

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

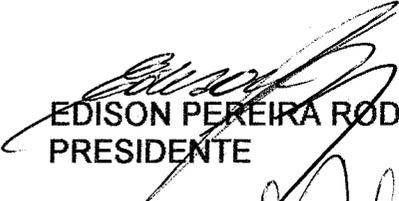
Processo nº. : 10882.002.152/93-40  
Recurso nº. : 108.471  
Matéria: : IRPJ - Exercício de 1993  
Recorrente : AUTO POSTO PILOTO LTDA.  
Recorrida : DRF em OSASCO - SP  
Sessão de : 19 de agosto de 1997  
Acórdão nº. : 101-91.249

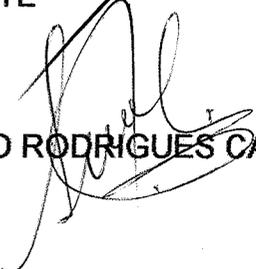
IRPJ - TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL QUE NÃO ATENDE AOS REQUISITOS DA LEGISLAÇÃO COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE. "Ex vi" do disposto no artigo 395 do Regulamento baixado com o Decreto nº 85.450, de 1980, as pessoas jurídicas que, no exercício anterior, tenham sido tributadas, excepcionalmente, mediante aplicação, sobre a receita bruta operacional, do dobro dos coeficientes elencados nos incisos I, II e III do artigo 391 do mesmo ato regulamentador, estão obrigadas a realizar levantamento patrimonial, proceder a balanço de abertura, iniciar e manter escrituração contábil que satisfaça às exigências da legislação comercial. Comprovado que os assentamentos contábeis realizados pela pessoa jurídica não estão conformes com a legislação de regência, principalmente por inobservância das regras jurídicas que impõem o dever de corrigir monetariamente as contas do Ativo Permanente e do Patrimônio Líquido, a tributação deve ter por base o regime do lucro arbitrado.

Recurso conhecido e provido.

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

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

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL  
RELATOR

Processo nº. :10882.002.152/93-40

Acórdão nº. :101-91.249

FORMALIZADO EM: 21 NOV 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'J' or similar character, located to the right of the text block.

## RELATÓRIO

AUTO POSTO PILOTO LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.G.C.-MF sob o nº 45.627.866/001-65, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo Delegado da Receita Federal em Osasco - SP que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve a exigência do crédito tributário formalizado através do Auto de Infração de fls. 16/17, recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

Os fatos que ensejaram o lançamento "*ex officio*" em causa estão descritos na peça básica nestes termos:

"Diferença verificada na apuração do IRPJ, calculado por estimativa no período de jan a set/93. O contribuinte apurou base de cálculo inferior a expressa na Lei 8541/92."

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 20 a 39, foi proferida decisão pela autoridade julgadora monocrática (fls. 55/57), cuja ementa tem esta redação, "*verbis*":

"IRPJ - Ex. 1993 -mes referência 01 a 09 - Base de cálculo incorreta. Impugnação Indeferida."

Cientificado dessa decisão em abril de 1994, a contribuinte protocolizou, no dia 22 do mesmo mês, apelo dirigido a este Conselho, onde sustenta em resumo:

### I - QUANTO À DECISÃO RECORRIDA:

1.a) a decisão recorrida não primou pelo melhor direito, devendo, por isso, ser reformada, acolhendo-se os sólidos e irrefutáveis fundamentos ofertados na impugnação;

1.b) de acordo com o decidido em primeira instância, a tese defendida pela empresa desbordaria da lei vigente, de sorte que, assim sendo, não merece acolhida;

1.c) restou demonstrado na fase impugnativa que, atuando no ramo de atividade econômica de revenda no varejo de produtos combustíveis e seus derivados, a base de cálculo para apuração imposto de renda, nas modalidades lucro presumido ou estimado, previstas pela

Lei nº 8.541, de 1992, é efetivamente a margem bruta de comercialização fixada pelo Poder Público;

1.d) as assertivas do r. "*decisum*" fustigado, sobre este particular aspecto, são fantasiosas e incoclusivas, pois, segundo tal entendimento, a base empírica do Parecer Normativo CST nº 945, de 1986, é exatamente a opção feita previamente pelo contribuinte, da apuração do imposto pela sistemática do lucro real, e não pela do lucro presumido ou estimado, quando referido Ato não faz esta distinção, cabendo ao intérprete respeitar o espírito da norma, adequando-a aos fins a que ela se dirige;

1.e) a propósito da alegação de ofensa direta ao princípio da isonomia, consagrado na Lei Ápice, o que está ocorrendo com a parcimônia de tratamento entre revendedores que optam entre o cálculo do imposto pelos sistemas do lucro real ou lucro estimado ou presumido, a decisão "*a quo*" chega a ser frustrante, pois relega a matéria ao crivo do Poder Judiciário, enquanto que aqui se ataca a própria constituição do crédito tributário, ceifando a discussão da matéria na esfera administrativa, o que afronta o direito a ampla defesa, necessária até mesmo nos quadrantes do Direito Administrativo;

1.f) utilizando-se de uma faculdade que a Lei nº 8.541, de 1992, lhe concede, a recorrente optou pelo recolhimento mensal do imposto de renda e da contribuição social pelo regime de estimativa, calculados sobre uma base constituída pela aplicação de 3% da sua receita bruta, no caso, a parcela do preço do combustível, consistente na margem de revendo, fixada pelo Governo Federal, através de Portaria do Ministro da Fazenda;

1.g) nessa fixação o Governo expressamente estabelece uma estrutura pela qual o preço será a somatória do preço de realização da refinaria, da margem de remuneração fixada para o seguimento da distribuição, dos fretes e da margem bruta de remuneração para o segmento da revenda, que é a receita bruta a que se refere a Lei nº 8.541, de 1992;

1.h) referida margem bruta destina-se, em quase sua totalidade, ao ressarcimento de custos incorridos nos postos, conceito esse do Ministério das Minas e Energia, que examina e aprova periodicamente planilha de custos dos postos para cobrir gastos com pessoal, impostos, despesas gerais e outros;

1.i) o legislador, ao fixar os percentuais a serem aplicados sobre a receita para a obtenção do lucro presumido ou estimado, não o fez aleatoriamente, mas objetivando a obtenção de um lucro que seja compatível com a atividade do contribuinte, o que se apresenta incontestável pois se assim não fosse o objetivo da instituição do lucro presumido estaria frustrado, e de maneira irremediável;

1.j) essa modalidade de apuração do lucro tem por objetivo beneficiar o pequeno e médio empresário, aliviando-o da enorme carga de obrigações fiscais e contábeis, benefício esse que não poderia ter como contrapartida a aplicação de um percentual sobre a receita de que decorresse um lucro excessivamente elevado, sob pena de o objetivo da lei não ser atendido;

l.l) como se sabe, o alcance do lucro presumido, e por conseguinte do estimado, foi bastante estendido pela Lei nº 8.383, de 1991, de cuja Exposição de Motivos é extraído trecho esclarecedor (transcrito às fls. 67/68), de onde se conclui que referida Lei ampliou consideravelmente o número de contribuintes que poderiam optar pelo lucro presumido, sempre dentro dos objetivos constantes de sua Exposição de Motivos, ou seja, a combinação de uma simplificação dos tributos com a facilitação da vida do contribuinte, buscando uma maior justiça fiscal;

l.m) se em troca de uma simplificação de procedimentos, o pequeno empresário tivesse sua carga fiscal elevada, pela opção pelo lucro presumido, o objetivo da lei estaria turbado, o que não é, nem nunca foi, o que se deseja e quer;

l.n) é exatamente o que aconteceria se a presente autuação, mantida em primeira instância, pudesse prevalecer, ou seja, se o contribuinte fosse obrigado a aplicar o percentual fixado sobre o preço de bomba do combustível, e não sobre a margem de revenda a qual constitui efetivamente a sua receita bruta;

l.o) para que não haja ofensa ao princípio constitucional da isonomia, é absolutamente necessário que, a todos os contribuintes, que estejam dentro dos limites de receita fixados pela lei como parâmetro para desobriga-los da apuração pelo lucro presumido ou estimado, seja factível a opção, sem que o lucro resultante seja incompatível com sua atividade;

l.p) a autuação e a r. decisão atacada interpretam a lei de forma a criar uma discriminação absurda sobre o setor de comércio varejista de combustíveis, pretendendo que esse setor calcule o imposto estimado, ou presumido, sobre receitas de terceiros, inviabilizando a opção por esse regime de tributação mais simplificado, opção esta que o pequeno e médio comerciante, categoria na qual se enquadram os postos de gasolina, dentre eles o ora recorrente;

l.q) vale ressaltar que a própria Receita Federal tem entendimento antigo, no sentido de que, no caso dos postos de gasolina, pelo fato de seus preços serem fixados obrigatoriamente pelo Governo Federal, o qual já determina antecipadamente a margem bruta a que esses contribuintes tem direito, e que é, portanto, a sua receita bruta, somente esse valor é que pode ficar sujeito ao tributo, ainda que o Fisco apure omissão de receita ou omissão de compras, conforme se constata através do Parecer Normativo nº 945, de 1986;

l.r) a prevalecer o auto de infração chegaríamos a uma situação esdrúxula pela qual o contribuinte que tem os seus registros em ordem, ficaria obrigado a calcular seu lucro estimado ou presumido sobre o preço total de venda, enquanto que o contribuinte que dolosamente omitisse compras, ou omitisse vendas, teria seu lucro calculado sobre a diferença entre o seu preço de compra e o seu preço de venda, que é, como dito, a receita bruta dos postos de gasolina, única base de cálculo sobre a qual pode ser calculado o imposto de renda, seja o lucro apurado pelo real, pelo presumido ou pelo estimado;

## II - QUANTO AO DIREITO VIGENTE:

2.a) o fato gerador do imposto de renda, para as empresas tributadas com base no lucro presumido, é a obtenção da receita bruta mensal auferida na atividade, no caso, a receita bruta mensal auferida na revenda de combustível, sendo que esta, porquanto derivada da atividade mercantil mesma do Posto Revendedor, corresponde, dessarte, à base de cálculo do imposto em comento, "*ex vi legis*", devendo coincidir, necessariamente, em sua apuração, a um montante de renda de que se passa a ter, sem prévias limitações de destinação, plena disponibilidade econômica ou jurídica;

2.b) conquanto se esteja na esfera da presunção, não fica ao talante da Administração Pública ampliar ou restringir o conceito de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, havendo limites de natureza institucional e hermenêutica que guardam suficiente objetividade para merecerem, nesta, "*venia permissa*", análise mais condizente;

2.c) todo o processo de indústria e comercialização dos combustíveis, à longa tradição, se acha inserido em uma política econômica para os recursos naturais energéticos do subsolo e da agricultura de cana, cujo fator diretriz preponderante é exatamente o controle diretivo do direito econômico, sendo que o ciclo econômico do abastecimento nacional de petróleo e álcool para fins carburantes se encontra compulsoriamente submetido a uma série de regulações primárias e secundárias que foram indispensáveis elementos peculiares a esse comércio, há muito declarado de utilidade pública (Decreto-lei nº 395/38, art. 1º);

2.d) o preço praticado é um desses elementos controlados, administrado, previamente fixado e discriminado nas diversas fases de seu ciclo econômico, sendo certo que nas planilhas oficiais que se editam, mediante normas regulamentares, o referido preço se decompõe, precisa e percentualmente, em parcelas que equivalem a encargos: a cada passo na economia da produção, refino e comércio, os valores se destacam, correspondendo, unidade a unidade, aos consecutivos destinatários;

2.e) o tratamento diferenciado do Legislativo, com vista aos combustíveis, não é aleatório, nem atende a interesses que refujam, na órbita tributária, à consideração da política econômica vigente sobre os mesmos, a enfatizada alínea "a" se contém na expressão substantiva da "revenda" dos combustíveis, deixando absolutamente claro que se cuida de tributar, com o imposto de renda, acréscimo patrimonial adstrito à etapa da revenda ou vendo a consumidor final, no ciclo econômico dos produtos objeto da atividade mercantil em apreço;

2.f) a titularidade da receita tributável se tem de medir pela decomposição objetiva do preço bruto administrado, máxime em havendo destaques evidentes das parcelas-encargos formadoras do aludido preço, pois a unicidade do preço dos combustíveis não autoriza a interpretação extensiva fazendária da lei, mesmo porque, o único meio de compreender o próprio preço controlado é a sua análise ou divisão objetiva sob o critério da remuneração de cada item da economia do óleo e do álcool referidos;

2.g) a tese reiterada pela recorrente, compatível lógica e juridicamente com o direito tributário positivo atinente, em síntese, apresenta, a título de base de cálculo do imposto de renda, a receita bruta mensal auferida na revenda dos combustíveis, é aquela entrada financeira que adere ao seu patrimônio, nas fronteiras da chamada “margem de revenda”, e cujas destinações afetas à atividade de revendedora em causa se definem “a posteriori” do ingresso e não se destacam, seja na legislação econômica do petróleo e do álcool para fins carburante, seja na própria legislação do tributo em exame;

2.h) o preço ao consumidor de gasolina, óleo e álcool hidratado para fins carburantes, na esteira de regra ordinária específica, também denominado de preço-bomba, se forma pelo preço de venda da Distribuidora, acrescido de margem de revenda, frete de entrega e tributos;

2.i) observada a planilha, onde se elencam, suficientemente discriminados, os encargos da revenda dos combustíveis automotivos, ver-se-á, cristalinamente, que tão-somente duas parcelas constituem receita própria dos Postos de Revenda: a remuneração de estoque e a remuneração do ativo fixo, sendo que os demais ônus se predestinam à integração de outros patrimônios, nunca chegando, destarte, a se apresentarem como receita do posto;

2.j) este Conselho, em caso envolvendo Companhia de Seguros, entendeu que a parte dos prêmios correspondentes aos resseguros, para efeito de imposição do imposto de renda, não constituía receita própria da empresa de seguros, e, sim, de empresa resseguradora;

III - QUANTO À RECEITA BRUTA IMPONÍVEL



3.a) na decomposição do preço bruto dos combustíveis, a UNIÃO distingue a margem de revenda (Portaria MF nº 93, it. 3 e Portaria MF nº 545, de 06 de outubro de 1993) ou os “encargos próprios da fase de revenda”, fase esta que diz respeito aos Postos Revendedores, e somente os ônus discriminados nesta etapa de comercialização dos produtos em questão podem ser considerados, “*prima facie*”, na formação eventual da receita bruta tributável;

3.b) a receita bruta mensal da recorrente é a receita eminentemente operacional, como resta claro do texto normativo, dela deduzidos os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, do qual o revendedor, no caso, é mero depositário;

3.c) na síntese de BARROS LEÃES, não se incluem na receita bruta: 1) as entradas financeiras que não tenham pertinência com a atividade prestada; e 2) as entradas financeiras que não se apresentam como receita própria, visto não constituírem fatos modificativos do patrimônio do contribuinte;

3.d) a rigor, portanto, e se se deseja observar lógica ínsita à ordem jurídica positiva, os encargos antecipadamente destacados na legislação pertencente ao direito econômico dos combustíveis, cujo destinatário não for o Posto de Revenda, não devem entrar no cômputo final da base de cálculo do imposto de renda devido, ainda que de renda presumida se cuide;

3.e) a discriminação de encargos, na decomposição do preço final do combustível, possui duas conseqüências fundamentais de direito: a) torna indisponível as predestinações consignadas, conferindo grau necessário de racionalidade à própria Dogmática da política do petróleo e do álcool para fins carburantes; e b) reveste as meras relações de obrigação dos Postos Revendedores, alusivas aos encargos pré-consignados, e à natureza pública da indisponibilidade ventilada, de forte nuance de direito público ou de direito econômico, dada a presença do Estado interferindo nessas relações;

3.f) seria incorrer em incontrastável contradição atribuir indisponibilidade a encargos componentes do preço controlado e, “*a posteriori*”, sem reservas ou pruridos quaisquer, querer presumi-los na condição de receita bruta sujeita ao imposto de renda, na forma do direito;

3.g) dois seriam os efeitos graves decorrentes da presunção condenável e que atenta contra os parâmetros essenciais do Direito Tributário e da logicidade mínima do ordenamento respectivo: i) estar-se-ia, a esse jaez, tributando não-renda, a pretexto de taxar com o imposto sobre a renda; ii) essa tributação implicaria, seguramente, em diversas hipóteses, incontestável tributação das verbas discriminadas na planilha indigitada;

3.h) viu-se com a melhor doutrina, que receita pressupõe integração do valor financeiro no patrimônio de seu titular, “*a contrario sensu*”, toda entrada financeira que apenas e transitoriamente passa pelas mãos de alguém não faz dessa pessoa, um titular de renda tributável;

3.i) nesse passo, é hora de divisar, no conjunto aparentemente difuso da margem de revenda, apropriada dicotomia que sirva de norte jurídico para a exata concepção de receita bruta mensal auferida na revenda de combustível, o que não é difícil, se adotados critérios jurídicos lógicos e condizentes com o ordenamento econômico e tributário em vigor;

3.j) de um lado, encargos de revenda excluídos na previsão legal tributária (art. 13, § 4º, Lei nº 8.541/92); os previamente destinados à terceiros; os custos “*lato sensu*” que não componham na relação “receita/despesa” diretamente vinculada à atividade de revenda dos combustíveis;

3.l) de outro, os encargos operacionais típicos ou naturais que surgem nas operações de revenda dos combustíveis; os explicitamente destinados à remuneração da recorrente (estoque, ativo fixo) na planilha oficial de direito econômico;

3.m) para que se conceba a receita bruta operacional capaz de, jurídica e lucidamente, servir de base de cálculo, é preciso conformá-la tão-somente aos encargos aludidos no parágrafo anterior, afastando ou pré-excluindo aqueles visualizados na letra “A”; repise-se, “*venia concessa*”, que à UNIÃO FEDERAL está vedado um comportamento contraditório, vale dizer, discriminar e tornar indisponíveis alguns encargos onde, por certo, assente está a predestinação do importe a outrem que não a recorrente mesma e, via de consequência, a referida indisponibilidade de ordem pública, e, em frontal contraponto, praticamente desdizendo o que antes estipulara a nível normativo-institucional, pretender exigir imposto de renda sobre o preço bruto do combustível, sem curar da incompatibilidade dos encargos predestinados a terceiros, encargos estes fatalmente comunicáveis para efeito de imposição tributária;

3.n) a pretensão fiscal, na medida em que exorbita do conceito razoável e mesmo técnico-institucional de rendimento, para os fins do imposto de renda, ofende, aberta e claramente, o princípio da capacidade contributiva, de vezo constitucional em suas versões de capacidade e de pessoalidade;

3.o) aquela graduação pessoal recomendada cogentemente, na taxaço dos rendimentos, não está sendo observada desde o plano de existência jurídica da relação tributária, aquando se desrespeita garantia individual heteróclita consistente na proibição do confisco fiscal, sub-repticiamente praticado pela Fazenda Nacional, ao exigir base de cálculo pecuniariamente superior à legal na incidência do imposto de renda sobre a margem de revenda;

#### IV - QUANTO A IMPOSIÇÃO DA PENALIDADE

4.a) no curso do exercício, não cabe a imposição de multa punitiva para as empresas que optaram pelo lucro estimado, uma vez que essas empresas farão o ajuste de seu imposto devido, na declaração anual a ser apresentada;

4.b) da conjugação das disposições legais contidas nos artigos 25 e 28 da Lei nº 8.541, de 1992, ressalta claramente o entendimento de que o imposto pago sobre o lucro estimado é provisório e não definitivo; caso prevalecente o entendimento do Fisco, o contribuinte estaria em mora no recolhimento por estimativa, e o complemento seria feito na declaração anual, descabendo a aplicação de qualquer multa punitiva no curso do ano, uma vez que esse imposto não é definitivo;

4.c) a própria lei se encarregou de espancar de vez essa dúvida, porquanto no Capítulo das penalidades determina: i) que a suspensão ou redução indevida do recolhimento do imposto decorrente do exercício da opção sujeitará a pessoa jurídica ao seu recolhimento com os acréscimos legais; enquanto que ii) no caso de falta ou insuficiência do imposto e contribuição social sobre o lucro implicará o lançamento, de ofício, dos referidos valores com acréscimos e penalidades legais;

4.d) resta evidente, portanto, que a lei determina que na falta definitiva de recolhimento do imposto, o contribuinte sofrerá a sua cobrança com os acréscimos e penalidades cabíveis, excepcionando a lei o caso do imposto pago por estimativa, justamente por ser ele provisório e não definitivo, em relação ao qual exige apenas a cobrança de acréscimos legais e não de penalidades;

4.e) quando a lei exige a aplicação de multa é ela clara e textual, o que não é o caso do imposto por estimativa, onde exige apenas acréscimos, motivo pelo qual o auto neste aspecto também é absolutamente improcedente.

## É O RELATÓRIO.

## V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator:

O recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

2. Antes de adentrar na análise da matéria sob litígio, são oportunas algumas considerações a propósito da interpretação das leis, especialmente no campo do Direito Tributário. FRANCISCO FERRARA, *in* “ENSAIO SOBRE A TEORIA DA INTERPRETAÇÃO DAS LEIS”, Studiu, Arménio Amado-Editor, Coimbra, 1978, 3ª ed., nos ensina, citando Kohler (pág. 26):

“... interpretar, quando de leis se trata, significa algo diverso de interpretar em outros casos: interpretar, em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentre as várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva.”

3. Na seqüência, à pagina 30 da obra citada, o autor se expressa:

“Assim, não há dúvida que as palavras da lei podem comportar, e em regra comportam, diversos pensamentos. Mas nem todos têm, sob este ponto de vista, a mesma legitimidade. Um deles representará a significação natural, imediata, espontânea dos dizeres legais; outro uma significação artificiosa ou reservada. Um deles encontrará no teor verbal da lei uma expressão perfeitamente adequada; outro uma notação vaga, tosca, infeliz. Um deles sente-se como que à sua vontade dentro do texto legal; outro só lá se aguenta com certo mal estar.”

4. O notável CARLOS MIXIMILIANO, em sua obra “HERMENÊUTICA E APLICAÇÃO DO DIREITO”, Forense, 1981, 9ª ed., pags. 165/166, preleciona:

“Prefere-se o sentido conducente ao resultado mais razoável, que melhor corresponda às necessidades da prática, e seja mais humano, benigno, suave.

É antes de crer que o legislador haja querido exprimir o conseqüente e adequado à espécie do que o evidentemente injusto, descabido, inaplicável, sem efeito. Portanto, dentro da letra expressa, procura-se a interpretação que conduza a melhor conseqüência para a coletividade.

179 - Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de que resulta eficiente a providência legal ou válido o ato, à que torne aquela sem efeito, inócua, ou este juridicamente nulo.”

.....

“Desde que a interpretação pelos processos tradicionais conduz a injustiça flagrante, incoerências do legislador, contradição consigo mesmo, impossibilidades ou absurdos, deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido equitativo, lógico e acorde com o sentido geral e o bem presente e futuro da comunidade.”

5. Interpretar, portanto, não significa desobedecer ao mandamento legal, mas, ao revés, cumprir o seu ordenamento, seu preceito, só que de forma a torná-lo consentâneo com a

realidade que nos cerca. O que se busca, em última análise, é tornar o comando legal exeqüível, eficiente, eficaz, de alcance lógico, racional, principalmente, jurídico.

6. Ao contrário do entendimento manifestado pela autoridade "a quo", quando instado a enfrentar argumento expendido pela então impugnante, no sentido de que a adoção da base de cálculo estabelecida pela Lei nº 8.541, de 1992, fere o princípio constitucional da isonomia, que assim se expressasse, "verbis":

"... 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."

entendo que não se deve adotar conclusão simplista, que corresponda a uma fuga da autoridade administrativa ao enfrentamento de questões relevantes. Ademais, se trata, a nosso ver, da simples declaração de inconstitucionalidade de dispositivo legal, mas sim de sua aplicação ou não ao caso concreto.

7. Comungamos o pensamento do Mestre Ruy Barbosa Nogueira, manifestado em seu 'DA INTERPRETAÇÃO E DA APLICAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS', José Bushatsky Editora, 2ª ed., 1974, São Paulo, quando ensina:

"51. Não existe nenhum princípio assente de que os órgãos administrativos não possam examinar a constitucionalidade das leis e regulamentos. Se não pudessem, também não poderiam julgar e aplicar a legislação, posto que a legalidade começa com a Constituição que é a lei máxima e sem a sua obediência, não é possível a aplicação da lei ou do regulamento.

52. O que os tribunais administrativos não podem é exercer o controle "jurisdicional" de constitucionalidade, porque o princípio assente é de que cabe privativamente ao Poder Judiciário "declarar a inconstitucionalidade da lei ou ato do Poder Público (...), como função "jurisdicional", o que é muito diferente do dever que têm todas as autoridades judicantes de não aplicar a lei ou decreto contrário à Constituição e, portanto, a obrigação de examinar a lei em cotejo com a Constituição.

.....

54. Nenhum órgão julgador pode colocar-se na posição simplista de presumir que a lei ou decreto que lhe cumpre interpretar e aplicar deva ser examinado somente dêsse texto para adiante. Não. A lei e o decreto pertencem ao sistema do Direito Positivo e estão vinculados à Constituição. Nela está o ponto de partida.

.....

56. A nosso ver, é preciso colocar nesta matéria de tão grande relevância e de freqüente casuística, um ponto de equilíbrio.

Os órgãos judicantes fiscais, como qualquer hermeneuta, no momento da interpretação, podem e têm o dever de examinar e estudar a lei e o regulamento em confronto com o texto constitucional, pois os princípios tributários constitucionais condicionam a interpretação da legislação ordinária, de tal forma que muitas vêzes, o sentido do texto legislativo ou regulamento só é completo, só é possível, em conjugação com o preceito constitucional.

57. Se o intérprete que levou em conta os preceitos constitucionais concluir por um sentido em que se harmonizam os comandos da lei ou do decreto com a Constituição, esta conclusão há de ser a certa e válida.

58. Porém, se do cotejo resulta ser inconstitucional a lei ou o regulamento, o órgão fiscal não deve e não pode aplicar a norma inconstitucional, pois uma lei ou decreto inconstitucional é ato inexistente, nenhum.

Como acentuou no Supremo Tribunal, o Ministro Luis Gallotti: "não concordo, *data venia*, com o douto voto mencionado, em que os Poderes Legislativo e Executivo não possam anular seus próprios atos, quando os considerem inconstitucionais.

"Entendo que podem fazê-lo: apenas a palavra derradeira, a respeito, caberá sempre ao Poder Judiciário, se oportunamente provocado."

8. Feitos tais registros, relevantes para o entendimento da posição assumida por este Relator, principalmente quando levantadas questões pertinentes à constitucionalidade de alguns dispositivos da Lei nº 8.541, de 1992, passemos ao litígio propriamente dito.

9. O lançamento tributário questionado diz respeito a alagada insuficiência no recolhimento do Imposto de Renda calculado por estimativa, conforme se constata através do demonstrativo anexo ao Auto de Infração. Foram dados como infringidos os artigos 1º,

2º, e § 1º, alínea "a" e § 3º do artigo 14, todos da Lei nº 8.541, de 1992, que estão assim redigidos:

"Art. 1º. A partir do mês de janeiro de 1993, o imposto sobre a renda e adicional das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das equiparadas, das sociedades civis em geral, das sociedades cooperativas, em relação aos resultados obtidos em suas operações ou atividades estranhas à sua finalidade, nos termos da legislação em vigor, e, por opção, o das sociedades civis de prestação de serviços relativos às profissões regulamentadas, será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem sendo auferidos.

Art. 2º. A base de cálculo do imposto será o lucro real, presumido ou arbitrado, apurada mensalmente, convertida em quantidade de Unidade Fiscal de Referência - UFIR (Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 1º) diária pelo valor desta no último dia do período-base.

.....

Art. 14 "Omissis"

§ 1º. Nas seguintes atividades o percentual de que trata este artigo será de:

a) 3% (três por cento) sobre a receita bruta mensal auferida na revenda de combustível;

.....

§ 3º. Para os efeitos desta lei, a receita bruta de vendas e serviços compreende o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia."

10. De plano deve ser consignado que os fatos como se encontram descritos na peça básica, quando submetidos às normas legais invocadas para seu enquadramento, não traduzem toda a realidade existente, nem permitem que se conheça o universo no qual estão inseridos, sendo necessário, para o deslinde da controvérsia, a fixação de um esquema através do qual se possa ter uma visão global da sistemática adotada para tributação das pessoas jurídicas.

11. Nos termos do retro transcrito artigo 1º da Lei nº 8.541, de 1992, as pessoas jurídicas (ou equiparadas), as sociedades civis em geral, as sociedades cooperativas (quando for o caso) e, opcionalmente, as sociedades civis de prestação de serviços relativos às

profissões regulamentadas (médicos, advogados, engenheiros etc.), são tributadas pelo imposto de renda tendo por base o lucro real, presumido ou arbitrado, apurado mensalmente.

12. Portanto, as sociedades de qualquer espécie, quando contribuintes e sujeitas à tributação pelo Imposto de Renda, deverão apurar o lucro real ou presumido, mensalmente, sob pena de, em não o fazendo, ficarem sujeitas às regras do arbitramento, o que será, sempre, da iniciativa do fisco.

13. Pode-se concluir, com base no acima exposto, que o lapso temporal adotado para apuração do lucro real ou presumido, como também para que a Fazenda determine o lucro arbitrado, base de cálculo do Imposto sobre a Renda, corresponde ao mês calendário. Vale dizer, o período-base anual restou dividido em 12 (doze) sub-períodos mensais, nos quais deverá ser determinado o lucro real, presumido ou arbitrado.

14. O legislador, no entanto, ofereceu à pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real (o qual deve ser apurado mensalmente), quando satisfeitas determinadas condições, o direito de optar pelo pagamento do imposto mensal estimado, ou seja, a pessoa jurídica continua obrigada a apurar o lucro real, só que o imposto recolhido não é aquele efetivamente devido, mas sim uma aproximação do seu valor.

15. A Lei nº 8.541, de 1992, em seus artigos 25, §§ 1º e 2º e 28, prescreve, "verbis":

"Art. 25. A pessoa jurídica que exercer a opção prevista no art. 23, desta lei, deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano ou na data de encerramento de suas atividades, com base na legislação em vigor e com as alterações desta lei.

§ 1º. O imposto recolhido por estimativa na forma do art. 24, desta lei, será deduzido, corrigido monetariamente, do apurado na declaração anual, e a variação monetária ativa será computada na determinação do lucro real.

§ 2º. Para efeito de correção monetária das demonstrações financeiras, o resultado apurado no encerramento de cada período-base anual será corrigido monetariamente.

.....

Art. 28. As pessoas jurídicas que optarem pelo disposto no art. 23, desta Lei, deverão apurar o imposto na declaração anual do lucro real, e a diferença verificada entre o imposto devido na declaração e o imposto pago nos meses do período-base anual será:

I - paga em quota única, até a data fixada para entrega da declaração anual, quando positiva;

II - compensada, corrida monetariamente, com o imposto mensal a ser pago nos meses subseqüentes ao fixado para a entrega da declaração anual se negativa, assegurada a alternativa de restituição do montante pago a maior corrigido monetariamente.”

16. Fácil é concluir que a pessoa jurídica tributada com base no lucro real, quando exercida o opção pelo recolhimento do Imposto por estimativa:

i) embora sujeita às regras de apuração do lucro real por período mensal, deve apurar o lucro real anual, em 31 de dezembro de cada ano;

ii) o imposto recolhido por estimativa, devidamente atualizado, será compensado com aquele apurado na declaração anual;

iii) eventual diferença, quando comparados: o imposto devido sobre o lucro real anual e o recolhimento mensal por estimativa, quando favorável à Fazenda será recolhida, em quota única, até abril do ano subseqüente.

17. Deve ser consignado, por oportuno, que a pessoa jurídica optante pelo pagamento do imposto por estimativa, caso resolva alterar sua opção, retornando ao regime de tributação com base no lucro real, não se desobriga do dever de apurar lucro para cada um dos meses em que a opção foi exercitada, devendo, ainda, recolher imediatamente eventual saldo de imposto a pagar.

18. Está previsto na Lei nº 8.541, de 1992, o lançamento “*ex officio*” para as hipóteses de falta ou insuficiência no recolhimento do Imposto de Renda mensal, sendo que: a) para as pessoas jurídicas obrigadas à apuração do lucro real ( que não podem optar pelo recolhimento do imposto estimado) o imposto deve ser exigido com base no mencionado lucro ou com base no lucro arbitrado; e b) para as demais pessoas jurídicas, o imposto será exigido com base no lucro presumido ou arbitrado.

19. Vale dizer, quando o Imposto de Renda for apurado e lançado de ofício, a Fiscalização tem o dever-poder de exigir referido tributo dentro dos limites traçados pela Lei, e sua base de cálculo só poderá ser: o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado.

20. No caso de haver a pessoa jurídica optado pelo recolhimento do imposto estimado, previa inicialmente o artigo 42 da Lei n 8.541, de 1992, (como se trata de recolhimento que depende de futura apuração do lucro por ocasião do encerramento do período-base anual) apenas as hipóteses de suspensão e redução indevida do recolhimento por parte da pessoa jurídica, sujeitando-as ao recolhimento integral do imposto, com acréscimos legais (juros e correção monetária).

21. Com o advento da Lei nº 8.849, de 1994, (MP nº 402/93), é que foi instituída penalidade para os casos de falta ou insuficiência no recolhimento do imposto por estimativa, restando acrescido ao artigo 42 da Lei nº 8.541, de 1992, o parágrafo único redigido nestes termos:

“Parágrafo único - Constatada, após o encerramento do respectivo ano-calendário, a falta ou insuficiência de recolhimento de imposto de renda e de contribuição social sobre o lucro, calculados com base nas regras do lucro presumido ou por estimativa, e tendo a pessoa jurídica apurado no seu balanço anual imposto de 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.”

22. Portanto, quando a pessoa jurídica tributada com base no lucro real exerce normalmente a opção pelo recolhimento do imposto estimado, promovendo o pagamento do tributo com insuficiência ou deixando de recolhê-lo, somente estará sujeita à penalidade própria (50%) se, ao apurar o imposto de renda devido, este se apresentar inferior àquele que deveria ter sido recolhido e não o foi.

23. Consolidando toda a legislação em vigor, o novo Regulamento do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado com o Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, em seu artigo 889 elenca as hipóteses de lançamento “*ex officio*”, ao dispor:

Art. 889. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decretos-lei nºs. 5.844/43, art. 77, 1967/82, art. 16, 1968/82, art. 7º, § 1º, e Leis nºs. 2.862/56, art. 28, 5.172/66, art. 149, e 8.541/92, arts. 40 e 43):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição a indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir recitas.

Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo beneficiado com isenção ou redução do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.”

24. Contemplando as hipótese já analisadas neste voto, itens 18 e 19, o artigo 890 do citado diploma regulamentar estabelece:

“Art. 890. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto sobre a renda mensal, no ano-calendário, implicará o lançamento de ofício, observados os seguintes procedimentos (Lei nº 8.541/92, art. 41):

I - para as pessoas jurídicas de que trata o artigo 190, 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.”

25. O lançamento contemplado nestes autos, como fácil é constatar, não se ajusta a nenhuma das hipóteses elencadas nos dispositivos retro transcritos, pois não se trata de falta ou insuficiência no recolhimento do imposto de renda devido, mas sim de diferenças no recolhimento do imposto por estimativa, o qual será, futuramente, diminuído do valor do imposto efetivamente devido.

26. Deve ser consignado, ainda, que na elaboração do Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº 1.041, de 1994, foi feita uma tentativa de se definir o período-base como sendo mensal, enquanto que para os casos de apuração anual dos resultados, o termo empregado é ano-calendário. A legislação que restou consolidada no RIR/94, contudo, não permite tal conclusão.

27. Com efeito, a Lei nº 8.541, de 1992, como se pode constatar através de seus inúmeros artigos, inclusive daqueles transcritos neste voto (itens 9 e 15), utiliza os termos “período-base mensal”, “imposto devido mensalmente”, “lucro apurado mensal” e “período-base anual”, “ano-calendário”, e “declaração anual do lucro real”, quando visa a mencionar fatos relacionados com este último lapso temporal.

28. Como a nossa Constituição Federal consagra o princípio da anterioridade da Lei, tendo presente, ainda, o princípio insculpido no artigo 165 da Carta Magna, de que a Lei de Diretrizes Orçamentárias orientará a elaboração da lei orçamentária anual, dispondo sobre as alterações da legislação tributária, é mais prudente concluir que o período-base de incidência, não só do imposto em causa, mas de todos os tributos incidentes sobre o

patrimônio e a renda, prevalecente até futura alteração constitucional, continua sendo o ano civil, com início em 1º de janeiro e término em 31 de dezembro.

29. As alterações introduzidas pela legislação ordinária devem ser tomadas apenas como formas utilizadas para resguardar a Fazenda Pública dos efeitos da acelerada desvalorização da moeda, provocada com a inflação galopante vivenciada nos últimos anos. Na essência, no entanto, o período-base continua sendo o intervalo de doze meses que vai de janeiro a dezembro de cada ano.

30. Qualquer entendimento em sentido diverso do acima esposado pode levar a conseqüências imprevisíveis, principalmente quando considerados outros tributos incidentes sobre o patrimônio, como é o caso do I.P.T.U., I.P.V.A. etc..

31. Além de todos esses aspectos que foram ressaltados, os quais entendemos relevantes para análise e solução dos litígios que versam sobre o período-base de incidência dos tributos que recaiam sobre o patrimônio e a renda, não pode ser olvidado que a própria Lei nº 8.541, de 1992, concede às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e que façam a opção pelo recolhimento do imposto por estimativa, o direito de: i) apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano; ii) deduzir o imposto recolhido por estimativa, corrigido monetariamente, daquele apurado na declaração anual; iii) a diferença verificada deverá ser paga em quota única até o final do mês de abril ( se devedora) ou compensada com o imposto a ser recolhido ( por estimativa) a partir do mês de maio. Pode, ainda, a pessoa jurídica credora, requerer a restituição da diferença recolhida a maior.

32. Não há, pois, previsão legal para o lançamento tributário realizado por iniciativa da Fiscalização, quando ainda não encerrado o período-base anual de incidência do Imposto de Renda, e, principalmente, quando a pessoa jurídica tenha exercido a opção pelo recolhimento do imposto por estimativa.

33. Segundo a legislação de regência, uma vez encerrado o ano-calendário e sendo constatado que a pessoa jurídica deixou de recolher o imposto ou o fez com insuficiência, duas poderão ser as conseqüências:

1ª) se do balanço anual resultar imposto de renda devido em valor superior ao recolhido, a diferença será recolhida, corrigida monetariamente, pelo valor integral e com acréscimos legais;

2ª) resultando, ao revés, imposto de renda devido em montante inferior ao recolhido, estará a pessoa jurídica sujeita à multa de 50% sobre as diferenças mensais apuradas, corrigidas monetariamente.

34. Se os fatos apurados não se subsumem às hipóteses descritas pela norma, é forçoso reconhecer, preliminarmente, que o lançamento se apresenta com vícios de origem, o que impede, em conseqüência, a análise do mérito da matéria versada nos presentes autos. Tais vícios, por sua vez, acarretam a nulidade do lançamento, razão pela qual entendo que tanto o Auto de Infração quanto a decisão recorrida não têm como subsistir.

Processo nº. :10882.002.152/93-40  
Acórdão nº. :101-91.249

Voto, pois, no sentido de que seja declarada a nulidade do lançamento "*ex officio*", por falta de amparo legal.

Sala das Sessões - DF, em 19 de agosto de 1997.

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.