

MINISTERIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

LAM

Sessão de 15 de setembro de 1994

ACORDÃO NR. 101-87.175

Recurso nr.: 108.351 - IRPJ EX: DE 1993

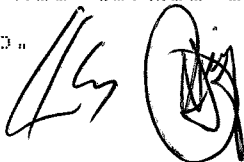
Recorrente : AUTO POSTO PIERONI LTDA.

Recorrida : DRF EM SANTO ANDRE-SP

I.R.P.J. - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO "EX OFFICIO". TRIBUTAÇÃO. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA. LUCRO REAL ANUAL. "Ex vi" do disposto nos artigos 25 e 28 da Lei nr. 8.541, de 1992, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real e que optaram pelo recolhimento do imposto por estimativa, deverão apurar o lucro real no dia 31 de dezembro de cada ano apresentando, em consequência, declaração anual e a eventual diferença entre o imposto de renda devido na declaração e o montante recolhido durante os meses do período-base anual, se favorável à Fazenda Pública Federal, será recolhida, em quota única, até o último dia útil do mês de abril do exercício financeiro no qual ocorrer a entrega da declaração. Incabível, na hipótese, exigência de diferença de imposto mediante lançamento de ofício efetuado no próprio período-base anual, ou seja, antes de encerrado o prazo para apuração do lucro real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AUTO POSTO PIERONI LTDA

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de nulidade do lançamento "ex officio", suscitada pelo Relator, por ter sido promovido no próprio período-base, ou seja, antes do encerramento do exercício social, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



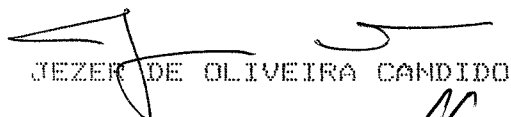
PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

Acórdão nr. 101-87.175

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 1994


MARIAM SEIF

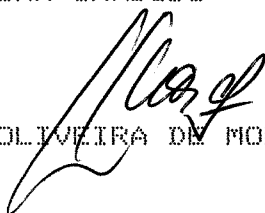
- PRESIDENTE


JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO

- RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

- PROCURADOR DA FA
ZENDA NACIONAL

21 OUT 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

RECURSO NR.: 108.351

ACORDAO NR.: 101-87.175

RECORRENTE : AUTO POSTO PIERONI LTDA.

R E L A T O R I O

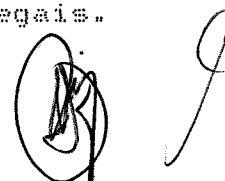
AUTO POSTO PIERONI LTDA., qualificado nos autos, recorre para este Conselho, contra decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em SANTO ANDRE-SP, que julgou procedente lançamento fiscal efetuado para a cobrança do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o lucro em virtude de insuficiência nos recolhimentos mensais, em alguns meses do ano de 1993, pelo regime de estimativa.

Com a impugnação tempestivamente apresentada, inaugurou-se a fase litigiosa do procedimento, tendo a autoridade monocrática proferido decisão assim ementada:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURIDICA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
RECOLHIMENTO INSUFICIENTE NO CALCULO POR ESTIMATIVA

- A base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, na tributação por estimativa, será determinada, no caso de Postos de Revenda de combustíveis, pela aplicação de 3% sobre a receita bruta mensal auferida, na atividade.

- A falta ou insuficiência de recolhimento do Imposto e Contribuição Social, dá causa a lançamento de ofício para exigí-los com acréscimos e penalidades legais.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

ACORDÃO NR. 101-87.175

Cientificada da decisão, a empresa, tempestivamente, dirigiu apelo a este Colegiado, sustentando, em síntese, que:

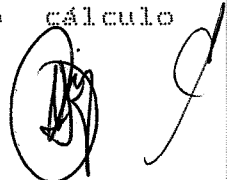
1) a decisão não primou pelo melhor direito, devendo, por isso, ser reformada, acolhendo-se os sólidos fundamentos apresentados na impugnação;

2) de acordo com o decidido em primeira instância, a tese defendida pela empresa desbordaria da lei vigente, de sorte que, assim sendo, não merece acolhida;

3) restou demonstrado na fase impugnativa que, atuando no ramo de atividade econômica de revenda no varejo de produtos combustíveis e seus derivados, a base de cálculo para apuração do tributo, nas modalidades lucro presumido ou estimado, previstas pela Lei nr. 8.541, de 1992, é efetivamente a margem bruta de comercialização fixada pelo Poder Público;

4) as assertivas do r. "decisum" fusigado, sobre este particular aspecto, são fantasiosas e inconclusivas, pois, segundo tal entendimento, a base empírica do Parecer Normativo CST nr. 945/86, é exatamente a opção, feita previamente pelo contribuinte, da apuração do imposto pela sistemática do lucro real, e não pela do lucro presumido ou estimado, quando referido Ato não faz esta distinção, cabendo ao intérprete respeitar o espírito da norma, adequando-a aos fins a que ela se dirige;

5) a propósito da alegação de ofensa direta ao princípio da isonomia, consagrado na Lei Maior, o que está ocorrendo com a parcimônia de tratamento entre revendedores que optam entre o cálculo



PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

Acórdão nr. 101-87.175

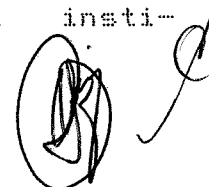
do imposto pelos sistemas de lucro real ou lucro estimado ou presumido, a decisão "a quo" chega a ser frustrante, pois relega a matéria ao crivo do Poder Judiciário, enquanto que aqui se ataca a própria constituição de crédito tributário, ceifando a discussão da matéria na esfera administrativa, o que afronta o direito a ampla defesa, necessário até mesmo nos quadrantes do Direito Administrativo;

6) utilizando-se de uma faculdade que a Lei nr. 8.541/92 lhe concede, a recorrente optou pelo recolhimento mensal do imposto de renda e da contribuição social pelo regime de estimativa, calculados sobre uma base constituída pela aplicação de 3% da sua receita bruta, no caso, a parcela do preço do combustível, consistente na margem de revenda, fixada pelo Governo Federal, através de portaria do Ministro da Fazenda;

7) nessa fixação o Governo expressamente estabelece uma estrutura pela qual o preço será a somatória do preço de realização da refinaria, da margem da remuneração fixada para o segmento de distribuição, dos fretes e da margem bruta de remuneração para o segmento da revenda, que é a receita bruta a que se refere a Lei 8.541/92;

8) referida margem bruta destina-se, em quase sua totalidade, ao ressarcimento de custos incorridos nos postos, conceito esse do Ministério da Minas e Energia que examina e aprova periodicamente planilha de custos dos postos para cobrir gastos com pessoal, impostos, despesas gerais e outros;

9) o legislador, ao fixar os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta para a obtenção do lucro presumido ou estimado, não o fez aleatoriamente, mas objetivando a obtenção de um lucro que seja compatível com a atividade do contribuinte, o que se apresenta incontestável pois se assim não fosse o objetivo da insti-



PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

Acórdão nr. 101-87.175

tuição do lucro presumido estaria frustrado, e de maneira irremediável;

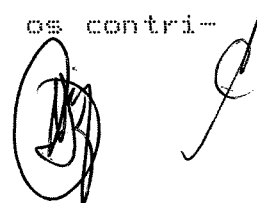
10) essa modalidade de apuração do lucro tem por objetivo beneficiar o pequeno e médio empresário, aliviando-o da enorme carga de obrigações fiscais e contábeis, benefício esse que não poderia ter como contrapartida a aplicação de um percentual sobre a receita de que decorresse um lucro excessivamente elevado, sob pena de o objetivo da lei não ser atendido;

11) como se sabe, o alcance do lucro presumido, e por conseguinte do estimado, foi bastante estendido pela Lei nr. 8.383/91, de cuja Exposição de Motivos é extraído trecho esclarecedor (transcrito no recurso), de onde se conclui que referida Lei ampliou consideravelmente o número de contribuintes que poderiam optar pelo lucro presumido, sempre dentro dos objetivos constantes de sua exposição de motivos, ou seja, a combinação de uma simplificação dos tributos com a facilitação da vida do contribuinte, buscando uma maior justiça fiscal;

12) se em troca de uma simplificação de procedimentos, o pequeno empresário tivesse sua carga fiscal elevada, pela opção pelo lucro presumido, o objetivo da lei não seria alcançado, o que não é, nem nunca foi, o que se deseja e quer;

13) é exatamente o que aconteceria se a presente autuação, mantida em primeira instância, pudesse prevalecer, ou seja, se o contribuinte fosse obrigado a aplicar o percentual fixado sobre o preço de bomba do combustível, e não sobre a margem de revenda a qual constitui efetivamente a sua receita bruta;

14) para que não haja ofensa ao princípio constitucional da isonomia, é absolutamente necessário que, a todos os contri-



PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

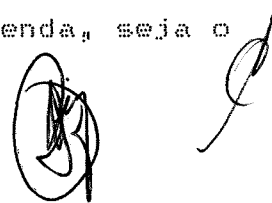
Acórdão nr. 101-87.175

buintes, que estejam dentro dos limites de receita fixados pela lei como parâmetro para desobrigá-los da apuração mensal pelo lucro real, possibilitando-lhes a opção pelo lucro presumido ou estimado, seja factível a opção, se que o lucro resultante seja incompatível com sua atividade;

15) a autuação e a r. decisão atacada interpretam a lei de forma a criar uma discriminação absurda sobre o setor de comércio varejista de combustíveis, pretendendo que esse setor calcule o imposto estimado ou presumido, sobre receitas de terceiros, inviabilizando a opção por esse regime de tributação mais simplificado, opção esta que o próprio legislador pretendeu incentivar o pequeno e médio comerciante, categoria na qual se enquadram os postos de gasolina, dentre eles o ora recorrente;

16) vale ressaltar que a própria Receita Federal tem entendimento antigo, no sentido de que, no caso dos postos de gasolina, pelo fato de seus preços serem fixados obrigatoriamente pelo Governo Federal, o qual já determina antecipadamente a margem bruta a que esses contribuintes tem direito, e que é, portanto, a sua receita bruta, somente esse valor é que pode ficar sujeito ao tributo, ainda que o Fisco apure omissão de receitas ou omissão de compras, conforme se constata através do Parecer Normativo nr. 945, de 1986;

17) a prevalecer o auto de infração chegaríamos a uma situação esdrúxula pela qual o contribuinte que tem os seus registros em ordem, ficaria obrigado a calcular seu lucro estimado ou presumido sobre o preço total de venda, enquanto que o contribuinte que dolosamente omitisse compras, ou omitisse vendas, teria seu lucro calculado sobre a diferença entre o seu preço de compra e o seu preço de venda, que é, como dito, a receita bruta dos postos de gasolina, única base de cálculo sobre a qual pode ser calculado o imposto de renda, seja o lucro apurado pelo real, pelo presumido ou pelo estimado;



PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

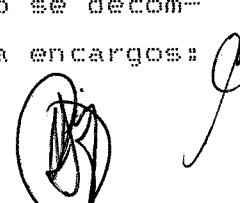
Acórdão nr. 101-87.175

18) o fato gerador do imposto de renda, para as empresas tributadas com base no lucro presumido, é a obtenção da receita bruta mensal auferida na atividade, no caso, a receita bruta mensal auferida na revenda de combustível, sendo que esta, porquanto derivada de atividade mercantil mesma do Posto Revendedor, corresponde à base de cálculo do imposto em comento, "ex vi legis", devendo coincidir, necessariamente, em sua apuração, a um montante de renda de que se passa a ter, sem prévias limitações de destinação, plena disponibilidade econômica ou jurídica;

19) conquanto se esteja na esfera de presunção, não fica ao talante da Administração Pública ampliar ou restringir o conceito de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, havendo limites de natureza institucional e hermenêutica que guardam suficiente objetividade para merecerem, nesta, "venda permissa", análise mais condizente;

20) todo o processo de indústria e comercialização dos combustíveis, à longa tradição, se acha inserido em uma política econômica para os recursos naturais energéticos do subsolo e da agricultura de ano, cujo fator diretriz preponderante é exatamente o controle diretivo do direito econômico, sendo que o ciclo econômico do abastecimento nacional de petróleo e álcool para fins carburantes se encontra compulsoriamente submetido a uma série de regulações primárias e secundárias que tornam indispensáveis elementos peculiares a esse comércio, há muito declarado de utilidade pública (Decreto lei 395/38, art. 10.);

21) o preço praticado é um desses elementos controlados, administrado, previamente fixado e discriminado nas diversas fases de seu ciclo econômico, sendo certo que nas planilhas oficiais que se editam, mediante normas regulamentares, o referido preço se decompõe, precisa e percentualmente, em parcelas que equivalem a encargos:



PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

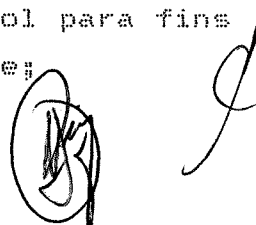
Acórdão nr. 101-87.175

a cada passo na economia da produção, refino e comércio, os valores se destacam, correspondendo, unidade a unidade, aos consecutivos destinatários;

22) o tratamento diferenciado do Legislativo, com vistas aos combustíveis, não é aleatório, nem atende a interesses que re-fujam, na órbita tributária, à consideração da política econômica vigente sobre os mesmos, o enfatizado em "18" se contém na expressão substantiva da "revenda" dos combustíveis, deixando absolutamente claro que se cuida de tributar, com o imposto de renda, acréscimo patrimonial adstricto a etapa da revenda ou venda a consumidor final;

23) a titularidade da receita tributável se tem de medir pela decomposição objetiva do preço bruto administrado, máxime em havendo destaques evidentes das parcelas-encargos formadoras do aludido preço, pois a unicidade do preço dos combustíveis não autoriza a interpretação extensiva fazendária da lei, mesmo porque, o único meio de compreender o próprio preço controlado é a sua análise ou divisão objetiva sob o critério da remuneração de cada item da economia do óleo e do álcool referidos;

24) a tese reiterada pela recorrente, compatível lógica e juridicamente com o direito tributário positivo atinente, em síntese, apresenta, a título de base de cálculo do imposto de renda, ou receita bruta mensal auferida na revenda dos combustíveis, é aquela entrada financeira que adere ao seu patrimônio, nas fronteiras da chamada "margem de revenda", e cujas destinações afetas à atividade de revendedora em causa se definem "a posteriori" do ingresso e não se destacam, seja na legislação econômica do petróleo e do álcool para fins carburantes, seja na própria legislação do tributo em exame;



PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

Acórdão nr. 101-87.175

25) o preço ao consumidor de gasolina, óleo e álcool hidratado para fins carburantes, na esteira de regra ordinária específica, também cognominado de preço-bomba, se forma pelo preço de venda da distribuidora, acrescido de margem de revenda, frete de entrega e tributos;

26) observada a planilha, onde se elencam, suficientemente discriminados, os encargos da revenda dos combustíveis automotivos, ver-se-á, cristalinamente, que tão-somente duas parcelas constituem receita própria dos Postos de Revenda: a remuneração de estoque e a remuneração do ativo fixo, sendo que os demais ônus se predestinam à integração de outros patrimônios;

27) este Conselho, em caso envolvendo Companhia de Seguros, entendeu que a parte dos prêmios correspondente aos resseguros, para efeito de imposição do imposto de renda, não constituía receita própria da empresa de seguros, e, sim, de empresa resseguradora;

28) na decomposição do preço bruto dos combustíveis a União distingue a margem de revenda (Portaria MF/93, it. 3 e Portaria MF 545/93) ou os "encargos próprios da fase de revenda", fase esta que diz respeito aos Postos Revendedores, e somente os ônus discriminados nesta etapa de comercialização dos produtos em questão podem ser considerados, "prima facie" na formação eventual da receita bruta tributável;

29) a receita bruta mensal da recorrente é a receita eminentemente operacional, como resta claro do texto normativo, dela deduzidos os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, do que o revendedor, no caso, é mero depositário;



PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

Acórdão nr. 101-87.175

30) na síntese de BARROS LEAES, não se incluem na receita bruta: 1) as entradas financeiras que não tenham pertinência com a atividade prestada; 2) as entradas financeiras que não se apresentam como receita própria, visto não constituírem fatos modificativos do patrimônio do contribuinte;

31) a rigor, portanto, e se se deseja observar lógica insita à ordem jurídica positiva, os encargos antecipadamente destacados na legislação pertencente ao direito econômico dos combustíveis, cujo destinatário não for o Posto de Revenda, não devem entrar no cômputo final da base de cálculo do imposto de renda devido, ainda que de renda presumida se cuide;

32) a discriminação dos encargos, na decomposição do preço final do combustível, possui duas consequências fundamentais de direito: a) torna indisponíveis as pre-destinações consignadas, conferindo grau necessário de racionalidade a própria dogmática da política do petróleo e do álcool para fins carburantes; e b) reveste as meras alegações de obrigação dos Postos Revendedores, alusivas aos encargos pré-consignados, e à natureza pública da indisponibilidade ventilada, de forte nuance de direito público ou de direito econômico, dada a presença do Estado interferindo nessas relações;

33) seria incorrer em incontrastável contradição atribuir indisponibilidade a encargos componentes do preço controlado e, "a posteriori", sem reservas ou pruridos quaisquer, querer presumi-los na condição de receita bruta sujeita ao imposto de renda, na forma de direito;

34) dois seriam os efeitos graves decorrentes da presunção condenável e que atenta contra os parâmetros essenciais do Direito Tributário e da logicidade mínima de ordenamento respectivos:



PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

Acórdão nr. 101-87.175

1) estar-se-ia, a esse jaez, tributando não-renda, a pretexto de taxar com o imposto sobre a renda; e 2) essa tributação implicaria, seguramente, em diversas hipóteses, incontestável tributação das verbas discriminadas na planilha indigitada;

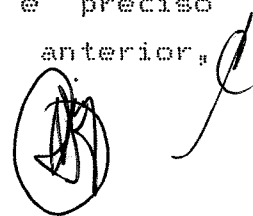
35) viu-se com a melhor doutrina que receita pressupõe integração do valor financeiro no patrimônio de seu titular; "a contrario sensu", toda entrada financeira que apenas - e transitoriamente - passa pelas mãos de alguém não faz, dessa forma, um titular de renda tributável;

36) nesse passo, é hora de divisar, no conjunto aparentemente difuso da margem de revenda, apropriada dicotomia que sirva de norte jurídico para a exata concepção de receita bruta mensal auferida na revenda de combustível, o que não é difícil se adotados critérios jurídicos lógicos e condizentes como ordenamento econômico e tributário em vigor;

37) de um lado, encargos de revenda excluídas na previsão legal tributária (art. 14 parágrafo 4o., Lei 8.541/91); os previamente destinados a terceiros; os custos "lato sensu" que não compoñham na relação "receita/despesa" diretamente vinculada à atividade de revenda de combustíveis;

38) de outro, os encargos operacionais típicos ou naturais que surgem nas operações de revenda dos combustíveis, os explicitamente destinados à remuneração da recorrente (estoque, ativo fixo) na planilha oficial de direito econômico;

39) para que se conceba a receita bruta operacional capaz de, jurídica e lucidamente, servir de base de cálculo, é preciso conformá-la tão-somente aos encargos aludidos no parágrafo anterior,

A handwritten signature in black ink is written over a circular stamp. The stamp contains some illegible text and a central emblem. The signature is fluid and extends to the right of the stamp.

PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

Acórdão nr. 101-87.175

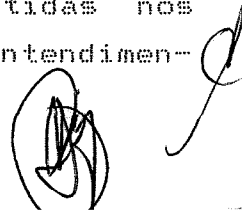
afastando ou pré-excluindo aqueles outros citados; repise-se, "venia concessa", que a União Federal está vedado um comportamento contraditório, vale dizer, discriminar e tornar indisponíveis alguns encargos onde, por certo, assente está a pré-destinação do importe a outrem que não a recorrente mesma e, via de consequência, a referida indisponibilidade de ordem pública, e, em frontal contraponto, praticamente desdizendo o que antes estipulara a nível normativo-institucional, pretender exigir imposto de renda sobre o preço bruto do combustível, sem curar da incompatibilidade dos encargos pré-destinados a terceiros, encargos estes fatalmente incomunicáveis para efeito de imposição tributária;

40) a pretensão fiscal, na medida em que exorbita do conceito razoável e mesmo técnico-institucional de rendimento, para os fins do imposto de renda fende aberta e claramente, o princípio da capacidade contributiva, de vez o constitucional em suas versões da capacidade econômica e da pessoalidade;

41) aquela graduação pessoal recomendada cogentemente, na taxação de rendimentos não está sendo observada desde o plano de existência jurídica da relação tributária, quando se desrespeita garantia individual heteróclita consistente na proibição do confisco fiscal, sub-repticiamente praticado pela Fazenda Nacional, ao exigir base de cálculo pecuniariamente superior à legal, na incidência do imposto de renda sobre a margem de revenda;

42) no curso do exercício, não cabe a imposição da multa punitiva para as empresas que optaram pelo lucro estimado, uma vez que essas empresas farão o ajuste de seu imposto devido, na declaração anual a ser apresentada;

43) de conjugação das disposições legais contidas nos artigos 25 e 28 da Lei nr. 8.541/92, ressalta claramente o entendimen-



PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

Acórdão nr. 101-87.175

to de que o imposto pago sobre o lucro estimado é provisório e não definitivo, caso prevalente o entendimento do Fisco, o contribuinte estaria em mora no recolhimento por estimativa, e o complemento seria feita na declaração anual, descabendo a aplicação de qualquer multa punitiva no curso do ano, uma vez que esse imposto não é definitivo;

44) a própria lei se encarrega de espantar de vez essa dúvida, porquanto no Capítulo das penalidades, determinar: 1) que a suspensão ou redução indevida do recolhimento do imposto decorrente do exercício da opção sujeitará a pessoa jurídica ao seu recolhimento com os acréscimos legais; enquanto que 2) no caso de falta ou insuficiência do imposto e contribuição social sobre o lucro implicará o lançamento de ofício, dos referidos valores com acréscimos e penalidades legais;

45) resta evidente, portanto, que a lei determina que na falta definitiva de recolhimento do imposto, o contribuinte sofrerá a sua cobrança com os acréscimos e penalidades cabíveis, manipulando a lei o caso do imposto pago por estimativa, justamente por ser ele provisório e não definitivo, em relação ao qual exige apenas a cobrança de acréscimos legais e não de penalidades;

46) quando a lei exige a aplicação de multa e ela clara e textual, o que não é o caso do imposto por estimativa, onde exige apenas acréscimos, motivo pelo qual o auto neste aspecto também é absolutamente improcedente.

E o relatório.



MINISTERIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

ACORDAO NR. 101-87.175

V O I O

Conselheiro : JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO, Relator:

O recurso é tempestivo, dele, portanto, tomo conhecimento.

Preliminarmente, permito-me reafirmar que não é permitido a órgão do Poder Executivo apreciar a constitucionalidade ou não de lei regularmente emanada do Poder Legislativo, pois, como tenho dito reiteradas vezes, tal procedimento configura uma invasão indevida de um Poder (o Executivo) na esfera de competência **exclusiva** de outro Poder (o Judiciário), além de ferir a independência dos poderes da República preconizada na Magna Carta.

Como se sabe, o Pacto Social efetuou a divisão de poderes em três ramificações - o Executivo, o Legislativo e o Judiciário - atribuindo-lhes competências específicas para o desempenho de suas respectivas funções, estabelecendo, ainda, as hipóteses em que cabem o controle e a fiscalização entre os poderes (sistema de freios e contrapesos).

Assim, o artigo 2o. da Constituição Federal estabelece que:

"Art. 2o. - São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário."

Não resta dúvida que a interferência, não autorizada na Carta Magna, de um Poder em outro, fere a harmonia e a independência que deve existir entre os poderes da República, pondo em risco a ordem jurídica constituída.



PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

Acórdão nr. 101-87.175

Por outro lado, é relevante notar que no controle da constitucionalidade das leis, a Constituição Federal procurou adotar certos requisitos que inexistem nos julgamentos administrativos, como pode ser facilmente verificado nos dispositivos constitucionais a seguir transcritos:

"Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, **originariamente:**

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual;

.....

b) o pedido de medida cautelar das ações diretas de inconstitucionalidade;

.....

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única e última instância, quando a decisão recorrida:

a) contrariar dispositivo desta Constituição;

b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;

c)omissis.....

Parágrafo único. A arguição de descumprimento de preceito fundamental decorrente desta Constituição será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, na forma da lei.



PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

Acórdão nr. 101-87.175

Art. 103omissis.....

Parágrafo 1o. O Procurador-Geral da República deverá ser previamente ouvido nas ações de inconstitucionalidade e em todos os processos de competência do Supremo Tribunal Federal.

Parágrafo 2o. Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias.

Parágrafo 3o. Quando o Supremo Tribunal Federal apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo, citará previamente, o Advogado-Geral da União, que defenderá o ato ou texto impugnado.

Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

.....

X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;"

Os dispositivos transcritos traduzem com suficiente clareza que o objetivo colimado pela Lei Maior foi atribuir ao Supremo Tribunal Federal a última e derradeira palavra sobre a constitucionalidade ou não de lei.

Obviamente que para decidir e declarar a inconstitucionalidade de lei aquele Excelso Pretório, necessariamente, deve interpretar o texto legal e confrontá-lo com a Constituição.

Não se pode, usando o argumento de que o julgador administrativo deve apreciar a constitucionalidade ou não de dispositivo legal, pois a Constituição é uma lei e assim deve ser interpretada, pois, tal entendimento traduz uma afronta à Lei Apice.

PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

Acórdão nr. 101-87.175

Ao intérprete é válida e necessária a interpretação, entretanto, o julgador administrativo está julgando - como de resto, todas as pessoas - à competência que lhe seja atribuída pelo ordenamento jurídico.

Volto a repetir: a apreciação de constitucionalidade ou não de lei na órbita administrativa encontra óbice na própria Constituição da República.

Não se pode conceber que um Poder reforme, modifique ou altere Ato emanado de um outro Poder constituído, salvo quando expressamente autorizado (na C.F.), o que, não é o presente caso.

Note-se que mesmo no caso das Medidas Provisórias a última palavra cabe sempre ao Poder Legislativo que pode aprová-las ou não e, assim, não pode falar que o Executivo pode e deve rever seus próprios atos, quando está em discussão a eficácia ou não de ato próprio de outro poder - o Legislativo.

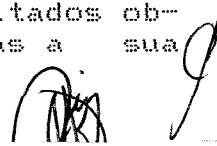
Feitas essas considerações iniciais, passemos à análise do lançamento fiscal.

Apoiado em dispositivos da Lei nr. 8.541/92, entende o fisco que a recorrente recolheu insuficientemente o Imposto de Renda (e a Contribuição Social sobre o lucro), calculado por estimativa, em alguns meses do ano de 1993.

Para o deslinde da questão, vejamos alguns dispositivos da lei acima referida.

LEI NR. 8.541/92

"Art. 10. A partir do mês de janeiro de 1993, o imposto sobre a renda e adicional das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral, das sociedades cooperativas, relação aos resultados obtidos em suas operações ou atividades estranhas a sua



PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

Acórdão nr. 101-87.175

finalidade, nos termos da constituição em vigor, e, por opção, o das sociedades civis de prestação de serviços relativos às profissões regulamentadas, será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos.

Art. 20. A base de cálculo do imposto será o lucro real, presumido ou arbitrado, apurada **mensalmente**, convertida em quantidade de Unidade Fiscal de Referência - UFIR (Lei nr. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 10.) diária pelo valor desta no último dia do período-base.

Art. 23. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa.

Parágrafo 1o. A opção será formalizada mediante o pagamento espontâneo do imposto relativo ao mês de janeiro ou do mês do início de atividade.

Parágrafo 2o. A opção de que trata o "caput" deste artigo poderá ser exercida em qualquer dos outros meses do ano-calendário uma única vez, vedada a prerrogativa prevista no art. 26, desta Lei.

Parágrafo 4o. A pessoa jurídica que optar pelo disposto no "caput", deste artigo, poderá alterar sua opção e passar a recolher o imposto com base no lucro real mensal, desde que cumpra o disposto no art. 3o. desta Lei.

Parágrafo 5o. Se o cálculo previsto no parágrafo 4o. deste artigo, resultar saldo de imposto a pagar, este será recolhido, corrigido monetariamente, na forma da legislação aplicável.

Art. 25. A pessoa jurídica que exercer a opção prevista no art. 23, desta Lei, deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano ou na data de encerramento de suas atividades, com base na legislação em vigor e com as alterações desta Lei.

Parágrafo 1o. O imposto recolhido por estimativa na forma do art. 24, desta lei, será deduzido, corrigido



PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

Acórdão nr. 101-87.175

monetariamente, do apurado na declaração anual, e a variação monetária ativa será computada na determinação do lucro real.

Art. 26. Se não estiver obrigada à apuração do lucro real nos termos do art. 5o. desta Lei, a pessoa jurídica, no ato da entrega da declaração anual ou de encerramento, optar pela tributação com base no lucro presumido, atendidas as disposições previstas no art. 18 desta Lei.

Art. 28. As pessoas jurídicas que optarem pelo disposto no art. 23, desta lei, deverão apurar o imposto na declaração anual do lucro real, e a diferença verificada entre o imposto devido na declaração e o imposto pago referente aos meses do período-base anual será:

I - paga em quota única, até a data fixada para entrega da declaração anual quando positiva;

II - compensada, corrigida monetariamente, com o imposto mensal a ser pago nos meses subsequentes ao fixado para entrega da declaração anual se negativa, assegurada a alternativa de restituição do montante pago a maior corrigido monetariamente."

A leitura dos dispositivos acima transcritos nos permite concluir que:

a) quando sujeitas à tributação, as sociedades em geral deverão apurar o lucro real ou presumido mensalmente;

b) quando satisfeitas certas condições, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, poderão optar pelo pagamento do imposto mensal estimado;



PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

Acórdão nr. 101-87.175

c) Portanto, no caso da alínea "b", o imposto recolhido não é aquele efetivamente devido, mas, sim, uma aproximação do seu valor;

d) a opção poderá ser exercida, nas condições estipuladas na lei, em qualquer um dos meses do ano-calendário;

e) a pessoa jurídica optante, embora sujeita às regras de apuração do lucro real por período mensal, deverá apurar o lucro real anual em 31 de dezembro;

f) não estando obrigada à declaração anual com base no lucro real, a pessoa jurídica poderá optar pela tributação com base no lucro presumido, no ato da entrega da declaração de rendimentos.

A própria Lei nr. 8.541/92 prevê o lançamento de ofício, nos casos de falta ou insuficiência no recolhimento do imposto de renda mensal, estabelecendo que:

a) o imposto deverá ser exigido com base no lucro real ou no lucro arbitrado, para as pessoas jurídicas obrigadas à apuração com base exclusivamente naquele lucro (sem opção pelo recolhimento com base no imposto estimado);

b) o imposto deverá ser exigido com base no lucro presumido ou lucro arbitrado para as demais pessoas jurídicas.

O artigo 42 da Lei em estudo, por sua vez, previa que, nas hipóteses de suspensão e redução indevida do recolhimento, a pessoa jurídica que optara pelo recolhimento do imposto estimado, sujeitava-se ao recolhimento integral do imposto com os acréscimos legais - juros e correção monetária.



PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

Acórdão nr. 101-87.175

Note-se que, até aqui, não encontramos suporte legal para a aplicação de penalidade para a hipótese versada nos autos.

Apenas com o Advento da Medida Provisória nr. 402, de 29 de dezembro de 1993 (DOU de 30 de dezembro de 1993) é que foi introduzida penalidade para os casos de falta ou insuficiência do imposto por estimativa, acrescentando-se ao artigo 42 da Lei nr. 8.541/92, o parágrafo único que diz: "constatada, após o encerramento do respectivo ano-calendário, a falta ou insuficiência de recolhimento de imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, calculados com base nas regras do lucro presumido ou por estimativa, e tendo a pessoa jurídica apurado no seu balanço anual imposto de renda e contribuição social em valor inferior ao total que deveria ter recolhido no período, aplicar-se-á a multa de cinquenta por cento sobre a diferença, expressa em UFIR, não recolhida."

E de cristalina clareza que, optando a pessoa jurídica tributada com base no lucro real pelo recolhimento do imposto estimado, a falta de pagamento ou o recolhimento insuficiente do tributo, somente estará sujeita à penalidade de 50% (cinquenta por cento) se apurar imposto devido inferior àquele deveria ter recolhido.

No presente caso, o lançamento fiscal não se ajusta a nenhuma das hipóteses elencadas nos dispositivos invocados, tendo em vista que não se trata de falta ou insuficiência de imposto de renda devido, mas, na verdade, trata-se de diferença de recolhimento do imposto por estimativa (que será posteriormente diminuído do imposto devido efetivamente).

Considerando que os fatos descritos não se subsumem às hipóteses descritas pela norma, é incontesta que o lançamento fiscal



PROCESSO NR. 10805/003.130/93-74

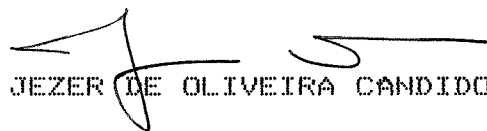
Acórdão nr. 101-87.175

se apresenta com vícios de origem, impedindo, preliminarmente, que se analise o mérito da matéria e, assim, tanto o Auto de Infração quanto a decisão recorrida não podem subsistir face à nulidade do lançamento.

Há de ser declarada a nulidade do lançamento por falta de previsão legal.

E o meu voto.

Brasília (DF), em 15 de setembro de 1994



JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO - RELATOR

