

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

1

PROCESSO Nº 10860.002013/93-29.

ACÓRDÃO Nº 107-2.109

SESSÃO DE 21 de março de 1995
RECURSO Nº 108275 - IRPJ - EX. 1993.
RECORRENTE: J.L. FIGUEIREDO & FILHOS LTDA.
RECORRIDA : DRF/TAUBATÉ - SP.

IRPJ - TRIBUTAÇÃO POR ESTIMATIVA - BASE DE CÁLCULO - REVENDA DE COMBUSTÍVEIS. Nos termos do disposto na letra a do par. 1º do art. 14 da Lei 8.541/92, a base de cálculo do IRPJ mensal de pessoa jurídica cuja atividade é a revenda de combustíveis e lubrificantes é constituída pela aplicação do percentual de 3% sobre a receita bruta mensal, conforme definida pelo par. 3º do referido artigo, sendo defeso ao contribuinte emprestar-lhe significação diferente para reduzir sua magnitude e o gravame correspondente.

PENALIDADES - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO Independentemente da modalidade de tributação eleita pela pessoa jurídica, a falta ou insuficiência de recolhimento do imposto de renda, nos termos do que dispõe o art. 40 da Lei 8.541, enseja o lançamento de ofício com a imposição da multa do artigo 4º da Lei 8.218/91.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - DECORRÊNCIA. Aplica-se por igual, aos lançamentos decorrentes, o decidido em relação ao feito matriz, face à íntima relação de causa e efeito entre ambos.

Nega-se provimento aos recursos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo no.: 10860/002.013/93-29

ACORDAO No.: 107-2.109

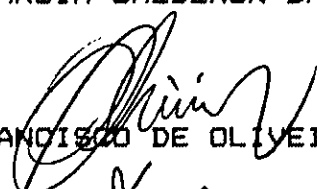
recurso interposto por J.L. FIGUEIREDO & FILHOS LTDA.

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, 21 de março de 1995.

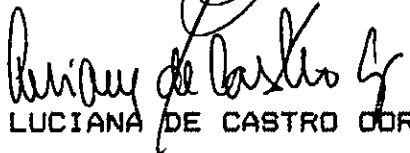


RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO - PRESIDENTE



JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA

- RELATOR



LUCIANA DE CASTRO CORTEZ

VISTO EM
SESSAO DE:

- PROCURADORA DA FAZEN-
DA NACIONAL

22 SET 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, EDSON VIANNA DE BRITO, NATANAEL MARTINS, EDUARDO OBINO CIRNE LIMA e DICLER DE ASSUNÇÃO. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIANGELA REIS VARISCO.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

3

PROCESSO Nº 10860.002013/93-29.

Acórdão nº 107-2.109

RECURSO Nº 108275

RECORRENTE: J.L. FIGUEIREDO & FILHOS LTDA.

RECORRIDA : DRF/TAUBATÉ - SP.

R E L A T Ó R I O

J.L. Figueiredo & Filhos Ltda., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fl. 82 a 111, da decisão prolatada às fls. 75/79, da lavra do Sr. Delegado da Receita Federal (Substituto) em Taubaté - SP, que julgou procedente os lançamentos consubstanciados nos autos de infração de fls. 28 e 31, referentes à Contribuição Social e ao IRPJ, respectivamente, sendo aquela exigida por decorrência deste.

Da descrição dos fatos e enquadramento legal consta que o lançamento é decorrente de insuficiência de recolhimento mensal do IRPJ, no período de janeiro a setembro de 1993, pelo regime de estimativa, conforme escrituração da receita bruta no Livro Registro de Saídas e respectivos DARFs de recolhimento. O fato teve por supedâneo legal o disposto nos artigos 1º, 2º e 14, par. 1º, alínea a, e par. 3º, da Lei nº 8.541/92.

As fls. 37/38, impugnação ao lançamento da Contribuição Social, na qual a pessoa jurídica faz remissão às razões ofertadas junto ao feito referente ao IRPJ. Estas encontram-se às fls. 43/63. Do extenso arrazoado infere-se, em síntese, que a impugnante, por exercer atividade comercial voltada para a revenda de combustíveis e lubrificantes no varejo, discorda com a base de cálculo do IRPJ por estimativa fixada segundo a Lei nº 8.541/92 na modalidade de lucro presumido ou estimado, que é a receita bruta mensal, somente admitindo como tal, a margem bruta de comercialização de seus produtos fixada pelo Poder Público, a qual tem por finalidade ressarcir os custos incorridos.

Protesta, ainda, contra a aplicação da multa de lançamento de ofício aos optantes do lucro presumido, no curso do exercício, por considerar que estes contribuintes farão o ajuste do imposto devido na declaração anual a ser apresentada posteriormente e, segundo se depreende dos arts. 25 e 28 da Lei 8.541/92, o imposto

Serviço Público Federal - Processo nº 10860.002013/93-29.
Acórdão nº 107-2,109

sobre o lucro estimado não é definitivo, pelo que entende ser incabível a exigência de penalidades sobre eventuais diferenças do imposto e da contribuição.

Em síntese, os fundamentos da decisão monocrática:

1. a tese da impugnante acerca da adoção da margem bruta de comercialização fixada pelo Poder Público, como base de cálculo do IRPJ, 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, que concluiu ser incabível tal pretensão, posto que a base de cálculo do imposto de renda é a definida pelo artigo 14, § 3º, da Lei nº 8.541/92, o qual estabelece 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 referido Parecer é a seguinte (segue-se a transcrição);

2. a alegação de que a adoção da base de cálculo fixada na Lei 8.541/92 feriria o princípio constitucional da isonomia não merece acolhida, posto que as autoridades administrativas são incompetentes para decidir sobre inconstitucionalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo, que é matéria de discussão junto ao Poder Judiciário. Apenas para argumentar, não se pode dar ao referido princípio o entendimento da impugnante, posto que a base de cálculo do imposto é fixada por lei, em atenção ao preceito da reserva legal em matéria tributária fixado pela Carta Magna e tal interpretação poderia levar ao absurdo de se questionar a diferenciação de alíquotas para o IRPF e IPI;

3. que o Parecer CST 945/86 refere-se aos casos de omissão de receitas presumida em face da omissão de compras apurada em procedimento fiscal sobre contribuintes tributados com base no lucro real e não presumido ou estimado;

4. a multa de 100% prevista no artigo 4º, item I, da Lei 8.218/91, decorre do disposto no artigo 40 da Lei nº 8.541/92 (transcreve com grifos referentes às "penalidades legais"), sendo

Serviço Público Federal - Processo nº 10860.002013/93-29.
Acórdão nº 107-2.109

inaplicável ao caso a regra do artigo 42 da Lei 8.541/92.

Quanto à Contribuição Social, o Julgador mantém o lançamento com base no princípio da decorrência entre os feitos, adotando os mesmos fundamentos da decisão referente ao IRPJ.

Ao recorrer da decisão singular a pessoa jurídica, após breve contestação ao referido julgado, reprisa as razões impugnativas, as quais, dada a sua extensão, será lida em plenário. Frise-se, desde já, que a tese defendida em sede de recurso é a mesma que se apresentou em primeira instância, portanto, ora reiterada, vale dizer, a de que a base de cálculo para determinação do IRPJ mensal, pelo regime de estimativa, de empresa cuja atividade é a revenda no varejo de combustíveis e lubrificantes, é a margem bruta de comercialização fixada pelo Poder Público, que é menor do que a estabelecida no artigo 14 da Lei nº 8.541/92. Igualmente se manifesta contra a aplicação da multa punitiva, por entender inaplicável à modalidade de tributação adotada, no curso do exercício.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - Relator.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Segundo a definição do gênero tributo, do qual o imposto de renda é espécie, evidencia-se que o mesmo se constitui em objeto de uma relação jurídica cuja fonte é a lei, mediante a qual o Estado manifesta sua pretensão e, ao mesmo tempo, prescreve o dever de determinada pessoa, física ou jurídica, de entregar-lhe uma soma em dinheiro. É dizer, a obrigação tributária, do ponto de vista jurídico, é uma relação "ex lege", em razão da qual a pessoa designada fica obrigada a realizar ao Ente Público o cumprimento de uma obrigação pecuniária, todas as vezes em que se verificar o pressuposto de fato hipotetizado na lei.



Serviço Público Federal - Processo nº 10860.002013/93-29.
Acórdão nº 107-2.109

A lei é, portanto, a fonte primordial da obrigação tributária.

A lei tributária, sabe-se, deve prever não apenas a hipótese de incidência, os pressupostos de fato, mas também todos os elementos necessários à formação e à existência da relação obrigacional. Daí a lei estabelecer qual o seu destinatário, como se consubstancia o fato gerador, qual a base de cálculo do tributo e a correspondente alíquota, como cumprir a prestação, inclusive os aspectos sancionatórios para o caso do não cumprimento da prestação, dentre outros.

E a Lei 8.541/92 não é diferente. O legislador tributário considerou todos esses elementos, de sorte a orientar de maneira abrangente o comportamento dos sujeitos passivos a quem é dirigida. Com efeito, previu contribuintes, modalidades de lucro tributável, alíquotas, bases de cálculo, percentuais de sua apuração, obrigações, penalidades, etc.

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:

" 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.



Serviço Público Federal - Processo nº 10860.002013/93-29.
Acórdão nº 107-2.109

Como a 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 8.541/92, 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, porisso 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 esposadas.

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.

Assim, estabeleceu o percentual de 8% para as prestadoras de serviços em geral. Para a receita de atividades de prestação de serviços que remunerar essencialmente o exercício pessoal, por parte dos sócios, de profissões que dependem de habilitação profissional exigida por lei, o percentual foi fixado em



Serviço Público Federal - Processo nº 10860.002013/93-29
Acórdão nº 107-2.109

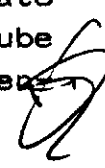
20%. Igualmente, para a receita auferida nos negócios imobiliários. Previu, por fim, o percentual de 3,5% para a receita bruta das atividades hospitalares.

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 8.541, 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 8.541. 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 me-



Serviço Público Federal - Processo nº 10860.002013/93-29.
Acórdão nº 107-2.109

cionada lei, no que respeita à estimativa de lucro tributável, foi elaborada no sentido de acomodar a prestação tributária à capacidade contributiva do sujeito passivo diante das realidades do setor.

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 operam 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 positivizar 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 assembleia 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."

Inferre-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 8.541, desvirtuando o conceito jurídico de receita bruta, posto que em total desacordo com o que define a citada lei.

Serviço Público Federal - Processo nº 10860.002013/93-29.
Acórdão nº 107-2.109

Em meu sentir, o problema parece ter origem na interpretação que a recorrente faz acerca do conceito de 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.

A conclusão a que se chega é a de que o artigo 14, combinado com os artigos 23 e 24, da Lei 8.541, 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 modalidade de tributação, com magnitudes percentuais também distintas, deixa claro que a finalidade visada pelo legislador é plena e facilmente alcançada, de modo a legitimar 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.

Serviço Público Federal - Processo nº 10860.002013/93-29.
Acórdão nº 107-2.109

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 Federal, 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.

Por outra parte, não faz o menor 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.

Finalmente, no que se refere ao IRPJ, resta analisar a questão atinente à penalidade aplicada.

As alegações da recorrente, se admitidas como válidas, implicam afirmar que todas as pessoas jurídicas optantes da modalidade de apuração do imposto mensal com base no lucro estimado, que deixem de recolher mensalmente o imposto ou o façam a menor, estão isentas de penalização, o que ensejaria, por seu turno, que todas as pessoas jurídicas fariam tal opção, para evitar a imposição da multa de lançamento de ofício no curso do ano calendário. E assim sendo, a previsão legal acerca da prestação pecuniária tornar-se-ia inócua, vazia de sentido, posto que seu descumprimento não ensejaria qualquer sanção ao infrator.

O artigo 40 da Lei nº 8.541/92 estabelece que "A falta ou insuficiência do pagamento do imposto e da contribuição social sobre o lucro previsto nesta Lei implicará o lançamento de ofício, observados os seguintes procedimentos: ..."



Serviço Público Federal - Processo nº 10860.002013/93-29.
Acórdão nº 107-2.109

Note-se que a hipótese do artigo citado é a de aplicação da multa em decorrência do lançamento de ofício. E, não há dúvida, quando o imposto ou contribuição social deixar de ser recolhido ou o for insuficientemente.

Já o artigo 42 enuncia que "A suspensão ou 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."

Pretende a recorrente a aplicação deste artigo ao caso em tela, o que afastaria a imposição da multa de lançamento de ofício.

Ora, este artigo trata do recolhimento espontâneo pelo contribuinte em débito com a Fazenda Nacional, por ter suspenso os pagamentos do imposto ou tê-lo reduzido indevidamente em razão da opção pelo lucro estimado. Não se confunde, portanto, com o procedimento "ex-offício" a que alude o artigo 40, sendo, destarte, incabível, sua adoção no caso vertente, em que o contribuinte foi autuado pela fiscalização, perdendo, assim, a espontaneidade que o livraria da apenação.

Por oportuno, convém observar que a aplicação da penalidade recomendada pelo artigo 40 transcrito à epígrafe, que na espécie se consolidou com a aplicação do disposto no artigo 4º da Lei nº 8.218/91, independe de ser a modalidade de tributação definitiva ou não, como também pretende a interessada. A sanção se subsume apenas em razão da falta ou insuficiência do pagamento dos gravames fiscais, como visto.

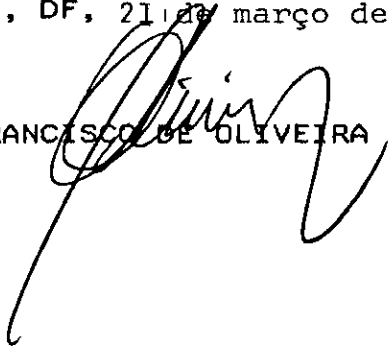
Estes os fundamentos de decidir relativamente ao lançamento do imposto de renda.

Todavia, consta, ainda, destes autos, o lançamento da Contribuição Social, como reflexo da irregularidade e da exigência referente ao imposto de renda, contra o qual a recorrente se insurgiu através de suas razões de apelo às fls. 110/111, e do qual, por ser tempestivo, tomo conhecimento, para aplicar-lhe, por decorrência, o decidido em relação ao lançamento matriz, segundo os fundamentos acima.

Serviço Público Federal - Processo nº 10860.002013/93-29.
Acórdão nº 107-2.109

Face ao exposto, voto no sentido de conhecer dos recursos e, no mérito, negar-lhes provimento.

Brasília, DF, 21 de março de 1995.


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR.