



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 13808.000619/2002-41  
**Recurso nº** 139.614 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-00.736 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 08 de novembro de 2010.  
**Matéria** IRPJ E OUTRO  
**Recorrente** Procuradoria da Fazenda Nacional  
**Interessado** Guporé Comércio de Carnes e Derivados Ltda Ltda.

NORMAS PROCESSUAIS- RECURSO ESPECIAL - Não se conhece de recurso especial quando não materializada a alegada divergência jurisprudencial em que se fundou.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em não conhecer o recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

CAIO MARCOS CANDIDO

Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Francisco Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre de Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri e Suzy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente).

## Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com a decisão consubstanciada no Acórdão n.º 105-15.647 (Sessão de 26/04/2006 ) que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a tributação do IRPJ e CSLL, impetrou, no prazo regimental, RECURSO ESPECIAL, com fulcro no art. 7, II e 15 § 2º, ambos do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria ME n.º 147, de 25/06/2007.

A Câmara entendeu que, tendo a fiscalização adotado como lucro a totalidade dos valores registrados no LIVRO REGISTRO DE SAÍDA, como se lucro fosse, não tributou a renda, ou seja, o lucro real, mas sim o faturamento e, na impossibilidade de apurar o lucro real, deveria arbitrar o lucro nos termos da legislação.

Argumentou a PFN que o acórdão, ao decidir pelo afastamento do IRPJ e da CSLL, divergiu da decisão proferida pelo acórdão 103-22.362, do qual fez juntar cópia integral.

Diz o apelante que no acórdão recorrido ficou assentado que a tributação pelo lucro real com emprego dos registros constantes no livro de saídas de mercadorias não seria adequada pelo fato de o lucro apurado ser praticamente igual ao total das receitas, enquanto que o acórdão paradigma reconhece a validade do emprego do livro de saídas independentemente do percentual apurado sobre as receitas.

Diz ainda que o paradigma privilegia os livros de saídas para a apuração do lucro real, enquanto que o atacado limita a validade de tais livros à aplicação do arbitramento do lucro.

O Presidente da Quinta Câmara analisou os acórdãos em confronto e entendeu não haver divergência entre eles, mas sim convergência. Argumentou que, no atacado, na impossibilidade de realizar a auditoria e verificar os lançamentos contábeis e conferir a quantificação pelo contribuinte do lucro real, a fiscalização decidiu tributar quase a totalidade da receita como se lucro fosse. Já no paradigma, diante da mesma situação, a fiscalização não realizou a tributação por diferença, ou seja, pelo lucro real, utilizou, sim, a receita, mas a forma de determinação do lucro real foi por presunção com base no lucro arbitrado, que considera um percentual sobre a receita como se lucro fosse. Concluiu, afinal, que tanto no vergastado como no paradigma a tese é a mesma, ou seja, na impossibilidade de apuração do lucro real a fiscalização deve arbitrar o lucro. Assim negou seguimento ao especial.

Tendo a PFN agravado do despacho decisório, os autos foram distribuídos ao Conselheiro MÁRIO SERGIO FERNANDES BARROSO para que, em despacho fundamentado, examinasse o agravo à luz do artigo 17º, § 5º, do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF n.º147, de 25 de junho de 2007. O Conselheiro submeteu ao Presidente da 1ª Turma da CSRF sua proposta de acolhimento, nos seguintes termos:

*Trata-se de agravo, tempestivo, da FAZENDA NACIONAL, do despacho n.º 105-438/2007 (fl. 598/599) do Presidente da QUINTA CÂMARA do 1.º CC que negou seguimento ao Recurso*

*Especial contra o acórdão nº 105-15.647, de 26 de abril de 2006. No caso, o acórdão guerreado entendeu que não se poderia aplicar a sistemática do Lucro Real com base em informações trazidas no livro de saída de mercadorias, deveria ser lucro arbitrado. Por outro lado, o acórdão paradigma, entendeu justamente ao contrário, cancelou o auto de infração elaborado pelo Lucro arbitrado, pois, entendeu que "os livros de entrada e saída de mercadorias contêm especificações das operações suficientes para cumprimento da função de registro auxiliar ao livro diário escriturado em partidas mensais, relativamente às contas de compras e vendas...".*

*Pois é, a câmara entendeu que deveria ser Lucro Real.*

*Assim, clara e a divergência de entendimento.*

*Pelo exposto, acolho o agravo da FAZENDA NACIONAL.*

*À consideração superior,*

Tendo sido aprovado o despacho do Conselheiro, vem o Especial a julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

Como se depreende do relatório, a matéria questionada diz respeito à forma de tributação, quando do lançamento de ofício, da omissão de receitas apuradas com base no Livro de Registro de Saída, ou seja, se na sua totalidade ou num percentual arbitrado.

As ementas dos acórdãos confrontados assim dizem:

Acórdão n.º. 105-15.647 (Recorrido)

*IRPJ E CSLL - OMISSÃO DE RECEITAS - APURAÇÃO PELO LIVRO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS - LUCRO REAL - A apuração do montante das receitas da empresa com base no livro de registro de saídas de mercadorias é adequada, procedidos os ajustes necessários. A falta de apresentação, porém, do livro diário e razão e a consideração de base tributável pelo lucro real, modalidade adotada pela fiscalização diante da anterior opção do contribuinte, equivalente a 97,42% da receita total apurada (declarada mais omitida) torna o lançamento inadequado e inexecutável perante o conceito de lucro, principalmente por ser impossível a obtenção de tão elevado lucro comercial, mormente no ramo de comercialização de carnes e derivados.*

Acórdão 103-22.362 (paradigma)

*ARBITRAMENTO. LALUR E REGISTRO DE INVENTÁRIO. A desclassificação da escrituração da pessoa jurídica e o conseqüente arbitramento de lucro representam medida extrema, aplicável apenas quando inexistirem condições materiais de verificação, pela autoridade fiscal, da apuração do lucro real procedida pelo sujeito passivo. Erros formais de escrituração dos livros Lalur e Registro de Inventário são insuficientes para o arbitramento de lucro ex officio, quando evidenciado que a autoridade fiscal dispôs de elementos para verificação da base de cálculo pelo regime de tributação eleito pelo contribuinte.*

*ARBITRAMENTO. DIVERGÊNCIA ENTRE ESCRITAS CONTÁBIL E FISCAL. Como regra geral, as divergências apuradas entre as escritas contábil e fiscal devem ser tributadas conforme o regime adotado pelo contribuinte, não constituindo, isoladamente, motivo para rejeição de toda a sua contabilidade.*

*ESCRITURAÇÃO DO DIÁRIO POR PARTIDAS MENSAIS. EXIGÊNCIA DE LIVROS AUXILIARES. LIVROS DE CONTROLE DO ICMS. Os livros fiscais de controle de entradas e de saídas de mercadorias (ICMS), devidamente corroborados por documentação fiscal própria, contêm especificações das operações neles registradas suficientes para cumprimento da função de registro auxiliar ao livro diário escriturado por*

*partidas mensais, relativamente às contas de compras e vendas, respectivamente.*

Conforme se verifica do confronto das ementas acima transcritas, já é suficiente para demonstrar que não se encontra configurada a alegada divergência jurisprudencial. Trata-se, como se vê, de situações totalmente distintas. Num caso, a fiscalização dispôs apenas do Livro de Saída de Mercadorias (ICMS), e não teve acesso aos livros e documentos contábeis e fiscais. No outro, a fiscalização teve acesso à escrituração contábil do contribuinte, mas desclassificou a escrita (e arbitrou o lucro) por ter apurado divergências entre as receitas escrituradas nos livros contábeis fiscal, bem como, por ter escriturado o Diário em partidas mensais sem escriturar os livros auxiliares.

No primeiro caso, a falta de apresentação dos livros e documentos impõe o arbitramento. No segundo, o arbitramento depende de avaliação da autoridade, que deve aferir se a escrituração do contribuinte contém elementos que permitam a apuração do lucro real, ou se escrita deve ser desclassificada para tanto.

Na situação analisada no acórdão atacado, a fiscalização apurou omissão de receitas a partir do confronto entre o Livro Registro de Saídas e os valores informados em DIPJ apresentada com base no lucro real, na proporção de 97,42 % de receitas omitidas e 2,58% de receitas declaradas, e procedeu ao lançamento de ofício com base no lucro real, adicionando as receitas omitidas às declaradas.

Diante disso, entendeu a Câmara recorrida que a tributação deveria ter sido efetuada com base no lucro arbitrado, sendo, portanto, inadequada a opção da autoridade fiscal pelo lucro real.

Para total compreensão da falta de identidade dos fatos, transcrevo os votos condutores dos acórdãos, no que importa:

Do voto condutor do acórdão atacado constam as seguintes considerações:

*Visivelmente a empresa desenvolveu considerável atividade comercial que deixou de representar em sua escrita contábil ou em sua declaração de rendimentos, sendo razoável aceitar que escriturou apenas 2% de sua atividade.*

*A grande distorção constatada na tributação, na forma como foi formalizada está representada no fato de ter sido tributado, pela adoção da sistemática de lucro real, aproximadamente 97,42% de sua receita, como se pode ver:*

(...)

*Sem dúvida, nenhuma razoabilidade apresenta o fato de se considerar que uma empresa comercial tenha auferido resultados líquidos ou, na melhor hipótese, lucros de 97,42% de suas vendas ou, ainda, de 97,42% das saídas de mercadorias, já que nem adequação valorativa das saídas foi cotejada com o conceito de vendas.*

(...)

*É consenso da jurisprudência que deve ser eleita preferencialmente a forma de tributação pelo lucro real, e é assente em lei que sempre que não for possível a apuração dos resultados tributáveis com base no lucro real, principalmente pela inexistência ou recusa na apresentação dos livros contábeis e documentos que embasam sua escrituração, a fiscalização deve lançar mão do arbitramento como medida extrema na apuração da base tributável.*

*No presente caso, estamos diante de situação de clara definição legal de imposição do uso do lucro real, já que a empresa encerrou suas atividades e, igualmente de clara constatação de recusa na apresentação dos livros contábeis e documentos societários.*

*Sem dúvida o Auditor Fiscal autor do feito se deparou com situação dúbia. Estava diante de hipótese de utilização do lucro real com a constatação de omissão de receitas e entendeu que poderia simplesmente apurar a diferença entre a receita declarada perante o fisco federal e as saídas declaradas perante o fisco estadual e tributá-la sem qualquer ajuste ou preparo no resultado, considerando-a como lucro real no seu todo,*

*Sem dúvida lembrou-se da possibilidade de proceder ao arbitramento do resultado da empresa, já que ela lhe sonegou a entrega dos livros comerciais (diário e razão) e dos documentos que embasariam seus lançamentos, pois estava claramente diante da possibilidade de aplicação desta forma alternativa de tributação.*

*Teve que efetuar a escolha.*

*Manteve a tributação com base no lucro real, como eleito pelo contribuinte na declaração original e como entendia ser imposição do artigo 36 da Lei nº 9.891/35.*

*No meu ver escolheu mal.*

*Ao eleger o lucro real, promoveu a tributação de 97,42% das receitas da empresa, o que se mostra irreal e afronta o conceito de renda ou lucro de pessoas jurídicas, uma vez que é impossível, no mínimo improvável, a uma empresa comercial, ainda mais no ramo de comércio de carnes e derivados, obter qualquer percentagem de lucro líquido que se aproxime dessa marca.*

*Ainda mais, sem ter a mínima segurança que isso pudesse ter ocorrido, uma vez que simplesmente não examinou a escrita comercial da empresa e nem buscou de alguma forma válida testar tal resultado.*

*Teria agido com o bom senso que deve nortear o aplicador da lei se buscasse uma das formas de tributar os resultados nos casos expressos de impossibilidade de adoção válida do lucro real.*

*O lucro presumido provavelmente seria descartado pela falta do livro caixa que, apesar de não integrado no elenco de livros solicitados pela fiscalização, provavelmente seria omitido pela empresa.*

*O lucro arbitrado, porém, cairia como uma luva diante da tributação de uma margem (9,60%) que, apesar de elevada para o ramo de comércio de carnes, refletiria uma realidade muito mais próxima de qualquer realidade do que representa os 97,42% tributados.*

*Penso que é caso de arbitramento, tanto pela omissão ou recusa no fornecimento pela empresa dos livros diário e razão, bem como da documentação da empresa, e até mesmo pela aproximação da base tributável de uma realidade que pode até representar uma adequada tributação diante das circunstâncias.*

Do voto condutor do paradigma extraído:

*A jurisprudência deste colegiado consolidou o entendimento de que a desclassificação da escrituração da pessoa jurídica e o conseqüente arbitramento dos lucros ex officio representam medida extrema, aplicável apenas quanto não existirem condições materiais de verificação, pela autoridade fiscal, da apuração do lucro real procedida pelo sujeito passivo.*

*Exemplifico a vasta jurisprudência administrativa sobre o tema com os seguintes acórdãos:*

(...)

*Do exame dos autos, percebo que a autoridade fiscal concentrou seus esforços na realização de auditoria na receita declarada pela fiscalizada, por intermédio do cotejo de registros contábeis e fiscais. Entretanto, não ofertou à recorrente oportunidade para regularização do registro de inventário trimestral e do LALUR, mediante intimações com prazos adequados para atendimento. Além do que, a apuração do custo das mercadorias vendidas poderia ser feita com base nos elementos disponíveis, de modo independente da regularização porventura demandada, uma vez que os dados necessários para determinação dos estoques finais eram conhecidos, a saber, estoque inicial, entradas e saídas. O mesmo se aplica ao cálculo do lucro real sem o livro fiscal correspondente, o LALUR.*

*Em suma, ambas constituem irregularidades formais insuficientes para respaldar a conclusão de imprestabilidade da escrituração para determinação do lucro real.*

*Ademais, no item nº 3 do "termo de devolução final, fls. 768, a autoridade fiscal atesta a devolução do "LALUR nº , 01, referente ao 2º Trimestre de 1999, ao 4º Trimestre de 2002 (01 volume)", donde se constata contradição entre o citado termo e a acusação de falta de apresentação do referido livro fiscal.*

*Por outro lado, os livros fiscais de controle de entradas e de saídas de mercadorias (ICMS), devidamente corroborados por documentação fiscal própria, contêm especificações das operações neles registradas suficientes para cumprimento da função de registro auxiliar ao livro diário escriturado por partidas mensais, relativamente às contas de compras e vendas, respectivamente, Eventuais . irregularidades formais no seu preenchimento devem ser supridas pelo contribuinte mediante intimação para tal.*

*Do mesmo modo, as divergências apuradas entre as escritas contábil e fiscal, devem ser tributadas conforme o regime eleito pelo contribuinte, não constituindo, isoladamente, motivo para rejeição de toda a sua contabilidade.*

*Assim, tendo em vista o descabimento do arbitramento realizado pela fiscalização, considero prejudicado o exame das demais questões suscitadas.*

*Pelo exposto, dou provimento ao recurso.*

Como visto, o acórdão trazido como paradigma não se presta para caracterizar divergência de interpretação, pois tratou de situação diversa.

De fato, não há como confrontar interpretação dada em caso de não apresentação da escrituração comercial ao fisco com a dada em caso que essa escrituração é apresentada, mas que a autoridade fiscal desclassificou-a por julgá-la imprestável para verificação do lucro real.

Diante disso, não conheço do recurso por não atendido um dos pressupostos para seu seguimento.

É como voto.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2010.

(assinado digitalmente)

Valmir Sandri