



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13829.000201/93-98  
Recurso nº : 114.801 - Voluntário  
Matéria : IRPJ e outro - Ex de 1993  
Recorrente : ELDORADO COMÉRCIO DE DERIVADO DE PETRÓLEO LTDA  
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO/SP  
Sessão de : 18 de março de 1998  
Acórdão nº : 103-19.273

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL  
SOBRE O LUCRO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - LEI nº 8.541/92**

As pessoas jurídicas que exploram o ramo de revenda de combustíveis deverão aplicar o percentual de 3,0% sobre a receita bruta mensal auferida na atividade para determinar a base de cálculo do imposto, caso optem pelo pagamento por estimativa.

A suspensão ou a redução indevida do recolhimento do imposto, por pessoa jurídica que tenha optado pelo seu pagamento por estimativa, ensejará sua cobrança integral com os acréscimos legais.

A base de cálculo de cálculo da contribuição social para as empresas que exercerem a opção pelo pagamento por estimativa será o valor correspondente a dez por cento da receita bruta mensal, acrescida dos demais resultados e ganhos de capital.

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO**

Nos termos do art. 106, inciso II, letra "c", da Lei nº 5.172/66, é de se convolar a multa de lançamento de ofício quando a nova lei estabelecer penalidade menos severa que a prevista à época da infração.  
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ELDORADO COMÉRCIO DE DERIVADO DE PETRÓLEO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de lançamento ex officio de 100% para 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
SANDRA MARIA DIAS NUNES  
RELATORA



Processo nº : 13829.000201/93-98  
Acórdão nº : 103-19.273

FORMALIZADO EM: **17 ABR 1998**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, EDSON VIANNA DE BRITO, SILVIO GOMES CARDOZO, NEICYR DE ALMEIDA, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE e RUBENS MACHADO DA SILVA (Suplente convocado).



Processo n° : 13829.000201/93-98  
Acórdão n° : 103-19.273  
Recurso n° : 114.801  
Recorrente : ELDORADO COMÉRCIO DE DERIVADO DE PETRÓLEO LTDA

## RELATÓRIO

Recorre a este Colegiado, ELDORADO COMÉRCIO DE DERIVADO DE PETRÓLEO LTDA, já qualificada nos autos, da decisão proferida em primeira instância que manteve os lançamentos nos Autos de Infração de fls. 01 e 51 relativos ao imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social do ano-calendário de 1993.

A exigência fiscal sob exame decorre da insuficiência de recolhimentos mensais do IRPJ e CSL, referentes aos meses de janeiro a agosto de 1993, em empresa sujeita ao regime de tributação pelo lucro real e optante pelo recolhimento por estimativa.

A autuação está fundamentada nas disposições dos arts. 389, 391, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n° 85.450/80 c/c art. 1°, inciso I, do Decreto-lei n° 1.895/81; art. 40 e §§ da Lei n° 8.383/91; arts 13, 14, 23, 24 e 51 da Lei n° 8.541/92 (IRPJ); art. 2° e §§ da Lei n° 7.689/88, c/c art. 38 da Lei n° 8.541/92 (CSL).

Inconformada com os lançamentos, a autuada apresentou, dentro do prazo regulamentar, as impugnações de fls. 11 e 61, alegando, em síntese, que:

- utilizando-se de uma faculdade que a Lei n° 8.541/92 lhe concede, optou pelo recolhimento mensal do imposto de renda e da contribuição social pelo regime de estimativa. Esclarece que, de acordo com os arts. 23 e 14 da citada lei, tem recolhido o imposto e a contribuição calculados sobre uma base de cálculo correspondente a 3% de sua receita bruta, ou seja, a parcela do preço do combustível, consistente na margem de revenda, fixada pelo Governo Federal;

- argumenta que na fixação dos preços o Governo expressamente estabelece uma estrutura pela qual é o somatório do preço de realização de refinaria, da



Processo nº : 13829.000201/93-98  
Acórdão nº : 103-19.273

margem de remuneração fixada para o segmento de distribuição (atacado), dos fretes e da MARGEM BRUTA DE REMUNERAÇÃO para o segmento da revenda. Entende que esta margem é a receita bruta a que se refere a Lei nº 8.541/92, sobre a qual deve ser aplicado o percentual de 3%;

- aduz que o cálculo do lucro estimado com base no preço total de venda ao consumidor fere o princípio da isonomia e é incompatível com a estrutura do imposto sobre renda no Brasil. Afirma que, embora o lucro presumido ou estimado não seja uma obrigação do contribuinte, mas uma faculdade, a aplicação do percentual de 3% sobre o preço total de venda inviabiliza a opção pelo lucro presumido ou pelo estimado para o setor. A lei, continua a autuada, não determina o cálculo sobre o faturamento da empresa, mas sim sobre a receita bruta, que somente pode ser a receita própria e não a receita de terceiros;

- cita as conclusões do Parecer CST nº 945, de 04/08/86, para afirmar que a própria Receita Federal já se manifestou no sentido de que, no caso dos postos de gasolina, a receita bruta a ser considerada é a margem bruta a que esses contribuintes têm direito na venda do combustível. Isto porque os preços praticados pelos postos são obrigatoriamente fixados pelo Governo Federal. Nessas condições, entende a autuada que somente o valor correspondente a citada margem bruta pode sofrer a incidência do imposto, ainda que o Fisco apure omissão de receita ou omissão de compras,

- tece considerações acerca da receita operacional dos contribuintes que tenham por atividade econômica a revenda de combustíveis e lubrificantes para afirmar que a receita bruta seria a "margem bruta" fixada pelo Governo, por se tratar de preço controlado;

- alega que no curso do exercício não cabe a imposição da multa punitiva (100%) para as empresas que optaram pelo lucro estimado, uma vez que estas farão o ajuste do seu imposto devido na declaração anual a ser apresentada oportunamente. Para sustentar sua tese, cita os arts 25 e 28 da Lei nº 8.541/92 concluindo que o imposto



Processo nº : 13829.000201/93-98  
Acórdão nº : 103-19.273

pago sobre o lucro é provisório e não definitivo. Entende que o art. 42, ao dispor sobre a redução indevida do recolhimento do imposto por estimativa, prevê a cobrança do imposto com os acréscimos legais, e não com as penalidades cabíveis como determina a lei no caso de falta definitiva de recolhimento do imposto (art. 40).

A autoridade monocrática manteve integralmente os lançamentos fundamentando sua convicção no fato de que o cálculo do imposto mensal a ser pago por estimativa fora estabelecido pelo art. 24 da Lei nº 8.541/92. Assim, a base de cálculo do imposto na atividade de revenda de combustíveis, deveria ser determinada mediante a aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre a receita bruta mensal auferida na atividade. Afirmou, ademais, que o legislador quantificou a base imponible com fundamento na receita bruta mensal definida nos §§ 3º e 4º da Lei nº 8.541/92. Sobre as conclusões contidas no Parecer CST nº 945/86, a digna autoridade afirmou não se aplicar ao presente processo, uma vez que não se tratava de omissão de receita e sim de redução indevida no pagamento do imposto calculado por estimativa, na forma prevista na Lei nº 8.541/92 e ademais, o citado Parecer fora elaborado durante a vigência da legislação anterior. Quanto a alegação da inconstitucionalidade na fixação da base de cálculo do imposto por estimativa por pretensa ofensa ao princípio da isonomia, afirmou aquela autoridade não caber tal discussão a nível administrativo, porque inferem-se constitucionais todos os atos oriundos do Poder Legislativo e Executivo. No que tange à aplicação da multa de 100% (cem por cento), entendeu que o art. 40 da Lei nº 8.541/92 estabeleceu que no caso de insuficiência do pagamento do imposto e contribuição social nelas previstos implicará o lançamento, de ofício, dos referidos valores, com os acréscimos e penalidades legais, e estas estão previstas no inciso I do art. 4º da Lei nº 8.218/91. Por fim, corrobora seus argumentos citando Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes (108-01.898/95, 107-02.121/95 e 103-16481/95).

Ciente em 14/08/96 conforme atesta o Aviso de Recebimento - AR de fls. 120, a autuada interpôs recurso voluntário a este Colegiado, protocolizando seu apelo em 20/08/96. Em suas razões de recurso, desenvolve a mesma linha de argumentos expendidos na peça vestibular para, ao final, requerer o arquivamento sumário dos autos.



Processo nº : 13829.000201/93-98  
Acórdão nº : 103-19.273

Às fls. 147, a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional oferece, nos termos da Portaria MF nº 180/96, as contra-razões do recurso voluntário, reafirmando as conclusões da decisão recorrida.

É o Relatório. 





Processo nº : 13829.000201/93-98  
Acórdão nº : 103-19.273

### VOTO

Conselheira SANDRA MARIA DIAS NUNES, Relatora

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Trata-se de lançamento fundamentado na insuficiência do pagamento do imposto de renda calculado por estimativa nos termos dos arts 23, 38 e 42 da Lei nº 8.541/92. Matéria amplamente discutida neste Pretório sobre a qual já tive oportunidade de manifestar minha opinião no Acórdão nº 103-17.742, de 17/09/96, abaixo reproduzido, cujos argumentos adoto como razões de decidir. Ressalte-se, por oportuno, ser idêntico o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

*"Como se sabe, a Lei nº 8.541/92 trouxe inúmeras modificações na forma de pagamento e de apuração do imposto de renda, quer seja a tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, mantendo, todavia, o sistema de bases correntes para as pessoas jurídicas (fato gerador mensal). Na hipótese de a pessoa jurídica pretender optar pela tributação com base no lucro real, poderá escolher por duas formas de pagamento do imposto, quais sejam: (1) lucro real mensal ou (2) estimativa.*

*No primeiro caso, a pessoa jurídica já exerce a opção pela forma de tributação e, por ocasião da apresentação da Declaração de Rendimentos, deverá, a princípio, apresentar doze apurações de resultados. No segundo caso - pagamento mensal por estimativa, a pessoa jurídica somente poderá exercer sua opção na entrega da Declaração de Rendimentos, ou seja, 30 de abril do ano-calendário seguinte, ocasião em que levantará um balanço anual, caso opte pelo lucro real. Se exercer a opção pelo lucro presumido, o imposto pago é definitivo, pois as regras para determinação do imposto calculado por estimativa são as mesmas do lucro presumido. Com efeito, dispõe o artigo 23 da Lei nº 8.541/92 que:*

*Art. 23 . As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa. (grifei).*

*Trata-se portanto de uma faculdade, haja vista as dificuldades reconhecidas pelo legislador de as empresas levantarem, mensalmente, demonstrações financeiras com a finalidade de determinarem a base de cálculo do imposto. Por outro lado, a opção pelo pagamento calculado por*



Processo n° : 13829.000201/93-98  
Acórdão n° : 103-19.273

*estimativa não vincula a pessoa jurídica ao regime de tributação diante o ano-calendário (lucro real ou presumido), exceto aquelas expressamente obrigadas ao lucro real, o que não é o caso das revendedoras de combustíveis.*

*Quanto ao cálculo do imposto mensal a ser pago por estimativa, estabelece o artigo 24 da Lei n° 8.541/92 que aplicar-se-ão as disposições pertinentes a apuração do lucro presumido e dos demais resultados positivos e ganhos de capital. Assim, a base de cálculo do imposto deverá ser determinada mediante a aplicação do percentual de 3,5% sobre a receita bruta mensal auferida na atividade. Tratando-se de revenda de combustíveis, o percentual será de 3,0% sobre a receita bruta mensal assim definida nos §§ 3° e 4° ao artigo 14 da Lei n° 8.541/92:*

*.....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.*

*Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário.*

*Pois bem, guardadas as exceções previstas na própria lei, é defeso à pessoa jurídica quantificar ou excluir valores da base de cálculo do imposto, ainda que os preços das mercadorias tenha sido fixado pelo Governo Federal, pois estaria afrontando as disposições contidas no artigo 97 do Código Tributário Nacional, segundo o qual **"somente a lei pode estabelecer a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo."***

*Vejamos agora qual o tratamento a ser dado ao imposto de renda pago por estimativa. Segundo se infere do § 1° do artigo 25 da Lei n° 8.541/92, o imposto recolhido por estimativa será deduzido, corrigido monetariamente, do apurado na declaração anual. A diferença positiva verificada entre o imposto devido na declaração e o imposto pago referente aos meses do período-base anual será paga em quota única, até a data fixada para entrega da declaração anual (artigo 28).*

*Por sua vez, as instruções emanadas pela Secretaria da Receita Federal e inseridas no Manual para Preenchimento da Declaração de Rendimentos relativas ao ano-calendário de 1993 - MAJUR, esclarecem que o contribuinte, ao demonstrar a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social (Anexo 3), deverá informar o valor do imposto e da contribuição mensal calculados por estimativa, ainda que não recolhidos. Isto porque o pagamento do imposto e da contribuição social é*



Processo nº : 13829.000201/93-98

Acórdão nº : 103-19.273

mensal, obrigatório e a sua base de cálculo está perfeitamente definida em lei.

*Por outro lado, a suspensão ou a redução indevida do recolhimento do imposto, por pessoa jurídica que tenha optado pelo seu pagamento por estimativa, ensejará sua cobrança integral com os acréscimos legais (artigo 42).*

*No caso dos autos, a fiscalização constatou que a recorrente, ao determinar a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social por estimativa, considerou como receita bruta mensal o valor referente à margem de lucro obtida nas vendas de combustíveis, reduzindo indevidamente o recolhimento do imposto. Ao teor do artigo 42 da Lei nº 8.541/92, cabível a cobrança do imposto que deixou de ser pago mensalmente, acrescido de correção monetária, juros de mora e da multa de 100%, estabelecida no artigo 4º da Lei nº 8.218/91 porque exigido mediante procedimento de ofício.*

*A diferença de imposto a que alude o artigo 28 da Lei nº 8.541/92, a ser paga em 30 de abril (data da entrega da declaração), é aquela obtida pela comparação entre os valores devidos com base na estimativa e o valor apurado com base no lucro real de balanço anual, não podendo alcançar valores que, embora devidos, não tenham sido recolhidos.*

*Por último, é bom lembrar que caso a pessoa jurídica opte pelo lucro presumido, o imposto de renda pago segundo as regras da estimativa é definitivo, pois, neste caso, a declaração é apenas de informações e nenhum valor ("diferença") será apurado. As divergências, porventura verificadas entre os valores informados na Declaração de Rendimentos e os DARFs previamente recolhidos durante o ano-calendário serão consideradas insuficiência de imposto que deverão ser pagas na forma de legislação vigente.*

.....  
*Adite-se por oportuno que as conclusões contidas no Parecer CST nº 945/86 não se aplicam ao presente processo porque aqui não se discute omissão de receita e sim a redução indevida no pagamento do imposto calculado por estimativa, na forma prevista na Lei nº 8.541/92. Ademais disso, o citado parecer foi elaborado sob a égide da legislação anterior."*

Quanto à penalidade aplicada, busco guarida no Código Tributário Nacional (art. 106, inciso II, alínea "c"), lei complementar que consagra o princípio da retroatividade benigna, para reduzir a multa de lançamento de ofício correspondente a 100% (cem por cento) na forma do art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91 para 75% (setenta e cinco por cento). Como se sabe, a Lei nº 9.430, de 27/12/96, ao dispor acerca das mul-



Processo nº : 13829.000201/93-98  
Acórdão nº : 103-19.273

tas de lançamento de ofício, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, estabeleceu os seguintes percentuais:

*"I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;  
II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude ....."*

Isto posto, voto no sentido de conhecer do recurso por tempestivo e interposto na forma da lei, para, no mérito, dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa de lançamento ex officio de 100% para 75% (setenta e cinco por cento).

Sala das Sessões (DF), em 18 de março de 1998

  
SANDRA MARIA DIAS NUNES

