato gerador descrito em lei. Assim, para a finalidade de subsunção do fato à norma, não é o mero registro contábil (como o de uma provisão) que revela, por si só, uma obrigação jurídico-tributária.

Feita essa observação, e com base nas normas legais citadas, cumpre perquirir sobre a eficácia fiscal da contabilidade, é dizer, a força probatória da escrituração contábil regular para fins do lucro real, base de cálculo do IRPJ e, por extensão, da CSLL.

Na doutrina, segundo anotava Erymá Carneiro (1960, p. 27) há mais tempo, o balanço, como meio de prova, tem sua eficácia jurídica positivada desde que revestido dos requisitos formais e substanciais que a lei prescreve, de estar apoiado em documentação idônea e de terem sido aplicadas as normas de avaliação previstas em lei, mas não ao ponto de afirmar que o balanço “seja um tabu, pois ele cede ante prova em contrário”. Em semelhante linha, o entendimento de Sergio André Rocha (2010, p. 454), para quem “a escrituração contábil do contribuinte será sempre prova de força relativa”. E, para Ricardo Mariz de Oliveira (1990, p. 2.801), prevalece a prova constituída contabilmente, a menos que “a autoridade fiscal possa provar cabalmente a inveracidade dos fatos contabilizados”.

Com efeito, se a escrituração faz prova **a favor** do contribuinte dos fatos nela registrados quando atendidas as condições previstas na legislação (incluindo a possibilidade de ser confirmada por outros subsídios idôneos), é de se reconhecer que não se trata de prova de eficácia absoluta, nem a representação de um *standard* de “prova acima de qualquer dúvida”.

Esse reconhecimento não diminui a importância da escrituração contábil como meio legal de prova na legislação do imposto de renda. Ao contrário, como já verificado, a escrituração contábil regular representa a prova direta que mais se aproxima da determinação da matéria tributável à vista do *standard* de “prova clara e convincente”, além de revelar a força e a consistência de vários dos critérios referenciais mais pertinentes à valoração da prova e à motivação das decisões, entre os quais a **confiabilidade**, a **precisão**, a **abrangência** (ou **completude**) e a **concordância**.

Em razão de como se opera o juízo probabilístico da prova acerca da verdade, a escrituração contábil desempenha um papel de generalização, que é o que torna relevante um meio de prova. Ao explicar a ideia de generalização, Schauer (2022, p. 24) sustenta que um meio de prova se torna relevante por pertencer a uma classe de meios de provas cuja presença torna mais provável que alguma conclusão seja verdadeira ou falsa do que seria sem aquele meio de prova. Trazendo como exemplo de inferência generalizante uma marca de automóveis, o autor anota que a oração “Volvos são confiáveis” é uma generalização, e que “determinado automóvel ser um Volvo é relevante para a sua confiabilidade precisamente por causa daquela generalização”. Voltando à escrituração contábil, a presença desta torna mais provável que os fatos nela registrados correspondam à verdade que se pretende estabelecer, dado o seu caráter generalizante.

De todo modo, sendo assim relevante, mas sempre relativa a função probatória da escrituração contábil quanto à base de cálculo “real” do imposto de renda, a questão seguinte que se põe diz com as hipóteses em que essa escrituração deixa de exercer a sua função probatória primária e pode conduzir ao recurso do arbitramento como base de cálculo excepcional do imposto. É o que se passa a ver, inclusive com base em entendimentos jurisprudenciais recentes.

19.4 AFASTAMENTO DA FORÇA PROBATÓRIA DA ESCRITURAÇÃO E O LUCRO ARBITRADO

De modo geral, entende a doutrina pela excepcionalidade da apuração da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas pelo arbitramento do lucro, sendo essa uma consequência normativa da impossibilidade de consideração particularizada dos elementos formadores da base de cálculo do imposto, conforme as hipóteses legais (CATURELI, 2006, p. 116; OLIVEIRA, 2020, p. 530-532; FULGINITI, 2022, p. 91-92).

O arbitramento do lucro não constitui sanção pelo descumprimento dos deveres do contribuinte quanto à escrituração contábil e fiscal, já que tributo não pode ser sanção por ato ilícito, nos termos do art. 3º do CTN, nem como presunção relativa ou absoluta do lucro real ou presumido do contribuinte, já que não tem natureza auxiliar ou processual no campo das provas, como já dito. Acompanha-se o raciocínio de Catureli (2006, p. 86) de que o

chamado “lucro arbitrado” é uma das alternativas estabelecidas pelo legislador complementar do CTN para a apuração da base de cálculo do imposto de renda, que tem como objetivo mensurar o acréscimo patrimonial do contribuinte em determinado período, estando fora, pois, do campo probatório.

Nessas situações, ocorre uma substituição da base de cálculo primária (o lucro real), apurada em função da escrituração contábil, por outra base de cálculo (o lucro arbitrado). Essa base de cálculo arbitrada vem prevista em lei e pode ser apurada em função da atividade e da receita bruta do contribuinte, quando conhecida (art. 47, § 1º, da Lei nº 8.981/95), ou, quando não conhecida a receita bruta, em função de critérios legais indiciários alternativos, como percentuais do lucro real do último período, da soma dos valores do ativo, do valor do capital, do valor do patrimônio líquido, do valor das compras, do valor da folha de pagamento, dos valores devidos a empregados ou do valor do aluguel mensal (art. 51 da Lei nº 8.981/95).

Veja-se que a base de cálculo arbitrada é uma previsão do próprio legislador, e por isso não se confunde com os procedimentos administrativos de arbitramento. Propriamente dito, o arbitramento consiste em iniciativas das autoridades tributárias de apuração de valores concretos por meio de provas diretas (como no lançamento de ofício, nas hipóteses do art. 49 do CTN), ou por meio de provas indiretas por iniciativa do Fisco, como é o caso do arbitramento de rendimentos de pessoas físicas mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza (art. 6º da Lei nº 8.021/90) ou de determinação da receita bruta omitida com base no movimento diário de vendas ou serviços prestados (art. 6º da Lei nº 8.846/94).

Pois bem, no que importa ao tema em estudo neste capítulo, cumpre avaliar os pressupostos de admissibilidade da base de cálculo arbitrada do lucro, em razão da perda da força probatória da escrituração contábil como prova direta da base de cálculo real. Nesse mister, e deixando de lado as alternativas legais de arbitramento do lucro não exatamente ligadas à escrituração contábil (tais como a opção indevida pelo lucro presumido ou a ausência do Livro de apuração do lucro real (Lalur) e demais livros fiscais exigidos), é possível, a partir da legislação e da construção doutrinária e jurisprudencial, identificar três hipóteses.

Em primeiro lugar, tem-se a base de cálculo arbitrada para tributação do lucro quando inexistente a escrituração contábil, isto é, obrigado à tributação com base no lucro real, o contribuinte não mantém a escrituração contábil “na forma das leis comerciais e fiscais” (art. 47, I, da Lei nº 8.981/95), ou então deixa de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos obrigatórios dessa escrituração (art. 47, III, da Lei nº 8.981/95). São enquadramentos mais relacionados às condições **formais** da escrituração, como exemplificado na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf).

Dessa forma, no Acórdão nº 1401-005.638,² julgado em 17.06.2021, a escrituração foi desconsiderada em razão de que o Livro Diário não possuía autenticação do Registro de Comércio, assinatura de sócio responsável, tampouco registro do plano de contas. Além

2. Carf, PAF nº 13971.720491/2012-15, Acórdão nº 1401-005.638 –, Recurso Voluntário, 1ª Seção de Julgamento – 4ª Câmara – 1ª Turma Ordinária, Relator Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Rugá, j. 17.06.2021.

disso, o balancete anual acostado no Livro Diário apresentava movimentação em contas que não eram encontradas no Livro Razão, e as encontradas apresentavam valores divergentes.

Em segundo lugar, e ainda em sentido semelhante em relação a condições **formais** da escrituração como causa para utilização da base de cálculo arbitrada, tem-se a previsão de quando o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, livro obrigatório previsto no Código Civil (art. 47, VII, da Lei nº 8.981/95).

Como exemplos de decisões no Carf sob esse enquadramento, no Acórdão nº 1402-00.318,³ julgado em 11.11.2010, a escrituração foi desconsiderada em razão de que o contribuinte mantinha sua escrituração em partidas mensais, sem livros auxiliares (Livros Razão Auxiliar e Diário Auxiliar). Ademais, o contribuinte não logrou refazer a contabilidade por lançamentos diários, o que motivou o arbitramento. No Acórdão nº 1801-000.766,⁴ julgado em 22.11.2011, a escrituração foi considerada imprestável para fins de arbitramento, pois os livros foram escriturados em partidas mensais, sem livros auxiliares e o contribuinte não apresentou os Livros Diário/Razão em partidas diárias. E no Acórdão nº 1201-003.193,⁵ julgado em 15.10.2019, a escrituração foi considerada imprestável em razão de que o contribuinte realizava a escrituração dos Livros Diário e Razão sempre no último dia do mês e em contrapartidas mensais, sem respaldo de registros auxiliares, como caixa e conta-corrente.

Esses precedentes afirmam a ideia de “individualização” da escrituração como fundamento de sua validade, e que compreende, segundo previa o Decreto nº 64.567/69, a “consignação expressa, no lançamento, das características principais dos documentos ou papéis que derem origem à própria escrituração” (art. 2º). Admite-se a escrituração sintética do Diário, mas com individualização, ainda que por meio de livros auxiliares revestidos da mesma formalidade.

Por fim, em terceiro lugar, tem-se a base de cálculo arbitrada para tributação do lucro quando a escrituração contábil é **imprestável** para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária (art. 47, II, “a”, da Lei nº 8.981/95), ou para determinar o lucro real, seja por “revelar evidentes indícios de fraude”, seja por conter “vícios, erros ou deficiências” (art. 47, II, “b”, da Lei nº 8.981/95). Nesse grupo de casos, a utilização da base de cálculo arbitrada está mais ligada a **condições materiais** da escrituração, e suscita questões mais desafiadoras.

Pela alínea “a” (escrituração imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira ou bancária), há uma parcela expressiva de casos de arbitramento, sob diversas circunstâncias

3. Carf, PAF nº 18088.000600/2008-86, Acórdão nº 1402-00.318, Recurso Voluntário, 1ª Seção de Julgamento – 4ª Câmara – 2ª Turma Ordinária, Relator Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva, j. 11.11.2010.
4. Carf, PAF nº 18088.000696/200700, Acórdão nº 1801000.766, Recurso Voluntário, 1ª Seção de Julgamento – 1ª Turma Especial, Relator Conselheiro Edgar Silva Vidal, j. 22.11.2011.
5. Carf, PAF nº 13864.000275/2006-29, Acórdão nº 1201-003.193, Recurso Voluntário, 1ª Seção de Julgamento – 2ª Câmara – 1ª Turma Ordinária, Relator Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, j. 15.10.2019.

fáticas. Podem ser citados, como causas para esse enquadramento: o Acórdão nº 1401-005.293,⁶ julgado em 15.03.2021, em que depósitos bancários não contabilizados representavam parcela majoritária da movimentação financeira da empresa, além da apuração da falta de escrituração de diversos pagamentos, como de aluguéis e reforma de prédios; o Acórdão nº 1302-005.382,⁷ julgado em 15.04.2021, em razão da completa ausência de registros contábeis das movimentações nas contas bancárias de titularidade do contribuinte. Interessante observar que, no caso, não obstante o contribuinte fosse optante do lucro presumido, o Livro Caixa não permitiu a identificação da movimentação financeira e bancária da empresa; o Acórdão nº 1803-000.646,⁸ julgado em 01.09.2010, em que os depósitos bancários apontados nos extratos da empresa não guardavam nenhuma correspondência com as escriturações do Diário/Razão, bem como que o somatório de todas as movimentações correspondia ao total de lançamentos contábeis efetuados; e o Acórdão nº 1401-006.101⁹, julgado em 08.12.2021, em que a ausência de escrituração da maior parte das receitas e despesas do contribuinte não permitiu a identificação da efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

Já pela alínea “b” (escrituração imprestável para determinar o lucro real em razão de “evidentes indícios de fraude” ou de “vícios, erros ou deficiências”), a casuística é diversificada.

No Acórdão nº 1401-001.782,¹⁰ julgado em 14.12.2017, a escrituração foi considerada imprestável em razão de que a apuração feita pela autoridade fiscal demonstrou que o contribuinte teve omissões em montante maior ao das receitas registradas. Além disso, a fiscalização destacou que “não se pode conferir credibilidade à contabilidade, só porque ela preenche os requisitos formais, quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade da empresa”. E, no Acórdão nº 1301-005.586,¹¹ julgado em 18.08.2021, a escrituração foi considerada imprestável, pois a administração entendeu que a contabilidade apresentada não merecia fé. Entre as diversas inconsistências verificadas, a fiscalização destacou que vários lançamentos na conta “bancos” não correspondiam à verdade, bem como a conta “empréstimos bancários” no passivo circulante apresentava saldo devedor.

Ainda nesse grupo de casos relacionados à alínea “b” do inciso II do art. 47 da Lei nº 8.981/95, coloca-se o intrincado problema de saber em que consistem “os vícios, erros ou deficiências” dos lançamentos contábeis que tornam a escrituração **imprestável** para determinar o lucro real. Uma discussão de **grau** poderia ser suscitada, inclusive.

6. Carf, PAF nº 11060.002103/2009-62, Acórdão nº 1401-005.293, Recurso Voluntário, 1ª Seção de Julgamento – 4ª Câmara – 1ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Claudio de Andrade Camerano, j. 15.05.2014.
7. Carf, PAF nº 10580.726189/2018-71, Acórdão nº 1302-005.382, Recurso Voluntário, 1ª Seção de Julgamento – 3ª Câmara – 2ª Turma Ordinária, Conselheira Relatora Andréia Lúcia Machado Mourão, j. 15.04.2021.
8. Carf, PAF nº 10540.002243/2007-11, Acórdão nº 1803-000.646, Recurso Voluntário, 1ª Seção de Julgamento – 3ª Turma Especial, Relator Conselheiro Benedito Celso Benício Júnior, j. 01.09.2010.
9. Carf, PAF nº 10670.721674/2011-73, Acórdão nº 1401-005.491, Recurso Voluntário, 1ª Seção de Julgamento – 4ª Câmara – 1ª Turma Ordinária, Relator Conselheiro André Severo Chaves, j. 08.12.2021.
10. Carf, PAF nº 10660.721544/2010-79, Acórdão nº 1401-001.782, Recurso Voluntário, 1ª Seção de Julgamento – 4ª Câmara – 1ª Turma Ordinária, Relatora Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, j. 14.12.2017.
11. Carf, PAF nº 10073.720262/2014-06, Acórdão nº 1301-005.586, Recurso Voluntário, 1ª Seção de Julgamento – 3ª Câmara – 1ª Turma Ordinária, Conselheiro Lucas Esteves Borges, j. 18.08.2021.

Quando a escrituração contábil registra as transações ocorridas (não sendo, por si só, *imprestável*), mas não existem documentos de suporte aptos a comprovar determinados custos e despesas, o procedimento usual da fiscalização é o de glosar a dedutibilidade dos referidos valores na apuração do lucro real. Nesse tipo de situação, cogita-se até que, 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 e leva à necessidade de arbitrar o lucro (FULGINITI, 2022, p. 79).

O problema ora colocado, contudo, possui um viés um tanto mais específico. Trata-se de saber o momento em que a escrituração, dado o volume de “vícios, erros ou deficiências”, deixa de ser apta à determinação do lucro real, para fins de subsunção à hipótese da alínea “b” do inciso II do art. 47 da Lei nº 8.981/95.

No escólio de Bulhões Pedreira (1979, p. 265), o lucro arbitrado somente se justifica se os lançamentos não comprovados são “em vulto ou importância capaz de comprometer toda a escrituração”, isto é, “havendo irregularidades sérias: se não é esse o caso, as deduções não comprovadas devem ser glosadas e acrescidas ao lucro líquido demonstrado pela escrituração”.

Alberto Xavier (2005, p. 150-151), reconhecendo que na escrituração composta por centenas, milhares ou milhões de lançamentos contábeis o vício de um ou mais não afeta por si só o valor probatório do conjunto, parece indicar um grau a mais nessa construção. Para o autor, fazendo referência ao dever de investigação do Fisco com vistas à descoberta da verdade material, só o critério da **imprestabilidade absoluta** da escrituração arrasta para a sua desclassificação global. A escrituração pode conter “vícios, erros ou deficiências”, mas que só legitimariam o arbitramento se tais irregularidades não a tornarem *imprestável* para determinar o lucro real.

Na jurisprudência, no Acórdão nº 1202-001.065,¹² de 07.11.2013, a base de cálculo real foi substituída pela arbitrada, pois a omissão de receitas representava mais de 32% das vendas contabilizadas pelo sujeito passivo e implicava o aumento do lucro real apurado pela empresa em 23% do total de receitas apurado, o que ensejaria, obrigatoriamente, o arbitramento do lucro. Segundo o acórdão, a contabilidade se torna *imprestável* quando o contribuinte deixa de registrar volume expressivo das vendas realizadas.

No Acórdão nº 1201-002.700,¹³ de 22.01.2019, entendeu-se que a simples glosa de custos e despesas específicos por falta de documentação de suporte, glosa essa que não represente a totalidade dos valores registrados a esse título, não torna *imprestável* a escrituração para fins de arbitramento. No caso, o contribuinte argumentou que parte considerável da documentação solicitada pela fiscalização havia sido destruída em desabamento e enchente, fato esse noticiado em *Diário Oficial* e em boletim de ocorrência. Porém, a despeito da perda de segundas vias das notas fiscais requeridas, os Livros Diário e Razão não foram atingidos

¹² Carf, PAF nº 13971.004154/2008-09, Acórdão nº 1202-001.065, Recurso Voluntário, 1ª Seção de Julgamento – 2ª Câmara – 2ª Turma Ordinária, Relator Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, j. 07.11.2013.

¹³ Carf, PAF nº 10410.720934/2016-69, Acórdão nº 1201-002.700, Recurso Voluntário, 1ª Seção de Julgamento – 2ª Câmara – 1ª Turma Ordinária, Relator Conselheiro Rafael Gasparello Lima, j. 22.01.2019.

pelo desastre natural, tanto que foi com base neles que o contribuinte relacionou os custos e despesas solicitados pela autoridade fiscal. O Carf não aceitou o arbitramento do lucro, pleiteado pelo próprio contribuinte, por considerar que a falta de notas fiscais ou de qualquer outra comprovação da ocorrência daqueles custos e despesas, contabilizados e deduzidos na apuração do lucro real, não acarretava a imprestabilidade da escrituração comercial, mas, sim, a falta de comprovação da efetividade do dispêndio, a justificar a respectiva glosa, e não a adoção de medida extrema, que é o lucro arbitrado como base de cálculo.

No Acórdão nº 1401-005.491,¹⁴ julgado em 18.05.2021, a escrituração foi considerada imprestável para fins de arbitramento em razão de ter sido constatada fraude na escrituração, tendo em vista que 52% do custo da empresa estava baseado em notas fiscais inidôneas.

Portanto, as posições doutrinárias e a amostragem de jurisprudência citada parecem compatíveis com a visão de que a substituição de base de cálculo real pela arbitrada somente deve ocorrer quando “vícios, erros ou deficiências” **são de tal monta** que comprometam a função probatória primária da escrituração contábil.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente capítulo buscou demonstrar a importância da escrituração contábil como meio de prova no direito tributário, especialmente quanto ao imposto de renda das pessoas jurídicas.

Como se viu, não obstante o conhecimento absoluto sobre a verdade se encontre fora dos domínios da capacidade cognitiva em qualquer campo do conhecimento, a atividade probatória no processo administrativo ou judicial tem como fim a busca probabilística da verdade à luz do *standard* de prova utilizado, o qual dependerá das consequências jurídicas previstas pelo direito em cada situação. Ou seja, “verdade” buscada é aquela que mais se aproxima da realidade a partir da utilização de razões objetivas, da análise de dados colhidos de um conjunto de provas e do *standard* de prova.

No direito tributário, tendo em vista a gravidade e a natureza das consequências previstas pela legislação tributária, o *standard* de prova mais adequado é o da prova clara e convincente. Nesse contexto, a escrituração contábil exerce papel relevante, pois é a prova direta mais próxima da determinação do lucro tributável à luz do referido *standard* e a que revela mais força e consistência à luz dos critérios de valoração da prova e motivação das decisões.

Em razão disso, o recurso ao arbitramento, examinado anteriormente, só deve ser utilizado em situações excepcionais expressamente previstas na legislação tributária e desde que se verifique uma impossibilidade relevante de o Fisco, ao exercer o seu dever de investigação, considerar a contabilidade do contribuinte no seu conjunto.

14. Carf, PAF nº 16095.720107/2017-52, Acórdão nº 1401-005.491, Recurso Voluntário, 1ª Seção de Julgamento – 4ª Câmara – 1ª Turma Ordinária, Relator Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, j. 18.05.2021.

Assim, um elemento isolado de irregularidade contábil, geralmente, não justifica, sozinho, o arbitramento, se há elementos que permitam a apuração do lucro real. Em outras palavras, não é toda deficiência na escrituração comercial que motiva o arbitramento. As irregularidades devem ser substanciais, relevantes, de modo que erros formais ou omissões (quer de documentos, quer de registros contábeis) que possam ser corrigidos ou supridos não justifiquem o arbitramento, mas, sim, a reapuração do lucro real.

O lucro real, em que pese tampouco espelhe o lucro “verdadeiro”, nem obste a utilização de outras bases de cálculo quando assim previsto em lei, é a metodologia que mais se aproxima da capacidade contributiva manifestada pelo contribuinte, dado considerar tanto receitas, como custos e despesas na sua formação, elementos comprováveis, como um todo, pela escrituração contábil regular. Daí o dever da autoridade fiscal de priorizar tal metodologia, em detrimento do lucro arbitrado, quando as irregularidades e as inconsistências forem contornáveis ou insuficientes para tornar a apuração do lucro real desacreditada.

REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo*, São Paulo: Thomson Reuters-Revista dos Tribunais, ano 43, v. 282, p. 113-139, 2018.
- BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prueba y verdad en el derecho*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2005.
- BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Valoração racional da prova*. Trad. de Vitor de Paula Ramos. Salvador: JusPodivm, 2021.
- BIFANO, Elidie Palma. Distinção Jurídico-tributária de Provisões e o Pronunciamento Técnico CPC nº 25 – Essência e Forma Essencial. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias Jurídico-Contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2013. v. 4.
- BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Imposto sobre a Renda – pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec-Editorial, 1979.
- CARNEIRO, Erymá. *Biblioteca do contador – aspectos jurídicos do balanço*. São Paulo: Edições Financeiras S.A., 1960.
- CATURELI, Emerson. *Arbitramento do lucro no lançamento do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- CHARNESKI, Heron. Comprovação de Fatos no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT, v. 50, p. 161-182, 1º quadrimestre 2022.
- FERNANDES, Fabiana Carsoni; ALFONSO, Mariana Fernandez Angelo. As deficiências escriturais e documentais que motivam o arbitramento do lucro na visão da jurisprudência administrativa. *Artigo em elaboração*. Disponível em: <https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2022/09/Art.07-2022.pdf>. Acesso em: 23 set. 2022.
- FULGINITI, Bruno Capelli. Glosa fiscal substancial e o dever de arbitramento do lucro tributável. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT, v. 51, p. 78-103, 2º quadrimestre 2022.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I e II.

- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O valor probante dos documentos particulares e fiscais e dos lançamentos contábeis face ao Fisco. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, v. 10, p. 2.797-2.820, 1990.
- ROCHA, Sergio André. A Contabilidade como prova no processo administrativo fiscal. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.
- ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018.
- SCHAUER, Frederick. *The Proof: uses of evidence in law, politics and everything else*. Massachusetts: Harvard University Press, 2022.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis*. São Paulo: Dialética, 2010.
- TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. Madrid: Editorial Trotta, 2002.
- TARUFFO, Michele. *La prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2008.
- TARUFFO, Michele. *Uma simples verdade: o juiz e a construção dos fatos*. Trad. de Vitor de Paula Ramos. São Paulo: Marcial Pons, 2016.
- VALVERDE, Trajano Miranda. *Fôrça probante dos livros mercantis*. Rio de Janeiro: Forense, 1960.
- XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.