



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº. : 13841/000.036/94-97
RECURSO Nº. : 109.452
MATÉRIA : IRPJ - EX. DE 1993
RECORRENTE : AUTO POSTO MAJOR AGUAÍ LTDA
RECORRIDA : DRF NO CAMPINAS/SP
SESSÃO DE : 16 DE ABRIL DE 1997
ACÓRDÃO Nº. : 108-4.161

EMPRESAS REVENDEDORAS DE COMBUSTÍVEL - No cálculo do imposto mensal por estimativa, nas atividades de revenda de combustível, a base de cálculo do imposto de renda será determinada mediante a aplicação do percentual de três por cento 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
AUTO POSTO MAJOR AGUAÍ 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

ACÓRDÃO Nº. : 108-04.161

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

Gal

RELATÓRIO

AUTO POSTO MAJOR AGUAÍ LTDA, inscrita no CGC sob o nº 58.833.203/001-49, recorre a este Conselho de Contribuintes da Decisão do Sr. Delegado de Julgamento da Receita Federal em Campinas/SP, que julgou procedente o lançamento formalizado do auto de infração de fls. 15/16, com base nos fundamentos contidos nos seguintes "CONSIDERANDOS", constantes às fls. 52/54.:

"CONSIDERANDO que a partir do mês de janeiro de 1993, o imposto sobre a Renda e Adicional das Pessoas Jurídicas, inclusive das equiparadas, é devido mensalmente, à medida em que os lucros vão sendo auferidos (Art. 1º da Lei nº 8.541 de 23/12/92):

CONSIDERANDO que a base de cálculo do imposto é o lucro real, presumido ou arbitrado, apurada mensalmente, convertida em quantidade de Unidade Fiscal de Referência - UFIR (Lei nº 8.383 de 30/12/91, art. 1º) diária pelo valor desta no último dia do período-base (Art. 2º da Lei nº 8.541/92);

CONSIDERANDO que o contribuinte em questão, tributado com base no lucro real, optou pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa, na forma do art. 23 da Lei nº 8.541/92;

CONSIDERANDO que no cálculo do imposto mensal por estimativa aplicam-se as disposições pertinentes a apuração do lucro presumido e dos demais resultados positivos e ganhos de capital (Art. 24 da Lei nº 8.541/92);

CONSIDERANDO que a base de cálculo do imposto, no caso da tributação com base no lucro presumido é determinada mediante a aplicação do percentual de 3% sobre a receita bruta mensal auferida na revenda de combustíveis, 8% sobre a receita bruta mensal auferida na prestação de serviços em geral, e 3,5% sobre a receita bruta mensal auferida nas atividades para as quais não seja prevista percentagem específica (Art. 14, caput e parágrafo 1º, alíneas "a" e "b" da Lei nº 8.541/92);



CONSIDERANDO 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 auferidos nas operações de conta alheia, excluindo-se somente as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprados ou contratante, e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário (Art. 14, parágrafo 4º da Lei nº 8.541/92);

CONSIDERANDO que, caso fosse admitida a descaracterização da base de cálculo, definida em lei, permitindo-se que determinada categoria de contribuintes oferecesse à tributação, ao invés de percentagem fixa de sua **receita bruta mensal**, apenas a mesma percentagem de sua **margem de lucro**, o princípio da isonomia estaria irremediavelmente comprovado;

CONSIDERANDO que a hipótese de incidência do imposto, ensejadora da relação jurídica obrigacional entre o Estado e o contribuinte, não pode ser confundida com a forma de quantificação do montante de crédito devido, sob pena de todo sistema jurídico tributário perder sua lógica interna; e ainda, que, em princípio, é facultado ao contribuinte optar pela base de cálculo que mais se adapte a sua atividade;

CONSIDERANDO que o Parecer CST, em que pretende fundamentar sua defesa, ao tratar da tributação de resultado apurado através de omissão de compras, propondo o cálculo mediante aplicação da diferença entre preço de venda e de compra, de cada litro de combustível comercializado, está no campo da apuração do imposto através do lucro real, incabível como exemplo para o caso em questão, haja vista a opção do contribuinte pelo cálculo por estimativa;

CONSIDERANDO que, nos casos de lançamento de ofício, na hipótese de falta ou insuficiência de recolhimento, sobre a totalidade ou diferença de imposto devido, aplica-se a multa de cem por cento (Art. 4º, inciso I da Lei nº 8.218/91);

CONSIDERANDO que a falta ou insuficiência de pagamento mensal do IRPJ e da contribuição social sobre o lucro implica o lançamento, de ofício, dos referidos valores com acréscimos e penalidades legais (Art. 40 da Lei nº 8.541/92);

CONSIDERANDO que o art. 42 da lei nº 8.541/92 aplicar-se-ia apenas, caso o recolhimento da diferença do imposto calculado por estimativa, tivesse sido realizado espontaneamente pelo contribuinte;

CONSIDERANDO que o regime de tributação periódica, instituído pela Lei nº 8.383/91 e alterado pela Lei nº 8.541/92, importa em ocorrência do fato gerador do imposto na data de



encerramento do período-base mensal, mesmo no caso da opção pelos recolhimentos mensais por estimativa, sendo que a entrega da declaração, nos prazos estabelecidos, constitui-se em mera obrigação acessória;

CONSIDERANDO que, nos termos do Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação nº 329/70, a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites da sua competência o julgamento da matéria do ponto de vista constitucional;

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

Em seu apelo a recorrente reitera as razões da inicial, aduzindo 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) margem 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 8.541/92, 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 estejam dentro dos limites de 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, concluiu 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, adicionado-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, vigentes à época da aquisição".

"7. embora se pudesse considerar, "**ad argumentandum tantum**", toda a margem de revenda como receita bruta operacional subsumível na incidência do I.R., posto que de revenda é que, expressamente, fala 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, Infine), 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 positiva, os encargos antecipadamente destacados na legislação pertencente ao direito econômico 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 curso do ano, uma vez que esse imposto não é definitivo."

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'CS' or similar, written in a cursive style.

VOTO

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 recolhido por estimativa, relativo aos meses de apuração de março a julho de 1993.

A respeito, dispõe o art. 24, caput, da Lei nº 8.541/92:

"Art. 24. No cálculo do imposto mensal por estimativa aplicar-se-ão 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..."

"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 Nas 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.

parágrafo 4º 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."

(os grifos não são do original)

A despeito da clareza da norma inserta no dispositivo legal retrotranscrito, 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 04/08/96, 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, vigentes à época da aquisição.

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

Pelo 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.

A faculdade concedida pela lei, portanto, condiciona-se à observância, das regras importas. E a base de cálculo estabelecida no referido art. 14, como o 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 exercer a opção prevista no art. 23 da mesma lei deverá apurar o lucro real 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 releva lembrar que desde a publicação do Decreto-Lei nº 1.895, de 1981, toda as pessoas jurídicas, autorizadas por lei, cuja receita operacional proviesse da venda de mercadorias adquiridas para revenda, podiam optar pela tributação com base no lucro presumindo, mediante aplicação do percentual de 3,5% sobre a receita operacional bruta.

Mesmo a Lei nº 8.383, de 30/12/92, 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 base de cálculo da tributação com base no lucro presumido: "três por cento sobre a receita bruta mensal auferida na revenda de combustível."

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 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).



A primeira vista pode parecer que, fato, a lei nº 8.541/92 não deu tratamento isonômico às empresas revendedoras de combustível, assim entendido tratar desigalmente 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 que a Regra Geral de apurações do imposto de renda é com base no lucro real.

A segunda é que, a se 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 mensal calculado por estimativa de que tratam os artigos 23 a 28 da Lei nº 8.541/92.

No que pertine ao inconformismo da suplicante 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 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 depende-se que, nos casos como o dos autos (lançamentos de ofício), é de se aplicar a multa de ofício de 100% sobre a diferença do imposto não recolhida.

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

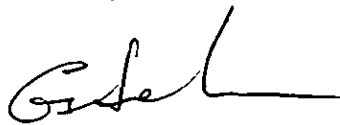
"Art. 40-A falta ou insuficiência de pagamento do imposto e Contribuição Social o lucro previsto nesta Lei implicará o lançamento de ofício dos referidos valores com acréscimos e penalidade legais." (grifei)

Por sua vez, o estatuto 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 ao seu recolhimento com os acréscimos legais." (grifei).

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

Sala das Sessões - DF, em 16 de abril de 1997



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS - RELATOR