



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10825.001940/93-11  
Recurso nº : 114.805  
Matéria : IRPJ E CSSL - ANO-CALENDÁRIO DE 1993.  
Recorrente : POSTO E LANCHES CASTELÃO LTDA.  
Recorrida : DRJ EM RIBEIRÃO PRETO / SP  
Sessão de : 18 de fevereiro de 1998  
Acórdão nº : 103-19.193

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO POR ESTIMATIVA - BASE DE CÁLCULO** - Nos termos da Lei nº 8.541/92, art. 14, § 3º, a base de cálculo do IRPJ no regime presuntivo ou estimado é determinada através da imposição de 0,03 sobre a receita bruta das vendas. Inadmissível a adoção da denominada "Margem Bruta".

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - DECORRÊNCIA** - Tratando-se do mesmo elemento fulcral fático, o decidido no lançamento do IRPJ estende-se, também, à referida contribuição.

**MULTA LANÇAMENTO OFÍCIO** - Aplica-se a multa prevista no inciso I, do art. 4º, da Lei nº 8.218/91, c/c o art. 4º da Lei nº 8.541/92, na falta ou insuficiência de pagamento do imposto e da Contribuição Social. Com o advento da Lei nº 9.430/96, a multa de ofício aplicada no percentual de 100% deve ser convolada para 75%, tendo em vista o disposto no art. 106, II, "c" do CTN e em conformidade com o ADN nº 01/97.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por POSTO E LANCHES CASTELÃO LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de lançamento ex officio de 100% (cem por cento) para 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

NEICYR DE ALMEIDA  
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

Processo nº : 10825.001940/93-11  
Acórdão nº : 103-19.193

FORMALIZADO EM: **20 FEV 1998**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: RUBENS MACHADO DA SILVA (SUPLENTE CONVOCADO), MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, EDSON VIANNA DE BRITO, SANDRA MARIA DIAS NUNES, SILVIO GOMES CARDOZO E VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

3

Processo nº : 10825.001940/93-11  
Acórdão nº : 103-19.193

Recurso nº : 114.805  
Recorrente : POSTO E LANCHES CASTELÃO LTDA.

R E L A T Ó R I O

POSTO E LANCHES CASTELÃO LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto / SP (fls. 56/61), que manteve o lançamento consubstanciado nos autos de infração de fls. 01/09 e 38/46.

A exigência fiscal relativa ao ano-calendário de 1993 (janeiro/setembro), decorre da constatação das seguintes irregularidades:

- Insuficiência de recolhimento do IRPJ, referente aos meses de janeiro a setembro de 1993 e da CSL, em igual período, em empresa sujeita ao recolhimento pelo regime de lucro real e optante pelo recolhimento mensal por estimativa.

Cientificada em 09/12/93, consoante art. 23, § 2º, II do Decreto 70.735/72 e através AR (via postal) de fls. 13, em ressonância, interpôs impugnação ao feito fiscal, tempestivamente, em 27/12/93.

Em suas razões de defesa, alega a contribuinte que,

- tem como atividade o comércio varejista de derivados de petróleo, revendendo combustíveis diretamente ao consumidor;

- optou pelo recolhimento do imposto de renda e da contribuição social pelo regime de estimativa, apurando uma base de cálculo correspondente a 3% de sua receita bruta;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

4

Processo nº : 10825.001940/93-11  
Acórdão nº : 103-19.193

- considera, como receita bruta, apenas a parcela do preço do combustível correspondente à "Margem Bruta de Remuneração", fixada pelo Governo Federal, para as atividades de revenda de combustíveis;

- na fixação de preços, o governo expressamente estabelece uma estrutura pela qual o preço será o somatório do preço de realização da refinaria, da margem de remuneração fixada para os atacadistas, dos fretes e da MARGEM BRUTA DE REMUNERAÇÃO para o segmento de revenda, que é a receita bruta a que se refere a Lei nº 8.541/92 e, sobre a qual, dever ser aplicado o percentual de 3%;

- se correto o entendimento fiscal de aplicação do percentual de 3% sobre o preço total de venda ao consumidor, implicaria em ferir o princípio da isonomia e ao pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre a receita de terceiros que, também, é incompatível com a estrutura do Imposto de Renda no Brasil. Acrescenta, ainda, que tal procedimento discrimina o setor varejista de combustíveis, inviabilizando a opção pelo regime simplificado.

Citando o Parecer CST nº 945/86 (fls. 19), transcreve o seguinte trecho, para corroborar sua tese sobre a definição de receita bruta em sua atividade:

*"Portanto, quando se identificar omissão de compras e se apurar, por presunção, omissão de receita, torna-se possível quantificar também o lucro bruto, o operacional e o lucro real, adicionando-se ao lucro declarado a parcela das importâncias não declaradas (RIR/80, artigo 678, III) correspondente ao lucro omitido, calculada mediante aplicação, sobre cada litro do produto, da diferença entre os preços de venda e de compra vigentes à época da aquisição."*

Discorre, ainda, sobre as atividades do setor, os controles exercidos pelo Governo Federal e menciona diversos conceitos de receita, insistindo que, em se tratando de preço administrado e previamente fixado, com discriminação dos valores

X  
MSR\*19/02/98



Processo nº : 10825.001940/93-11  
Acórdão nº : 103-19.193

nas diversas fases do ciclo de produção, sua receita bruta está definida pela parcela conhecida como "Margem de Revenda".

### MULTA DE OFÍCIO

Discorda, ainda, da aplicação da multa punitiva, porquanto o imposto pago mensalmente é provisório - não definitivo. Neste sentido transcreve os artigos 25 e 28 da Lei nº 8.541/92, quando este último artigo dispõe que a diferença entre o imposto declarado e pago durante os meses do período-base será paga em quota única, até a data fixada para a entrega da declaração anual. Neste particular, alega também, que a suspensão ou redução indevida do recolhimento do imposto sujeita a pessoa jurídica ao seu recolhimento com os acréscimos legais, sem explicitar a imposição de penalidades (art. 42 da Lei nº 8.541/92).

Por fim, propugna pela insubsistência da autuação, com o conseqüente arquivamento do presente processo.

A impugnação da autuação relativa à CSL reporta-se às razões de defesa aduzidas quanto ao IRPJ, conforme petição de fls. 51/52.

Através Decisão nº 11.12.59.7/2153/96, de 31/07/96, de fls. 56/61, decide a autoridade monocrática pela manutenção integral das exigências relativas ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social, ementando, assim, a sua decisão:

#### **"ASSUNTO - Imposto de Renda Pessoa Jurídica**

**ESTIMATIVA - Insuficiência de Recolhimento - As pessoas jurídicas que exploram o ramo de revenda de combustíveis deverão aplicar o percentual de 3% sobre a receita bruta mensal auferida na atividade, para determinar a base de cálculo do imposto a ser recolhido por estimativa.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

6

Processo nº : 10825.001940/93-11  
Acórdão nº : 103-19.193

*A receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Em se tratando de contribuição lançada com base nos mesmos fatos apurados no processo referente ao imposto de renda, o lançamento para sua cobrança é reflexivo, e, assim, a decisão de mérito prolatada naqueles autos constitui prejulgado na decisão do processo relativo à contribuição.*

*MULTA DE OFÍCIO - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto e da contribuição social dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais."*

Em 29/08/96, através AR (via postal), de fls. 64 e, de acordo com o art. 23, § 2º, II do Decreto 70.235/72 e alterações posteriores ocorridas até a Lei nº 8.748/93, tomou a contribuinte conhecimento da decisão "a quo".

Irresignada, em 19/09/96, mediante peça recursal de fls. 65/85, interpõe recurso a este colegiado, ratificando os termos constantes de sua peça vestibular.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, em contra-razões de fls. 92/96, propugna pela manutenção, sem reparos, da decisão recorrida.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

7

Processo nº : 10825.001940/93-11  
Acórdão nº : 103-19.193

V O T O

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator

Conheço do recurso voluntário face a sua tempestividade.

Versa a questão contida nos presentes autos sobre a composição da receita bruta - base de cálculo do lucro presumido (ou estimado), supedâneo sobre o qual incidirão o imposto de renda e a contribuição social nas empresas revendedoras de combustíveis.

A recorrente sustenta que sua receita bruta é a "Margem Bruta de Revenda", para o ramo de comércio varejista de combustíveis, e não o "preço bruto de venda".

A autoridade lançadora e a decisão contestada, apóiam-se no § 3º do artigo 14 da Lei nº 8.541/92, *"in verbis"* reproduzida na peça decisória de fls. 59, e no artigo 23 c/c artigo 24 da Lei em commento.

No que pertine ao cálculo do imposto mensal a ser pago por estimativa, estabelece o artigo 24 da Lei nº 8.541/92 a aplicação própria da apuração do lucro presumido e dos demais resultados positivos e ganhos de capital, albergadas nos artigos 13 a 17 desta Lei.

Como estuário inquestionável, a lei ao se referir ao lucro presumido ou estimado, tornou assente ser este lucro percentual da receita bruta. E sob o primado legal do artigo 14, § 1º, alínea "a", universalizou tal incidência em 3% sobre a receita bruta mensal haurida na atividade de revenda de combustíveis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

8

Processo nº : 10825.001940/93-11  
Acórdão nº : 103-19.193

Frise-se, em obediência à clareza do meu voto que, a definição de receita bruta contida no Decreto-lei nº 1.598/77, artigo 12 e combinado com a Lei nº 4.506/64, artigo 44, fora assimilada e transplantada para o § 3º do artigo 14 da Lei nº 8.541/92.

Como visto, o conceito de receita bruta de há muito acha-se definido, de forma expressa em lei. Da leitura do artigo 150, I da Superlei e do artigo 97, IV do CTN, extraem-se, respectivamente:

*"Art. 15 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas a contribuinte, é vedado à união, aos estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;"*

*"Art. 97 - Somente a Lei pode estabelecer:*

*IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, (...);"*

De Ayres Fernando Barreto, Base de Cálculo, Alíquotas e Princípios Constitucionais, São Paulo, CD. Revista dos Tribunais:

*"Sendo a Base de Cálculo a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários, segue-se a mensuração dos fatos tributários, à luz dos critérios abstratos fixados pela lei."*

Portanto, é defeso à contribuinte ou ao interprete da lei, sustentar tese quantificativa da receita bruta em hipótese como a presente, em oposição à prescrita em lei, tal a clareza dos textos legais aqui revelados, máxime quando se constata a materialização da hipótese de incidência combinada com a base de cálculo e alíquota ratificadas na peça impositiva.

Impende aduzir às perorações da peça recursal ao assentar, que, no preço final ou preço da bomba está incluída a receita de terceiros, não devendo

MSR-1902/98



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

9

Processo nº : 10825.001940/93-11  
Acórdão nº : 103-19.193

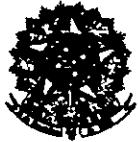
prevalecer outras inferências que não seja a que consagre a incidência da imposição sobre a Margem Bruta de Revenda.

Imprópria tal evocação porque laborada em erro de silogismo.

O legislador, sabiamente, ao consagrar no texto legal a percentagem de 3% sobre a receita bruta para formalização do cálculo do lucro presumido (ou estimado), deixou à margem, portanto, 97% disponíveis para absorção dos custos advenientes das atividades próprias da contribuinte, momente os consubstanciados em valores pagos a terceiros ou receita de terceiros e as despesas incorridas.

Aplicando-se o entendimento da recorrente e obediente ao princípio da isonomia que, exaustivamente defende em suas contra-razões, ter-se-ia, *para todos os produtos e para todos os seguimentos econômicos*, como espécie tributável, o diferencial entre o preço de compra e o preço de venda - fato que nos aproximaria do conceito de lucro bruto - base de cálculo do imposto e nos distanciaria do conceito legal em comento - base de cálculo do lucro.

Igual sorte colhe a recorrente ao invocar o parecer CST nº 945/86 como sustentáculo à sua tese. Pareceres, ainda que normativos, são fontes complementares - secundárias - repelidos pelo direito tributário para a criação de tributo ou alteração de sua base de cálculo e alíquotas (art. 100 do CTN). A lei sim, como fonte formal (principal) do direito tributário é o único foco ejetor da constituição de tributos e de eficácia verdadeiramente derogatória, *máxime* de normas opostas hierarquicamente inferiores. Adotar, enfim, a dicção do Parecer CST em oposição aos textos legais posteriormente editados - adversos, refoge ao princípio da legalidade - é norma inconstitucional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

10

Processo nº : 10825.001940/93-11  
Acórdão nº : 103-19.193

Que não se fale em variação de critério jurídico, pois, em não havendo vigência do Parecer face a introdução, por leis, de dispositivos a ele contrários, não se cogitou aqui, como restou claro, da produção de efeitos pretéritos.

Ademais, a Coordenação do Sistema de Tributação já se manifestou sobre a matéria, quando ao editar o Parecer COSIT/DITIR nº 740, de 29/06/93, em resposta à consulta formulada pela Federação Nacional de Comércio Varejista de Combustíveis e das Empresas de Garagens, Estacionamento e de Limpeza e Conservação de Veículos - FECOMBUSTÍVEIS, concluiu ser indevida a pretensão de se utilizar a "Margem Bruta de Revenda" quando a base de cálculo do imposto de renda já se encontra plenamente definida, através do artigo 14, § 3º da Lei nº 8.541/92.

Desta forma, entendo inquestionável a definição de receita bruta, estando, a meu juízo, correta a autuação e imerecidos quaisquer reparos à decisão recorrida neste aspecto.

#### MULTA DE OFÍCIO

Por derradeiro, não merecem quaisquer outras inferências a decisão "a quo" no que pertine à multa de ofício aplicada.

Segundo o artigo 40 da Lei nº 8.541/92, "a falta ou insuficiência de pagamentos do Imposto e Contribuição Social sobre o lucro prevista nesta lei implicará em lançamento de ofício dos referidos valores com acréscimos e penalidades legais. E esta penalidade está prevista no art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91.

O artigo 42 da Lei nº 8.541/92 citado pela recorrente, não se refere a lançamento de ofício, mas a pagamentos espontâneos. Isto mais se nos afirma, ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

11

Processo nº : 10825.001940/93-11  
Acórdão nº : 103-19.193

compulsarmos a Lei nº 8.849/94, art. 7º, quando, ao introduzir o § único àquela lei, contemplou a multa de 50% sobre os valores que deveriam ter sido recolhidos, se constatado, após o encerramento do ano-calendário, que os recolhimentos foram inferiores ao devido, mesmo não havendo saldo de imposto a pagar.

Ademais, insuficiência e redução são vocábulos semanticamente distintos: redução é a diminuição de algo comparado a fenômeno anteriormente maior. Insuficiência, falha, falta, carência. Destarte, sob o manto da hermenêntica também não cabe melhor desfecho o questionamento da recorrente.

Entremes, com o advento da Lei nº 9.430/96, a multa de lançamento de ofício aplicada no percentual de 100% deve ser reduzida para 75%, tendo em vista o disposto no artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional e em consonância com o Ato Declaratório Normativo - CGST nº 01/97.

### CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ O LUCRO

Relativamente a esta contribuição, tratando-se da mesma matéria fática e de igual penalidade e, inexistindo alegações específicas diferenciadas da matéria principal, é de se concluir pela manutenção da decisão recorrida.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, reduzindo o percentual da multa lançada de 100% para 75%.

Sala de Sessões- DF, em 18 de fevereiro de 1998

NEICYR DE ALMEIDA