



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10825.001945/93-35
Recurso nº : 114.798
Matéria : IRPJ E CSSL – ANO-CALENDÁRIO DE 1993
Recorrente : JOSIAS FRANCISCO DO SANTOS
Recorrida : DRJ EM RIBEIRÃO PRETO / SP
Sessão de : 20 de fevereiro de 1998
Acórdão nº : 103-19.246

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 JOSIAS FRANCISCO DO SANTOS.,

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) 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

Processo nº : 10825.001945/93-35

Acórdão nº : 103-19.246

FORMALIZADO EM: **20 MAR 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, SÍLVIO GOMES CARDOZO E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



Processo nº : 10825.001945/93-35

Acórdão nº : 103-19.246

Recurso nº : 114.798

Recorrente : JOSIAS FRANCISCO DO SANTOS

RELATÓRIO

JOSIAS FRANCISCO DOS SANTOS, 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. 101/106), que manteve o lançamento consubstanciado nos autos de infração de fls. 01/07 e 50/56.

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

- Insuficiência de recolhimento do IRPJ, referente aos meses de agosto e 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 21/12/93, consoante art. 23, § 2º, II do Decreto 70.735/72 e através AR (via postal) de fls. 11, em ressonância, interpôs impugnação ao feito fiscal, tempestivamente, em 04/01/94.

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;



Processo nº : 10825.001945/93-35
Acórdão nº : 103-19.246

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



Processo nº : 10825.001945/93-35
Acórdão nº : 103-19.246

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. 63/83.

Através Decisão nº 11.12.59.7/2125/96, de 31/07/96, de fls. 101/106, 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.

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.



Processo nº : 10825.001945/93-35
Acórdão nº : 103-19.246

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 exigi-lo com acréscimos e penalidades legais."

Em 07/09/96, através AR (via postal), de fls. 108 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 25/09/96, mediante peça recursal de fls. 109/131, interpõe recurso a este colegiado, ratificando os termos constantes de sua peça vestibular.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, em contra-razões de fls. 133/136, propugna pela manutenção, sem reparos, da decisão recorrida.

É o relatório



Processo nº : 10825.001945/93-35
Acórdão nº : 103-19.246

VOTO

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, apoiam-se no § 3º do artigo 14 da Lei nº 8.541/92, *"in verbis"* reproduzida na peça decisória de fls. 104, e no artigo 23 c/c artigo 24 da Lei em comento.

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.



Processo nº : 10825.001945/93-35
Acórdão nº : 103-19.246

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, que, no preço final ou preço da bomba está incluída a receita de terceiros, não devendo prevalecer outras inferências que não seja a que consagre a incidência da imposição sobre a Margem Bruta de Revenda.



Processo nº : 10825.001945/93-35
Acórdão nº : 103-19.246

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, mormente 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 ejedor 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.

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.



Processo nº : 10825.001945/93-35
Acórdão nº : 103-19.246

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 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.



Processo nº : 10825.001945/93-35
Acórdão nº : 103-19.246

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 hermenêutica também não cabe melhor desfecho o questionamento da recorrente.

Entrementes, 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 20 de fevereiro de 1998


NEICYR DE ALMEIDA

