



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Iam-4
Processo nº : 13840.000320/93-00
Recurso nº : 06.515
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – Ex.: 1993
Recorrente : MIRANDA & MELLO LTDA
Recorrida : DRJ em CAMPINAS-SP
Sessão de : 16 de maio de 1996
Acórdão nº : 107-02.927

TRIBUTAÇÃO POR ESTIMATIVA – REVENDA DE
COMBUSTÍVEL – BASE DE CÁLCULO – Nos termos da Lei 8.541/92, a
base de cálculo da Contribuição Social no regime de estimativa é a
receita bruta das vendas (art. 14, parágrafo 3º), sendo inadmissível, pois,
a adoção da denominada “margem bruta”.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto
por MIRANDA & MELLO 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.


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE E RELATORA

FORMALIZADO EM 28 AGO 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JONAS FRANCISCO DE
OLIVEIRA, NATANAEL MARTINS, EDSON VIANNA DE BRITO, PAULO ROBERTO
CORTEZ e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 10860.000320/93-00
Acórdão nº : 107-02.927

Recurso nº : 06.515
Recorrente : MIRANDA & MELLO LTDA

RELATÓRIO

MIRANDA & MELLO LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CGC MF sob o nº 52.779.758/0001-73, inconformada com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campinas-SP que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve a exigência do crédito tributário formalizado através do Auto de Infração de fls. 14/15, recorre a este Conselho com objetivo de ver reformada a decisão da autoridade julgadora singular.

A peça básica do litígio nos dá conta de que a Fazenda Pública Federal está a exigir a Contribuição Social sobre o Lucro devida nos períodos de apuração de janeiro a julho de 1993, tendo em vista que a autuada recolheu a menor essa Contribuição, em decorrência de erro na fixação da sua base de cálculo.

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 23 e 24, seguiu-se a decisão proferida pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem a seguinte redação (fls. 32 a 35):

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS
ANO-CALENDÁRIO DE 1993: meses de janeiro a julho.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO: A falta ou insuficiência de pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, constatada em ação fiscal, implicará o lançamento de ofício dos valores correspondentes com os acréscimos e penalidades legais (art. 40 da Lei nº 8.541/92 c/c art. 2º da IN/SRF nº 98/93).
No lançamento será observada a forma de pagamento do imposto mensal adotada pela pessoa jurídica no decorrer do ano-calendário (art. 2º, § 1, da IN/SRF nº 98/93).

2 *Fls. 32/35*

Processo nº : 10860.000320/93-00
Acórdão nº : 107-02.927

EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE.”

Cientificada dessa decisão em 04 de julho de 1994, a autuada protocolizou seu recurso a este Conselho no dia 13 seguinte, sustentando em síntese, que a base de cálculo da Contribuição, sobre a qual incide o percentual de 3% fixado pela Lei nº 8.541, em se tratando de combustíveis, é a chamada margem bruta de revenda, que é a sua receita bruta não estando correto o entendimento da fiscalização, que considerou o preço bruto de venda como sendo essa base de cálculo.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'P. S. M. L. S.', written diagonally over the text 'É o Relatório.'

Processo nº : 10860.000320/93-00
Acórdão nº : 107-02.927

VOTO

Conselheiro MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ - Relatora

Recurso tempestivo. Atendidos os pressupostos legais dele tomo conhecimento.

A questão da base de cálculo do IRPJ/CS na revenda de combustíveis, contestada na ação fiscal, já foi objeto de debate nesta Câmara na apreciação do Recurso nº 108.275, Acórdão nº 107-2.109, Relator o Conselheiro JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA cujo teor transcrevo:

“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.

Como 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.

Maria Ilca Castro Lemos Diniz

Processo nº : 10860.000320/93-00
Acórdão nº : 107-02.927

Por sua parte, o parágrafo 3º do mesmo artigo definiu, para os efeitos da Lei 8541/92, 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, por isso 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 remunerem essencialmente o exercício pessoal, por parte dos sócios, de profissões que dependem de habilitação profissional exigida por lei, o percentual foi fixado em 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 8541, 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,

Processo nº : 10860.000320/93-00
Acórdão nº : 107-02.927

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 8541. 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 mencionada 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 positivar 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 assembléia 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...”

Fls. 111/3

Processo nº : 10860.000320/93-00
Acórdão nº : 107-02.927

Infere-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 8541, desvirtuando o conceito jurídico de receita bruta, posto que em total desacordo com o que define a citada lei.

Em meu sentir, o problema parece ter origem na interpretação que a recorrente faz acerca do conceito da 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 9541, 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 conseqüências 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 modalidades de tributação, com magnitudes percentuais também distintas, deixa claro que a finalidade visada pelo legislador é plena e facilmente alcançada, de modo a legislar 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."

Assis

Processo nº : 10860.000320/93-00
Acórdão nº : 107-02.927

Vê-se, pois, ser incabível a reforma da decisão prolatada quando manteve o lançamento da Contribuição Social no decorrer do ano calendário em face de o contribuinte, tendo optado pelo método estimado, ter calculado o tributo devido pela denominada margem bruta, em desacordo com a lei que determina o cálculo do tributo com base na receita bruta.

Sala das Sessões, 16 de maio de 1998.


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ