

**TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES DE FATO PRESTADORAS DE SERVIÇOS
ADVOCATÍCIOS PELO SISTEMA DE ARBITRAMENTO EM CASO DE
IRREGULARIDADES DE DECLARAÇÃO DE RENDA**

TAXATION OF ATTORNEYS SERVICE PROVIDER FACT FIRMS BY THE
ARBITRATION SYSTEM IN CASE OF INCOME DECLARATION IRREGULARITIES

*Antonio Carlos Lovato¹
Renato Lovato Neto²*

Resumo: A sociedade de fato formada por um grupo de advogados se caracteriza como uma figura comum no meio profissional, forjada somente na prática e sem registro junto à Ordem dos Advogados do Brasil. Esta sociedade simples atua como se pessoa jurídica fosse, principalmente em frente aos clientes, mas sofre uma pesante penalidade imposta pela Receita Federal, qual seja, a de que, em caso de qualquer ilegalidade, qualquer um dos causídicos será tratado como pessoa física, sem qualquer direito a descontos e exclusões legais. O artigo, abordando esta peculiar situação deste sujeito passivo, discorre sobre a incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, de modo a elucidar a desvantajosa hipótese destes advogados serem autuados pelo Fisco, quando então cada um deles terá o seu patrimônio comprometido individualmente, aplicada a alíquota de pessoa física. O trabalho visa propor uma solução menos onerosa ao contribuinte, qual seja, a de se aplicar o método do lucro arbitrado para se aferir a base de cálculo, tratando a sociedade de advogados de fato como uma pessoa jurídica, tal qual o Direito Comercial aceita, e em respeito aos princípios da isonomia, generalidade e universalidade. Para alcançar a finalidade proposta, o texto emprega o método científico-dedutivo de pesquisa bibliográfica.

Palavras-chave: Imposto de Renda; Arbitramento; Sociedade de Advogados de Fato.

Abstract: The fact firm is formed by a group of lawyers is characterized as a common figure in the professional field, forged only in practice and without registration with the Bar Association of Brazil. This firm acts as if it were a juridical person, especially in front of clients, but suffers a severe penalty imposed by the IRS, which is that in case of any illegality any of the attorneys will be treated as an individual, without any right to the legal exclusions and discounts. The article, addressing this peculiar situation of this taxpayer, discusses the impact of Income Tax and Earnings of Any Nature, in order to elucidate the disadvantageous hypothesis of these lawyers be filed by tax authorities, whereupon each of the lawyers will have their heritage achieved individually, with the application of the natural person tax rate. The work aims to propose a less costly situation to the taxpayer, that is to apply the method of arbitrated profit to gauge the calculation base, treating the fact law firm as a juridical person, like the Commercial Law accepts, and respecting the isonomy, generality and universality principles. To achieve the purpose proposed, the text employs the scientific-deductive method of literature research.

Keywords: Income Tax; Arbitration; Fact Law Firms.

¹ Mestre em Direito Negocial pela Universidade Estadual de Londrina – UEL, professor da disciplina de Direito Tributário na Universidade Estadual de Londrina – UEL e no Instituto Filadélfia – Unifil e Advogado.

² Mestrando em Direito Privado pela Universidade Católica Portuguesa do Porto, Membro Associado do CONPEDI, Membro da Comissão dos Direitos do Consumidor da OAB/PR, Subseção Londrina, e Advogado.

1 INTRODUÇÃO

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, descrito nos art. 43 a 35 do Código Tributário Nacional e no art. 153, inc. III, da Constituição Federal de 1988, consiste em um dos mais importantes tributos de competência da União, sendo uma de suas maiores fontes de receita, visto ter como aspecto material uma conduta que abrange grande parcela da sociedade brasileira – a aquisição de rendas ou proventos propiciadores de um acréscimo patrimonial do qual o sujeito passivo possa dispor livremente.

Todavia, uma situação vem à tona por sua aparente incompatibilidade com as previsões legais ou ao menos a sua não previsão. Faz-se referência às sociedades de fato que prestam serviços advocatícios.

Estas sociedades simples, embora sejam vistas pelo Direito Civil como detentoras de alguns direitos como se uma personalidade jurídica tivesse, não representam ao Direito Tributário, diante da sistemática atual, nada além do que um grupo de causídicos que atuam individualmente e, assim, auferem renda de forma singular.

Não obstante, apesar de não regularizadas diante da Ordem dos Advogados do Brasil, essas sociedades, na realidade, atuam como uma sociedade formalizada qualquer, com um estabelecimento material, funcionários, estagiários, e demais aspectos que guarnecem a sede física partilhada de forma conjunta. Aqui, ao contrário de uma sociedade comercial de fato, não meramente um grupo de pessoas físicas que exercem exatamente a mesma atividade de forma conjunta, trata-se de um coletivo de advogados que, muitas vezes, atuam de maneira individual nas demandas judiciais e administrativas e demais consultas, e isso pode dificultar a sua identificação como uma sociedade de fato.

O Fisco, defendendo exacerbadamente a necessidade de obtenção de receitas do ente federado, ultrapassa os limites dos princípios constitucionais tributários e lança mão do método para levantamento da base de cálculo que resultará em maior montante à União, assinalando cada advogado individual como um profissional liberal pessoa física, o que provavelmente resultará na sua autuação como sonegador de receita de proventos que não foram declarados.

O presente trabalho propõe a solução desta lide na busca da consolidação do meio menos oneroso ao contribuinte, definindo este grupo de advogados como uma sociedade de fato na acepção civilística, para garantir-lhe o tratamento quanto ao Imposto de Renda como se pessoa jurídica fosse, e assegurar-lhe o direito de escolha pelo arbitramento, devido as suas vantagens perante a tributação como pessoa física, na hipótese de uma autuação fiscal.

O artigo inicia com uma análise sobre a natureza da atividade prestada por um grupo de profissionais liberais que atuam juntos, passando a dissertar acerca da razão por que se deve permitir a opção pelo arbitramento por esses entes coletivos como modo de evitar injustiças, e, por fim, reflete sobre a vantagem desse modo de determinação da base de cálculo nestas situações.

Para atingir a sua finalidade, o artigo adota o método de pesquisa científico-dedutivo de pesquisa bibliográfica, partindo da análise de comentários e ponderações da doutrina, bem como de decisões jurisprudenciais e administrativas, para fundamentar a tese proposta.

2 IDENTIFICAÇÃO DA NATUREZA SOCIETÁRIA DA ATIVIDADE DA ATIVIDADE EXERCIDA

Diante da forma de como determinadas sociedades – mesmo que de fato – atuam, servindo-se de um complexo de bens materiais e imateriais (como local da sede, utilização de vários equipamentos e contribuição de vários colaboradores, seja na área jurídica, seja na administrativa), ocorre a reunião das características necessárias e suficientes que conferem a essas sociedades de fato a equiparação ao estabelecimento empresarial e à atividade empresarial.

O conceito de estabelecimento envolve inúmeras acepções, por exemplo, o conceito está definido no Código Civil art. 1.142, como expressão reveladora da própria atividade empresarial, pois nele se determina que “considera-se estabelecimento todo o complexo de bens organizado, para o exercício da sociedade, por empresário, ou por sociedade empresária.”

Esse dispositivo está em perfeita harmonia com as disposições contidas no art. 966 do mesmo diploma ao descrever a definição de empresário como “(...) quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.”

Também está interligado à definição de sociedade empresária contida no art. 982 do CC que dá “salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício da atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais.”

Nota-se que o conceito de estabelecimento não se confunde com o conceito de empresa ou com o de empresário embora os termos estejam interligados e tampouco com o conceito de pessoa jurídica, segundo as disposições contidas nos arts. 40 e seguintes do CC.

Não resta dúvida que existe um liame entre estabelecimento, empresa, empresário e pessoa jurídica. Esse conjunto reflete a forma como o empresário exercerá suas atividades, pois haverá a necessidade de uma forma organizada para produção de bens e serviços e será constituída sob uma forma empresarial disciplinada pelo Direito, que, para ter personalidade jurídica, será composta sob a forma de pessoa jurídica. Nesse sentido, faz-se oportuna a posição colocada por Hugo Barreto Sodré Leal (2007, p. 125):

Dogmaticamente, a utilização do vocábulo empresa deve ser feita com maior rigor técnico, distinguindo-se os seguintes conceitos que embora correlatos são inconfundíveis: (i) de empresa, como atividade econômica; (ii) de empresário, como sujeito de direito, responsável pela exploração da empresa; e (iii) de estabelecimento empresarial, como complexo organizado de bens empregados na exploração da empresa.

Por outro lado, cabe ressaltar que o conceito de estabelecimento não se restringe apenas ao *local* destinado ao suporte físico para o exercício de uma atividade empresarial, comumente representado por terreno edificado ou não. Ora, há que se observar que hoje existem inúmeras atividades empresariais que não se utilizam de espaço físico, ou se o utiliza ele é minúsculo ou insignificante, como o comércio e a prestação de serviços através de sistema eletrônico.

O estabelecimento *como local* vem definido pelo art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003, ao estabelecer normas gerais pertinentes ao Imposto sobre Serviços, descrevendo que:

(...) o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede. Filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

O mesmo se dá com a Lei Complementar nº 87/96 que prevê em seu art. 11 “o local da operação ou da prestação para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável (...)” consiste em um rol de hipóteses enumerado em seus incisos e alíneas.

O próprio Código Tributário Nacional, em diversos dispositivos, relaciona estabelecimento a local ou a sede, conforme arts. 46, inc. II, 49, 51, § único, e 127, inc. II.

Maria Rita Ferragut (2005, p. 90) adota a definição mais abrangente, contida no CC, não só pela amplitude, mas em face dos dispositivos de integração da norma tributária contidos nos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Hugo Barreto Sodré Leal (2007, p. 137) também adota a definição contida no art. 1.142, do CC, e após minucioso estudo a respeito de cada um dos elementos elucida *complexo* como “(...) conjunto, tomado como um todo mais ou menos coerente, cujos componentes funcionam entre si em numerosas relações de interdependência ou de subordinação, de apreensão muitas vezes difícil pelo intelecto e que geralmente apresentam diversos aspectos”, enquanto *organizado* “é adjetivo que denota aquilo que foi ordenado, planejado, preparado com vista a determinado objetivo”.

Leal (2007, p. 138) esclarece que os signos complexo e organizado “remetem à noção de um conjunto de elementos colecionados em função de um princípio constante. (...) pode-se concluir que ordem, complexo e conjunto representam noções complementares e indissociavelmente relacionada.”

A organização tem relevância fundamental e Leal (2007, p. 138) o coloca como:

(...) elemento fundamental para caracterização do estabelecimento empresarial. Simple agrupamento caótico de bens simplesmente colocados lado a lado, sem qualquer critério organizado, não atende a noção básica de conjunto. É a existência da ordem que conferem unidade conceitual ao conjunto, garantindo uma relação de constância e de coerência entre a multiplicidade e heterogeneidade dos elementos que o compõem.

Assim Leal (2007, p. 138) define estabelecimento empresarial como o “conjunto cuja regra ordenadora consiste na destinação comum dos seus elementos. É o emprego dos seus diversos elementos (bens) na exploração de determinada atividade econômica que confere unidade jurídica ao estabelecimento empresarial.”

O festejado Autor (LEAL, 2007, p. 141) adverte:

(...) percebe-se que o conceito de estabelecimento empresarial não se satisfaz com a simples existência de um amontoado de bens simplesmente justapostos ou acumulados sem qualquer vínculo funcional. Para que se possa falar de estabelecimento empresarial, é imprescindível que esses bens sejam qualificados como elementos de um conjunto, o que deve ser verificado segundo o critério de organização funcional desses elementos com vistas ao exercício da empresa.

Então Leal (2007, p. 143) traz a seguinte conclusão a respeito de estabelecimento empresarial:

(...) o estabelecimento empresarial constitui uma unidade econômica, funcional e jurídica. Embora os diversos elementos integrantes do estabelecimento empresarial preservem a sua individualidade, não deixando de se submeter cada um deles ao seu próprio regime jurídico, o conjunto desses diversos elementos, considerado em sua integralidade estrutural e funcional, qualifica-se no direito positivo como bem jurídico distinto, submetendo-se em consequência a um regime jurídico especial. O estabelecimento representa uma unidade conceitual surgida na economia e reconhecida pelo direito com base no critério da existência de uma organização funcional de bens para obtenção de resultados econômicos, isto é, para exploração da empresa.

Insta ser ressaltado que o exercício da atividade inerente à prestação de serviços advocatícios – conquanto nos aspectos gerais não se distancie da formatação inerente às atividades comerciais, industriais e de outras modalidades de prestação de serviços – deve dar-se exercida sob a forma societária através da constituição de uma “Sociedade de Advogados”, conforme dispõem regras próprias estabelecidas pela Lei nº 8.906/94 (Estatuto da OAB), e na forma dos arts. 15 e seguintes, atentando-se para várias peculiaridades.

A Sociedade de Advogados por envolver a prestação de serviços intelectual não deve seguir as características de uma sociedade mercantil, amoldando-se à tipificação estabelecida pelo Código Civil como uma *sociedade simples*, que obedece às disposições contidas nos arts. 997 e seguintes do diploma privatício. Assim, não obstante seguir características próprias, equipara-se faticamente a uma sociedade empresarial, mesmo que não constituída formalmente como pessoa jurídica.

3 NECESSIDADE DE APURAÇÃO DO RESULTADO PELO DE SISTEMA DE ARBITRAMENTO

Após a explanação supra estabelecida a respeito das características da atividade empresarial, há a evidência de fatores que permitem o enquadramento das atividades exercidas por uma sociedade de advogados (mesmo que não constituídas regularmente) por equiparação, nos moldes de uma pessoa jurídica – ainda que por alguns períodos tenha sido mantida informalmente.

Dessa forma, sob pena de se consolidar uma antinomia jurídica, cabe aqui a postulação da tese central deste artigo, que visa elucidar que a forma de tributação destas sociedades de advogados de fato deveria seguir os modelos inerentes à pessoa jurídica, e não à pessoa física.

Os sistemas inerentes às pessoas jurídicas para apuração da base de cálculo do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR está sedimentado no art. 44 do Código Tributário Nacional ao dispor que a “base de cálculo do imposto é o montante, real arbitrado ou presumido, de renda ou dos proventos tributáveis.”

Como sociedade simples, as sociedades de advogados podem *optar* pelo sistema do lucro presumido na forma do art. 26, § 1º, da Lei nº 8.891/95, ao dispor:

Art. 26. As pessoas jurídicas determinarão o imposto de renda segundo as regras aplicáveis ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

§ 1º É facultado às sociedades civis de prestação de serviços relativos às profissões regulamentadas (art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 21-12-1987) optarem pelo regime de tributação com base no lucro real ou presumido.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, a opção, de caráter irrevogável, se fará mediante o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro do ano-calendário da opção ou do mês do início da atividade.

A possibilidade das sociedades civis de prestação de serviços profissionais optarem pelo sistema do lucro presumido foi ratificada pela Lei 9.430/96, ao determinar a equiparação dessas empresas às demais, conforme o disposto no art. 55, assim descrito:

As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, passam, em relação aos resultados auferidos a partir de 1º de janeiro de 1997, a ser tributadas pelo imposto de renda de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Diante da irregularidade dos atos constitutivos, na escrita ou das demonstrações financeiras, impõe-se o sistema de arbitramento, conforme o disposto no art. 47, I, da Lei 8;891/95, ao prescrever que:

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

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

(...)

II- 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;

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

(...)

IV- o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livros Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário;

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

§ 1º - Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras previstas nesta Seção.

Diante da inexistência de fraude ou de qualquer intenção dolosa por parte da profissionais que venham a exercer a atividade sob a forma de sociedade, mesmo de forma irregular, não há que se cogitar do enquadramento nas hipóteses descrita no inciso II do citado dispositivo legal.

Considerando-se que deve ser seguido o sistema de arbitramento, aplicam-se rigorosamente as determinações legais inerentes a tal sistema, sendo que o cerceamento ao direito da Impugnante ao exercício do contraditório configura o arbítrio no sentido contrário à determinação legal, pois, conforme adverte Fabiana Del Padre Tomé (2005, p. 294):

Denomina-se *arbitramento* a fixação de determinadas quantia mediante *arbítrio*, como, aliás, sugere o próprio nome. Essa figura jurídica, entretanto, não pode ser empregada indiscriminadamente, só tendo cabimento nas hipóteses legalmente previstas. (**grifos no original**)

Nesse sentido, é necessário acrescentar que *arbitramento* não significa *arbítrio*, conforme enfatiza Mary Elbe Queiroz (2004, p. 144), ao afirmar:

Já no tocante ao lucro arbitrado, vale observar que a faculdade dada ao Fisco de poder apurar o montante da base de cálculo do imposto por meio da utilização do arbitramento não constitui uma autorização legal para que sejam cometidas arbitrariedades. O arbitramento, como uma técnica para a apuração da base de cálculo do IR, pressupõe a utilização de critérios expressamente previstos na lei.

Embora o arbitramento possa configurar, de certa maneira, uma sanção ao contribuinte que venha encontrar-se nas hipóteses legais, na essência trata-se de um sistema de apuração do imposto de renda, que ao lado dos demais sistemas – Lucro Real, Lucro Presumido e Sistema SIMPLES –, está previsto expressamente no art. 44 do Código Tributário Nacional.

Ao efetuar o lançamento pelo sistema de arbitramento a repartição pública terá de atender ao disposto no art. 148, do mesmo diploma legal, ao prescrever:

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.

Assim, diante da impossibilidade de apuração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) pelo sistema do Lucro Real, torna-se obrigatória, por parte da Fazenda Pública, a utilização do *sistema de arbitramento*, conforme Mary Elbe Queiroz (2006, p. 631):

Enquanto pode ser uma opção para o contribuinte o arbitramento do lucro É OBRIGATÓRIO para a autoridade fiscal, devendo ser adotado de ofício nos casos expressos na lei fiscal, em decorrência do exercício da atividade obrigatória e plenamente vinculada à lei.

Isto é, constatado quaisquer dos casos previstos na lei em que deve ser arbitrado o lucro da pessoa jurídica por ser impossível apurar o verdadeiro lucro real a autoridade fiscal é obrigada a proceder ao arbitramento do lucro da pessoa jurídica. Claro que antes de proceder a tal atitude extrema a pessoa jurídica deverá ser intimada a recompor o seu resultado e a apresentar os respectivos livros e documentos em que estiverem lastrados os respectivos registros contábeis e fiscais. (**grifo no original**)

Portanto, a apuração por arbitramento, por si só, não configura uma sanção, mas simplesmente um sistema de apuração utilizado em casos extremos, verificando-se a impossibilidade de apuração por outro sistema, conforme enfatiza Mary Elbe Queiroz (2006, p. 632):

Ao contrário do que poderia pensar a priori, a quantificação do fato gerador do IRPJ com base no lucro arbitrado, apesar de mais gravosa, não é uma sanção ou punição, é, apenas, uma alternativa da lei para seja valorada a materialidade de ocorrência do fato gerador do IRPJ quando inexistir outra possibilidade de quantificação de acordo com os expressos termos da lei fiscal.

No mesmo sentido Bulhões Pedreira (1979, p. 482) leciona:

Critérios de arbitramento – A determinação do lucro mediante arbitramento não é penalidade imposta pelo descumprimento das obrigações acessórias: é instrumento que a lei assegura à autoridade tributária para que, na falta das informações indispensáveis à determinação do lucro real ou presumido, possa fixar a base de cálculo do imposto.

Assim, é possível a utilização do sistema de arbitramento diante dos fatos materiais e formais que inviabilizem a utilização pelo sistema do lucro real, o que não configurará uma

sanção em decorrência de possíveis “erros ou falhas” cometidas pelo contribuinte, como também, não significa que o emprego do arbitramento caracterize uma ilicitude praticada pelo contribuinte – afastando a natureza grave de uma tipificação de fraude fiscal ou do mero intuito de fraude.

Na realidade, em situações em que há uma sociedade de advogados não formalizada, ocorre um “erro de fato” ou “irregularidade formal” praticada pela sociedade de fato ao deixar de constituir, em alguns períodos, a sociedade de advogados, o que a leva a não realização da contabilidade e o cumprimento das demais obrigações acessórias inerentes – ou ainda, por deixar de optar de forma adequada pelo sistema do lucro presumido, perfeitamente admissível pela Legislação Tributária.

Contudo, se não houver comprovação de qualquer intenção de omitir receitas ou informações no sentido de obter uma redução da carga tributária, cabendo este ônus à Receita Federal competente, não se pode cogitar de ilegalidades, visto que tal previsão advém da interpretação das previsões legais quanto ao regime de tributação.

Cabe ressaltar que o simples fato de não haver ocorrido a formalização da pessoa jurídica ou, por exemplo, de não terem sido emitidas as declarações e entregues os documentos fiscais de forma adequada, não significa, por si só, que tenha havido intuito de fraude. Nesse sentido, fazem-se oportunos os seguintes esclarecimentos (QUEIROZ, 2006, p. 633):

Ainda que mantenha escrituração comercial, qualquer pessoa jurídica poderá optar por não apresentá-la ao fisco, restaurando-lhe a modalidade de do auto-arbitramento do seu lucro, exceto, é claro, se puder optar pela modalidade do lucro presumido, hipótese em que lhe será exigido o livro caixa onde deverá estar escriturada sua movimentação financeira, inclusive a bancária. Ao contrário da opção dada pela lei ao contribuinte A AUTORIDADE FISCAL É OBRIGADA A ADOTAR O ARBITRAMENTO DO LUCRO, sob pena de responsabilidade funcional, QUANDO CONSTATADA QUAISQUER DAS HIPÓTESES EXPRESSAMENTE PREVISTAS EM LEI. (**grifos no original**).

Desse entendimento não discrepa a posição defendida por Emerson Caturelli (2006, p. 35) quando diz:

Finalmente, o arbitramento do lucro é efetuado em hipótese nas quais, por deficiência ou ainda inexistência dos controles contábeis e fiscais do patrimônio e das operações do contribuinte, está impossibilitada a aferição, pelos métodos ordinários, do lucro real ou mesmo do lucro presumido – nos casos em que o contribuinte, fazendo uso de tal faculdade legal, tenha optado por esse método. O legislador, prevendo esta possibilidade, formula métodos alternativos de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Mas, por força da garantia constitucional da segurança jurídica a atividade da Administração Pública, ao efetuar o arbitramento, trilhará pelo caminho da vinculação, conforme enfatiza Emerson Caturelli (2006, p. 120), com amparo em Alberto Xavier, ao dizer:

O autor adverte também que, quando a escrituração mostrar-se imprestável para apuração do lucro real, o recurso ao arbitramento do lucro é obrigatório e vinculado à Administração, que não pode tentar reconstruir analiticamente o lucro real. Este caráter obrigatório e vinculado do arbitramento decorre do princípio da segurança jurídica, que não pode conviver com a excessiva liberdade ou discricionariedade probatória que haveria se à Administração Pública fosse permitido reconstituir o lucro real sem o recurso a provas elaboradas pelo contribuinte.

A consequência do descumprimento das normas legais afetará o lançamento tornando-o nulo, conforme enfatiza Mary Elbe Queiroz (2006, P. 655) ao expor:

Portanto, em prestígio à legalidade, ao devido processo legal, ao contraditório, à ampla defesa e à verdade material, se o contribuinte deixa de apresentar ou apresenta documentos imprestáveis para comprovação dos custos e despesas, bem assim as autoridades administrativas não aceitam o laudo pericial apresentado, **DEVE OBRIGATORIAMENTE A AUTORIDADE FISCAL, PROCEDER AO ARBITRAMENTO DO LUCRO DA PESSOA JURÍDICA, SOB PENA DE ERRO NA APURAÇÃO E QUANTIFICAÇÃO DO FATO GERADOR DO IRPJ E DA CSLL**, suficiente o bastante para afetar a liquidez e certeza do crédito tributário que passará a ter sua constituição maculada por vício insanável na sua essência. Tal erro implica em grave dano tanto para o Fisco como para o contribuinte, bem assim para a própria segurança jurídica por **TORNAR NULO O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. (grifo nosso)**

O ônus da prova cabe à Fiscalização, devendo ela pugnar pela busca da verdade material, sempre pautada nas prescrições legais, conforme estabelece Fabiana Del Padre Tomé (2005, p. 296):

Se o Fisco, no exercício do seu dever de investigação, tiver condições de, por quaisquer provas, identificar e corrigir os valores erroneamente escriturados, compete-lhes suprir oficiosamente as deficiências da documentação, efetuando as necessárias retificações e constituindo o fato jurídico tributário e sua medida.

De tudo o que se expôs, sobressai a impossibilidade de a autoridade fiscalizadora impor exigências não previstas em lei e sancionar sua inobservância mediante realização de arbitramento. Havendo o registro contábil, conforme prescrito pela legislação, não há que se falar em descumprimento de deveres instrumentais ou em imprestabilidade dos dados escriturados, sendo inadmissível a realização de arbitramento.

Diante de qualquer suspeita por parte da Administração Pública quanto à irregularidade da documentação apresentada pela sociedade de fato ou da complexidade dos dados, caberia àquela o exercício da contraprova, conforme enfatiza Paulo Celso Bergstrom Bonilha (1992, P. 95), ao dizer:

Se é verdade que a conformação peculiar do processo administrativo tributário exige do contribuinte impugnante, no início, a prova dos fatos que afirma, isto não significa, como vimos, que, no decurso do processo, seja de sua incumbência toda a carga probatória. Tampouco a presunção de legitimidade do ato de lançamento dispensa a Administração do ônus de provar os fatos de seu interesse e que fundamentam a pretensão do crédito tributário, sob pena de anulamento do ato.

Nesse sentido é oportuno relatar a ementa exarada pelo Superior Tribunal de Justiça na decisão do Recurso Especial 48.516-SP, a qual contém o seguinte teor:

Tributário. Lançamento fiscal. Requisitos de auto-de-infração e ônus da prova. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto-de-infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso Especial não conhecido. (Ac. Un. 2º T. Relator Min. Ari Pargendler, Recorrente Município de São Paulo, DJU 1 13.10.97, p. 51.553)

No exercício da atividade vinculada do lançamento, a administração pública, além do cumprimento da legalidade no sentido absoluto, deve ter como um dos objetivos principais a busca da verdade material e da menor onerosidade para o contribuinte – é o que se extrai da interpretação sistemática das disposições contidas nos arts. 109, 110 e 112 do Código Tributário Nacional.

Convém destacar a seguinte decisão proferida pela 7ª, Câmara do Conselho de Contribuintes, exarar:

Lançamento duvidoso – ‘Para a exigência do tributo é necessário que se comprove de forma segura a ocorrência do fato gerador do imposto. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN. O imposto, por definição (CTN, art. 3º), não pode ser usado como sanção. (Acórdão nº 107-062268/2001) **(grifo nosso)**

Como se disse anteriormente, o trabalho de levantamento e conclusões deve ser elaborado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil de forma criteriosa, pautando-se pela clareza e pela riqueza dos detalhes.

No entanto, o contribuinte deve apresentar documentos que comprovem a real situação da sociedade de advogados, documentos que são instrumentos pertinentes à sociedade de advogados e comprovantes anexados ao livro caixa e da própria folha salarial, de forma a demonstrar um confronto de elementos que levam ao entendimento da existência de uma sociedade de fato, com o fim de provar a pertinência de enquadramento menos onerosa.

Um dos elementos primordiais para provar a existência da sociedade de fato entre os advogados é a forma da procuração, devendo esta estar em nome do advogado individual que atua na causa, com a indicação da sociedade de advogados à qual pertence, seguindo a prescrição do art. 15, § 3º, da Lei 8.906/94; é este o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. SOCIEDADE DE ADVOGADOS. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

1. Tratando-se de serviços advocatícios prestados por sociedade de advogados, nas procurações outorgadas individualmente aos causídicos deve constar, obrigatoriamente, a sociedade a que façam parte. Ratio essendi do art 15, § 3º, da Lei 8.906/94.

2. Deveras, a ausência de indicação da sociedade, no instrumento demandado, impõe a retenção do Imposto de Renda Pessoa Física em decorrência do pagamento dos honorários, levando-se em consideração o fato de que os serviços foram prestados individualmente pelos advogados.

3. O art. 15, § 3º, da Lei 8.906/94 determina que, no caso de serviços advocatícios prestados por sociedade de advogados, as procurações devem ser outorgadas individualmente aos causídicos e indicar a sociedade de que façam parte. Não se entende como serviço prestado pela sociedade o caso em que a procuração não contém qualquer referência à mesma, devendo a retenção do imposto de renda, em decorrência do pagamento de honorários advocatícios, ser feita tomando-se em consideração o fato de que os serviços foram prestados individualmente pelos advogados a quem o mandato foi outorgado. Precedente (Resp nº 480.699/DF, Relator Ministro José Delgado, DJ29.11.2003)

4. Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 543481 DF 2003/0061848-2, Relator Ministro LUIZ FUX, Julgamento em 17/08/2004, Órgão Julgador PRIMEIRA TURMA, Publicação em DJ 30/09/2004 p. 220)

Por outro lado, a inexistência de oportunidades para o contribuinte se manifestar sobre o devido regime tributário a ser seguido caracteriza preterição do seu direito de defesa,

principalmente porque a imputação de outro sistema mais gravoso acarretará tributos não recolhidos, levando a sua autuação.

Assim sendo, com o auto de infração deverá ser proporcionado ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa, prevendo-se os exatos dispositivos os quais o Fisco entende ser aplicáveis, sendo esta uma formalidade que pode acarretar nulidade insanável. Por essa irregularidade, a formalidade que é essencial e inerente ao processo administrativo ficará prejudicada, conforme enfatiza José Eduardo Soares De Melo (2006, P. 77):

A participação pessoal do contribuinte deve ser a mais abrangente possível, oferecendo Defesas, Recursos (ou contra-razões), com a apresentação de Sustentação Oral, sendo imprescindível sua intimação para manifestar-se sobre os documentos/elementos que sejam apresentados pelo fisco.

Diante do que foi demonstrado, não há dúvida de que a forma do exercício da atividade advocatícia em um grupo de advogados não formalizado perante a Ordem dos Advogados do Brasil atua, a todo o momento, sob a forma de uma sociedade de fato e como tal deve ser tratada. Assim, a rigor, o enquadramento legal para efeito da imposição dos tributos e das penalidades deve seguir o sistema de arbitramento e todas as formas legislativas pertinente a esse sistema de apuração.

4 O ARBITRAMENTO COMO SISTEMA PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NO IR DAS SOCIEDADES DE ADVOGADOS

A diferença entre a tributação dos advogados, como pessoas naturais, e a sociedade de advogados de fato, como pessoa jurídica, estará, dessa forma, na base de cálculo, pelo fato de nela constar a discrepância entre o Imposto sobre a Renda das pessoas naturais e Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas, conforme ressalta Queiroz (2004, p. 78):

A legislação ordinária que rege o Imposto sobre a Renda faz uma distinção entre pessoas jurídicas e físicas. As pessoas físicas são tributadas pelo total dos rendimentos do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, admitindo-se, apenas, a dedução de algumas despesas, inclusiva, algumas limitadas, para fins da apuração da base de cálculo do imposto. Para as pessoas jurídicas a incidência do imposto se dá sobre os lucros.

O *lucro* é o resultado positivo apurado pela pessoa jurídica na exploração de atividades econômicas após a dedução das receitas percebidas pelas empresas dos custos e despesas por ela efetuados para obter mais valores, abrangendo a pluralidade dos rendimentos da unidade econômica explorada.

(...)

Na composição do que seja o lucro, a lei faz distinção entre lucro contábil e lucro fiscal. O lucro contábil é o lucro obtido como resultado positivo líquido da pessoa jurídica, apurado com base em registros contábeis (livros e documentos), com observância das leis comerciais e princípios contábeis. Já o lucro fiscal, lucro real, é apurado com base nas leis do Imposto sobre a Renda, a partir do resultado (positivo ou negativo) contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações expressamente previstas na lei fiscal. **(grifo nosso)**

É oportuno ressaltar que o imposto sobre a renda encartado no art. 150, inc. III, da Constituição Federal, além de estar subordinado aos princípios constitucionais inerentes aos demais tributos, sujeita-se aos critérios da *generalidade*, da *universalidade* e da *progressividade*, conforme prescreve o §2º, inciso I do art. 153 da Carta Magna.

A relevância dessa peculiaridade está relacionada ao princípio da *isonomia*, não que o Imposto sobre a Renda esteja fora do alcance das disposições contidas no art. 150, II, da Constituição Federal, pelo contrário, subordina-se integralmente ao comando do citado dispositivo. Contudo, o critério da generalidade, embora não seja sinônimo da isonomia, reforça a aplicação da tributação de forma isonômica aos contribuintes que estejam em situação equivalente tomando-se o conjunto do patrimônio de forma integrada, conforme explica Ricardo Mariz De Oliveira (2008, p. 255), ao assinalar:

Atente-se para que, com isto, o princípio da generalidade se aproxima do princípio da isonomia tributária, na sua especificidade expressa no inciso II do art. 150, o qual veda tratamento desigual entre contribuintes que se encontre em situação equivalente e proíbe qualquer distinção de tratamento em reação da ocupação profissional ou função do contribuinte, ou da denominação jurídica dos rendimentos, dos títulos e dos direitos.

O inciso II do art. 150 é aplicável a todos os tributos, mas não exclui a expressa exigência contida no inciso I do parágrafo 2º do art. 153 para o imposto de renda, tanto quanto o tratamento isonômico previsto em geral no art. 5º não exclui a expressa disposição do inciso II do art. 150 para todos os tributos, expondo e disciplinando as suas especificidades em relação à isonomia geral. No caso da generalidade, não se trata propriamente de ser uma repetição, com características específicas para o imposto de renda, do princípio de isonomia. Ao contrário, trata-se de dar ao imposto de renda uma conformação própria a ele, principalmente quando a generalidade está associada aos outros dois princípios informadores, cuja conformação acaba resultando num tratamento igualitário.

Assim, a generalidade não é equivalente à isonomia, mas se aproxima desta porque resulta em tratamento igual entre os patrimônios, de modo que a disposição do inciso I do parágrafo 2º do art. 153 não exclui, mesmo quanto ao imposto de renda, a do inciso II do art. 150. O que ocorre é a perfeita coerência entre elas.

Da correlação entre os princípios da isonomia e os critérios da *generalidade* e da *universalidade*, extrai-se que, diante do fator integrativo em matéria tributária entre as pessoas físicas e as pessoas jurídicas estabelecido pelas Leis nº 9.249/95 e 9.250/95, o mesmo

tratamento que é dado a pessoas jurídicas para o enquadramento pelo sistema de arbitramento deve ser dado a sociedade de advogados, mesmo que esta não esteja regularizada, porém demonstre que as atividades venham sendo exercidas sob a forma empresarial, no caso, sob a forma de sociedade simples.

Por outro lado, não se deve deixar de frisar que o princípio da igualdade consiste de um desdobramento do princípio republicano em matéria de tributação, os dois princípios (generalidade e universalidade) estão interligados e se completam, e da combinação entre eles exige-se que o contribuinte, seja pessoa física, seja pessoa jurídica, recebam tratamento isonômico (CARRAZZA, 1991, p. 53).

Assim, três sistemas de apuração do Imposto sobre a Renda estão previstos no art. 44 do Código Tributário Nacional, e deve ser permitido a escolha às pessoas jurídicas, em conformidade com a lei – e nesse contexto estão inseridas as sociedades de fato, que, no aspecto formal, não estejam regularmente constituídas diante da OAB.

Eduardo Sabbag (2012, p. 1138) disserta sobre as três formas de apuração do *lucro* da pessoa jurídica ou da sociedade simples:

(...) o fato gerador engloba, além das hipóteses tributadas exclusivamente “na fonte”, o *lucro*, sendo de periodicidade *trimestral*. O lucro da pessoa jurídica ou equiparada à jurídica pode ser obtido pelos critérios da apuração *real*, *presumida* ou *arbitrada*:

- **Lucro Real:** apurado com base em contabilidade real, o lucro resulta da diferença da receita bruta menos as despesas operacionais, mediante rígidos critérios contábeis ou fiscais de escrita, exigindo-se o arquivo de documentos comprobatórios de tais receitas e despesas. É o lucro líquido do período base, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela lei fiscal. A apuração pelo lucro real é obrigatória para as empresas indicadas em lei (Lei n. 9.718/98) e opcional às demais;

Com respaldo nesse sistema, as pessoas jurídicas podem optar pelo pagamento *por estimativa*, consistente no pagamento mensal de um valor do imposto de renda aferido com base em um lucro estimado fixado em lei (mesmo critério usado para apurar o lucro presumido – ver a seguir), formalizando-se, no final do ano, um ajuste anual, por meio do qual será abatido o valor que foi pago mensalmente por estimativa durante o ano-base;

-**Lucro Presumido:** trata-se de sistema opcional pela pessoa jurídica não obrigada por lei à apuração pelo lucro real. Consiste na presunção legal de que o lucro da empresa é aquele por ela estabelecido com base na aplicação de um percentual sobre a *receita bruta* desta, no respectivo período de apuração. (...)

-**Lucro Arbitrado:** decorre da impossibilidade de se apurar o lucro da pessoa jurídica pelo critério *real* ou *presumido* em razão do não cumprimento de obrigações tributárias acessórias, tais como: *não apresentação regular dos livros fiscais ou comerciais; não apresentação do sistema de escrituração de arquivos de documentos na forma da lei; e não apresentação do Livro Contábil Razão*. Resulta, portanto, de imposição da autoridade fiscal, em face de prática irregular do contribuinte. Todavia, desde o advento da Lei n. 8.981/95, é possível à pessoa jurídica comunicar ao Fisco a impossibilidade

de apuração do imposto de renda pelo lucro real ou presumido, de forma espontânea, optando por sujeitar-se à tributação do lucro arbitrado no período; (...)

Dessa forma, o que antes era uma sanção do Fisco ao contribuinte que cometeu uma ilegalidade, a partir de 1995, por força da inovação introduzida pela Lei nº 8.981/95, passou a ser uma opção à sociedade simples ou de fato, qual seja, a de escolher o arbitramento como modo para apurar o aumento patrimonial que acarretou no período em tese, de forma a evitar a tributação individual de cada advogado no exercício da atividade.

No caso, como a receita será assimilada através dos depósitos bancários e dos comprovantes de recebimentos de honorários apresentados à fiscalização, a base de cálculo deve ser obtida pela aplicação do percentual de trinta e dois por cento sobre as receitas de prestação de serviços, com acréscimo de vinte por cento, diante das disposições legais contidas nos arts. 15 c/c 16 “caput”, da Lei nº 9.249/95, assim descritos:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: (...)

III – 32% (trinta e dois por cento) para as atividades de:

a)- prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares (...)

art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante aplicação, *sobre a receita bruta, quando conhecida*, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de 20% (vinte por cento).” (**grifo nosso**)

Destarte, conquanto caiba à sociedade simples de advogados a escolha da forma de apuração do lucro (podendo esta optar por uma das três possibilidades), poderá ser mais vantajoso o lucro arbitrado, visto que consistirá em trinta e dois por cento sobre a renda bruta, acrescidos de vinte por cento, sendo a alíquota aplicável a de quinze por cento (art. 28, Lei n.º 9249/95).

Assim, se a sociedade simples de profissionais liberais que exercem a atividade de advocacia for tida para o Direito Tributário como várias pessoas físicas que atuam separadamente, as alíquotas típicas do IR para pessoa natural serão muito mais onerosas, visto que incidirão em até vinte e sete e meio por cento sobre *todo* o montante que movimentaram individualmente, principalmente se o fato se der após a autuação do Fisco, quando não será dado o direito de efetuar os descontos legais.

5 CONCLUSÃO

Importa que as sociedades de fato prestadoras de serviços advocatícios devem ser consideradas pelo ordenamento jurídico como sociedades simples na acepção do Direito Empresarial, de modo que se possa entender que ali há uma vontade que se destaca da individualidade de cada advogado, embora não formalizada diante da Ordem dos Advogados do Brasil.

A sociedade de advogados de fato atua no campo como se fosse registrada na OAB, sendo o exercício da advocacia semelhante ao de qualquer outra sociedade, não havendo porque se falar de regime empresarial diferenciado a ser aplicado, ao menos quanto às regras gerais, já que os causídicos, apesar de muitas vezes atuarem em processos judiciais e administrativos de forma singular, exercem a advocacia de forma conjunta no âmbito desta sociedade de fato.

Ao considerar a natureza de sociedade de fato destes grupos de advogados no âmbito do Direito Empresarial, deve afastar-se a posição do Fisco que a trata como um coletivo de várias pessoas físicas, para deixar de tributá-las individualmente passando a aplicar a regra matriz do Imposto de Renda sob a sistemática da pessoa jurídica, com o fim de evitar qualquer injustiça. Na prática, tais sociedades atuam e se entendem como se sociedades fossem, recolhendo tributos de acordo com este perfil societário.

Ao declarar os rendimentos para fins de cálculo do IR, a sociedade de advogados de fato pode cometer qualquer ilegalidade, passível de ocorrência. Todavia, a Receita Federal, ao fiscalizar e examinar estas declarações, entenderá cada advogado como pessoa física, e, levando em conta o critério quantitativo, considera como sonegação de receitas, eliminando o direito do contribuinte de realizar descontos legais para aplicar a alíquota sobre *toda* receita que todos os profissionais liberais do grupo auferiram no período.

Tal hipótese, como se tratasse de uma pessoa jurídica ou de uma sociedade de fato comercial, permitiria o sujeito passivo optar pelo cálculo do lucro (base de cálculo) pelo método do arbitramento, o que antes era apenas uma sanção da Administração Pública.

Diante do Sistema Tributário Nacional, que consagra o princípio da isonomia tributária, com as peculiaridades inerentes ao imposto sobre a renda em decorrência dos princípios da generalidade e da universalidade, não se pode negar às sociedades de fato, a apuração do imposto de renda pelo sistema de arbitramento, estabelecido na Lei 9.249/95 com cominado com o prescrito na Lei 8.981/95.

Ocorre que, quando se entende cada advogado como uma pessoa física que exerce uma atividade na condição de profissional liberal, lhe é negada a possibilidade de fazer o

levantamento da base de cálculo do IR, o de uma pessoa natural, pela aplicação de uma alíquota (que varia de zero a vinte e sete e meio por cento) sobre o montante total do acréscimo patrimonial, o que é obviamente muito mais prejudicial e oneroso ao contribuinte do que seria, caso se empregasse o lucro arbitrado da sociedade de advogados de fato, tal como demonstrado no desenvolvimento deste trabalho.

Na realidade, ao se entender a sociedade de fato de advogados como um mero grupo de causídicos que apenas compartilham determinados subsídios materiais para o exercício da advocacia e ter os seus rendimentos tributados como pessoas naturais, impõem-se-lhes, a cada um deles, uma elevada carga tributária, muito maior do que se fossem considerados como uma sociedade simples. Por fim, cabe ressaltar que não pode persistir esta posição da Receita Federal, devido à extrema e abusiva carga tributária que se aplica à sociedade de fato de advogados – profissionais indispensáveis à administração da justiça, conforme o art. 133 da CF/88 –, de modo a impedir a sua própria subsistência, visto que onera diretamente o patrimônio pessoal dos causídicos e com uma medida muito mais gravosa a que seria aplicada, pelo simples fato de não estarem registrados junto à Ordem dos Advogados do Brasil.

REFERÊNCIAS

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Da Prova no Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Editora LTR, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2º ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1991.

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

LEAL, Hugo Barreto Sodré. **Responsabilidade Tributária na Aquisição do Estabelecimento Comercial**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil De 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo, Quartier Latin, 2008.

PEDREIRA, Bulhões. **Imposto Sobre a Renda, v. I – pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Justec Editora, 1979.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Barueri: Editora Manole, 2004.

_____. **Apuração da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL**, *in* Interpretação e Estado de Direito, III, Congresso de Direito Tributário do IBET, Coordenação Eurico Marcos Diniz de Santi, Editora Noeses, São Paulo, 2006.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SOARES DE MELO, José Eduardo. **Processo Tributário Administrativo, Federal, Estadual e Municipal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Noeses Ltda, 2005.