

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nr. : 10860/001.708/93-75
SESSAO DE : 22 de agosto de 1995
ACORDAO Nr. : 107-2.390
RECURSO NR. : 108.164
MATERIA : IRPJ - EX: DE 1993
RECORRENTE : AUTO POSTO F. CRIS LTDA.
RECORRIDA : DRF em TAUBATE/SP

IRPJ - LEI nr. 8541/92 - TRIBUTAÇÃO EM BASES MENSAS - POSSIBILIDADE. Não há na Constituição, nem tampouco no CTN, regra que proíba a tributação do IRPJ em bases mensais.

TRIBUTAÇÃO POR ESTIMATIVA - REVENDA DE COMBUSTIVEL - BASE DE CALCULO. Nos termos da Lei nr. 8541/92, a base de cálculo do IRPJ no regime de estimativa é a receita bruta das vendas (art. 14, parágrafo 3º.), sendo inadmissível, pois, a adoção da denominada "margem bruta".

PENALIDADE - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFICIO NO DECORRER DO ANO CALENDARIO - POSSIBILIDADE. Na sistemática da Lei nr. 8541/92, independentemente da modalidade de recolhimento escolhido, a fiscalização pode (deve), no curso do ano calendário, impor multa de lançamento de ofício na falta ou insuficiência de recolhimento do IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AUTO POSTO F. CRIS LTDA.

24

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nr. : 10860/001.708/93-75
ACORDAO Nr. : 107-2.390

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

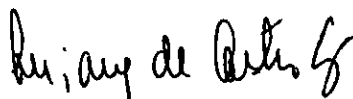
Sala das Sessões-DF, 22 de agosto de 1995.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
VICE-PRESIDENTE EM EXERCICIO



NATANAEL MARTINS
RELATOR



LUCIANA DE CASTRO CORTEZ
PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM SESSAO DE: 22 SET 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, EDSON VIANNA DE BRITO, e MARIANGELA REIS VARRISCO. Ausente justificadamente o Conselheiro DICLER DE ASSUÇÃO.

Processo nº 10860/001.708/93-75

Recurso nº 108.164

Acórdão nº 107-2.390

Recorrente: AUTO POSTO F. CRIS LTDA

RELATÓRIO

Em decorrência de ação fiscal a empresa em epígrafe foi autuada a intimada a recolher o Imposto de Renda Pessoa Jurídica referente aos períodos de abril a agosto de 1993, acrescido das respectivas cominações legais, consubstanciados no Auto de Infração de fls. 24, sob o fundamento de haver praticado as irregularidades constantes da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” acostadas às fls. 26, infringindo o disposto nos artigos 1º, 2º e § 1º, alínea “a”, e § 3º do artigo 14, da Lei nº 8.541/92, ante a constatação de insuficiência do recolhimento mensal do IRPJ nos períodos acima mencionados, pelo regime de estimativa, conforme confronto entre as receitas brutas escrituradas no Livro Registro de Saídas e os correspondentes DARF’s de recolhimento do tributo, cujas cópias encontram-se juntadas às fls. 05 a 23.

Inconformada, a interessada impugnou o lançamento, com observância do prazo regulamentar alegando, em síntese, o quanto segue:

a) que, tendo por atividade econômica o comércio varejista de combustíveis e derivados de petróleo e utilizando-se de faculdade concedida pela Lei nº 8.541, de 23.12.92, optou pelo recolhimento do imposto de renda e da contribuição social pelo regime de estimativa;

b) que, desta forma, tem efetuado o recolhimento daquele tributo e contribuição calculados sobre uma base de cálculo correspondente a 3% de sua receita bruta, que considera como sendo a parcela do preço do combustível consistente na margem de revenda, fixada pelo Governo Federal;

c) que a Margem Bruta de Remuneração, fixada através de Portaria do Ministro da Fazenda, seria a receita bruta a que se refere a Lei nº 8.541/92, e sobre a qual deve ser aplicado o percentual de 3%, sendo sua finalidade ressarcir custos incorridos nos postos de gasolina, conforme conceito do Ministério das Minas e Energia, o qual examina e aprova periodicamente suas planilhas de custos para cobrir gastos com pessoal, impostos, despesas gerais e outros;

d) que a fiscalização, entretanto, entendeu que a empresa deveria ter calculado o lucro estimado sobre o preço total de venda ao consumidor, o que não encontraria amparo legal, pois implicaria em que a opção pelo lucro presumido ou estimado para o setor estaria inviabilizada, ferindo o princípio da isonomia e, ademais, acarretaria que os postos de gasolina pagassem o imposto de renda e a contribuição social sobre a receita de terceiros, o que é incompatível com a estrutura do imposto de renda no Brasil;

Processo nº 10860/001.708/93-75

Acórdão nº 107-2.390

e) que a fixação dos percentuais para obtenção do lucro presumido ou estimado segue um critério objetivo, que leva em consideração a atividade do contribuinte, pois, não fosse assim, o escopo da instituição do lucro presumido, que visa beneficiar o pequeno e médio empresário, aliviando-os da carga fiscal e contábil, seria frustrado;

f) que o objetivo simplificador da apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas está bem claro na exposição de motivos da Lei 8.383/91, conforme pode-se observar do excerto que menciona e, desta forma, o objetivo da Lei estaria turbado se, em troca de uma simplificação de procedimentos, o pequeno empresário do ramo de revenda de combustíveis tivesse elevada a sua carga fiscal, com a opção pelas modalidades de apuração do imposto pelo lucro presumido ou estimado;

g) que o argumento de que o posto de gasolina não está obrigado a optar pela sistemática do lucro presumido ou estimado, caso a aplicação do percentual que é reservado à atividade resultar em lucro maior que o real, é inválido, por ferir o princípio constitucional da isonomia, porquanto a aplicação do percentual de 3% sobre o preço total de venda inviabiliza a opção por tais sistemas de apuração do imposto e contribuição social pelo setor;

h) que a própria Receita Federal teria firmado entendimento no sentido de que, no caso de postos de gasolina, pelo fato dos seus preços serem fixados obrigatoriamente pelo Governo Federal, que já determina antecipadamente a margem bruta a que os mesmos tem direito e que seria sua receita bruta, apenas esse valor ficaria sujeito ao tributo, no caso de omissão de receita e omissão de compras apuradas pelo fisco, conforme Parecer CST nº 945, de 04.08.86, cujo trecho pertinente transcreve;

i) a seguir, a defendente estende-se em longo arrazoado onde pretende demonstrar que a receita bruta operacional dos contribuintes que tenham por atividade econômica a revenda de combustíveis e lubrificantes seria a "margem bruta" fixada pelo governo, por se tratar de preço controlado;

j) finalmente, alega que não caberia a imposição da multa punitiva de 100% aplicada, no curso do exercício, para os optantes pela tributação com base no lucro estimado, como é o seu caso, tendo em vista que esses contribuintes terão o ajuste de seu imposto devido na declaração anual a ser apresentada posteriormente, depreendendo-se, da análise conjugada do disposto nos artigos 25 e 28 da Lei nº 8541/92, que o imposto pago sobre o lucro estimado é provisório, não definitivo;

k) neste sentido, entende que, a prevalecer o entendimento do fisco de que houve insuficiência nos recolhimentos do IRPJ e Contribuição Social, caberia apenas a cobrança das eventuais diferenças com acréscimos legais, não com as penalidades cabíveis, conforme julga estar previsto pelo artigo 42 da Lei nº 8541/92.

A autoridade julgadora, invocando:

Processo nº 10860/001.708/93-75

Acórdão nº 107-2.390

(I) que a tese suscitada pela impugnante de que, sendo o ramo de atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte o de revenda no varejo de combustíveis e lubrificantes ("Postos de Gasolina"), a base de cálculo para apuração do imposto de renda nas modalidades de lucro presumido ou estimado, previstas pela Lei 8541, de 23.12.92, seria a "margem bruta de comercialização" fixada pelo Poder Público, já foi objeto de consulta formulada pela Federação Nacional do Comércio Varejista de Combustíveis e das Empresas de Garagens, Estacionamento e de Limpeza e Conservação de Veículos - FECOMBUSTÍVEIS, cuja solução foi dada através do Parecer COSIT/DITIR nº 740, de 29.06.93;

(II) que, analisando a matéria, o referido Parecer concluiu ser descabida tal pretensão, uma vez que a base de cálculo do imposto de renda é aquela definida pelo artigo 14, § 3º, da Lei nº 8541/92, o qual estabelece claramente que 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.

A conclusão do Parecer em tela é a seguinte, "verbis":

"(...) 8. Do exposto podemos concluir ser inviável o atendimento do pleito da Federação Nacional do Comércio Varejista de Combustíveis, eis que:

- o pagamento mensal do imposto calculado por estimativa é uma opção do contribuinte e não vincula a opção pelo regime de tributação (real ou presumido);*
 - o percentual de 3% (três por cento) fixado para a atividade de revenda combustíveis na determinação da base de cálculo do imposto é o menor de todos os percentuais;*
 - o legislador, ao fixar percentuais diferenciados para diversas atividades empresariais, já considerou a margem de lucro e as peculiaridades do setor;*
 - a própria Lei nº 8541, de 1992, definiu a receita bruta e a base de cálculo do imposto, quer o regime de tributação seja o lucro real ou presumido;*
 - um ato administrativo, infralegal, não poderia definir aquilo que já está definido na Lei".*
- 

Processo nº 10860/001.708/93-75
Acórdão nº 107-2.390

(III) que quanto ao argumento esposado pela defendente no sentido de que a adoção da base de cálculo fixada pela lei nº 8541/92 iria ferir o princípio constitucional da isonomia, o mesmo não merece acolhida, pois as autoridades e órgãos administrativos são incompetentes para decidir sobre a constitucionalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo, conforme entendimento firmado no Parecer Normativo CST nº 329/70, o qual conclui que a esfera administrativa não é a sede adequada para se discutir a constitucionalidade de diplomas legais, tema que, se de interesse, deve ser levado à discussão na esfera apropriada, qual seja, o Poder Judiciário. Ademais, "ad argumentandum tantum", não se pode dar ao princípio constitucional da isonomia o entendimento que deseja dar-lhe a impugnante, pois a fixação da base de cálculo do imposto de renda se dá "ex-lege", em atenção ao preceito da reserva absoluta da Lei em matéria tributária fixado pela Carta Magna. Tal interpretação equivocada poderia levar ao absurdo de se questionar, por exemplo, a diferenciação de alíquotas do imposto de renda para tributação das pessoas físicas ou das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados em função do grau de essencialidade dos produtos.

IV) que, com relação à pretensa aceitação pela Receita Federal da "margem bruta de comercialização" fixada pelo governo federal como base de cálculo para apuração do imposto no caso da constatação de omissão de receitas pelo fisco, a qual constaria do entendimento firmado pelo Parecer CST nº 945, de 04.08.86, as conclusões da defendente são igualmente incorretas.

Na verdade, a mesma não leva em conta que o referido Parecer analisa a situação de omissão de receitas presumida pela constatação de omissão de compras, em procedimento fiscal efetuado junto a contribuinte cuja sistemática de apuração de imposto é a do lucro real, e não presumido ou estimado. Isso não poderia ser de outra forma, pois o entendimento firmado em um Ato Administrativo não pode contrapor-se aos ditames da Lei.

V) que, finalmente, com relação à aplicação da multa de 100% (cem por cento), prevista pelo artigo 4º, item I, da Lei nº 8218/91, observa-se que a mesma decorre do previsto pelo artigo 40 da Lei nº 8541/92, o qual dispõe, "verbis":

"Art. 40 - A falta ou insuficiência de pagamento do imposto e contribuição social sobre o lucro previsto nesta Lei implicará o lançamento, de ofício, dos referidos valores com acréscimos e penalidades legais. (grifei).



Processo nº 10860/001.708/93-75
Acórdão nº 107-2.390

A alegação da impugnante de que se aplicaria ao caso em tela o disposto no artigo 42 da referida lei, cobrando-se-lhe as eventuais diferenças sem aplicação de qualquer penalidade, não procede, uma vez que aquele dispositivo legal refere-se às situações em que se verificar suspensão ou redução indevida do imposto em decorrência da opção pelo pagamento mensal calculado por estimativa, pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, situação bem diversa, como se vê, do caso em pauta, no qual a insuficiência do pagamento do imposto e contribuição social decorreu da redução indevida da base de cálculo fixada pela legislação de regência,

manteve o lançamento de ofício em todos os seus termos.

Inconformada, a recorrente, reeditando, fundamentalmente, as razões de seus apelo vestibular, recorre a este Colegiado.

É o relatório.

VOTO

Trata-se, como visto, de lançamento de ofício realizado no curso do ano calendário de 1993, exigindo-se IRPJ calculado pelo regime de estimativa em face de a Recorrente, naquele ano, tê-lo recolhido de forma insuficiente.

A matéria posta à apreciação deste Colegiado é complexa, divide opiniões e suscita vários questionamentos merecendo, pois, ser analisada com a profundidade que a ciência do direito requer, sem paixões ou posições precipitadas.

De início, impõe-se analisar se o fato gerador do IRPJ (e, conseqüentemente, da CS), deve, necessariamente, ser em bases anuais ou se, a vista do disposto em lei ordinária, a incidência do tributo pode se verificar em períodos inferiores, a exemplo do que fez a Lei nº 8541/92.

Obviamente, assumindo-se a tese de que o IRPJ somente pode ser exigido em bases anuais, então todo o mecanismo proposto pela Lei 8541/92 ruiria, já que, dentro dessa perspectiva, nada se poderia exigir dos contribuintes a título de imposto de renda no decorrer do ano calendário. De reverso, admitindo-se que a incidência do IRPJ pode se dar em períodos inferiores, a exigência do tributo em períodos menores seria legítima, desde que os mecanismos criados pela lei, evidentemente, se ajustem aos princípios norteadores do imposto de renda, isto é, desde que os mecanismos criados possibilitem aos contribuintes a tributação da efetiva renda auferida.



Processo nº 10860/001.708/93-75
Acórdão nº 107-2.390

DO FATO GERADOR DO IRPJ

A tese de que o período de tributação deve, necessariamente, ser anual e coincidente com o ano civil, é sustentada por expressiva corrente do direito tributário, da qual destaca-se Geraldo Ataliba (Exposição no VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, in “Revista de Direito Tributário” nº 63, Malheiros Editores, São Paulo, pgs. 19 a 22).

Não obstante o peso dessa corrente, partidária da necessária anualidade do imposto de renda, pensamos de forma diversa.

Com efeito, a Constituição Federal, em nenhum momento, no capítulo relativo ao Sistema Tributário, sede apropriada para o devido tratamento da matéria, fixou a periodicidade do tributo em bases anuais, apenas outorgando à União o poder de instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. A Constituição Federal, pelo contrário, no capítulo relativo ao Sistema Tributário, sede apropriada para o tratamento da matéria, reitera-se, indica que a incidência do tributo pode se dar em prazos inferiores a um ano, inclusive instantaneamente, quando expressamente define o critério de partilha de imposto de renda arrecadado na fonte (CF, arts. 157, I e 158, I).

A circunstância de a lei de diretrizes orçamentárias ser anual (CF, art. 165), com a devida vênia, não nos leva à conclusão de que o imposto de renda deva, necessariamente, também ser cobrado em bases anuais, visto tratar-se de princípio atinente ao orçamento, absolutamente estranho aos lindes do Sistema Tributário. Aliás, se procedente fosse esse argumento, então teríamos de admitir que a regra de anualidade deveria ser extensiva a todos os tributos (o princípio de anualidade orçamentária não se destina apenas ao imposto de renda), sobretudo àqueles incidentes sobre o faturamento (PIS e COFINS).

O Código Tributário Nacional, estatuto com notória eficácia de lei complementar, tampouco fixou o período-base de incidência do IRPJ, limitando-se à definição da base de cálculo do tributo.

A periodicidade do IRPJ, portanto, pode e deve ser fixada por lei ordinária.

Luciano Amaro, abordando especificamente o tema, com a lucidez de sempre, advoga o mesmo pensamento, assim se expressando:

Processo nº 10860/001.708/93-75
Acórdão nº 107-2.390

“Não me parece, todavia, que se possa sustentar a inconstitucionalidade de leis que disponham sobre a incidência do imposto de renda em períodos inferiores a um ano. Quem definiu a periodicidade anual do imposto de renda da pessoa jurídica e da pessoa física sempre foi a lei ordinária. Assim como já houve periodicidade trienal (no antigo imposto suplementar sobre remessas de dividendos) e periodicidade semestral (para as pessoas jurídicas, na Lei nº 7.450/85), a lei ordinária pode definir outros períodos de apuração, que não o anual, desde que o faça de modo a não ofender os princípios constitucionais (especialmente, o da igualdade, o da capacidade contributiva e o da personalização do tributo).

Ou seja, não se pode sustentar que, tendo a lei definido o fato gerador anual (periodicidade anual), outra lei (de igual hierarquia) estaria proibida de instituir período inferior. Ela pode fazê-lo, desde que a estruturação da incidência não conflite, nem de modo direto nem de maneira oblíqua, com preceitos constitucionais.

Na situação extrema, que seria a do fato gerador instantâneo do imposto de renda (como ocorre na retenção pela fonte), duas premissas precisam ser assentes: a) a incidência deve ser, em regra, ajustável com o imposto apurado periodicamente; b) a incidência exclusiva na fonte deve ser opcional, ou, quando obrigatória, deve ser restrita a situações excepcionais (p. ex., rendimentos de residentes no exterior, rendimentos de beneficiários não identificados).

Se levada às últimas consequências a tese de que o imposto só pode ser cobrado após aperfeiçoado o fato gerador periódico, ter-se-ia que concluir pela inconstitucionalidade do imposto de renda na fonte. Ora, o argumento prova demais, pois a retenção na fonte é expressamente prevista, não apenas pelo Código Tributário Nacional (art. 45, par. único) como pela própria Constituição (art. 157, I, art. 158, I).

Em suma, não vemos inconstitucionalidade na definição, por lei, de períodos de incidência curtos (nem na própria tributação na fonte), desde que se estabeleçam regras de ajuste em período de duração maior (o ano civil, por exemplo), como mecanismo de adequação aos princípios constitucionais” (Imposto de Renda e ICMS - Problemas Jurídicos, Dialética Edições, pgs. 45/46).

Ou seja, Luciano Amaro admite que a incidência do IRPJ pode se verificar em períodos inferiores a um ano, desde que a lei o faça de modo a não ofender os princípios constitucionais (especialmente, o da igualdade, o da capacidade contributiva e o da personalização do tributo).

Processo nº 10860/001.708/93-75
Acórdão nº

Ora, os mecanismos instituídos pela Lei 8541/92, para efeitos de exigência de imposto sobre a renda mensalmente, conquanto possam ser discutíveis do ponto de vista meta-jurídico, dado o grau de dificuldades que eventualmente trazem em razão da necessidade de levantamento de balanços mensais, ou das críticas que se possam fazer aos coeficientes da presunção do lucro, juridicamente são absolutamente aceitáveis, já que exigem do contribuinte o pagamento do imposto sobre o lucro efetivamente auferido. (arts. 1º a 5º).

A Lei 8541/92, a exemplo do que sempre se verificou, facultou a determinada categoria de contribuintes, mediante as condições que estabeleceu, o pagamento do imposto de renda com base no lucro presumido (arts. 13 a 20); facultou, ainda, às pessoas jurídicas obrigatoriamente tributadas com base no lucro real, no decorrer do ano-calendário, a possibilidade de calcular e recolher o imposto por estimativa (isto é, pelos mesmos critérios aplicáveis à tributação pelo lucro presumido) (arts. 23 a 28), exigindo, entretanto, em ambos os casos, o pagamento mensal do tributo.

A lei, à evidência, ao criar o mecanismo de tributação pelo lucro presumido ou estimado, não outorgou aos contribuintes nenhum direito incondicional de tributação em bases anuais, de sorte que pudesse levar à conclusão de que nessas hipóteses seria incompatível a exigência de pagamento mensal do tributo ou de lançamento de ofício no decorrer o próprio período-base de tributação.

Note-se que o direito do contribuinte, de recolher o imposto pelo cálculo estimado é direito sob condição. Isto é, deve o contribuinte, para que possa se valer do direito de apurar o imposto em bases anuais, recolher fielmente o tributo pelo método que escolheu se sujeitar.

A Lei 8541/92, no Título IV, Das Penalidades, Capítulo I, Disposições Gerais, dispôs:

"Art. 40 - A falta de insuficiência de pagamento do imposto e contribuição social sobre o lucro previsto nesta Lei implicará o lançamento, de ofício, dos referidos valores com acréscimos e penalidades legais.

Art. 41 - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto sobre a renda mensal, no ano-calendário, implicará o lançamento de ofício, observados os seguintes procedimentos:

I - para as pessoas jurídicas de que trata o art. 5º desta Lei o imposto será exigido com base no lucro real ou arbitrado;

II - para as demais pessoas jurídicas, o imposto será exigido com base no lucro presumido ou arbitrado.



Processo nº 10860/001.708/93-75
Acórdão nº 107-2.390

Art. 42 - A suspensão ou a redução indevida do recolhimento do imposto decorrente do exercício da opção prevista no art. 23 desta lei sujeitará a pessoa jurídica ao seu recolhimento integral com os acréscimos legais.

Posteriormente, com o advento da Lei nº 8849, de 1994 (MP nº 402/93), agregou-se um § único ao artigo 42 nos seguintes termos:

“ § único - Constatada, após o encerramento do respectivo ano-calendário, a falta ou insuficiência de recolhimento do Imposto sobre a 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 em seu balanço anual Imposto sobre a 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”.

Ora, a lei é absolutamente clara no sentido de que a falta ou insuficiência de imposto sobre a renda e de contribuição social pode ensejar o lançamento de ofício com acréscimos e penalidades legais. É o comando genérico constante em seu artigo 40, que por si só dispensa outros, já que dele decorre a aplicação das penalidades e encargos previamente estabelecidos na legislação tributária.

No entanto, o legislador, de forma minudente, no artigo 41, esclareceu os procedimentos a serem observados no lançamento de ofício, absolutamente desnecessários a meu ver, já que são procedimentos naturalmente extraídos da lei em confronto com as demais disposições da legislação tributária. Na mesma linha, criou ainda a regra estipulada no artigo 42, dispondo que a suspensão ou redução indevida do tributo, verificada no exercício da opção prevista no artigo 23 (cálculo do tributo por estimativa) importaria à parte o seu recolhimento integral com os acréscimos legais, ao qual se agregou, posteriormente, um § único, prevendo penalidade aplicável a lançamento de ofício verificado após o encerramento do período-base.

Contudo, não se pode, na apressada e isolada leitura do precitado art. 42 e seu § único, perder de vista todo o sistema criado para concluir-se pela impossibilidade de lançamento de ofício no decorrer do período-base, muito menos para se concluir que até o advento do precitado § único não havia penalidade aplicável. É que, pretendeu o legislador, no artigo 42, apenas dar sentido de continuidade ao critério livremente escolhido pelo contribuinte para efeitos de pagamento do imposto, bem como solucionar o tratamento a ser dado à fiscalização verificada após o encerramento do período-base.



Processo nº 10860/001.708/93-75
Acórdão nº 107-2.390

Não negou o legislador, e nem poderia sob pena de destruir todo o mecanismo que criou, a possibilidade (dever) de lançamento de ofício no decorrer do ano calendário, com aplicação dos encargos decorrentes da mora. O fato de o artigo 42 mencionar, apenas, “acréscimos legais”, não conduz à conclusão de que não havia, até a agregação do malsinado § único, penalidade aplicável, visto que a sua aplicação decorre do comando genérico estabelecido no artigo 40. O § único do artigo 42, repita-se, veio disciplinar, apenas e tão somente, a particular situação de fiscalização após o encerramento do ano calendário, jamais negando ou impedindo que esta pudesse se verificar no decorrer do período.

Portanto, assente que o período de apuração do imposto de renda e da contribuição social pode ser mensal, que a Lei 8541/92 não ofendeu a Constituição, que o lançamento de ofício pode se verificar no decorrer do ano calendário, com imposição de todos os encargos prescritos na legislação do imposto de renda, cumpre então verificar em que termos e condições este pode (deve) ser levado a efeito.

Para tanto, é mister que as autoridades de fiscalização observem, além das regras estipuladas em lei, as disciplinadas na INSRF 89/93 e no AD(n) 35/94, delas se destacando:

I) ser inadmissível fazer opção do regime de tributação em nome do contribuinte, isto é, exigir de contribuinte tributável pelo lucro real pagamento do imposto pelo critério estimado, mesmo este nada tendo recolhido;

II) arbitrar o lucro do contribuinte sem que antes lhe seja dado prazo para que apresente sua escrita.

DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ NA REVENDA DE COMBUSTÍVEIS PELO MÉTODO ESTIMADO

A questão da base de cálculo do IRPJ na revenda de combustíveis, contestada na ação fiscal, já foi objeto de debate nesta Câmara na apreciação do Recurso nº 108.275, Acórdão nº 107-2.109, Relator o eminente Conselheiro Jonas Francisco, cujas partes essenciais, como razões de decidir, permitimo-nos transcrever:

O objeto da questão que ora se deslinda, temos visto, é o elemento base de cálculo para determinação do lucro estimado, sobre o qual incide o percentual do imposto de renda mensal, previsto na letra a do parágrafo 1º do artigo 14 da mencionada lei tributária.

Fundamentalmente, é sobre a formação desta base de cálculo, que se constitui na receita bruta definida no parágrafo 3º do citado artigo 14, que, em princípio, versarão as reflexões em torno da presente questão.

Dispõe o artigo 23 da Lei em comento que:

Processo nº 10860/001.708/93-75
Acórdão nº 107.2.390

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

Com base nesta prescrição, a recorrente, como tem afirmado, optou pela tributação estimada, que, de acordo com o artigo 24, enseja observar as disposições pertinentes à apuração do lucro presumido previstas nos artigos 13 a 17 da mesma lei.

Como atividade da recorrente é a revenda de combustíveis, o artigo 14, que determina ser a receita bruta mensal auferida na atividade a base de cálculo do imposto (apurado por estimativa), especificou na letra a o percentual de 3% a ser por ela adotado.

Por sua parte, o parágrafo 3º do mesmo artigo definiu, para os efeitos da Lei 8541/92, que a receita bruta das vendas e serviços 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. Este conceito, aliás, não é novo, e não difere, a rigor, do que dispõe o artigo 179 do RIR/80, pois, ao que se vê, é o resultado da fusão do caput com seu parágrafo único.

Pois bem.

Aqui situa-se a raiz do problema: é quanto à determinação do objeto da obrigação tributária estabelecida pelo legislador que o contribuinte discorda, por isso que se insurge contra a formação da receita bruta nos precisos termos do artigo de lei precitado, pois admite como tal apenas a margem de revenda das mercadorias por ele comercializadas, em razão de sua atividade ser controlada pelo Poder Público, segundo as razões espostas.

Em que pese, todavia, o extenso e profundo arrazoado, a mim me parece não assistir razão à recorrente.

De efeito.

Esse mesmo artigo 14, não obstante a regra geral de que o percentual a ser aplicado na determinação da base de cálculo seja de 3,5% sobre a receita bruta da atividade, fixou diversos percentuais, específicos para as atividades enumeradas, dos quais a atividade da recorrente é contemplada com o menor.



Processo nº 10860/001.708/93-75
Acórdão nº 107-2.390

Assim, estabeleceu o percentual de 8% para as prestadoras de serviços em geral. Para a receita de atividades de prestação de serviços que remunerem essencialmente o exercício pessoal, por parte dos sócios, de profissões que dependem de habilitação profissional exigida por lei, o percentual foi fixado em 20%. Igualmente, para a receita auferida nos negócios imobiliários. Previu, por fim, o percentual de 3,5% para a receita bruta das atividades hospitalares.

Ora, sem dúvida, muito ao contrário do que entende a recorrente, o legislador tributário, ao estabelecer tais diferenciações, levou em conta um benefício pressuposto, estimado, cuja circunstância está intimamente relacionada a cada atividade econômica, observadas as suas peculiaridades, donde se infere ter observado, na feitura da Lei 8541, os princípios da igualdade tributária e da capacidade econômica do respectivo setor.

A modalidade de tributação escolhida pela recorrente, e bem assim em relação a todas as hipóteses previstas no artigo 14, convém frisar, refere-se àquela em que o legislador, sem se afastar dos mencionados princípios, porque intimamente ligados, os quais, diga-se de passagem, devem informar o estabelecimento da relação obrigacional tributária, não grava capacidades contributivas reais, mas apenas capacidades médias, presumidas, estimadas, podendo, até mesmo implicar em obrigação tributária na qual a quantia recolhida em razão da adoção daquela modalidade venha ser inferior à fixada com base na capacidade econômica real do contribuinte.

O que importa sublinhar, portanto, é que, ao eleger a receita bruta como base de formação do lucro estimado, tal como conceituada no parágrafo 3º do artigo 14 da lei em objeto, estabelecendo percentuais em magnitudes diferentes, o legislador tomou sua decisão no sentido de acomodar as prestações pecuniárias, ainda que de forma estimada ou presumida, às distintas capacidades econômicas que pretendeu gravar com o ônus fiscal, do que se pressupõe um conhecimento exato de todas as características próprias de cada setor, para que se possa reputar como válidas as diferentes medidas adotadas como base de cálculo para determinação do tributo.

Assim sendo, pode-se afirmar não existir dúvida de que todas as razões alegadas pela recorrente, segundo as quais a base de cálculo eleita para o seu setor estaria superestimada, já eram do conhecimento do legislador da Lei 8541. Acresça-se o fato de que o menor percentual para determinação do lucro estimado coube à sua atividade, o que é sintomático a par de se concluir que a mencionada lei, no que respeita à estimativa de lucro tributável, foi elaborada no sentido de acomodar a pretensão tributária à capacidade contributiva do sujeito passivo diante das realidades do setor.



Processo nº 10860/001.708/93-75
Acórdão nº 107.2.390

E não poderia ser de forma diferente, pois então ter-se-ia, aí sim, a flagrante ofensa aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, sobre o que explora a recorrente em suas razões de defesa.

Nesse sentido, SAHID MALUF, em sua obra Direito Constitucional, 10ª edição, 1978, Ed. Sugestões Literárias S.A., à página 211, lecionando acerca do processo legislativo, nos ensina que:

"O direito, como fenômeno sociológico, reflete, no espaço e no tempo, os usos e costumes das associações humanas. Na sua constante evolução, sob a influência das causas étnicas, biológicas, sociais, culturais, econômicas e outras, ele tende a retratar as mutações que se opera-m na vida social de cada povo, o que constitui mesmo uma das suas condições de legitimidade. Esse dinamismo essencial do direito se faz presente, necessariamente, na função legislativa do Estado. A lei é precisamente a manifestação positiva do direito. Elaborar a lei é positivar o direito. É transformar em normas objetivas as regras tradicionais de conduta das pessoas e das coletividades. Por isso mesmo, a função de elaborar a lei compete especificamente a uma assembléia de representantes do agrupamento nacional, os quais, conhecendo e interpretando a história, a tradição, os usos, costumes e tendências do agrupamento que representam, promovem o ordenamento jurídico em conformidade com a realidade nacional..."

Infere-se, do exposto, que não colhem a favor da recorrente os argumentos trazidos à colação no sentido de justificar a adoção de uma base de cálculo menor que a estabelecida na Lei 8541, desvirtuando o conceito jurídico de receita bruta, posto que em total desacordo com o que define a citada lei.

Em meu sentir, o problema parece ter origem na interpretação que a recorrente faz acerca do conceito da receita bruta que lhe empresta a lei em objeto, dando-lhe uma extensão não prevista legalmente.

Não vejo maiores dificuldades quanto ao que seja receita bruta nos termos da lei. Literalmente é como se encontra definida, não deixando ao intérprete, nem ao aplicador da norma, qualquer dúvida, e o sentido literalmente apreendido satisfaz à mente jurídica de forma a permitir uma compreensão clara e unívoca.

Mas, se ainda assim a interpretação literal causar alguma desconfiança ao intérprete, o que no caso da norma em comento admite-se apenas para argumentar, examinemos a finalidade objetivada no texto legal, considerando-se as peculiaridades da intenção do legislador nos preceitos ora analisados.



Processo nº 10860/001.708/93-75
Acórdão nº 107-2.390

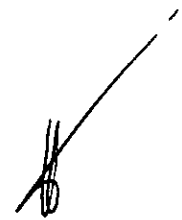
A conclusão a que se chega é a de que o artigo 14, combinado com os artigos 23 e 24, da Lei 9541, têm por finalidade simplificar a vida administrativa e contábil-fiscal das pessoas jurídicas, facilitando a apuração do tributo, sem necessidade de realização de demonstrativos contábeis, inventários e outros instrumentos necessários para tanto, elaborados a cada mês, todos demandando tempo, mão de obra e controles mais complexos do que os necessários aos procedimentos simplificados e autorizados pelos citados artigos de lei, consideradas as consequências da criação do sistema de tributação em bases correntes para as pessoas jurídicas.

Por outro lado, a uniformidade de tratamento fiscal, observadas as peculiaridades das distintas atividades econômicas, a partir de uma conceituação de base de cálculo aplicável a todas as pessoas jurídicas optantes por aquelas modalidades de tributação, com magnitudes percentuais também distintas, deixa claro que a finalidade visada pelo legislador é plena e facilmente alcançada, de modo a legislar o objetivo da norma.

Há, portanto, uma única compreensão a ser extraída do texto legal de que se cuida, vimos de ver, o qual não admite seja o conceito de receita bruta desvirtuado, sob pena de alterar a finalidade para a qual a norma foi construída, em prejuízo dos demais sujeitos a que se destina.

Quanto às alegações acerca do Parecer CST 945/86, são de todo desarrazoadas.

Referido ato trata de procedimentos de gestão administrativa do Sistema de Fiscalização da Receita Federla, tendo por objeto orientar as ações fiscais levadas a efeito junto aos postos de combustíveis, quando constatada omissão de receitas apurada pela falta de contabilização de notas fiscais de compras emitidas pelas empresas distribuidoras. De sua leitura atenta, infere-se, em princípio, que aqueles contribuintes, tributados com base no lucro real, ao serem fiscalizados já apresentaram suas declarações do imposto de renda, concluíram suas demonstrações contábeis e efetuaram os devidos ajustes no LALUR, por isso que a conclusão do Parecer faz menção a lucro bruto, lucro operacional e lucro real, termos inexistentes em se tratando de lucro presumido ou estimado, como é o caso da recorrente.



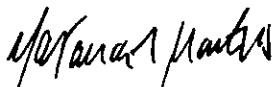
Processo nº 10860/001.708/93-75
Acórdão nº 107-2.390

Por outra parte, não faz o menos sentido pretender que aquele ato-regra possa alterar uma lei, porquanto trata-se de simples ato administrativo, além de ser destinado apenas à orientação interna da Receita Federal”.

Vê-se, pois, ser inatacável a r. decisão prolatada quanto manteve o lançamento do IRPJ no decorrer do ano calendário em face de o contribuinte, tendo optado pelo método estimado, calculou o tributo devido pela denominada margem bruta, em descompasso com a lei que impõe o cálculo do tributo com base na receita bruta.

Voto, pois, no sentido de negar provimento ao recurso interposto.

Brasília/DF, 22 de agosto de 1995.



Natanael Martins - Relator