



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13873.000288/93-12
Recurso nº. : 114.809
Matéria : IRPJ e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EX: 1993
Recorrente : POSTO ISE LTDA.
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 23 de fevereiro de 1999
Acórdão nº. : 103-19.876

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO**

PAGAMENTO DO IMPOSTO CALCULADO POR ESTIMATIVA - BASE DE CÁLCULO. - Nos termos da Lei nº. 8.541/92, a base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social no regime de estimativa é a receita bruta das vendas (art. 14, § 3º.), não se admitindo como base de cálculo do imposto a denominada “margem bruta”.

PENALIDADE - MULTA DE LANÇAMENTO EX OFFICIO NO DECORRER DO ANO-CALENDÁRIO - POSSIBILIDADE - Na sistemática da Lei nº. 8.541/92, independentemente da modalidade de recolhimento escolhida, sempre que for apurada, por iniciativa do fisco, no curso do ano-calendário, diferença de imposto não recolhido, deve ser aplicada a multa de lançamento *ex officio*.

MULTA DE LANÇAMENTO EX OFFICIO – A lei posterior que fixa penalidade pecuniária mais benéfica aplica-se aos casos pendentes de julgamento, face ao disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional. A multa de lançamento *ex officio* aplicada sobre a exigência remanescente, calculada ao percentual de 100% (cem por cento), com fulcro no artigo 4º., inciso I, da Lei nº. 8.218, de 29 de agosto de 1991, reduz-se ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento), definido no artigo 44. inciso I, da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Recurso parcialmente provido.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13873.000288/93-12
Acórdão nº : 103-19.876

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 e Relator

FORMALIZADO EM: 13 ABR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Edson Vianna de Brito, Márcio Machado Caldeira, Eugênio Celso Gonçalves (Suplente convocado), Silvio Gomes Cardozo, Neicyr de Almeida e Victor Luís de Salles Freire. Ausente por motivo justificado a Conselheira Sandra Maria Dias Nunes.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13873.000288/93-12

Acórdão nº : 103-19.876

Recurso : 114.809

Recorrente : POSTO ISE LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra decisão de primeira instância, às fls. 85 a 90, que manteve exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro, relativa ao ano-calendário de 1993, no valor equivalente a 58.693,66 UFIR, inclusos os consectários legais até 17/12/93, conforme autos de infração às fls. 01 a 06 e 42 a 47.

A exigência fiscal diz respeito à insuficiência de recolhimento do IRPJ e Contribuição Social, relativa aos períodos de janeiro a setembro de 1993. O enquadramento legal está descrito às fls. 02 e 43, a saber: artigo. 645 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 85.450/80 - RIR/80, c/c artigos 40 e 41 da Lei nº. 8.541/92 (IRPJ); artigo 6º. da Lei nº. 7.689/88, c/c o art. 40 da Lei nº. 8.541/92 (Contribuição Social).

O auto de infração da Contribuição Social era objeto do processo nº. 13873.000287/93-50, que foi anexado ao presente, em razão do disposto no art. 9º., §1º, do Decreto nº. 70.235/72, com a redação dada pelo art. 1º. da Lei nº. 8.748, de 09/12/93, e no art. 3º. e parágrafo único da Portaria MF nº. 531, de 30/09/93.

A contribuinte foi cientificada das exigências em 30/12/93, conforme ciência pessoal às fls. 01.

Em impugnação de fls. 11 a 31, protocolada em 25/01/94, a contribuinte, em extenso arrazoado, contesta a exigência tributária, aduzindo que sua receita bruta é representada pela margem de revenda, bem como questiona a aplicação da multa punitiva no curso do período-base.

A decisão proferida pela autoridade julgadora em primeira instância está assim ementada:

"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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13873.000288/93-12
Acórdão nº : 103-19.876

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 contra 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 exigí-lo com acréscimos e penalidade legais.”.

Cientificada da decisão em 16/08/96, segundo “A.R.” às fls. 92, a contribuinte apresentou o recurso de fls. 93 a 116, protocolado em 06/09/96, aduzindo às mesmas razões de defesa contidas em sua peça impugnatória.

Em contra-razões de fls. 119 a 123, a Procuradoria da Fazenda Nacional, após análise dos autos, propugnou pela manutenção do lançamento, em conformidade com a decisão administrativa.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13873.000288/93-12
Acórdão nº : 103-19.876

V O T O

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

O mérito do lançamento refere-se à base de cálculo do IRPJ e Contribuição Social, devidos mensalmente, cuja determinação é efetuada segundo critérios de estimativa, previstos na Lei nº. 8.541/92.

O cerne da questão diz respeito, portanto, ao conceito de receita bruta, uma vez que sobre ela é que será determinado a base de cálculo da pré citada Contribuição Social, bem como do Imposto de Renda calculado por estimativa.

Esta matéria já foi objeto de apreciação pelas diversas Câmaras deste Conselho de Contribuintes, como se verifica dos Acórdãos nºs. 103-16.481/95, 107-02.121/95 e 108-01.898/95, citados na decisão de primeiro grau, cujas conclusões representam o meu pensamento a respeito da matéria.

A respeito do mesmo tema, manifestou-se o ilustre Conselheiro Edson Vianna de Brito, no Acórdão nº. 103-19.092, de 10/12/97:

"Em julgados anteriores, a respeito do mesmo tema, fiz menção ao Acórdão nº. 107-2.109, da lavra do Conselheiro Jonas Francisco de Oliveira, cujas partes essenciais, abaixo transcritas, adoto, com a devida vénia, como razões de decidir:

'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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13873.000288/93-12
Acórdão nº : 103-19.876

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 a 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.

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 capuz 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 pré citado, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13873.000288/93-12
Acórdão nº : 103-19.876

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 remunere 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, 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 magnitude 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13873.000288/93-12
Acórdão nº : 103-19.876

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 8.541. 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...'.

~~Intende-se, do exposto, que não cethem 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 8.541, desvirtuando o~~





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13873.000288/93-12
Acórdão nº : 103-19.876

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 8.541, 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 consequências 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 magnitude 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13873.000288/93-12
Acórdão nº : 103-19.876

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.

Quanto às alegações acerca do Parecer CST 945/86, são de todo desarrazoadas.

Referido ato trata de procedimentos de gestão administrativa do Sistema de Fiscalização da Receita Federal, tendo por objeto orientar as ações fiscais levadas a efeito junto aos postos de combustíveis, quando constatada omissão de receitas apurada pela falta de contabilização de notas fiscais de compras emitidas pelas empresas distribuidoras. De sua leitura atenta, infere-se, em princípio, que aqueles contribuintes, tributados com base no lucro real, ao serem fiscalizados já apresentaram suas declarações do imposto de renda, concluíram suas demonstrações contábeis e efetuaram os devidos ajustes no LALUR, por isso que a conclusão do Parecer faz menção a lucro bruto, lucro operacional e lucro real, termos inexistentes em se tratando de lucro presumido ou estimado, como é o caso da recorrente.

Por outra parte, não faz o menor sentido pretender que aquele ato-regra possa alterar uma lei, porquanto trata-se de simples ato administrativo, além de ser destinado apenas à orientação interna da Receita Federal.

No que respeita à aplicação da multa de ofício, é de se notar que a Lei nº. 8.541/92 é clara ao dispor, em seu art. 40, que a falta ou insuficiência de pagamento do imposto e contribuição social sobre o lucro implica no lançamento de ofício dos referidos valores com os acréscimos e penalidades previstos na legislação de regência. Correto, portanto, o procedimento fiscal.”

A brilhante fundamentação acima transcrita aplica-se *ipsis verbis* ao presente processo, uma vez que o mérito do lançamento bem como as alegações do recurso voluntário são, rigorosamente, idênticas.

Entretanto, o decisório recorrido deve ser revisto, parcialmente, apenas no tocante à cominação da penalidade pecuniária em virtude do advento de legislação mais benéfica ao sujeito passivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13873.000288/93-12
Acórdão nº : 103-19.876

No caso presente foi aplicada a multa de lançamento *ex officio* calculada ao percentual de 100% (cem por cento), com fulcro no artigo 4º, inciso I, da Lei nº. 8.218, de 29 de agosto de 1991, vigente à época da autuação. Porém, legislação superveniente fixou o percentual dessa multa em 75%, consonte definido no artigo 44. inciso I, da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A lei posterior que fixa penalidade pecuniária mais benéfica aplica-se aos casos pendentes de julgamento, face ao disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional., em virtude do que a penalidade pecuniária deve ser calculada ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de lançamento *ex officio* de 100% para 75% (setenta e cinco por cento).

Brasília - DF, 23 de fevereiro de 1999.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13873.000288/93-12
Acórdão nº : 103-19.876

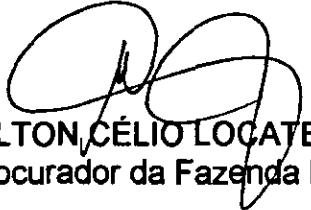
INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial MF nº. 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em 13 ABR 1999


CÁNDIDO RODRIGUES NEUBER

Presidente

Ciente em, 
13.4.1999.

NILTON CÉLIO LOCATELLI
Procurador da Fazenda Nacional