

Processo nº : 10880.016966/93-72  
Recurso nº : 113.769  
Matéria: : IRPJ e CONTR. SOCIAL - EXERC. 1.993  
Recorrente : POSTO ELEFANTINHO DE BAURU LTDA  
Recorrida : DRJ EM RIBEIRÃO PRETO (SP)  
Sessão de : 10 DE JUNHO DE 1997  
Acórdão nº : 108-04.274

**IRPJ e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO: RECOLHIMENTOS MENSAIS ESTIMADOS:** O exercício da faculdade deferida pela Lei 8.541/92, de elaboração de um único balanço, para apuração de lucro real anual, traz como condição a obrigatoriedade de recolhimentos mensais, estimados com base na receita bruta da atividade, tal como definida na mencionada lei, não sendo lícita a eleição de outra base de medida não contemplada.

**RECURSO NÃO PROVIDO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por POSTO ELEFANTINHO DE BAURU LTDA,

ACORDAM os Membros da Oitava 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.

  
MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

  
JOSÉ ANTONIO MINATEL  
RELATOR

Processo nº. : 10880.016966/93-72  
Recurso nº. : 113.769  
Recorrente : POSTO ELEFANTINHO DE BAURU LTDA.  
Acórdão nº. : 108-04.274

FORMALIZADO EM: 11 JUL 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, NELSON LÓSSO FILHO, CELSO ÂNGELO LISBOA GALLUCCI e MARIA DO CARMOS SOARES RODRIGUES DE CARVALHO. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros JORGE EDUARDO GOUVÊA VIEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.



Processo nº. : 10880.016966/93-72  
Recurso nº. : 113.769  
Recorrente : POSTO ELEFANTINHO DE BAURU LTDA.  
Acórdão nº. : 108-04.274

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra decisão de primeira instância que julgou procedente a exigência de imposto de renda-pessoa jurídica, contribuição social sobre o lucro e multa de ofício de 100%, lançados através dos autos de infração de fls. 01/06 e 49/54, recebidos pela autuada em 09.12.93.

O lançamento tem origem na constatação de insuficiência de recolhimentos mensais do imposto de renda (IRPJ) e da contribuição social (CSL), durante o ano-calendário de 1.993, pelo fato da empresa estar efetuando os recolhimentos mensais exigidos pela Lei 8.541/92, na modalidade de "estimativa/presumido", adotando, no entanto, como parâmetro para aplicação dos percentuais previstos para estimativa do seu lucro, a margem bruta obtida nas vendas de combustíveis e não a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços, como previsto no § 3º, do art. 14, da Lei 8.541/92, já mencionada.

A exigência foi impugnada com as seguintes objeções, dentre outras:

- a) desrespeito ao princípio da isonomia, alegando a autuada que a pretensão do fisco inviabiliza a futura opção pela modalidade de tributação pelo lucro presumido, que só é factível em outros segmentos econômicos, uma vez que a atividade exercida pela empresa (revendedora de combustíveis) tem preço controlado pelo próprio governo;
- b) que o conceito de receita bruta previsto na lei, no entender da autuada, só pode significar a margem bruta de revenda, pela impossibilidade de tributação de encargos de terceiros;
- c) que a própria administração fiscal já se manifestou no sentido de excluir o valor das compras, para arbitramento do lucro de revendedoras de combustíveis, como se vê do Parecer CST nº 945, de 04.08.86, critério que conflita com o atualmente utilizado;
- d) que entende ser inaplicável a penalidade de ofício (100%) prevista no auto, no decorrer do próprio ano-calendário, devendo incidir somente os acréscimos moratórios previstos no art. 42 da questionada lei.

Processo nº : 10880.016966/93-72  
Recurso nº : 113.769  
Recorrente : POSTO ELEFANTINHO DE BAURU LTDA.  
Acórdão nº : 108-04.274

Repelindo as alegações da impugnante, a autoridade de primeira instância dirimiu a controvérsia, mantendo integralmente o crédito tributário lançado, pelos fundamentos acostados na decisão de fls. 71/76, observando que a modalidade “estimativa” é uma opção à disposição da autuada e a penalidade aplicada é a prevista na lei para as hipóteses de lançamento de ofício, como no caso.

Irresignada com o *decisum*, interpôs recurso voluntário, em cuja peça repete os mesmos argumentos já expendidos na fase impugnatória, pleiteando o cancelamento da exigência, por entender contrária ao direito.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões às fls. 105/110, pugnando pela manutenção da decisão recorrida.

É o Relatório.



Processo nº. : 10880.016966/93-72  
Recurso nº. : 113.769  
Recorrente : POSTO ELEFANTINHO DE BAURU LTDA.  
Acórdão nº. : 108-04.274

## VOTO

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL, relator:

Recurso tempestivo e dotado dos pressupostos processuais de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

O cerne da controvérsia se concentra na nova modalidade de tributação das pessoas jurídicas, no chamado regime de bases correntes, iniciado com a lei 8.383/91 e consolidado com o advento da questionada lei nº 8.541/92, dispositivos legais estes que, na essência, impuseram nova periodicidade para apuração dos resultados da pessoa jurídica (mensal), assegurando, no entanto, a possibilidade da empresa continuar com a apuração de balanço anual, desde que faça recolhimentos mensais estimados com base na sua receita bruta. (arts. 23 a 28)

Extrai-se do art. 1º da Lei 8.541/92, que a partir de janeiro de 1.993, o imposto de renda e a contribuição social das empresas serão devidos mensalmente, *“a medida que os lucros forem sendo auferidos”*. Essa é a regra geral de tributação, norma cogente que se aplica a todas as pessoas jurídicas, quer tributem seus resultados pela modalidade do lucro **real**, do lucro **presumido** ou do lucro **arbitrado**.

A tributação a cada mês pelo lucro real, definitiva, implica, necessariamente, na elaboração de balanços mensais, com levantamento de estoques a cada mês para possibilitar a apuração dos resultados. Antevendo o legislador que muitos empresários poderiam ter dificuldades na adaptação à nova regra, por não disporem de estrutura suficiente para a elaboração das demonstrações financeiras, a tempo e hora necessários para cumprimento da obrigação tributária, admitiu, em caráter excepcional, a elaboração de um único balanço, em 31 de dezembro de cada ano, desde que a pessoa jurídica se



Processo nº. : 10880.016966/93-72  
Recurso nº. : 113.769  
Recorrente : POSTO ELEFANTINHO DE BAURU LTDA.  
Acórdão nº. : 108-04.274

sujeite aos recolhimentos mensais estimados com base na receita bruta (art. 24), que serão alocados para abater do imposto apurado no balanço anual.

Vê-se, então, que a tributação pelo , **lucro real**, que é a regra, abre duas possibilidades de apuração: **mensal** - cuja tributação será definitiva; e **anual** - que exige da empresa recolhimentos mensais, estimados com base na receita bruta, que não são definitivos, uma vez que serão confrontados com o efetivamente devido na apuração anual (ajuste).

Não discorda a recorrente de que a elaboração de balanço anual é uma **opção** colocada à disposição de qualquer pessoa jurídica, independente de tamanho ou atividade. A idéia de **opção** traz, implícita, a manifestação de uma vontade, onde pode o agente exercer seu juízo de conveniência e oportunidade, para escolha dos caminhos que se lhe abrem. Em suma, traduz o exercício de uma verdadeira faculdade, que uma vez exercida, desencadeia todas as conseqüências que lhe são inerentes.

No caso concreto, a opção pelo balanço anual, em detrimento das apurações mensais, é uma faculdade, cujo exercício está vinculado a uma condição legal: a obrigação de recolhimentos mensais estimados. A condição é da lei e tem amparo no ordenamento jurídico que a define, como "*cláusula que subordina o efeito do ato jurídico a evento futuro e incerto*" ( Código Civil - art. 114). Ou seja, os recolhimentos mensais estimados são necessários para dar eficácia à opção anteriormente exercida.

Todavia, se num primeiro momento lógico impera a discricionariedade (juízo de conveniência a oportunidade) para a tomada de decisão, tão logo seja esta materializada, tem o seu efetivo exercício vinculado às expressas disposições da lei, onde não pode o agente, a seu talante, alterar as conseqüências prescritas na norma jurídica já sopesada.

Com efeito, se a norma admite balanço anual, com a condição de recolhimentos mensais com base na "receita bruta auferida na atividade", definindo-a como

Processo nº. : 10880.016966/93-72  
Recurso nº. : 113.769  
Recorrente : POSTO ELEFANTINHO DE BAURU LTDA.  
Acórdão nº. : 108-04.274

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” (art. 14, § 3º, da Lei 8.541/92), não tem o agente discricionariedade para escolha de qualquer outra base de medida, que não seja esta expressamente prescrita na norma, uma vez que, a teor do art. 97 do CTN, só a lei pode definir a base de cálculo do tributo.

Também não procede a alegada ofensa ao princípio da isonomia, uma vez que a citada lei, reconhecendo as peculiaridades da atividade da recorrente, já se utilizou de *discrimine* para afastá-la da regra geral que estima o lucro em 3,5% da receita bruta mensal, prevendo, expressamente, que a estimativa seja efetuada pelo percentual diferenciado de 3,0% a ser aplicado “sobre a receita bruta mensal auferida na revenda de combustível.” (art. 14, § 1º, “a” )

A pretensão da recorrente de aplicar esse percentual sobre a margem de lucro da revenda, ou seja, sobre o diferencial entre a compra e a venda, além de não encontrar sustentação legal, fere, aí sim, o princípio da isonomia, uma vez que tal tratamento implicaria em reconhecer para as demais pessoas jurídicas, o direito de excluir seus custos da receita de vendas, para quantificar a base de cálculo dos recolhimentos mensais estimados, hipótese não contemplada na norma.

Descabida, também, a invocação do citado Parecer 945/86, na tentativa de mostrar alteração de critério jurídico por parte da administração tributária, uma vez que referido ato, além de ser cronologicamente anterior a lei ora questionada, trata do arbitramento de lucro, diante da constatação da prática de omissão de receitas, que traduz tributação definitiva, incondicionada, mecanismo que difere, *in totum*, da sistemática da estimativa, condicionada e não definitiva.

A objeção no tocante a penalidade aplicável não merece guarida. O invocado artigo 42 alcança o contribuinte em mora, que pode regularizar espontaneamente a sua situação, mediante o “recolhimento integral com os acréscimos legais”. Todavia, esta não é a hipótese dos autos, que se subsume nas disposições do art. 40, não lembrado pela

Processo nº : 10880.016966/93-72  
Recurso nº : 113.769  
Recorrente : POSTO ELEFANTINHO DE BAURU LTDA.  
Acórdão nº : 108-04.274

recorrente, que prevê que *“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.”* A multa de ofício à época cabível era aquela prevista na lei 8.218/91, exatamente a exigida nestes autos.

Devo registrar que, por força da alteração legislativa processada pelo art. 44, I, da Lei 9.430/96, essa penalidade já está reduzida para 75%, conforme entendimento exteriorizado através do ADN-COSIT nº 01/97, publicado no D.O.U. de 10.01.97.

De todo o exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

Brasília, em 10 de junho de 1997.

  
JOSÉ ANTONIO MINATEL  
relator

