

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº.: 13832-000.047/93-31  
RECURSO Nº.: 113.808  
MATÉRIA : IRPJ E CSL - EX.: DE 1993  
RECORRENTE : IRMÃOS GABRIEL DE SOUZA & CIA. LTDA.  
RECORRIDA : DRF EM RIBEIRÃO PRETO/SP  
SESSÃO DE : 15 DE MAIO DE 1997  
ACÓRDÃO Nº.: 108-04.249

jrc/

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA E  
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO -  
EMPRESAS REVENDEDORAS DE COMBUSTÍVEL

- No cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro mensal por estimativa, nas atividades de revenda de combustível, a base de cálculo do imposto e da contribuição social será determinada mediante a aplicação do respectivo percentual sobre a receita bruta mensal, assim entendida como o produto da venda das mercadorias adquiridas para revenda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **IRMÃOS GABRIEL DE SOUZA & CIA. 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 e RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 MAI 1997

PROCESSO N° : 13832-000.047/93-31  
ACÓRDÃO N° : 108-4.249

## RELATÓRIO

**IRMÃOS GABRIEL DE SOUZA & CIA. LTDA**, inscrita no CGC sob o nº 66.598.707/0001-50, recorre a este Conselho de Contribuintes da decisão da Sra. Delegada de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que julgou procedente o lançamento formalizado através dos autos de infração de fls. 01/02 e 51/52, com base nos fundamentos contidos na ementa da decisão de fls. 75/80, a seguir transcrita:

### ASSUNTO - Imposto de Renda Pessoa Jurídica

**ESTIMATIVA - Insuficiência de Recolhimento** - As pessoas jurídicas que exploram o ramo de revenda de combustíveis deverão aplicar o percentual de 3 sobre a receita bruta mensal auferida na atividade, para determinar a base de cálculo do imposto a ser recolhido por estimativa.

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.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO** - Em se tratando de contribuição lançada com base nos mesmos fatos apurados no processo referente ao imposto de renda, o lançamento para sua cobrança é reflexivo, e, assim, a decisão de mérito prolatada naqueles autos constitui prejulgado na decisão do processo relativo à contribuição.

**MULTA DE OFÍCIO** - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto e da contribuição social dá causa a lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais.

A exigência, portanto, decorre do fato de tendo o contribuinte optado pelo pagamento do imposto de renda mensal calculado por estimativa, tê-lo feito a menor, posto que em desacordo com o que preceituam os artigos 23, "caput" e 24, "caput", combinados com o artigo 14, "caput", parágrafo 1º, letra "a" e parágrafo 3º da Lei nº 8.541/92, que definem a base

*GJ*

PROCESSO N°. : 13832-000.047/93-31  
ACÓRDÃO N°. : 108-4.249

de cálculo do imposto de renda como sendo três por cento a receita bruta mensal auferida na revenda de combustível.

Idêntica situação ocorreu em relação à contribuição social sobre o lucro, posto que os recolhimentos foram feitos em desacordo com a norma do art. 38, parágrafo 1º da mesma lei.

Em sua impugnação, a autuada sustentou, em apertada síntese, que:

1. a suplicante tem como atividade o comércio varejista de derivados de petróleo, ou seja, a empresa revende combustíveis diretamente ao consumidor.
2. o preço dos combustíveis é fixado pelo Governo Federal e corresponde ao somatório de:

a) preço de realização de refinaria; b) margem de remuneração fixada para o segmento de distribuição; c) fretes; e d) margem bruta de remuneração para o segmento de revenda.

3. a receita bruta de que trata o art. 14, "caput", parágrafo 1º, letra "a", da Lei nº 8.841/92, para as empresas revendedoras de combustíveis, corresponde à margem bruta de remuneração;

4. o entendimento do FISCO, no sentido de considerar como receita bruta aquela resultante do valor de venda ao consumidor, inviabiliza a opção do contribuinte pelo lucro presumido ou estimado, ferindo o princípio da isonomia;

5. "para que não haja ofensa a esse princípio é absolutamente necessário que, a todos os contribuintes, que sejam dentro dos limites da receita fixados pela lei como parâmetros para desobrigá-los da apuração mensal pelo lucro real, possibilitando-lhes a opção pelo lucro presumido ou pelo estimado, seja factível a opção, sem que o lucro resultante seja incompatível com sua atividade.";

6. a própria Receita Federal, examinando a hipótese de omissão de compras de um contribuinte que exerce a mesma atividade da suplicante, conclui no Parecer CST nº 945, de 04/08/86, da Coordenação do Sistema de Tributação:

"Portanto, quando se identificar omissão de compras e se apurar, por presunção, omissão de receita, torna-se possível quantificar também o lucro bruto, o operacional e o lucro real, adicionando-se ao lucro declarado a parcela das importâncias não declaradas (RIR/80, artigo 678, III) correspondente ao lucro omitido, calculada mediante aplicação, sobre cada litro do produto, na diferença entre os preços de venda e de compra, vigente à época da aquisição".

7. "embora se pudesse considerar, "ad. argumentando tamtam", toda a margem de revenda como receita bruta operacional subsumível na incidência do I.R., posto que de revenda é que, expressamente, falta o legislador (Lei 8.541/92, art. 14 parágrafo 1º, al. "a"), fato é que não colheria já, o argumento ilógico e contra legem de que essa receita bruta da revenda compreendesse o universo inteiro dos ingressos financeiros componentes do preço-bomba. Do mesmo modo que se desconsidera, na aferição da base impunível do I.R. analisado, o I.P.I. (porque destacado na nota de venda) - ex potestate legis (Lei 8.541/92, art 14, parágrafo 4º, In fine), não é crível, por exemplo, que se não dê igual tratamento às parcelas que somente transitam no faturamento do Posto, com destino previamente assentado.

A rigor, portanto, e se deseja observar lógica ínsita à ordem jurídica, os encargos antecipadamente destacados na legislação pertencente ao direito dos combustíveis (isto é, nas planilhas do D.N.C.), cujo destinatário não for o Posto de Revenda, não devem entrar no cômputo final da base de cálculo do I.R. devido pelo referido Posto, ainda que se renda presumida (C.T.N. art 44) se cuide"

8. "se o entendimento do fisco fosse correto, o que se admite apenas para argumentar, o contribuinte estaria em mora no recolhimento por estimativa, e o complemento seria feito na declaração anual. jamais poderia o contribuinte sofrer a multa punitiva do recurso do ano, uma vez que esse imposto não é definitivo."

*61*

PROCESSO Nº : 13832-000.047/93-31  
ACÓRDÃO Nº : 108-4.249

Irresignada com o "decisun" de primeiro grau, interpõe a contribuinte o recurso voluntário de fls. 84/106, no qual basicamente repisa as razões da inicial.

A Procuradoria da Fazenda Nacional ofereceu contrarrazões às fls. 109/112.

É o relatório.

A handwritten signature consisting of stylized initials, possibly 'GSL'.

## V O T O

CONSELHEIRO MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS, RELATOR

O recurso é tempestivo e, observados os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

Conforme constou do relato, decorre a exigência de insuficiência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro recolhidos por estimativa, relativo aos meses de apuração de janeiro a julho de 1993.

A respeito, dispõe o art. 24, "caput", da Lei nº 8.641/92:

"Art. 24. No cálculo do imposto será mensal por estimativa aplicar-seão disposições pertinentes a apuração do lucro presumido e dos demais resultados positivos e ganhos de capital, previstas nos arts. 13 a 17 desta Lei, observado..."

Por sua vez, o art. 14, "caput", parágrafo 1º, letra "a", parágrafo 3º e parágrafo 4º estabelecem:

"Art. 14. A base de cálculo do imposto será determinada mediante a aplicação do percentual de 3,5% sobre a receita bruta mensal auferida na atividade, expressa em cruzeiros.

Parágrafo 1º as seguintes atividades o percentual do que trata este artigo será de:

a) três por cento da receita bruta mensal auferida na revenda de combustível;

.....  
Parágrafo 3º Para os efeitos desta Lei, 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.

GL

Parágrafo 4º Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos obrados destacamento do computador ou contratante, e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário."

.....  
(os grifos não são do original)

A despeito da clareza da norma inserta no dispositivo legal retrotranscrita, no sentido de estabelecer a determinação da base de cálculo do imposto ("caput", parágrafo 1º, letra "a"), conceituar receita bruta (parágrafo 3º) e definir as parcelas que não integram a receita bruta para os fins da lei (parágrafo 4º), defende a recorrente a tese de que, no caso das empresas revendedoras de combustíveis, o conceito da receita bruta deve ser tomado restritivamente como sendo a margem bruta de remuneração.

Preliminarmente, convém assentar que as conclusões contidas no Parecer CST nº 945, de 04/08/86, não têm o alcance que a interessada pretende atribuir, posto que o citado ato administrativo visa apenas a orientar a Fiscalização na hipótese de detecção de omissão de compras.

Concluiu o mencionado parecer que quando se identificar omissão de compras por parte das empresas revendedoras de combustíveis, o imposto de renda suplementar deve incidir sobre o lucro omitido, calculado mediante aplicação, sobre cada litro do produto, da diferença entre os preços de venda e de compra, vigente à época da aquisição.

O caso dos autos trata de coisa diversa, o pagamento do imposto de renda mensal calculado por estimativa.

Pela sistemática introduzida pelo art. 23 da lei nº 8.541/92, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento do imposto por estimativa, observadas as regras estabelecidas no art. 14 da mesma lei.

*Gil*

PROCESSO N° : 13832-000.047/93-31  
ACÓRDÃO N° : 108-4.249

A faculdade concedida pela lei, portanto, condiciona-se à observância das regras impostas. E a base de cálculo estabelecida no referido art. 14, como próprio nome indica, é apenas uma base de cálculo, simplificada, provisória, não definitiva.

De acordo com o art. 25 da Lei nº 8.541/92, a pessoa jurídica que exceder a opção prevista no art. 23 da mesma lei deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano ou na data de encerramento de suas atividades.

Contudo, se não estiver obrigada à apuração do lucro real nos termos do art. 5º da citada Lei, a pessoa jurídica poderá, no ato da entrega da declaração anual ou de encerramento, optar pela tributação com base no lucro presumido.

Argúi a recorrente de que a prevalecer o entendimento do fisco no sentido de considerar receita bruta como aquela resultante das vendas ao consumidor, tomando o preço da bomba, a opção pelo lucro presumido ou pelo pagamento após estimativa torna-se inviável para as empresas revendedoras de combustível, caracterizando verdadeira discriminação para com o setor e ferindo, por conseguinte, o princípio da isonomia.

Nesse ponto revela lembrar que desde a publicação do Decreto-Lei nº 1.985, de 1981, todas as pessoas jurídicas, autorizadas por lei, cuja receita operacional proviesse da venda de mercadorias adquiridas para revenda, podiam optar pela tributação como base no lucro presumido, mediante aplicação do percentual de 3,5% sobre a receita operacional bruta:

Mesmo a Lei nº 8.383, de 30/12/91, que tinha como escopo alargar o universo de empresas optantes pela tributação simplificada, manteve o percentual de 3,5% sobre a receita bruta consoante dispõe o art. 40, parágrafo 7º, letra "b" daquela Lei.

A Lei nº 8.541, de 23/12/92, ao contrário de que alega a suplicante, pretendeu dar tratamento diferenciado para o setor, considerando suas peculiaridades. Na letra "a" do parágrafo 1º do art. 14, estabeleceu o legislador novo percentual para fins de cálculo da tributação com base no lucro presumido: "Três pôr cento sobre a receita bruta mensal auferida na revenda de combustível."

PROCESSO N°. : 13832-000.047/93-31  
ACÓRDÃO N°. : 108-4.249

É verdade que, mesmo com o tratamento diferenciado concedido ao setor de revenda de combustível pela Lei nº 8.541/92, a tributação pelo lucro presumido não se tornou, em regra, atraente para as revendedoras de combustível. Tanto é que a Lei nº 8.981, de 20/01/95, com aplicação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/95, estabeleceu novo percentual: " um por cento sobre a receita bruta auferida na revenda para consumo de combustível derivado de petróleo e álcool etílico carburante." (grifei).

À primeira vista pode parecer que, de fato, a lei nº 8.541/92 não deu um tratamento isonômico às empresas revendedoras de combustível, assim entendido tratar desigualmente os desiguais na exata medida dessa desigualdade.

Contudo, algumas considerações merecem ser feitas.

A primeira é que, em se tratando de tributação simplificada, o legislador defere este tratamento àquelas pessoas jurídicas que não merecem grande controle por parte da administração tributária. Portanto, é uma faculdade concedida ao contribuinte, posto a regra geral de apuração do imposto de renda é com base no lucro real.

A segunda é que a admitir o entendimento da recorrente, ter-se-ia, ai sim, um tratamento altamente discriminatório para com as empresas dos demais ramos de atividades, posto que a margem bruta de remuneração corresponde a um percentual irrisório da receita bruta.

Idêntico raciocínio se aplica à opção pelo pagamento do imposto mental calculado por estimativa de que tratam os artigos 23 a 28 da Lei nº 8.541/92.

Os mesmos argumentos expendidos em relação ao imposto de renda se aplicam à contribuição social sobre o lucro, uma vez que o art. 38 da Lei nº 8.541/92 determina que se aplicam à contribuição social sobre o lucro as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

61

PROCESSO N° : 13832-000.047/93-31  
ACÓRDÃO N° : 108-4.249

No que pertine ao inconformismo da suplicidade quanto à imposição da multa prevista no art. 4º inciso I, da Lei nº 8.218, de 29/08/91, entendo carecer de propósito o entendimento da recorrente no sentido de só considerar devida a multa de mora.

Dispõe o art. 4º, inciso I da Lei nº 8.218/91, verbis:

"Art. 4º - nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte.

.....  
(os grifos não são do original)

Da leitura do dispositivo retrotranscrito depreende-se que, nos casos como o dos autos (lançamento de ofício), é de se aplicar a multa de ofício de 100% sobre a diferença do imposto não recolhida.

A norma inserta no art. 40 da Lei nº 8.541/92, apenas retifica esse procedimento, como se constata:

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

Por sua vez, o estatuído no art. 42 da mesma Lei é claramente dirigido ao contribuinte que se encontre em mora e que regularize espontaneamente sua situação, senão vejamos:

"Art. 42. A suspensão ou redução indevida do recolhimento do imposto decorrente do exercício da opção prevista no art. 23 desta Lei sujeitará a pessoa jurídica ou seu recolhimento com os acréscimos legais" (grifei).

*Ed*

PROCESSO N°. : 13832-000.047/93-31  
ACÓRDÃO N°. : 108-4.249

À vista do exposto, e considerando que esse entendimento foi recentemente confirmado pela E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão CSRF/01-02.125, de 17/03/97, voto por se negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF) 15 de maio de 1997

  
MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS , RELATOR

PROCESSO Nº : 13832-000.047/93-31  
ACÓRDÃO Nº : 108-4.249

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

68